

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2023-10-17

Närvarande: F.d. justitierådet Sten Andersson samt justitieråden
Ulrik von Essen och Cecilia Renfors

Tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Enligt en lagrådsremiss den 31 augusti 2023 har regeringen
(Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över
förslag till

1. lag om tilläggsskatt,
2. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
3. lag om ändring i lagen (1982:188) om preskription av
skattefordringar m.m.,

4. lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor,
5. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
6. lag om ändring i lagen (2024:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kansliråden Bo Lindén och Christina Svanhagen, rättssakkunniga Alicia Eklund samt departementssekreterarna Gabriel Cleverdahl, Birgitta Fors Almassidou och Eva-Lisa Olsson.

Förslagen föranleder följande yttrande.

Allmänt

Lagrådsremissen innehåller förslag som syftar till att säkerställa att multinationella koncerner betalar en skälig andel skatt oavsett var de är verksamma. Förslagen går tillbaka på inom OECD utarbetade modellregler och ett EU-direktiv som anknyter till modellreglerna. Merparten av regleringen föreslås tas in i en ny lag om tilläggsskatt. Förslagen är mycket omfattande. Enbart den föreslagna lagen om tilläggsskatt omfattar 279 paragrafer.

Under arbetet med direktivet – och även under det svenska införlivandearbetet – har ifrågasatts om direktivet är förenligt med den inom EU gällande subsidiaritetsprincipen. I direktivet görs dock bedömningen att unionen kan vidta åtgärder på det aktuella området och att direktivet inte går utöver vad som är nödvändigt. Lagrådet utgår i det följande från att Sverige har en skyldighet att införliva direktivet med svensk rätt.

Förslagen i lagrådsremissen har tagits fram under stark tidspress. OECD:s modellregler antogs den 14 december 2021 och EU-direktivet den 14 december 2022. Direktivet ska vara genomfört i nationell rätt senast den 31 december 2023 och de nya bestämmelserna ska tillämpas för räkenskapsåren från och med den 31 december 2023.

Förslagen i lagrådsremissen har föregåtts av sedvanlig beredning. 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor avgav i januari 2023 ett delbetänkande. Delbetänkandet, tillsammans med en i Finansdepartementet särskilt upprättad kompletterande promemoria, behandlar i allt väsentligt de frågor som nu har tagits upp i lagrådsremissen. Delbetänkandet och promemorian har remissbehandlats under cirka tre månader.

Även om beredningskravet i 7 kap. 2 § regeringsformen sålunda har iakttagits pro forma (se dock nedan angående frågan om företrädaransvar) är det med hänsyn till förslagets omfattning och komplexitet uppenbart att lagstiftningsarbetet hade bort ges ytterligare tid. Lagrådet har i och för sig förståelse för att det i direktivet angivna ikraftträdandedatumet har gjort det nödvändigt att forcera arbetet. Samtidigt måste det konstateras att det höga lagstiftningstempot – trots ett av allt att döma både ambitiöst och kompetent arbete från Regeringskansliets sida – har fått till följd att lagförslagen i åtskilliga avseenden inte är så genomarbetade som hade varit önskvärt.

Det är tydligt att det bakom utformningen av lagförslagen ligger en strävan att hålla sig så nära ordalydelsen av de bakomliggande OECD-reglerna och det bakomliggande EU-direktivet som möjligt. En sådan strävan är i och för sig naturlig, särskilt som det här är fråga om regelverk som ska tillämpas i symbios med motsvarande utländska regelverk. Under remissförfarandet har också framhållits

att det kan finnas ett värde i att reglerna utformas på ett sådant sätt att de ger utrymme för tolkningar som är i linje med hur motsvarande utländska regler tolkas. Mot detta måste emellertid vägas det allmänna och enskilda intresset av att lagstiftning på detta område är tydlig och förutsebar. Resultatet av den valda lagstiftningstekniken har enligt Lagrådets mening blivit att lagförslagen inte svarar mot de höga krav på tillgänglighet, begriplighet och tydlighet som gäller för svensk lagstiftning. Det är utomordentligt svårt att genom lagtexten skaffa sig en förståelse för hur skattesystemet är avsett att fungera. I fråga om flera av de föreslagna bestämmelserna framstår den närmare innebörden som oklar och författningskommentarerna lämnar inte den ytterligare ledning som hade varit önskvärd.

Enligt Lagrådet är förslagen i lagrådsremissen därför i stort behov av en ytterligare bearbetning, med inriktning på att begripliggöra innebörden i regleringen. I det följande lämnar Lagrådet en rad förslag till materiella eller redaktionella ändringar som bör göras i samband med denna bearbetning. Dessa Lagrådets förslag är dock inte avsedda att vara uttömmande; även därutöver bör lagförslagen ses över i syfte att åstadkomma ytterligare redaktionella förbättringar. Sådana ytterligare bearbetningar är enligt Lagrådet helt nödvändiga.

Ett särskilt problem – som även berörs i lagrådsremissen (se särskilt s. 119 ff.) – är den avsedda anknytningen mellan lagförslagen och OECD:s modellregler. OECD-reglerna är dessutom avsedda att uttolkas med ledning av de kommentarer som successivt utarbetas inom ramen för OECD-arbetet. Varken OECD-reglerna eller kommentarerna finns översatta till svenska. I skälen till direktivet anges att medlemsstaterna vid införlivandet av direktivet bör använda sig av OECD-reglerna, inklusive kommentarerna, "som en källa till illustration eller tolkning" i den mån de är förenliga med direktivet och unionsrätten.

Lagrådet har i och för sig ingen invändning mot att en lagstiftning av det nu aktuella slaget tolkas på ett sätt som är i linje med OECD-reglerna och att man vid tillämpningen beaktar de OECD-kommentarer som hittills har tagits fram och kunnat beaktas i lagstiftningsarbetet. Såsom uttalas i lagrådsremissen får dock en sådan tolkning aldrig gå utöver den lagstiftning som har beslutats. En tolkning i linje med hittills framtagna OECD-kommentarer kan därför bara accepteras om den går att förena med den svenska lagtexten.

Det forcerade lagstiftningstempot, tillsammans med det förhållandet att det inte har varit möjligt att i detta lagstiftningsärende beakta framtida OECD-kommentarer, motiverar att den föreslagna lagstiftningen inom en snar framtid blir föremål för en översyn. En sådan översyn framstår närmast som nödvändig för att eventuella kvarstående brister i lagen ska kunna avhjälpas och för att tillkommande kommentarer ska kunna beaktas fullt ut.

Förslaget innebär att den nya lagstiftningen ska träda i kraft den 1 januari 2024 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023. Förslaget är i denna del en konsekvens av att det bakomliggande direktivet förutsätter att det nya regelverket sätts i kraft vid ingången av år 2024. Förutsatt att riksdagsbehandling och åtföljande promulgation kan komma till stånd före utgången av år 2023 anser sig Lagrådet därför inte kunna avstyrka den föreslagna ikraftträdandetidpunkten.

Det hindrar inte att ikraftträdandetidpunkten inger betänkligheter som bör beaktas vid den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet. Det är uppenbart att en tillämpning av regelverket förutsätter omfattande förberedelser hos både Skatteverket och företagen, t.ex. vad gäller systemuppbyggnad och utbildning. Vid lagrådsföredragningen har i och för sig upplysts att sådana förberedelser redan pågår. Till detta kommer att de första tilläggs-skattedeklara-

tionerna inte kommer att behöva lämnas förrän under år 2026. Såvitt Lagrådet kan förstå måste emellertid företagen börja samla in den information som ska ligga till grund för tilläggsskatterapporter och tilläggsdeklarationer redan från ingången av år 2024. En senare ikraftträdandetidpunkt skulle med största sannolikhet underlätta för företagen att hantera den administrativa börda som regleringen medför.

Särskilt om företrädaransvar

I linje med de ställningstaganden som regeringen har gjort i lagrådsremissen (se lagrådsremissen s. 418 ff.) har lagrådsremissens förslag utformats så att bestämmelserna om företrädaransvar i 59 kap. 13 och 14 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) blir tillämpliga även i fråga om tilläggsskatt.

I utredningsbetänkandet gjordes den motsatta bedömningen, dvs. det ansågs att tilläggsskatt inte borde omfattas av bestämmelserna om företrädaransvar (se SOU 2023:6 s. 245 ff.). I promemorian Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner – som upprättades inom Finansdepartementet och remitterades tillsammans med betänkandet – togs i linje med detta in ett särskilt lagförslag om att företrädaransvar inte får beslutas för belopp som avser tilläggsskatt. Därmed kom betänkandets bedömning att återspeglas i promemorian. Ingen av remissinstanserna tog upp saken till diskussion.

Frågan är då om regeringsformens beredningskrav är uppfyllt i denna del.

Att bestämmelserna om företrädaransvar ska tillämpas även i fråga om tilläggsskatt är i detta fall inte en följd av ett uttryckligt lagförslag i lagrådsremissen utan en konsekvens av att lagrådsremissen inte innehåller något förslag som undantar tilläggsskatt från bestämmel-

serna om företrädaransvar. Vid bedömningen av om beredningskravet är tillgodosett kan detta dock inte tillmätas någon avgörande betydelse; ett genomförande av lagrådsremissens förslag innebär i alla händelser en inte obetydlig utvidgning av tillämpningsområdet för bestämmelserna om företrädaransvar. Beredningskravet gäller även en sådan utvidgning.

Det förhållandet att beredningen av ett lagstiftningsärende inte har innefattat någon remissbehandling av ett sedermera framlagt lagförslag behöver inte alltid innebära att beredningen är bristfällig. Så får det t.ex. anses finnas ett utrymme för regeringen att, om en utredning har diskuterat fördelar och nackdelar med olika alternativ och därefter föreslagit en viss lösning, i lagstiftningsärendet föreslå en annan lösning som har behandlats under utredningsarbetet, under förutsättning att remissinstanserna har gett tillfälle och anledning till en diskussion av denna andra lösning. Hur stort detta utrymme är beror dock på flera omständigheter, däribland den aktuella sakfrågans betydelse och komplexitet samt behovet av att inför valet av en annan lösning göra ytterligare överväganden.

I detta fall hade utredningen uttryckligen förordat att bestämmelserna om företrädaransvar inte borde omfatta tilläggsskatt. Någon annan bedömning gjordes inte i Finansdepartementets promemoria. Frågan om företrädaransvar adresserades inte i remisskrivelsen. Mot den bakgrunden hade remissinstanserna knappast anledning att räkna med att remissförfarandet skulle kunna leda fram till ett förslag som gick på tvärs mot utredningens bedömning. Särskilt som det här är fråga om en reglering som i enskilda fall kan få mycket påtagliga konsekvenser för den enskilde framstår det därför, enligt Lagrådets mening, som i hög grad tveksamt om regeringsformens beredningskrav i denna del är uppfyllt.

Lagrådet noterar i sammanhanget att det bakomliggande EU-direktivet inte ställer krav på bestämmelser om företrädaransvar och att det under alla förhållanden inte finns något behov av att tillämpa bestämmelser om företrädaransvar för tilläggsskatt förrän tidigast under år 2026.

Vad som nu har sagts leder Lagrådet till slutsatsen att en lagstiftning som inbegriper företrädaransvar för enskilda inte bör genomföras förrän frågan om företrädaransvar för tilläggsskatt har blivit föremål för remissbehandling.

Förslaget till lag om tilläggsskatt

1 kap. 3

Bestämmelsen i 1 kap. 3 § första stycket reglerar lagens tillämpningsområde genom en beloppsgräns för den årliga intäkt som en koncern har under minst två räkenskapsår av en viss angiven period. Den perioden anges på följande sätt. "...under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas". Ordet "prövas" ger intrycket att det är fråga om en myndighetsprövning. När bestämmelsen ska tillämpas är emellertid inte alltid någon sådan prövning aktuell.

Den period som avses är den fyraårsperiod som föregår det räkenskapsår som redovisningen avser, eller med andra ord det räkenskapsår som är aktuellt för beskattning. Bestämmelsen bör formuleras om så att detta framgår tydligare. Det kan göras genom att bestämmelsen, med någon ytterligare justering, ges följande lydelse.

Denna lag ska tillämpas på en svensk koncernenhet som ingår i en koncern som har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro enligt moderföretagets koncernredovisning under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det aktuella räkenskapsåret.

Lagen ska inte tillämpas på undantagna enheter. Intäkter för undantagna enheter ska dock ingå i de intäkter som avses i första stycket.

Om ett eller flera av de fyra räkenskapsåren är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränsen i första stycket justeras proportionellt för vart och ett av dessa räkenskapsår.

1 kap. 3 a §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilken kurs som ska användas när ett belopp som anges i annan valuta än euro ska omräknas till euro. Den är placerad under rubriken Lagens tillämpningsområde och har därmed ett tydligt samband med 1 kap. 3 §. I den paragrafen anges vissa gränsvärden, uttryckta i euro, som är av betydelse för när lagen ska tillämpas. Vid lagrådsföredragningen har emellertid upplysts att bestämmelserna i förevarande paragraf är avsedda att tillämpas även vid omräkning enligt andra paragrafer, exempelvis 3 kap. 5 § och 5 kap. 12 §. Såsom paragrafen har avfattats är det oklart vilka delar av paragrafen som gäller vid sådan omräkning som inte avser en tillämpning av 1 kap. 3 §. Lagrådet föreslår därför att frågan om valutaomräkning regleras särskilt i anslutning till varje paragraf där en fråga om omräkning aktualiseras. Förevarande paragraf kan då inriktas på omräkning av det belopp som anges i 1 kap. 3 § och ges följande lydelse.

Vid tillämpningen av den beloppsangivelse i euro som finns i 3 § ska belopp i annan valuta räknas om enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella räkenskapsåret. Vid omräkningen ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken användas. Om Europeiska centralbanken inte har fastställt någon kurs för en valuta, ska i stället motsvarande kurs från centralbanken i den stat där den relevanta koncernenheten hör hemma användas.

Lagrrådet förutsätter att paragrafen i det slutliga lagförslaget ges beteckningen 1 kap. 4 §.

1 kap. 5 §

I 1 kap. 4 § anges vilka enheter som är undantagna enheter, dvs. enheter som lagen enligt 1 kap. 3 § inte ska tillämpas på. Av 1 kap. 5 § framgår att också vissa andra enheter ska behandlas som undantagna enheter. Det gäller, enligt paragrafens första stycke, enheter som till minst 95 procent ägs av en eller flera sådana enheter som anges i 4 § 1–6 eller av offentliga organ, om (1) enheten uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet som består i att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för den eller de undantagna enheterna eller offentliga organen eller (2) den verksamhet som enheten bedriver helt understöder verksamheten i den eller de undantagna enheterna.

Det kan enligt Lagrådets uppfattning ifrågasättas om inte punkt 2 i förslaget har fått en alltför restriktiv utformning. Enligt artikel 2.3 (b) i den engelskspråkiga versionen av det bakomliggande direktivet undantas enheter som "exclusively carries out activities ancillary to those performed by the entity or entities referred to in point (a)." Uttrycket "helt understöder" i lagförslaget antyder att det måste finnas en starkare koppling mellan enhetens verksamhet och den verksamhet som den enligt 4 § undantagna enheten bedriver än uttrycket "ancillary" indicerar. Lagrådet föreslår därför att paragrafen, efter ytterligare redaktionella jämkningar, ges följande lydelse.

Som en undantagen enhet behandlas också en enhet vars värde till minst 95 procent ägs av en eller flera sådana enheter som anges i 4 § 1–6 eller av offentliga organ, om

1. enheten uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet som består i att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för den eller de undantagna enheterna eller offentliga organen, eller
2. enheten uteslutande bedriver verksamhet till stöd för verksamheten i den eller de undantagna enheterna eller offentliga organen.

Ägandet kan vara direkt eller, om samtliga enheter i ägarkedjan är eller ska behandlas som undantagna enheter, indirekt.

1 kap. 8 och 9 §§

Bestämmelserna i 1 kap. 8 och 9 §§ reglerar förändringar i en koncern under den fyraårsperiod som avses i 1 kap. 3 §.

Motsvarande ändringar såvitt avser ordet "prövas" som förordas i fråga om 3 § bör göras även i dessa paragrafer.

Paragraferna, med några ytterligare redaktionella ändringar, bör ges följande lydelse.

8 §

Om två eller flera koncerner har slagits samman för att bilda en ny koncern under något av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det aktuella räkenskapsåret, ska beloppsgränsen i 3 § anses vara uppnådd varje räkenskapsår före sammanslagningen för vilket summan av intäkterna i de enskilda koncernredovisningarna uppgår till minst 750 miljoner euro.

Om en enhet som inte ingår i en koncern slås samman med en enhet eller koncern under det aktuella räkenskapsåret och om någon av dessa inte har upprättat en koncernredovisning för något av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det aktuella året, ska beloppsgränsen i 3 § anses vara uppnådd för varje räkenskapsår före sammanslagningen för vilket summan av intäkterna i de enskilda års- eller koncernredovisningarna uppgår till minst 750 miljoner euro.

Med slås samman avses att alla eller i huvudsak alla koncernenheter i två eller flera separata koncerner ställs under gemensam kontroll på ett sådant sätt att de utgör enheter i en enda koncern eller att en enhet som inte ingår i någon koncern ställs under gemensam kontroll med en annan enhet eller koncern på ett sådant sätt att de utgör enheter i en enda koncern.

9 §

Om en koncern som omfattades av lagens tillämpningsområde året före det aktuella räkenskapsåret delas i två eller flera nya koncerner, ska beloppsgränsen i 3 § anses vara uppnådd

– för det räkenskapsår då delningen sker: om summan av intäkterna i koncernredovisningen för vardera ny koncern för det räkenskapsåret uppgår till minst 750 miljoner euro, och

– för det andra till fjärde räkenskapsåret efter delningen: om summan av intäkterna i koncernredovisningen för vardera ny koncern uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av dessa räkenskapsår.

Med delas avses varje arrangemang där koncernenheterna i en koncern delas upp i två eller flera nya koncerner och inte längre ingår i samma moderföretags koncernredovisning.

1 kap. 10–16 §§

Paragraferna innehåller bestämmelser om i vilken stat en enhet eller ett fast driftsställe hör hemma.

I 10 § regleras var andra enheter än delägarbeskattade enheter ska anses höra hemma. I 11 § finns bestämmelser om var delägarbeskattade enheter ska anses höra hemma, medan 12 § innehåller motsvarande bestämmelser om fasta driftsställen. I 14–16 §§ anges var en enhet ska anses höra hemma om en tillämpning av övriga bestämmelser får till följd att den ska anses höra hemma i två eller flera stater. Till detta kommer, i 13 §, en särskild bestämmelse om vad som gäller om enheten flyttar under räkenskapsåret.

Enligt Lagrådet torde det som sägs i 10 § motsvara den huvudprincip som är avsedd att gälla; en enhet ska anses höra hemma där den är skattskyldig för bolagsskatt. Bestämmelserna i 14–16 §§ synes aktualiseras enbart när denna huvudprincip är tillämplig men leder till att enheten anses höra hemma i mer än en stat. Mot den bakgrunden bör bestämmelserna i 10 och 14–16 §§ placeras i ett sammanhang och under en gemensam underrubrik. Särreglerna för delägarbeskattade enheter respektive fasta driftsställen bör placeras därefter och avsnittet bör avslutas med den enda kvarstående gemensamma bestämmelsen, den som i lagrådsremissens förslag har tagits in i 13 §. Lagrådet – som även förordar vissa ytterligare redaktionella jämkningar – föreslår att reglerna utformas enligt följande.

I vilken stat en enhet eller ett fast driftsställe hör hemma

Var en enhet hör hemma

10 §

En enhet som inte omfattas av bestämmelserna i 14 eller 15 § hör hemma i den stat där den är skattskyldig för bolagsskatt enligt de regler som gäller i den staten. Detta gäller dock bara om den rättsliga

grunden för skattskyldigheten är platsen för företagsledning, platsen för bildande eller annan liknande omständighet

Om en enhet inte är skattskyldig för bolagsskatt eller om det av annan anledning inte är möjligt att avgöra var en enhet hör hemma med ledning av vad som anges i första stycket, ska enheten anses höra hemma i den stat där den bildades.

Om en enhet vid tillämpningen av första stycket anses höra hemma i mer än en stat, ska frågan om var enheten hör hemma avgöras enligt 11 och 12 §§.

11 §

Om det finns ett tillämpligt skatteavtal mellan de berörda staterna, hör en koncernenhet hemma i den stat där den har sin skatterättsliga hemvist enligt avtalet.

12 §

Om det inte finns något tillämpligt skatteavtal, hör en koncernenhet hemma i den stat som har påfört högst medräknade skatter under räkenskapsåret. Skatt som har betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag ska inte beaktas.

Om skatten är lika hög i båda staterna, hör koncernenheten hemma i den stat där den har det högsta substansbeloppet enligt 5 kap. 2 §.

Om beloppet som avses i andra stycket är lika högt i båda staterna, ska koncernenheten anses vara statslös eller, om den är ett moderföretag, anses höra hemma i den stat där den bildades.

13 §

Även om det finns ett tillämpligt skatteavtal mellan de berörda staterna ska bestämmelserna i 12 § tillämpas, om

1. koncernenhetens skatterättsliga hemvist enligt avtalet ska avgöras genom en ömsesidig överenskommelse mellan behöriga myndigheter och någon sådan överenskommelse inte har träffats, eller
2. avtalet inte leder till att dubbelbeskattning undviks därför att koncernenheten har skatterättslig hemvist i båda de berörda staterna.

Var en delägarbeskattad enhet hör hemma

14 §

Delägarbeskattade enheter som är moderföretag eller skyldiga att tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt hör hemma i den stat där de bildades. Andra delägarbeskattade enheter är statslösa.

Var ett fast driftsställe hör hemma

15 §

Ett fast driftsställe som avses i

- 7 kap. 17 § 1 hör hemma i den stat där det behandlas som ett fast driftsställe och är skyldigt att betala skatt enligt ett skatteavtal,
- 7 kap. 17 § 2 hör hemma i den stat där det är skyldigt att betala skatt på överskottet i sin verksamhet,
- 7 kap. 17 § 3 hör hemma i den stat där det fasta driftsställets affärsverksamhet bedrivs,
- 7 kap. 17 § 4 ska behandlas som statslöst.

Enheter som flyttar under räkenskapsåret

16 §

Om en enhet flyttar under räkenskapsåret, ska frågan om var den hör hemma avgöras med hänsyn till förhållandena vid räkenskapsårets ingång.

2 kap. 2 §

Paragrafen innehåller en definition av begreppet tilläggsskatt. Av definitionen följer att tilläggsskatt utgör en skatt som tas ut enligt något av tre samverkande regelverk, i paragrafen angivna i följande ordning; en huvudregel för tilläggsskatt, en kompletteringsregel för tilläggsskatt och en regel om nationell tilläggsskatt.

Lagrådet kan konstatera att det som avses med tilläggsskatt i andra delar av lagen inte bara syftar på svensk skatt utan också på skatt som tas ut av andra stater. Lämpligen bör detta framgå redan av definitionen i 2 kap. 2 §.

Av bestämmelserna i 6 kap. framgår att svensk tilläggsskatt bestäms så att man först tillämpar regeln för nationell tilläggsskatt, därefter huvudregeln för tilläggsskatt och sist kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Med hänsyn till det bör de tre reglerna tas upp i den ordningsföljden även i 2 kap. 2 §.

Lagrådet föreslår därför att paragrafen formuleras enligt följande.

Med tilläggsskatt avses svensk eller utländsk skatt som beräknas med stöd av en regel om nationell tilläggsskatt, en huvudregel för tilläggsskatt eller en kompletteringsregel för tilläggsskatt. Vid tillämpningen av en kompletteringsregel för tilläggsskatt ska även ett belopp som motsvarar skatteeffekten av ett vägrat avdrag vid inkomstbeskattning anses som sådan skatt.

2 kap. 3–5 §§

I paragraferna lämnas en närmare beskrivning av de tre ”regler” som kan läggas till grund för bestämmandet av tilläggsskatt. Ordningsföljden är densamma som i 2 kap. 2 §, dvs. först beskrivs en huvudregel för tilläggsskatt, därefter en kompletteringsregel för tilläggsskatt och sist en regel för nationell tilläggsskatt. Av skäl som har redovisats i anslutning till 2 kap. 2 § förordar Lagrådet att ordningsföljden ändras så att regeln om nationell tilläggsskatt presenteras i 3 § och de båda andra reglerna i 4 § respektive 5 §.

Utgångspunkten för regleringen i 2 kap. 3 § är det som sägs i första stycket första meningen; en huvudregel för tilläggsskatt är ”en regel” som innebär att moderenheter i en koncern beräknar och betalar sin andel av tilläggsskatt för lågbeskattade koncernenheter i koncernen. Med ”regel” avses här uppenbarligen inte en enstaka bestämmelse utan ett komplex av bestämmelser. Detta blir tydligare om uttrycket ”en regel” byts ut mot ”ett regelverk”.

Det som i övrigt sägs i 2 kap. 3 § i förslaget får uppfattas som en insnävning av vad som utgör, i paragrafens mening, en huvudregel för tilläggsskatt. Detta bör tydliggöras i lagtexten.

Enligt paragrafen måste en regel – för att den ska godtas som en huvudregel för tilläggsskatt – vara förenlig med bestämmelserna i det bakomliggande direktivet eller när det gäller ”tredjelandsjurisdiktioner” modellreglerna. Med tredjelandsjurisdiktioner avses, såvitt Lagrådet kan förstå, alla stater som inte ingår i Europeiska

unionen. Detta blir tydligare om "tredjelandsjurisdiktioner" byts ut mot "en stat utanför Europeiska unionen".

Lagrådet föreslår därför att paragrafen formuleras på följande sätt.

Med en huvudregel för tilläggsskatt avses en stats regelverk som innebär att moderenheter i en koncern beräknar och betalar sin andel av en tilläggsskatt för lågbeskattade enheter i koncernen.

För att utgöra en huvudregel för tilläggsskatt ska regelverket vara likvärdigt med och administreras på ett sätt som är förenligt med

1. bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523, i den ursprungliga lydelsen, eller
2. när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna

Ett regelverk ska inte behandlas som en huvudregel för tilläggsskatt om den stat som har infört regelverket ger förmåner för att kompensera för regelverket.

Definitionen av begreppet "kompletteringsregel för tilläggsskatt" som finns i 2 kap. 4 § i förslaget har samma struktur som den föregående paragrafen. Lagrådet föreslår att definitionen – som enligt Lagrådets uppfattning bör placeras i 2 kap. 5 § – formuleras om på samma sätt som Lagrådet har föreslagit i fråga om 2 kap. 3 § i förslaget.

Definitionen av begreppet "nationell tilläggsskatt" – som i lagrådsremissens förslag är placerad i 2 kap. 5 § men som enligt Lagrådet bör placeras i 2 kap. 3 § – har i huvudsak samma struktur som 2 kap. 3 och 4 §§. Utgångspunkten för definitionen är att en regel om nationell tilläggsskatt är "en regel" i en stat om tilläggsskatt som fastställer överskjutande vinster för de koncernenheter som hör hemma i staten. Vad som i övrigt sägs i paragrafen innebär att en regel av det angivna slaget under vissa förhållanden inte ska anses eller behandlas som en regel för nationell tilläggsskatt. De angivna förhållandena är väsentligen desamma som begränsningarna i 2 kap. 3 och 4 §§ i lagrådsremissens förslag. Enligt 2 kap 3 och 4 §§ krävs dock att regelverket är förenligt med det aktuella EU-direktivet

och, såvitt gäller tredjelandsjurisdiktioner, modellreglerna. I förevarande paragraf sägs i stället att skatt ska fastställas ”i enlighet med” direktivet respektive modellreglerna och det fordras därutöver att bestämmelserna tillämpas på ett sätt som ”är förenligt” med direktivet och modellreglerna. Ordalydelsen antyder att det, när det gäller regler om nationell tilläggsskatt, krävs en närmare överensstämmelse med direktivet respektive modellreglerna än vad som krävs i fråga om huvudregler och kompletteringsregler för tilläggsskatt. Lagrådet, som utgår från att detta inte har varit avsikten, föreslår att paragrafen formuleras enligt följande.

Med en regel om nationell tilläggsskatt avses en stats regelverk som fastställer överskjutande vinster för de koncernenheter som hör hemma i den staten och som medför att dessa överskjutande vinster i staten beskattas med minst minimiskattesatsen.

För att utgöra en regel om nationell tilläggsskatt ska regelverket vara likvärdigt med och administreras på ett sätt som är förenligt med

1. bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, i den ursprungliga lydelsen, eller
2. när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna

Ett regelverk ska inte behandlas som en regel om nationell tilläggsskatt om den stat som har infört regelverket ger förmåner för att kompensera för regelverket.

2 kap. 7 §

Paragrafen innehåller en definition av begreppet koncern.

Begreppet koncern förekommer på flera håll i svensk lagstiftning, se t.ex. 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) och 2 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229). Det är tydligt att den nu föreslagna definitionen inte är avsedd att överensstämma med dessa andra svenska koncerndefinitioner. Det står också klart att avsikten med lagrådsremissens

förslag inte är att den nya definitionen ska påverka tillämpningen av andra svenska koncerndefinitioner.

Lämpligheten av att använda ett inarbetat begrepp för att beteckna en delvis annan företeelse kan ifrågasättas.

När ett i lagstiftningen redan använt begrepp definieras på ett avvikande sätt i en ny lag – och avsikten är att det ska ha en avvikande innebörd – kan det ofta finnas anledning att markera den avvikande innebörden i lagtexten. Behovet av en sådan markering kan tillgodoses exempelvis genom att det i lagtexten anges att den nya definitionen gäller ”i denna lag”. Med hänsyn till det som sägs i 2 kap. 1 § – att det ”i detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag” – framstår emellertid ett sådant tillägg i 2 kap. 7 § inte som nödvändigt.

I paragrafens andra stycke har i stället gjorts tillägget ”Första stycket gäller bara vid tillämpning av denna lag.” En bestämmelse av detta slag har uppenbarligen ingen betydelse för tolkningen av paragrafen. Vid lagrådsföredragningen har upplysts att skälet till tillägget i stället är att paragrafen inte ska påverka tillämpningen av koncernbegreppet i 2 kap. 5 § inkomstskattelagen. Enligt den paragrafen avses med svensk koncern en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. Syftet med tillägget i den nu aktuella paragrafen är således att det som utgör en koncern enligt lagen om tilläggsskatt inte ska – till följd av formuleringen i 2 kap. 5 § inkomstskattelagen – utgöra en koncern i andra sammanhang.

Enligt Lagrådets uppfattning bör avgränsningen av vad som utgör en koncern i inkomstskattelagens mening i första hand göras i inkomstskattelagen. Till detta kommer att den valda lagstiftnings-

tekniken är ägnad att leda till oklarhet om innebörden i andra begrepp i lagförslaget som synes vara avsedda att ha en annan innebörd i förslaget än i annan lagstiftning (jfr t.ex. 2 kap. 15 § i förslaget som innehåller en definition av begreppet ägarintresse, vilken avviker från den definition som finns i 1 kap. 4 a § årsredovisningslagen).

Lagrådet förordar därför att paragrafens andra stycke får utgå. Intresset av att inkomstskattelagens koncerndefinition inte påverkas av koncerndefinitionen i lagförslaget bör tillgodoses på annat sätt. En möjlighet är att i 2 kap. 5 § inkomstskattelagen tillfoga ”Detta gäller dock inte vad som avses med koncern i lagen (2023.xxx) om tilläggsskatt”.

2 kap. 11 §

I 2 kap. 10–13 §§ definieras vad som avses med begreppen moderföretag (10 §), moderenhet (11 §), mellanliggande moderenhet (12 §) och delägd moderenhet (13 §).

Begreppet *moderenhet* är ett samlingsbegrepp som innefattar de övriga begreppen. I lagrådsremissen definieras det enligt följande.

11 §

Med moderenhet avses

1. ett moderföretag som inte är en undantagen enhet,
2. en mellanliggande moderenhet, eller
3. en delägd moderenhet.

Paragrafen motsvaras av artikel 3.24 i direktivet och artikel 10.1.1 i modellreglerna.

I den svenska språkversionen av direktivet anges att med moderenhet avses ”en yttersta moderenhet som inte är en

undantagen enhet, en mellanliggande moderenhet eller en delägd moderenhet”.

Under föredragningen har frågan uppkommit om ordet ”inte” endast tar sikte på undantagna enheter eller om det även ska kopplas till mellanliggande och delägda enheter. Så synes definitionen ha uppfattats i den franska språkversionen. Den engelska språkversionen och modellreglerna ger ingen närmare ledning.

Enligt Lagrådets mening måste direktivet förstås på det sätt som kommer till uttryck i lagrådsremissen. I annat fall skulle det system som byggs upp genom regelverket förfelas. Utgångspunkten i detta är att beskattningen ska ske så högt upp i en koncern som möjligt, dvs. som utgångspunkt hos moderföretaget. I de fall så inte ska ske pekar den föreslagna lagen ut hos vilken lägre enhet beskattning ska ske, t.ex. hos en mellanliggande moderenhet (se 6 kap. 5 §). Att en sådan enhet inte skulle utgöra en moderenhet leder till att beskattning skulle komma att ske hos lägre enheter, vilket inte är avsikten. En rent språklig analys talar i samma riktning.

Mot denna bakgrund har Lagrådet inga invändningar mot att paragrafen ges den föreslagna lydelsen.

2 kap. 15 §

I paragrafen anges att med ägarintresse avses en sådan rätt till en andel i en enhets eller ett fast driftsställes vinst, eget kapital eller reserver som har sin grund i ägande eller vad som motsvarar ägande.

Begreppet ägarintresse används även i annan lagstiftning. I 1 kap. 4 a § årsredovisningslagen definieras ägarintresse som ett innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig

förbindelse med det andra företaget. I lagförslaget synes begreppet vara avsett att ha en väsentligt vidare innebörd, detta som en följd av att definitionen inte innehåller något krav på att ägandet ska syfta till en varaktig förbindelse mellan företagen. I själva verket ger definitionen intrycket av att varje ägarandel som ger ägaren ekonomiska rättigheter utgör ett ägarintresse. Enligt Lagrådets mening kan det finnas anledning att i det fortsatta lagstiftningsarbetet klargöra begreppets eventuella begränsningar.

Ett ägarintresse behöver, enligt förslaget, inte grunda sig på ägande. Det räcker att det har sin grund i "vad som motsvarar ägande". Det sistnämnda begreppet saknar motsvarighet i direktivet och synes härröra enbart från modellreglerna. Som enda exempel på vad som motsvarar ägande anges i allmänmotiven aktielån. Om ett begrepp med denna obestämda utformning ska tas in i lagtexten, bör det enligt Lagrådets mening i författningskommentaren lämnas ytterligare ledning angående begreppets innebörd.

2 kap. 20 §

Paragrafen innehåller en definition av begreppet allmänt erkänd redovisningsstandard. Den inleds med orden "Med en allmänt erkänd redovisningsstandard avses följande internationella redovisningsstandarder...", följt av tre strecksatser. Av de första två strecksatserna följer att begreppet omfattar IFRS, antagna av International Accounting Standards Board eller godkända av unionen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Lagrådet förordar att det i lagtexten skrivs ut vad förkortningen IFRS står för, dvs. International Financial Reporting Standards.

Enligt den tredje strecksatsen omfattar begreppet allmänt erkänd redovisningsstandard även de allmänt erkända redovisnings-

principerna i ett antal angivna länder, t.ex. Amerikas förenta stater. Det torde innebära att bl.a. den amerikanska US GAAP utgör en sådan standard som faller in under paragrafens definition. I uppräknningen nämns också "de allmänt erkända redovisningsprinciperna i /.../ staterna inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet". Detta motsvarar vad som anges i artikel 3.25 i direktivet. Såsom lagtexten har utformats ligger det nära till hands att anta att också vissa svenska redovisningsstandarder, såsom det av Bokföringsnämnden framtagna K3-regelverket, omfattas av paragrafen. Det gäller även vid en direktivkonform tolkning. Samtidigt förmedlar lagrådsremissen intrycket att svenska redovisningsstandarder inte utgör allmänt erkända redovisningsstandarder utan på sin höjd är sådana "godkända redovisningsstandarder" som definieras i 2 kap. 21 §. Huruvida en svensk redovisningsstandard faller in under 20 eller 21 § torde ha stor praktisk betydelse. Det är därför angeläget att direktivets innebörd i denna del analyseras ytterligare under det fortsatta lagstiftningsarbetet och att frågan om möjligt klargörs i lagtexten.

Eftersom den tredje strecksatsen omfattar även redovisningsstandarder som inte torde vara *internationella* redovisningsstandarder bör paragrafen under alla förhållanden inledas "Med allmänt erkänd redovisningsstandard avses följande redovisningsstandarder ...".

I detta sammanhang vill Lagrådet något beröra den särskilda utmaning som en tillämpning av internationella redovisningsstandarder, t.ex. IFRS, medför. IFRS, liksom det svenska K3-regelverket, är principbaserat. Det får till följd att frågan om exempelvis vilka värden som ska tas upp i redovisningen blir beroende av företagsledningens bedömningar och att det ibland finns ett utrymme för att redovisa enligt skilda principer. Det är därmed inte alltid givet vilka belopp som ska tas upp i redovisningen.

Till detta kommer att åtminstone IFRS och K3 bygger på en väsentlighetsprincip som innebär att förhållanden som inte bedöms vara väsentliga kan utelämnas. Det sagda torde innebära att de skatteberäkningar som ska göras enligt den föreslagna lagen kan utfalla på olika sätt beroende på hur den aktuella redovisningsstandardens har tillämpats i det enskilda fallet.

Frågan blir då vad som gäller när den rapporterade enheten och Skatteverket har olika meningar om hur standarden ska tillämpas. Enligt Lagrådet ligger det närmast till hands att i den situationen ge den rapporterade enheten ett tolkningsföreträde; dess tillämpning av redovisningsstandardens får godtas om det inte klart framgår att standarden inte ger utrymme för denna tillämpning. Såsom uttalas i lagrådsremissen (s. 191) torde det inte heller kunna ställas några krav på att företagen ska motivera eller bevisa lämpligheten av den valda redovisningsmetoden.

2 kap. 29 och 30 §§

Paragraferna definierar vad som i modellreglerna kallas "refundable tax credit" och som ska behandlas som en inkomst. Det begreppet har i förslaget getts beteckningen "skattetillgodohavande". Det ges inte någon förklaring till begreppet i författningskommentaren. Vid föredragningen har upplysts att det tar sikte på regleringar av olika slag i de stater som kommer att omfattas av modellreglerna.

Av lagtexten, som är utformad på samma sätt som direktivet, framgår också att det ska vara fråga om ett anspråk på betalning i någon form. Begreppet skattetillgodohavande återspeglar inte helt detta förhållande. Vidare är det oklart om begreppet är avsett att inkludera ett anspråk på reduktion av betald skatt (som kan bli föremål för betalning). Om det är avsikten bör lagtexten ges en utformning som

återspeglar även detta. Bestämmelserna kan, med nu angivna reservation, förslagsvis utformas på följande sätt.

Kvalificerat skattetillgodohavande

29 § Med kvalificerat skattetillgodohavande avses

1. ett anspråk på återbetalning (skattetillgodohavande) som är utformat på ett sådant sätt att det ska betalas kontant eller på något motsvarande sätt till en koncernenhet inom fyra år från den dag då koncernenheten har rätt att erhålla betalningen enligt lagstiftningen i den stat som beviljar detta, eller

2. om skattetillgodohavandet delvis återbetalas, den del av skattetillgodohavandet som ska betalas kontant eller på något motsvarande sätt till en koncernenhet inom fyra år från den dag då koncernenheten har rätt att erhålla detta belopp.

Ett kvalificerat skattetillgodohavande ska inte omfatta något skattebelopp som kan avräknas eller återbetalas på grundval av ett imputationsbelopp enligt 27 eller 28 §.

Icke kvalificerat skattetillgodohavande

30 § Med icke kvalificerat skattetillgodohavande avses ett anspråk på återbetalning som inte omfattas av 29 § men som är helt eller delvis återbetalningsbart.

2 kap. 31 §

Paragrafen innehåller en definition av begreppet ”berättigat utdelningsskattesystem” (i den engelska språkversionen av direktivet ”eligible distribution tax system”). Begreppet synes ta sikte på vissa enstaka utländska skattesystem av speciellt slag. Enligt Lagrådets mening kan det ifrågasättas om benämningen – särskilt ordet ”berättigat” – är ett adekvat sätt att beskriva det som åsyftas. En annan benämning bör övervägas.

2 kap. 32 §

I paragrafen definieras vad som avses med en *myndighetsenhet*. Sådana enheter är undantagna enheter och kan alltså inte bli skattskyldiga för tilläggsskatt.

Begreppet myndighetsenhet omfattar sådana enheter som – direkt eller indirekt – är helägda av offentliga organ (de statliga myndigheterna, regionerna och kommunerna m.fl. och till dem hörande organ), under förutsättning att vissa kriterier är uppfyllda. Bland annat krävs att enheterna inte bedriver handel eller näringsverksamhet utan har till huvudsakligt ändamål att fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter.

I lagrådsremissen anges kommunala företag som bedriver kollektivtrafik som exempel på sådana enheter som bör uppfylla kraven för att vara undantagna enheter. Även annan sedvanlig kommunal affärsverksamhet bedöms rymmas inom begreppet. Ett elhandelsföretag som ägs av ett offentligt organ bedöms däremot vara kommersiellt och därmed inte uppfylla kriterierna för att vara en myndighetsenhet.

Definitionen av myndighetsenhet är avsedd att tillämpas på vitt skilda verksamheter i en mängd stater. Uttrycket offentlig förvaltningsuppgift är avsett att vara ett vidsträckt begrepp och kommer därmed att träffa en mängd verksamheter som typiskt sett bedrivs av det allmänna. Vad som avses med näringsverksamhet utvecklas däremot inte närmare. Syftet med definitionen är dock att avgränsa förvaltningsuppgifter från kommersiell verksamhet. Lagrådet noterar att uttrycket näringsverksamhet vid tillämpningen av bestämmelsen synes vara avsett att ges en snävare innebörd än det normalt ges i svensk rättstillämpning.

2 kap. 37 §

Lagrådet vill vad gäller punkt 2 hänvisa till vad som anförts i anslutning till 1 kap. 5 §.

2 kap. 39 §

Paragrafen innehåller en definition av begreppet investeringsfond. Enligt definitionen är en investeringsfond "en enhet eller en konstruktion" som uppfyller sju särskilda kriterier. Enligt Lagrådet bör lagtexten förtydligas i några avseenden.

Uttrycket "konstruktion" framstår som intetsägande och bör bytas ut mot "annan juridisk konstruktion" (jfr 2 kap. 6 § i förslaget).

Enligt punkt 4 ska en investeringsfond huvudsakligen vara utformad för att generera avkastning eller vinst på investeringar eller skydda mot "en särskild eller allmän händelse eller ett särskilt eller allmänt resultat." De avslutande orden, hämtade från den svenska språkversionen av artikel 3.31 i direktivet, är oklara. Mot bakgrund av hur den engelska språkversionen är utformad ("a particular or general event or outcome") förordar Lagrådet att punkten avslutas "en särskild eller allmän händelse eller effekt".

Enligt punkt 6 ska investeringsfonden "omfattas av regelverk, inbegripet relevanta bestämmelser om penningtvätt och investerarskydd". Det är tydligt att uttrycket regelverk här syftar även på andra regler än sådana som gäller penningtvätt och investerarskydd. Lagtexten lämnar emellertid ingen vägledning om vilka andra regelverk som det är fråga om. En rimlig tolkning av direktivet – som talar om "a regulatory regime ... for investment funds" – är att det som åsyftas är regelverk för investeringsfonder, i vid bemärkelse. Lagrådet föreslår därför att punkt 6 inleds med orden "som omfattas av ett regelverk för investeringsverksamhet".

2 kap. 41 §

Paragrafen, som definierar begreppet försäkringsinvesteringseenhet, är mycket svårläst. Lagrådet föreslår att den i stället formuleras på följande sätt.

Med försäkringsinvesteringseenhet avses en enhet som

1. har etablerats med anledning av skyldigheter enligt ett försäkrings- eller livränteavtal,
2. uteslutande ägs av en eller flera enheter inom samma koncern, vilka är föremål för lagstiftning avseende försäkringsbolag i den stat där försäkringsinvesteringseenheten hör hemma, och
3. i övrigt uppfyller villkoren för att utgöra en investeringsfond enligt 39 § eller ett fastighetsinvesteringsföretag enligt 40 §.

2 kap. 44 § och 4 kap. 23 §

I 2 kap. 44 § definieras begreppet *lågbeskattad koncernenhet*.

I 4 kap. 23 § anges att om tillkommande tilläggsskatt fördelas till en koncernenhet enligt 20, 21 eller 22 § ska enheten anses vara lågbeskattad. Regleringen innebär en utvidgning av den definition som ges i 2 kap. 44 §.

Enligt Lagrådets mening bör bestämmelsen i 4 kap. 23 § föras in som ett andra stycke i 2 kap. 44 §. Därmed kommer den paragrafen att ge en uttömmande definition av begreppet lågbeskattad koncernenhet.

Lagrådet – som även förordar vissa ytterligare redaktionella jämkningar – föreslår att paragrafen utformas enligt följande.

44 §

Med lågbeskattad koncernenhet avses

1. en koncernenhet som hör hemma i en lågskattestat, eller
2. en koncernenhet som är statslös och som har ett positivt justerat resultat och en effektiv skattesats som är lägre än minimiskattesatsen.

En koncernenhet anses alltid vara lågbeskattad om tillkommande tilläggsskatt har fördelats till koncernenheten enligt 4 kap. 20, 21 eller 22 §.

Lagrådet föreslår nedan att 4 kap. 20 § ska utgå och att 4 kap. 21 § ska placeras närmast efter 3 kap. 41 §. Om Lagrådets förslag i dessa

delar godtas ska hänvisningen till 20 § utgå och hänvisningarna till 21 och 22 §§ ändras.

3 kap. 1 §

I 3 kap. i lagförslaget finns bestämmelser om hur tilläggsskattebeloppet ska beräknas. Denna beräkning sker i tre steg. I ett första steg beräknas det justerade resultatet för de olika koncernenheterna. Denna särskilda beräkning regleras i 3 kap. 2–22 §§. I nästa steg tas det fram en justerad skattekostnad för respektive enhet. Detta regleras i 3 kap. 23–37 §§. Framräknade justerade resultat och justerade skattekostnader används sedan för att räkna fram ett tilläggsskattebelopp (se 3 kap. 38–42 §§).

Såsom 3 kap. 1 § har utformats framgår det i och för sig att kapitlet innehåller olika slag av regler men det framgår inte hur dessa förhåller sig till varandra. Regelverket skulle bli lättare att förstå om det redan i denna paragraf anges de principer som gäller för hur tilläggsskattebeloppet ska tas fram och som kommer till närmare uttryck längre fram i kapitlet.

3 kap. 2 §

I paragrafen anges huvudregeln för hur det justerade resultatet ska beräknas; det ska beräknas med utgångspunkt i det resultat som enheten har eller skulle ha redovisat enligt räkenskaper som upprättats med ledning av de tillämpade redovisningsprinciperna. Avsikten är att det är de redovisningsprinciper som moderföretaget tillämpar i sin koncernredovisning som ska vara styrande för hur resultatet bestäms. Av de följande paragraferna följer emellertid att detta gäller enbart om moderföretagets koncernredovisning har upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard. Med hänsyn till det föreslår Lagrådet att underrubriken före paragrafen och paragrafens första stycke formuleras enligt följande.

Huvudprinciper för beräkningen

2 §

En koncernenhets justerade resultat är det resultat som enheten har eller skulle ha redovisat enligt räkenskaper som har upprättats med ledning av de redovisningsprinciper som tillämpas i dess moderföretags koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard

- utan hänsyn till elimineringar för koncerninterna transaktioner, och
- med justeringar enligt 8–22 §§.

3 kap. 3 och 4 §§

I paragraferna anges vad som gäller om koncernenhetens moderföretag inte har upprättat någon koncernredovisning (3 §) eller om den koncernredovisning som moderföretaget har upprättat inte har upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard (4 §). Enligt Lagrådets mening är det mest naturligt att behandla de båda situationerna i omvänd ordning. Rubriken före 3 § kan då lämpligen formuleras "Moderföretagets koncernredovisning är inte upprättad enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard", medan rubriken före 4 § kan formuleras "Moderföretaget upprättar inte någon koncernredovisning".

Den situation som ska behandlas i 3 kap. 3 § – i lagrådsremissens förslag betecknad som 3 kap. 4 § – är därmed den som anges i 2 kap. 19 § 3 i lagrådsremissens förslag, dvs. moderföretaget har upprättat räkenskaper men inte i enlighet med en allmänt erkänd redovisnings-standard. Sådana räkenskaper kan godtas som en koncern-redovisning. Resultatet kan emellertid då behöva justeras så att det inte påverkas av skillnaderna mellan de redovisningsprinciper som följer av en allmänt erkänd redovisningsstandard och de principer som tillämpas i moderföretagets räkenskaper. En sådan justering synes dock – enligt artikel 15.3 i direktivet – vara nödvändig endast i den utsträckning som skillnaderna kan leda till "en betydande snedvridning av konkurrensen" (beträffande detta

begrepp, se 7 §). Lagrådsremissens förslag förefaller inte innebära något annat men har en något oklar utformning.

Lagrådet föreslår mot denna bakgrund att paragrafen formuleras enligt följande.

Om koncernredovisningen för en koncernenhets moderföretag inte är upprättad enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard gäller följande. Koncernenhets resultat ska bestämmas på grundval av de redovisningsprinciper som moderföretaget har tillämpat i sina räkenskaper enligt 2 kap. 19 § 3. Om detta resultat har påverkats av skillnaderna mellan de tillämpade redovisningsprinciperna och en allmänt erkänd redovisningsstandard, ska det justeras så att skillnaderna inte leder till någon betydande snedvridning av konkurrensen.

Såvitt Lagrådet kan bedöma är avsikten att resultatet även i detta fall – liksom enligt 2 § – ska bestämmas utan hänsyn till elimineringar och att det ska justeras enligt 3 kap. 8–22 §§. Det bör i så fall förtydligas på lämpligt sätt i lagtexten.

I den situation som regleras i 3 kap. 3 § i lagrådsremissens förslag – en paragraf som enligt Lagrådets mening bör betecknas som 3 kap. 4 § – har moderföretaget över huvud taget inte upprättat någon koncernredovisning. Avsikten synes då vara att koncernenheternas resultat som huvudregel ska beräknas med tillämpning av de principer som moderföretaget skulle ha tillämpat om det hade upprättat sina räkenskaper enligt en allmän redovisningsstandard (se artikel 15.4 a)). Direktivet tillåter emellertid att beräkningen utgår även från en godkänd redovisningsstandard. I så fall måste det emellertid göras sådana justeringar att skillnaderna i de tillämpade redovisningsprinciperna inte leder till någon betydande snedvridning av konkurrensen.

Lagrådet föreslår i denna del följande lagtext.

Om en koncernenhets moderföretag inte har upprättat någon koncernredovisning enligt 2 kap. 19 § 1–3 gäller följande. Koncernenhets resultat ska bestämmas på grundval av

redovisningsprinciperna i en allmänt erkänd redovisningsstandard. Resultatet får även bestämmas enligt redovisningsprinciperna i en godkänd redovisningsstandard. Om detta resultat har påverkats av skillnaderna mellan de tillämpade redovisningsprinciperna och en allmänt erkänd redovisningsstandard, ska det justeras så att skillnaderna inte leder till någon betydande snedvridning av konkurrensen.

Även i detta fall bör, såvitt Lagrådet kan bedöma, beräkningen ske utan elimineringar av koncerninterna transaktioner och med sådana justeringar som avses i 3 kap. 8–22 §§. Lagrådsremissens förslag ger inte något besked om huruvida koncerninterna transaktioner ska elimineras. Lagrådet föreslår att detta förtydligas i lagtexten.

3 kap. 5 §

Paragrafen innehåller en alternativregel för beräkningen av det justerade resultatet. Den ger möjlighet att, under vissa förutsättningar, göra den i 3 kap. 2 § angivna beräkningen på grundval av en annan redovisningsstandard än den som koncernenhetens moderföretag enligt 2 § borde ha använt. I punkterna 1–4 uppställs fyra förutsättningar för detta. Den förutsättning som anges i punkt 4 blir tydligare om den tas in i ett nytt andra stycke enligt följande.

Om en tillämpning av en sådan redovisningsstandard som avses i första stycket på en intäktspost, kostnadspost eller annan transaktion leder till en permanent avvikelse i resultatet i förhållande till ett resultat, beräknat enligt 2 §, och denna avvikelse överstiger en miljon euro, ska resultatet justeras.

Det kan finnas anledning att förtydliga, i vart fall i författningskommentaren, hur långtgående justeringar som behöver göras, t.ex. om justeringen måste medföra att hela den konstaterade avvikelsen försvinner.

Vid tillämpningen av 3 kap. 5 § aktualiseras den bestämmelse om valutaomräkning som i lagrådsremissens förslag har tagits in i 1 kap. 3 a §. Lagrådet har ovan föreslagit att frågan om valuta-

omräkning regleras särskilt i anslutning till varje paragraf där en fråga om omräkning aktualiseras. Om detta förslag godtas, bör förevarande paragraf kompletteras med ett avslutande stycke enligt följande.

Belopp i annan valuta än euro ska räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

3 kap. 7 §

Paragrafen innehåller en definition av begreppet "betydande snedvridning av konkurrensen", ett begrepp som används i flera av de föregående paragraferna. En tillämpning av begreppet synes inte förutsätta att det görs någon särskild bedömning av om konkurrensförhållandena verkligen har snedvridits. En betydande snedvridning ska i stället anses föreligga om en tillämpning av en särskild princip eller ett särskilt förfarande enligt "allmänt godtagbara redovisningsstandarder" som helhet leder till skillnader som uppgår till mer än 75 miljoner euro under ett räkenskapsår. Tillämpningen av den "allmänt godtagbara redovisningsstandard" ska därvid ställas mot en tillämpning av IFRS.

Uttrycket "allmänt godtagbara redovisningsstandarder" synes inte förekomma på annat håll i lagförslaget. I artikel 3.27 i direktivet talas i stället om "allmänt erkända redovisningsprinciper" (i den engelska språkversionen "generally acceptable accounting principles"). Sannolikt avses detsamma som i 2 kap. 21 §, dvs. en godkänd redovisningsstandard. I så fall bör det begreppet användas även i förevarande paragraf. Frågan bör övervägas ytterligare.

Av samma skäl som har angetts i anslutning till 3 kap. 5 § bör paragrafen tillföras ett nytt stycke enligt följande.

Belopp i annan valuta än euro ska räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

3 kap. 9 §

I paragrafen anges att utdelning eller annan värdeöverföring som har sin grund i ägarintressen inte ska tas med i det justerade resultatet. Från den regeln ges två undantag, dels om andelarna är ett portfölj-innehav (punkt 1), dels om den koncernenhet som tar emot utdelningen *i ekonomisk mening* har ägt andelarna mindre än ett år (punkt 2).

Begreppet ägarintresse definieras i 2 kap. 15 §. Enligt den definitionen omfattas rätt till andel i vinst m.m. som har sin grund i ägande eller vad som motsvarar ägande. Lagrådet har pekat på att det är oklart vad som avses med "vad som motsvarar ägande". Detsamma kan sägas om ägande "i ekonomisk mening". Författningskommentaren innehåller inte någon förklaring till vad som avses. Ordalydelsen ger intryck av något annat än ägande i dess vanliga – rättsliga – mening. Det är inte heller klart hur uttrycket förhåller sig till det nyss nämnda uttrycket "som motsvarar ägande".

Punkterna 1 och 2 är kumulativa rekvisit. Punkt 1 kan inte förstås på annat sätt än att den handlar om andelar som har sin grund i ägarintressen, såsom anges i första meningen. Mot den bakgrunden framstår det som överflödigt – och förvirrande – att i punkt 2 tala om ett ägande i ekonomisk mening. Om ordalydelsen behålls bör det i vart fall ges ledning i författningskommentaren om innebörden.

Med de utgångspunkter som angetts ovan förordar Lagrådet att paragrafen ges följande utformning.

Utdelning eller annan värdeöverföring som har tagits emot eller anteciperats och som har sin grund i ägarintressen ska inte tas med i det justerade resultatet.

Första stycket gäller dock inte om

1. de andelar som ägarintresset avser är ett portföljinnehav, och

2. koncernenheten som tar emot utdelningen har ägt andelarna mindre än ett år vid dagen för utdelningen eller värdeöverföringen.

En utdelning eller värdeöverföring är inte heller undantagen om den lämnas av en investeringsenhet och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 §.

3 kap. 17 §

I paragrafen regleras hur den s.k. *armlängdsprincipen* ska inverka på tillämpningen av bestämmelserna i den föreslagna lagen samt ges en definition av denna princip. Paragrafen är intagen under rubriken "Armlängdsprincipen".

Principen, som är internationellt vedertagen, innebär något förenklat att priser och andra villkor som avtalas mellan närstående företag ska motsvara vad oberoende företag hade avtalat i en motsvarande situation.

Armlängdsprincipen kommer avseende den svenska inkomstbeskattningen till uttryck i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen, men med en delvis annan innebörd än den definition som finns i lagrådsremissen. Lagrådet föreslår därför att begreppet inte används i den föreslagna lagen om tilläggsskatt.

Lagrådet – som även förordar vissa ytterligare redaktionella jämkningar – föreslår att regleringen utformas enligt följande.

Justering av koncerninterna transaktioner

17 §

Resultatet ska justeras enligt följande:

1. Transaktioner mellan koncernenheter som är hemmahörande i olika stater som inte redovisats till samma belopp i de båda koncernenheternas räkenskaper eller som inte är i enlighet med marknadsmässiga villkor ska justeras så att de uppgår till samma belopp och är i enlighet med sådana villkor.
2. En förlust vid försäljning eller annan överföring av en tillgång mellan två koncernenheter i samma stat som inte redovisats enligt marknadsmässiga villkor ska justeras till det belopp som följer av

sådana villkor, om förlusten ska ingå i beräkningen av det justerade resultatet.

Med marknadsmässiga villkor avses sådana villkor som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende företag för motsvarande transaktion under jämförbara omständigheter.

3 kap. 20 §

Enligt paragrafens första stycke ska ett försäkringsföretag vid beräkningen av det justerade resultatet undanta belopp som påförs försäkringstagarna och som enheten betalar på avkastning på försäkringstagarnas kapital. Bestämmelsen är inte alldeles lätt att förstå men synes hänga ihop med bestämmelsen i 3 kap. 26 § 3 om att ett försäkringsbolag vid beräkningen av den justerade skattekostnaden inte ska räkna med skatt som det har betalat avseende avkastning till försäkringstagare. I den mån ett försäkringsföretag har haft en sådan skattekostnad ska företaget, vid beräkningen av det justerade resultatet, inte heller ta med den intäkt som det har erhållit genom att påföra försäkringstagarna motsvarande kostnad.

Innebörden i paragrafen blir tydligare om den formuleras enligt följande:

Vid beräkningen av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag som har redovisat en sådan skattekostnad som avses i 26 § 3 ska avdrag göras för motsvarande belopp som har redovisats som intäkt och avser sådan skatt.

3 kap. 22 §

Paragrafen innehåller särskilda bestämmelser om justering av en koncernenhets resultat när koncernenheten har emitterat ”instrument för övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål”. Den har fått en utomordentligt komplicerad utformning som är mycket svår att ta till sig. Enligt Lagrådets mening är det angeläget att paragrafen omformuleras så att dess innebörd tydliggörs.

3 kap. 24 §

I paragrafen anges att skatter som ska räknas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden framgår av 25–27 §§. Den har inte något sakinhåll och kan utgå.

3 kap. 25 §

I paragrafen anges vilka skatter som ska tas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. En sådan skatt är, enligt punkt 2, ”skatt på utdelad vinst och på vinstmedel som bedömts ha delats ut samt skatt på andra kostnader än rörelsekostnader som tas ut enligt ett berättigat utdelningsskattesystem”. Vid lagrådsföredragningen har upplysts att paragrafen tar sikte enbart på skatt enligt de särskilda skattesystem som finns i enstaka länder och som i 2 kap. 31 § definieras som ”berättigat utdelningsskattesystem”. Paragrafen torde bli lättare att förstå om den formuleras enligt följande:

Vid beräkningen av den justerade skattekostnaden ska följande skatter räknas med:

2. skatt som tas ut enligt ett sådant berättigat utdelningsskattesystem som avses i 2 kap. 31 §,

Som Lagrådet har anfört i anslutning till 2 kap. 31 § bör det övervägas att byta ut uttrycket ”berättigat utdelningsskattesystem” mot något annat uttryck.

3 kap. 29 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur skattekostnaden ska justeras med hänsyn till medräknade skatter. Bland annat ska, enligt punkt 2, skattekostnaden ökas med skatt som avser uppskjutna skattefordringar som hanteras enligt 4 kap. 14 § andra stycket. Vid

lagrådsföredragningen har uppmärksammat att hänvisningen till 4 kap. 14 § rätteligen bör avse den paragrafens första stycke.

3 kap. 30 §

Ordalydelsen av punkterna 1–3 innehåller oklara syftningar. Detta kan undvikas om paragrafen formuleras på följande sätt.

Skattekostnaden ska minskas med

1. aktuell skattekostnad som avser intäkter om intäkterna inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet,
2. skattekostnad som avser tillgodohavande eller återbetalning på ett icke kvalificerat skattetillgodohavande om kostnaden inte har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna,
3. skatt som har återbetalats till eller tillgodoräknats en koncernenhet, om skatten inte har behandlats som en justering av skattekostnaderna i räkenskaperna,
4. aktuell skattekostnad som är hänförlig till en osäker skattesituation, och
5. aktuell skattekostnad som inte förväntas bli betald inom tre år från räkenskapsårets utgång.

Första stycket 3 ska inte tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden.

3 kap. 31 §

I paragrafen finns en bestämmelse om det s.k. uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Uttrycket är benämningen på det belopp som – efter att nettoposten av uppskjuten skatt har bestämts på visst sätt och därefter justerats i olika avseenden – ska beaktas vid beräkningen av skattekostnaden. Vilka justeringar som ska göras framgår av andra stycket och 3 kap. 32–34 §§. Bestämmelserna finns under rubriken ”Justeringar avseende uppskjuten skatt (det uppskjutna skattejusteringsbeloppet)”.

Lagrådet föreslår att uttrycket ”det uppskjutna skattejusteringsbeloppet”, som är något otympligt, stryks i rubriken. Denna kan då lämpligen ges följande utformning.

”Justeringar av uppskjuten skatt”

Paragrafen har i lagrådsremissen följande lydelse.

31 §

Vid beräkning av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet ska den nettopost i räkenskaperna som visar räkenskapsårets förändring i uppskjutna skatteskulder och skattefordringar användas om den skattesats som använts vid beräkningen i räkenskaperna är lika med eller lägre än minimiskattesatsen. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen är högre än minimiskattesatsen, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet i stället beräknas utifrån minimiskattesatsen.

Om en uppskjuten skattefordran avseende årets förlust inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet minska med ett belopp som motsvarar den minskning som skulle ha skett om den uppskjutna skattefordran hade redovisats.

Enligt Lagrådets mening finns en risk för att utformningen av första stycket leder tanken fel. Lagtexten ger intryck av att den anger hur det uppskjutna skattejusteringsbeloppet ska räknas fram. Så är emellertid inte fallet. Den anger i stället vilket belopp man ska utgå från vid beräkningen. Andra stycket och efterföljande paragrafer reglerar vilka justeringar som ska göras. Först efter att dessa justeringar har gjorts får man fram storleken på det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

Lagrådet förordar mot denna bakgrund att paragrafens utformning övervägs ytterligare under den fortsatta beredningen.

Enligt Lagrådet bör vidare övervägas om andra stycket ska utgöra en egen paragraf. Därigenom skulle det bli tydligare att den regeln tillsammans med 3 kap. 32–34 §§ samlat reglerar vilka justeringar som ska göras av det belopp som ska tas fram enligt 31 § första stycket.

3 kap. 37 §

Beträffande denna paragraf, se vad Lagrådet anför i anslutning till 4 kap. 22 §.

3 kap. 39 §

I paragrafen finns bestämmelser om beräkning av tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat. Paragrafen finns under rubriken "Tilläggsskattebeloppet för en stat".

Lagrådet föreslår att definitionen i första stycket av överskjutande vinst flyttas till andra stycket där det regleras hur överskjutande vinst inverkar på tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat. Lagrådet föreslår även, mot bakgrund av de förslag som Lagrådet lämnar i anslutning till 4 kap. 19–21 §§, att hänvisningen i tredje stycket till 4 kap. 20–22 §§ stryks. Vidare bör rubriken justeras språkligt.

Lagrådet – som även förordar vissa ytterligare redaktionella jämkningar – föreslår att regleringen utformas enligt följande.

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat

39 §

Om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen ska en procentsats för tilläggsskatt beräknas. Med procentsats för tilläggsskatt avses minimiskattesatsen minskad med koncernens effektiva skattesats för räkenskapsåret i den aktuella staten.

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat är lika med enheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för staten. Med överskjutande vinst avses det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt 5 kap. 2–11 §§.

Tillkommande tilläggsskattebelopp ska läggas till. Nationell tilläggsskatt ska dras ifrån eller läggas till enligt vad som anges i 40 §.

4 kap. 1 §

Beträffande denna paragraf, se vad Lagrådet anför i anslutning till 4 kap. 19–21 §.

4 kap. 2 §

Paragrafen tar sikte på beräkningen av justerat resultat när det förekommer aktiebaserad ersättning. Av författningskommentaren framgår att avsikten med paragrafen är att göra det möjligt för en koncernenhet att välja att beräkna det justerade resultatet med ledning av den kostnad som behandlas som skattemässigt avdragsgill vid inkomstbeskattningen i den stat där enheten hör hemma i stället för den kostnad som redovisas i räkenskaperna. Detta blir tydligare om paragrafen formuleras på följande sätt.

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterade enheten välja att, såvitt gäller aktiebaserad ersättning, i stället för den redovisade kostnaden beräkna resultatet med ledning av den kostnad som behandlas som avdragsgill vid enhetens inkomstbeskattning. Då gäller bestämmelserna i 3–6 §§.

4 kap. 10 §

Av 4 kap. 9 § framgår att en rapporterad enhet får välja att – under vissa förutsättningar – vid beräkningen av det justerade resultatet behandla vinst eller förlust vid avyttring av fast egendom på visst sätt som beskrivs närmare i 10 §.

Bestämmelserna i 10 § är inte alldeles lätta att förstå. De synes emellertid innebära – som Lagrådet tolkar dem – att vinsten av en avyttring i första hand ska avräknas på visst sätt mot koncernenhetens eller annan koncernenhets förlust vid avyttring av fast egendom. Om det efter den avräkningen återstår ett vinstbelopp, som inte har kunnat avräknas, ska detta återstående belopp fördelas på visst sätt över en femårsperiod och därvid hänföras till de koncernenheter som hör hemma i samma stat som den avyttrande

enheten. Bestämmelserna om hur denna fördelning ska ske framstår dock som oklara. Oklarheten synes gå tillbaka på det bakomliggande direktivet. Lagrådet förordar att bestämmelserna blir föremål för ytterligare analys under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

4 kap. 13 §

Under lagrådsföredragningen har diskuterats om de val som den rapporterade enheten får göra kan begränsas till en eller flera av koncernenheterna. Frågan bör övervägas ytterligare i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

4 kap. 19–21 §§

I 3 kap. finns bestämmelser om beräkningen av ett tilläggsskattebelopp. I vissa situationer kan ett tidigare beräknat tilläggsskattebelopp behöva justeras. Regler om detta finns i 4 kap. 19–23 §§.

I 4 kap. 19 § listas ett antal paragrafer vars tillämpning kan medföra att tilläggsskattebeloppet för tidigare räkenskapsår måste räknas om.

Bestämmelsen fyller ingen direkt funktion och Lagrådet föreslår därför att den ska utgå.

För det fall att 4 kap. 19 § ska stå kvar bör den andra strecksatsen i bestämmelsen strykas. Av den strecksatsen följer att en tillämpning av bestämmelsen i 3 kap. 37 § om tilläggsskatt när vinst inte redovisas, kan medföra att tilläggsskattebeloppet för tidigare räkenskapsår måste räknas om. En tillämpning av den bestämmelsen innebär emellertid inte att tilläggsskattebeloppet för tidigare räkenskapsår måste räknas om. Hänvisningen är därför missvisande.

Vidare måste i så fall utformningen av 4 kap. 1 § ses över.

Paragrafen innehåller en förteckning över vilka regler som finns i kapitlet. I den andra strecksatsen anges ”tillkommande tilläggsskatte-

belopp (19–23 §§)”. Enligt Lagrådets mening kan 4 kap. 19 § inte anses utgöra en bestämmelse om tillkommande tilläggsskattebelopp. Upplysningen är därför enligt Lagrådets mening missvisande.

I 4 kap. 20 § hänvisas till ett antal bestämmelser i 3 kap. som kan inverka på hanteringen av ett tillkommande tilläggsskattebelopp. Det handlar om bestämmelser om till vilket år ett sådant belopp ska hänföras, vad som gäller vid beräkningen av beloppet och hur det ska fördelas mellan koncernenheterna i en stat.

Enligt Lagrådets mening skulle den föreslagna lagen få en mer lättillgänglig struktur om paragrafen utgick och det i stället i aktuella paragrafer i 3 kap. anges att bestämmelsen även ska tillämpas på ett tillkommande tilläggsskattebelopp.

I 4 kap. 21 § finns regler om beräkningen av ett tillkommande tilläggsskattebelopp när ett sådant har fördelats enligt bestämmelserna i 3 kap. 41 §.

För att hålla samman dessa bestämmelser förordar Lagrådet att 4 kap. 21 § placeras närmast efter 3 kap. 41 § samt – efter vissa ytterligare redaktionella jämkningar – utformas enligt följande.

Om tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas enligt [3 kap.] 41 § andra stycket till koncernenheter i en stat där koncernenheterna inte har någon justerad vinst, gäller följande vid beräkningen enligt 6 kap. 4–7 §§ av en moderenhets andel av det tillkommande tilläggsskattebeloppet. Varje koncernenhet ska anses ha en justerad vinst som motsvarar det tillkommande tilläggsskattebelopp som fördelats till den koncernenheten dividerat med minimiskattesatsen.

4 kap. 22 § och 3 kap. 37 §

I 3 kap. 37 § finns regler om att ett tillkommande tilläggsskattebelopp i vissa fall ska beräknas trots att koncernenheterna i en stat inte redovisar vinst (första stycket) och hur detta belopp då ska bestämmas (andra stycket). Vidare hänvisas till 4 kap. 20 och 22 §§

angående hur det tillkommande tilläggsskattebeloppet ska behandlas (tredje stycke).

Bestämmelserna är de enda i 3 kap. som gäller tillkommande tilläggsskattebelopp. Enligt Lagrådets mening skulle den föreslagna lagens struktur förbättras om paragrafen flyttades till 4 kap. och där placerades direkt före 4 kap. 22 §, som reglerar hur ett tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 3 kap. 37 § ska fördelas mellan koncernenheter i en stat.

Om Lagrådets förslag till placering av 3 kap. 37 § godtas fyller hänvisningen i tredje stycket inte längre någon funktion och bör därför utgå.

Lagrådet har ovan föreslagit att 4 kap. 19 och 20 §§ ska utgå, att 4 kap. 21 § ska placeras i anslutning till 3 kap. 41 § och att 4 kap. 23 § ska bilda ett nytt andra stycke i 2 kap. 44 §. Om detta genomförs kommer i 4 kap. under rubriken "Justering av tilläggsskatt i efterhand i vissa fall" endast finnas nuvarande 3 kap. 37 § och 4 kap. 22 §. Med Lagrådets förslag blir denna rubrik missvisande.

Lagrådet – som även förordar vissa ytterligare redaktionella jämkningar – föreslår att regleringen utformas enligt följande.

Tillkommande tilläggsskattebelopp när koncernenheterna i en stat inte redovisar vinst

[37 §]

Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas om enheterna i en stat sammantaget

1. inte redovisar någon justerad nettovinst,
2. den justerade skattekostnaden är ett negativt belopp, och
3. den justerade skattekostnaden är lägre än ett belopp som beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen.

Det tillkommande tilläggsskattebeloppet ska uppgå till skillnaden mellan den justerade skattekostnaden och den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen.

[22 §]

Tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 3 kap. 37 § ska fördelas till koncernenheter i staten med justerade skattekostnader som

1. understiger noll, och
2. understiger det justerade resultatet multiplicerat med minimiskattesatsen.

Beloppet ska fördelas proportionellt. Det belopp som ska hänföras till respektive enhet beräknas genom att den justerade skattekostnaden för enheten dras av från dess justerade resultat multiplicerat med minimiskattesatsen.

En koncernenhet ska vid beräkningen enligt 6 kap. 4–7 §§ anses ha en justerad vinst som motsvarar det tillkommande tilläggsskattebelopp som fördelats på den koncernenheten dividerat med minimiskattesatsen.

4 kap. 29 och 30 §§

I 4 kap. 29 § definieras uttrycket övergångsår, vilket är det första räkenskapsår under vilket en koncernenhet omfattas av ett regelverk som är likvärdigt med bestämmelserna om global minimibeskattnig. I 30 § finns regler om hur skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska hanteras för ett övergångsår.

Enligt Lagrådets mening skulle lagtexten bli mer lättillgänglig om den inleds med den materiella regeln och att det därefter anges vad de begrepp som används i lagtexten innebär. Mot denna bakgrund bör 30 § placeras före 29 §.

Lagrådet – som även förordar vissa ytterligare redaktionella jämkningar – föreslår att regleringen utformas enligt följande.

[29 §]

Vid fastställande av den effektiva skattesatsen för koncernenheter i en stat för ett övergångsår enligt 30 § och för varje därpå följande räkenskapsår ska alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i en stat beaktas för övergångsåret.

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska räknas med utifrån den skattesats som är lägst av minimiskattesatsen och den tillämpliga nationella skattesatsen. En uppskjuten skattefordran som har redovisats till en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen får dock räknas om enligt minimiskattesatsen om den skattskyldige kan visa att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust.

Effekter som uppstår när värdet på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i räkenskaperna ändras ska inte påverka värdet av den uppskjutna skattefordran.

[30 §]

Med *övergångsår* för en stat avses det första räkenskapsår då en koncernenhet omfattas av en lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med

1. bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523, i den ursprungliga lydelsen, eller
2. när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna.

5 kap. 4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur materiella anläggningstillgångar ska beaktas vid beräkningen av det s.k. substansbeloppet. Av första stycket framgår att inte bara materiella anläggningstillgångar i trängre bemärkelse ska tas med vid beräkningen utan också, enligt punkt 2, leasetagares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som redovisas som tillgång i balansräkningen och, enligt punkt 3, licenser och liknande arrangemang från offentlig förvaltning som gäller rätten att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser och som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar. Enligt författningskommentaren omfattar begreppet "liknande arrangemang" bland annat koncessioner och arrenden.

Av paragrafens andra stycke framgår att i beräkningen inte ska ingå bland annat balansvärdet av fast egendom och byggnader som innehas för försäljning, leasing eller investeringar. Detta motsvarar ganska väl vad som står i den svenska språkversionen av direktivet

(se artikel 8.4; ”det redovisade värdet av fast egendom, inklusive mark och byggnader som innehas för försäljning, leasing och investeringar”). I den engelska språkversionen anges i stället ”the carrying value of property, including land and buildings, that is held for sale, lease or investment”. Den engelska texten talar för att det som ska undantas är all sådan egendom som innehas för försäljning, leasing eller investeringar. Den tolkningen ligger också bäst i linje med det som anges i paragrafens första stycke och som, i fråga om leasing, inte gäller enbart leasing av fast egendom. Lagtextens ordalydelse bör mot denna bakgrund övervägas ytterligare.

5 kap. 5 §

I paragrafen finns en definition av det i 5 kap. 4 § använda uttrycket ”balansvärde”. Begreppet avser sålunda ”genomsnittet av värdet vid räkenskapsårets ingång och utgång i moderföretagets koncernredovisning”. Vad som avses är, såvitt Lagrådet förstår, genomsnittet av moderföretagets ingående och utgående balans. Enligt andra och tredje meningarna i förevarande paragraf ska ackumulerade avskrivningar, nedskrivningar och substansminskning dras av från värdet och belopp som kan hänföras till balansering av personalkostnader ska läggas till.

Det är oklart vad de sistnämnda båda meningarna – som i och för sig har stöd i direktivet – tillför, eftersom avskrivningar, nedskrivningar och balanserade kostnader utan vidare torde beaktas när den ingående respektive utgående balansen bestäms. Lagrådet ifrågasätter därför om meningarna tjänar något syfte.

5 kap. 6 §

Paragrafen innehåller särskilda bestämmelser om hur substansbeloppet ska beräknas, såvitt gäller ett fast driftställe. Enligt tredje stycket ska, om ett fast driftsställes inkomster helt eller delvis

undantas från det redovisade respektive justerade resultatet enligt 7 kap. 7 och 20 §§, personalkostnader och materiella anläggningstillgångar hos det fasta driftsstället undantas i motsvarande mån från beräkningen enligt 3 och 4 §§.

Eftersom varken 7 kap. 7 § eller 7 kap. 20 § innehåller några uttryckliga bestämmelser om att inkomster ska undantas framstår hänvisningarna till dessa paragrafer som oklara. Enligt Lagrådet bör paragrafens avfattning övervägas ytterligare.

5 kap. 11 §

Enligt paragrafen får en rapporterende enhet välja att inte göra avdrag för substansbelopp. I författningskommentaren anges att ett sådant val gäller varje stat för sig. Detta framgår dock inte av lagtexten. En komplettering av lagtexten bör övervägas.

5 kap. 12 §

Enligt 5 kap. 12 § kan den rapporterende enheten välja att tillämpa ett undantag för verksamhet av begränsad betydelse. Om ett sådant val görs, ska tilläggsskattebeloppet för en stat anses vara noll. I punkterna 1 och 2 anges vissa förutsättningar för detta.

Paragrafen kan läsas så att "verksamhet av begränsad betydelse" är ett självständigt rekvisit som alltid måste föreligga, utöver det som sägs i paragrafen i övrigt. Detta torde emellertid inte vara avsikten utan paragrafen torde vara avsedd att tillämpas så snart de båda i punkterna 1 och 2 angivna omständigheterna föreligger, dvs. när de genomsnittliga intäkterna för koncernenheterna i en stat är lägre än tio miljoner euro och det genomsnittliga justerade resultatet för koncernenheterna i staten är lägre än en miljon euro.

Lagrådet bedömer, mot den angivna bakgrunden, att paragrafen bör förtydligas enligt följande.

En rapporterande enhet får välja att tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska bestämmas till noll, om

1. den genomsnittliga intäkten för koncernenheterna i staten, beräknad enligt 13 § första stycket, är lägre än tio miljoner euro, och
2. det genomsnittliga justerade resultatet för koncernenheterna i staten, beräknat enligt 13 § andra stycket, är lägre än en miljon euro.

Av samma skäl som har angetts i anslutning till 3 kap. 5 § bör paragrafen också tillföras ett nytt stycke enligt följande.

Belopp i annan valuta än euro ska räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

5 kap. 15–17 §§

Paragraferna reglerar undantag vid beräkningen av justerat resultat beträffande internationell sjöfartsverksamhet. Undantaget avser verksamhet som kompletterar internationell sjöfartsverksamhet. Bestämmelserna har en hög detaljnivå och är komplicerade. Det är inte alldeles klart hur de skilda bestämmelserna förhåller sig till varandra. Enligt Lagrådets mening bör lagtexten bearbetas ytterligare.

7 kap. 2–5 §§

Paragraferna innehåller definitioner av begreppen delägarbeskattad enhet, skattetransparent enhet, omvänd hybridenhet och skattetransparent struktur. Bestämmelserna skulle vinna i överskådlighet på att struktureras om något.

I paragraferna används omväxlande uttrycken "hemvist" och "hör hemma" i förhållande till en enhet respektive en ägare. I 1 kap. 10–16 §§ regleras var enheter ska anses höra hemma vid tillämpningen av lagen. För delägarbeskattade enheter gäller enligt 1 kap. 11 § i förslaget att de hör hemma i den stat där de bildades,

om de är moderföretag eller är skyldiga att tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt och att andra delägarbeskattade enheter är statslösa. För sistnämnda enheter är alltså inte begreppet "hör hemma" relevant. När det gäller begreppet "hemvist" har det vid föredragningen upplysts att det som avses är skatterättslig hemvist. Lagrådet godtar detta.

En utgångspunkt bör vara att begreppet "hör hemma" såsom det definieras i lagen används, om det inte är fråga om en situation som inte omfattas av definitionerna eller om någon annan innebörd åsyftas i den särskilda regleringen. Det bör övervägas ytterligare om begreppen är korrekt och konsekvent använda. Det är också lämpligt att begreppen och deras inbördes förhållande klargörs i författningskommentaren.

I 3 § anges att en delägarbeskattad enhet ska anses som en skattetransparent enhet respektive en omvänd hybridenhet "till den del" dess delägare är respektive inte är skattskyldiga för enhetens intäkter osv. Vid föredragningen har upplysts att en enhet inte behöver vara skattetransparent eller inte skattetransparent i sin helhet. Det kan förekomma situationer där en enhet i ett visst avseende ska behandlas som skattetransparent, men inte i ett annat. Enligt Lagrådets mening framgår det inte tillräckligt tydligt av lagtexten vad som avses. Detta bör utvecklas i författningskommentaren. Det bör också övervägas att förtydliga lagtexten. Möjligen återspeglar uttrycket "i den utsträckning" på ett bättre sätt det som åsyftas.

Med de påpekanden som nu gjorts om ytterligare överväganden förordar Lagrådet att bestämmelserna i 2–4 §§ ges följande utformning och att 5 § utgår.

Definitioner

2 §

Med delägarbeskattad enhet avses en enhet vars delägare är skattskyldiga för enhetens intäkter, kostnader, vinst eller förlust enligt lagstiftningen i den stat där enheten bildades. En enhet ska dock inte anses som en delägarbeskattad enhet om den har skatterättslig hemvist i en annan stat än den där den bildades och är skattskyldig där för medräknade skatter.

3 §

Med skattetransparent enhet avses en delägarbeskattad enhet till den del dess delägare är skattskyldiga för enhetens intäkter, kostnader, vinst eller förlust i den stat där ägaren hör hemma enligt lagstiftningen där.

Med skattetransparent enhet avses också en koncernenhet som

1. inte har skatterättslig hemvist i någon stat,
2. inte är skattskyldig för medräknade skatter eller för nationell tilläggs-skatt på grundval av platsen för företagsledningen, platsen för bildandet eller annan liknande omständighet vad avser dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust, och
3. uppfyller följande förutsättningar
 - dess delägare hör hemma i en stat där de är skattskyldiga på det sätt som anges i första stycket
 - enheten har inte platsen för affärsverksamhet i den stat där den bildades, och
 - enhetens intäkter, kostnader, vinst eller förlust kan inte hänföras till ett fast driftställe.

4 §

Med skattetransparent struktur avses ett ägarintresse i en koncernenhet som innehas indirekt genom en kedja av skattetransparenta enheter.

5 §

Med omvänd hybridenhet avses en delägarbeskattad enhet till den del dess delägare inte är skattskyldiga för enhetens intäkter, kostnader, vinst eller förlust i den stat där delägaren hör hemma enligt lagstiftningen där.

7 kap. 6–10 §§

Paragraferna, som alla gäller delägarbeskattade enheter, står under rubriken "Fördelning av redovisat resultat". Enligt 7 kap. 6 § ska –

med vissa undantag – det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet minskas med det belopp som ska fördelas till ägare som inte är koncernenheter och som äger enheten direkt eller genom en skattetransparent struktur. Om en delägarbeskattad enhet bedriver verksamhet genom ett fast driftsställe, ska det redovisade resultat som återstår efter minskning enligt 6 § fördelas till det fasta driftsstället i enlighet med 19–24 §§. I 9 § finns bestämmelser om fördelning av det redovisade resultat som återstår efter minskning och fördelning enligt 6 och 7 §§. Enligt 10 § ska fördelningen enligt 7 och 9 §§ göras separat för varje enskilt ägarintresse i den delägarbeskattade enheten. Härutöver gäller, enligt 8 §, att det redovisade resultatet för en delägarbeskattad koncernenhet ska minskas med den nettovinst eller nettoförlust som fördelas till en annan koncernenhet.

Paragraferna innehåller således regler om såväl ”minskning” som ”fördelning” av redovisat resultat. Det kan mot den bakgrunden ifrågasättas om inte rubriken hellre borde vara ”Minskning och fördelning av redovisat resultat”.

Lagrådet noterar att begreppet ”fördelas” i sammanhanget är mindre träffande. Avsikten synes inte vara att ett belopp i sin helhet ska fördelas mellan två eller flera andra enheter utan att en viss del av beloppet ska hänföras till en eller flera andra enheter (i den engelska språkversionen av direktivet ”allocate”). Det valda uttrycket bör trots det kunna godtas.

Bland de angivna paragraferna finns det ett tydligt samband mellan 6, 7, 9 och 10 §§. Bestämmelsen i 8 § synes däremot stå helt på egna ben. Lagtexten skulle bli lättare att förstå om 8 § placerades efter 10 §.

I såväl 7 § som 9 § anges vad det är som ska fördelas. I 6 och 8 §§ sägs endast att minskning ska ske med det belopp som (ska) fördelas. Det är oklart vilken regel om fördelning som åsyftas. Detta bör klargöras i lagtexten.

7 kap. 13 §

Även i denna paragraf används båda begreppen "hör hemma" och hemvist. De synpunkter på dessa som framförts beträffande 7 kap. 2–4 §§ gör sig gällande även här.

I första stycket förordas att "kan" byts mot "ska".

7 kap. 17 §

Paragrafen innehåller lagens definition av begreppet fast driftställe. Definitionen delas upp i fyra punkter som reglerar fyra olika situationer; om det finns ett gällande skatteavtal, om det inte finns ett gällande skatteavtal, om det saknas ett system för bolagsbeskattning och övriga fall. Avgörande för bedömningen av om det föreligger ett fast driftställe är beskattningen av inkomst hänförlig till driftsstället. Den frågan avgörs i sin tur av var platsen för den affärsverksamhet som ska beskattas finns.

Därutöver avser paragrafen att reglera den situationen att huvudenheten bedriver verksamhet i en annan stat men inte har någon egentlig plats för affärsverksamheten. Det kan exempelvis handla om att verksamheten bedrivs genom en beroende agent. I lagrådsremissens förslag är detta avsett att åstadkommas genom orden "eller vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet". Den avsikten kommer dock inte tydligt till uttryck.

Lagrådet föreslår följande lydelse, som innefattar vissa redaktionella ändringar.

Med fast driftställe avses i denna lag

1. om det finns ett gällande skatteavtal: en plats för affärsverksamhet i en stat där platsen behandlas som ett fast driftställe enligt skatteavtalet, om den staten beskattar inkomst hänförlig till driftstället enligt en bestämmelse liknande artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet,

2. om det inte finns ett gällande skatteavtal: en plats för affärsverksamhet i en stat, om den staten beskattar inkomst hänförlig till en sådan plats på grundval av ett nettoresultat på liknande sätt som staten beskattar personer som hör hemma där,

3. om en stat inte har ett system för bolagsbeskattning: en plats för affärsverksamhet i en stat där platsen skulle ha behandlats som fast driftställe enligt OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet, om den staten enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet skulle ha haft rätt att beskatta inkomst hänförlig till platsen, eller

4. i övriga fall: en plats för affärsverksamhet från vilken verksamhet bedrivs utanför den stat där en huvudenhet hör hemma, om den staten inte beskattar inkomst hänförlig till sådan verksamhet.

Vad som sägs i första stycket om plats för affärsverksamhet i en stat gäller också för verksamhet som inte bedrivs från någon viss plats, om verksamheten är att likställa med affärsverksamhet som bedrivs på en plats inom staten.

7 kap. 19 §

I paragrafen regleras vad som avses med redovisat resultat när det gäller fasta driftställen. Bestämmelsen finns, tillsammans med 20–24 §§, under rubriken "Fördelning av redovisat resultat mellan huvudenhet och fast driftställe".

Lagrådet konstaterar inledningsvis att under rubriken finns inte bara bestämmelser om fördelningen av redovisat resultat utan också bestämmelser om beräkningar och justeringar. Också beräkningen av justerat resultat berörs. Rubriken bör därför justeras för att bättre återspegla detta och kan lämpligen utformas enligt följande.

"Särskilda regler för beräkningen av redovisat och justerat resultat"

Av bestämmelsens första mening framgår att i fråga om ett fast driftställe avses med redovisat resultat ”det resultat som framgår av dess separata räkenskaper”.

Av lagtexten följer alltså att utgångspunkten är att med redovisat resultat avses det resultat som framgår av det fasta driftställets räkenskaper enligt den redovisningsstandard som detta faktiskt har använt sig av. I författningskommentaren anges emellertid att det fasta driftställets räkenskaper måste vara upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som justerats för att förhindra betydande snedvridning av konkurrensen, samt utan eliminering för koncern-interna transaktioner.

Lagtexten bör återspegla de krav som ställs på ett fast driftställes redovisning. Enligt Lagrådets mening kan det därvid vara lämpligt att knyta regleringen till de krav som ställs avseende en koncern-redovisning i 2 kap. 19 §.

Lagrådet – som även förordar vissa ytterligare redaktionella jämkningar – föreslår att första meningen i paragrafen utformas enligt följande.

Med *redovisat resultat* avses, i fråga om ett fast driftställe enligt 17 § 1–3, det resultat som framgår av dess räkenskaper om dessa har upprättats i enlighet med 2 kap. 19 § 1 eller 3.

Av paragrafens andra mening framgår att om det fasta driftstället saknar räkenskaper avses med redovisat resultat det resultat som skulle ha framgått av dess räkenskaper, om sådana hade upprättats ”i enlighet med den redovisningsstandard som används i moder-företagets koncernredovisning”.

För det fall att ett fast driftställe saknar räkenskaper ska alltså beräkningen av resultatet göras utifrån hypotetiska räkenskaper

grundade på den redovisningsstandard som används i moderföretagets koncernredovisning. Av lagtexten framgår inte annat än att det är den redovisningsstandard som faktiskt har använts av moderföretaget i dess koncernredovisning. Om detta är avsikten eller om det även avseende denna redovisning ska ställas några krav avseende redovisningsstandard berörs inte i författningskommentaren. Enligt Lagrådets mening bör i det fortsatta beredningsarbetet övervägas om det i detta avseende krävs några ändringar av författningstexten eller förtydliganden i författningskommentaren.

7 kap. 30

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet ska beräknas. Beräkningen ska – på samma sätt som beräkningen enligt 3 kap. 39 § – ske i två led. I ett första led beräknas procentsatsen för tilläggsskatt och i ett andra led multipliceras denna procentsats med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan koncernens andel i investeringsenhetens justerade vinst och substansbeloppet enligt 31 §. I lagrådsremissens förslag anges de båda leden dock i omvänd ordning, vilket är ägnat att förvirra. Vid beräkningen av procentsatsen gäller också en särskild förutsättning, ”om beloppet är positivt”. Innebörden i detta bör förtydligas. Lagrådet föreslår att lagtexten ges följande lydelse:

Vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet ska det först beräknas en procentsats för tilläggsskatten. Beräkningen av procentsatsen ska ske genom att minimiskattesatsen minskas med den effektiva skattesatsen för enheten, om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen.

Tilläggsskattebeloppet för investeringsenheten ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med koncernens andel av investeringsenhetens justerade vinst efter minskning med ett substansbelopp, beräknat enligt 31 §.

Om flera investeringsenheter hör hemma i samma stat, ska substansbeloppen respektive koncernens andelar av

investeringseenheternas justerade vinster läggas samman vid beräkningen enligt andra stycket.

7 kap. 36–39 §§

Paragraferna behandlar möjligheterna för en rapporterande enhet att välja en särskild beskattningsmetod, i förslaget benämnd "beskattningsbar utdelningsmetod". De har fått en något otydlig utformning, bland annat i 36 och 37 §§. Vid föredragningen har upplysts att punkt 4 i 38 § tar sikte på återstående justerade förluster som har uppstått före den aktuella perioden. Punkten bör ändras i enlighet med det. Begreppen "prövoperiod" och "det prövade året" i 39 § är också mindre lämpliga och bör ersättas med beräkningsperiod respektive beräkningsår. Lagrådet anser också att benämningen "beskattningsbar utdelningsmetod" är mindre träffande och att metoden hellre bör beskrivas som en särskild beskattningsmetod.

Lagrådet föreslår att paragraferna ges följande lydelse.

Val att tillämpa en särskild beskattningsmetod

36 §

En rapporterande enhet får välja att låta en ägarenhet tillämpa bestämmelserna i 37–40 §§ i fråga om sitt ägarintresse i en investeringseenhet, om

1. ägarenheten inte är en investeringseenhet, och
2. ägarenheten rimligen kan förväntas bli föremål för beskattning av utdelningar från investeringseenheten till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

37 §

Vid ett val enligt 36 § gäller följande:

1. Utdelning och uppskattad utdelning av en investeringseenhets justerade vinst ska tas med i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.
2. Investeringseenhetens medräknade skatter ska tas med vid beräkningen av den justerade vinsten och de medräknade och justerade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under

förutsättning att de kan avräknas mot en sådan skatteskuld som uppkommit för ägarenheten till följd av utdelning från investeringsenheten.

3. Investeringsenhetens justerade vinst ska motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst enligt 38 § som uppkommit under det beräkningsår som avses i 39 §. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att en sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

4. Investeringsenhetens justerade resultat och justerade skattekostnad som kan hänföras till resultatet ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt de allmänna bestämmelserna i 3, 4 och 5 kap. samt bestämmelserna i 27–30 §§ i detta kapitel. Det gäller dock inte för de medräknade skatter som avses i 2.”

38 §

En investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret ska beräknas genom att investeringsenhetens justerade vinst för det året minskas med följande poster, dock lägst till noll:

1. investeringsenhetens medräknade skatter,
2. utdelningar och uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår,
3. justerade förluster som uppstår under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår, och
4. återstående justerade förluster som har uppstått före beräkningsperioden.

39 §

Med uppskattad utdelning avses att ett direkt eller indirekt ägarintresse i en investeringsenhet, som omfattas av ett val enligt 36 §, överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. Utdelningen ska anses uppgå till andelen av en ej utdelad justerad nettovinst hänförlig till ett sådant ägarintresse på dagen för en sådan överföring, utan hänsyn till den uppskattade utdelningen.

Med beräkningsår avses det tredje året som föregår räkenskapsåret.

Med beräkningsperiod avses den period som börjar den första dagen av det tredje året som föregår räkenskapsåret och som slutar den sista dagen av det redovisade räkenskapsåret.

7 kap. 42 §

Paragrafen innehåller vissa bestämmelser avseende s.k. minoritetsägda koncernenheter, dvs. koncernenheter i vilka moderföretaget har ett direkt eller indirekt ägarintresse på högst 30 procent. Enligt den rubrik som föregår paragrafen reglerar den beräkningen av den effektiva skattesatsen. Eftersom paragrafen reglerar mer än så, förordar Lagrådet att rubriken i stället formuleras "Beräkning av den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet".

Den terminologi som används i paragrafen synes inte helt förenlig med terminologin i anknytande paragrafer. Bland annat bör "tilläggsskatten" rätteligen vara "tilläggsskattebeloppet", medan "nettovinsten" bör vara "resultatet". Mot denna bakgrund förordar Lagrådet att paragrafens ordalydelse ses över.

7 kap. 43 §

Paragrafen innehåller en definition av begreppet "joint venture", ett begrepp som används i bl.a. de följande paragraferna.

Begreppet "joint venture" används i den svenska språkversionen av direktivet. I lagrådsremissens allmänmotivering sägs att begreppet är vedertaget såväl internationellt som nationellt. Det hänvisas också till de definitioner av joint venture som finns i K3-regelverket (BFNAR 2012:1) och IFRS 11. Som exempel på synonyma svenska termer anges samriskföretag, samarbetsbolag, konsortier och gemensamma företag.

Lagrådet vill ifrågasätta om det som i lagförslaget beskrivs som ett "joint venture" – "en enhet vars finansiella resultat redovisas enligt kapitalandelsmetoden i moderföretagets koncernredovisning om moderföretaget direkt eller indirekt innehar minst 50 procent av ägarintresset" – verkligen motsvarar vad som vanligen avses när begreppet används. Definitionen förefaller exempelvis inte helt

överensstämma med den definition som finns i BFAR 2012:1 ("ett avtalsbaserat samarbete där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten").

Det kan också konstateras att vid genomförandet av EU:s redovisningsdirektiv¹ valde den svenska lagstiftaren att inte ta in begreppet "joint venture" i den svenska lagtexten (se prop. 2015/16:3 s. 136 ff.). Vad som enligt den engelska språkversionen av det direktivet utgör ett "joint venture" betecknas i stället i 1 kap. 5 a § årsredovisningslagen som ett "gemensamt styrt företag" och definieras som "en juridisk person som två eller flera personer enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över".

Redan detta gör att det starkt kan ifrågasättas om begreppet "joint venture" nu bör introduceras i svensk lagtext och därvid ges den innebörd som det har i lagförslaget. Till detta kommer att begreppet blir mycket otympligt när det ska fogas in i en svensk text. Enligt Lagrådets uppfattning kan en användning av begreppet knappast heller anses vara förenlig med vad som sägs i 6 och 12 §§ språklagen om det allmännas ansvar för att svenskan och svensk terminologi används och utvecklas.

Enligt Lagrådet bör därför det som begreppet är avsett att beskriva i lagförslaget beskrivas med en annan term, lämpligen samriskföretag. Som en följd av det bör också begreppet "joint venture-koncern" i 7 kap. 46 och 47 §§ bytas ut mot "samriskföretagskoncern".

I paragrafens andra stycke anges att ett "joint venture" inte omfattar ett antal särskilt angivna enheter. Såvitt Lagrådet förstår är den

¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG

avsedda innebörden att de angivna enheterna inte ska falla in under lagens definition av ”joint venture”.

Mot den nu angivna bakgrunden förordar Lagrådet att paragrafen ges följande lydelse.

Med samriskföretag avses en enhet vars finansiella resultat i moderföretagets koncernredovisning redovisas enligt kapitalandelsmetoden, under förutsättning att moderföretaget direkt eller indirekt innehar minst 50 procent av ägarintresset i samriskföretaget.

En enhet ska inte anses som ett samriskföretag om den utgör

1. ett moderföretag i en koncern som ska tillämpa huvudregeln för tillägsskatt enligt 2 kap. 4 §,
2. en undantagen enhet enligt 1 kap. 4–6 §§,
3. en enhet i vilken koncernens ägarintresse innehas direkt genom en undantagen enhet som avses i 1 kap. 4–6 §§ och
 - som uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet för att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för sina investerare,
 - som bedriver verksamheter som har samband med sådan verksamhet som bedrivs av den undantagna enheten, eller
 - vars intäkter i allt väsentligt undantas från beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten enligt 3 kap. 9 och 10 §§,
4. en enhet som innehas av en koncern som uteslutande består av undantagna enheter, och
5. ett dotterföretag till ett samriskföretag.

7 kap. 44 §

I paragrafen anges vad som utgör ett ”dotterföretag till ett joint venture”. Lagrådet – som enligt vad som nyss har sagts anser att ”joint venture” bör bytas ut mot ”samriskföretag” – bedömer att paragrafen skulle bli lättare att förstå om den gavs följande utformning.

Med dotterföretag till ett samriskföretag avses en enhet vars tillgångar, skulder, kostnader och kassaflöden

1. har konsoliderats i ett samriskföretags koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller
2. skulle ha konsoliderats i en sådan koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard.

Ett fast driftställe vars huvudenhet är ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska anses utgöra ett dotterföretag till ett samriskföretag.

7 kap. 47 §

Paragrafens första stycke gäller beräkningen av den tilläggsskatt som en joint venture-koncern ska betala. I andra stycket anges att med den tilläggsskatt som ska betalas av en joint venture-koncern avses moderenhetens andel av denna.

Såsom Lagrådet har uttalat i anslutning till 7 kap. 43 § bör uttrycket joint venture-koncern bytas ut mot samriskföretagskoncern.

Enligt Lagrådets mening framgår det som anges i andra stycket redan av första stycket. Andra stycket bör därför utgå.

Lagrådet – som även förordar vissa ytterligare redaktionella jämkningar – föreslår att paragrafen utformas enligt följande.

47 §

Det tilläggsskattebelopp som belöper på en samriskföretagskoncern ska minskas med varje moderenhets andel av det tilläggsskattebelopp som ska tas ut enligt 46 §. Återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt bestämmelserna 6 kap. 11 §.

7 kap. 54 §

I paragrafens första stycke regleras hur uppskjutna skatteskulder som har "inkluderats" i en enhets justerade skattekostnad ska hanteras när enheter ansluter sig till eller lämnar en koncern.

En sådan skuld har knappast tagits in i redovisningen av den justerade skattekostnaden. Fråga är snarare om att den har beaktats

vid beräkningen av denna. Vidare bör tydliggöras att det handlar om koncernenheters justerade skattekostnader.

Lagrådet föreslår att paragrafens första stycke utformas enligt följande.

Uppskjutna skatteskulder som tidigare har beaktats vid beräkningen av en koncernenhets justerade skattekostnad ska vid tillämpningen av 3 kap. 35 § behandlas som återförda av den avyttrande koncernen och som om de uppkommit i den förvärvande koncernen under förvärvsåret.

I paragrafens andra stycke anges följande.

Detta gäller dock inte för senare minskningar av uppskjutna skatteskulder i enlighet med 3 kap. 35 §. En sådan minskning ska i stället beaktas under det år då beloppet återförs.

Bestämmelsen är enligt Lagrådet otydlig. Avsikten synes vara att i en situation då en uppskjuten skatteskuld inte återförs före slutet av det femte räkenskapsåret efter förvärvsåret, så ska den minskning av skattekostnaden som anges i 3 kap. 35 § göras det femte året efter förvärvet.

Enligt Lagrådets mening bör innebörden och utformningen av paragrafens andra stycke övervägas ytterligare under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

7 kap. 57–62 §§

Paragraferna innehåller bestämmelser om bland annat bestämmandet av koncernenheters justerade resultat i samband med att tillgångar eller skulder överförs från en koncernenhet till en annan. Det som, såvitt Lagrådet kan bedöma, utgör huvudregeln finns i 59 §. De båda första paragraferna, 57 och 58 §§, innehåller definitioner av begreppen "omorganisering" och "icke justerad vinst eller förlust" men dessa synes få betydelse enbart vid tillämpningen av de undantagsbestämmelser som finns i 60 och 61 §§. Lagrådet

ifrågasätter om inte regleringen skulle vinna i begriplighet om den angivna huvudregeln, 59 §, placerades före undantagsreglerna och de till dessa kopplade definitionerna. Lagrådet ifrågasätter också om det valda uttrycket "icke justerad vinst eller förlust" är särskilt träffande; uttrycket förekommer visserligen i den svenska språkversionen av artikel 35 i direktivet men stämmer mindre väl överens med vad som sägs i den engelska språkversionen ("non-qualifying gain or loss").

Paragraferna rymmer även i övrigt flera oklarheter och bör ses över. Lagrådet vill här särskilt peka på utformningen av punkt 2 i 61 §.

7 kap. 72 §

Syftet med paragrafen synes vara att tydliggöra att i en koncern med flera moderföretag ska samtliga moderföretag behandlas som moderföretag för hela koncernen. Detta kan enligt Lagrådets mening uttryckas tydligare än det gör i lagrådsremissens förslag.

Lagrådet föreslår att stycket formuleras enligt följande.

Samtliga moderföretag i de koncerner som tillsammans utgör en koncern med flera moderföretag ska anses vara moderföretag i den koncernen.

I paragrafens andra stycke anges att det som sägs i lagen om moderföretag gäller även moderföretag i en koncern med flera moderföretag. Enligt Lagrådets mening tillför detta stycke ingenting och bör kunna utgå.

7 kap. 74 §

I paragrafen preciseras att med koncernredovisning i 7 kap. 71 § – som definierar vad som avses med koncerner med flera moderföretag – avses en årsredovisning som upprättas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard (första stycket). Vidare anges

att det som sägs i lagen om ett moderföretags redovisningsstandard även ska gälla den redovisningsstandard som gäller för en koncern med flera moderföretag (andra stycket).

Lagrådet konstaterar att regleringen i första stycket avviker från den definition av koncernredovisning som finns i 2 kap. 19 § i lagrådsremissen. Vidare framstår det, genom hänvisningen till 7 kap. 71 §, som oklart om avsikten är att med "en allmänt erkänd redovisningsstandard" ska avses en sådan standard som definieras i 2 kap. 20 § i lagrådsremissen.

Mot den bakgrunden förordar Lagrådet att bestämmelsens utformning övervägs ytterligare under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

7 kap. 83 §

I paragrafen ges bestämmelser om beräkningen av ett tillägsskattebelopp för koncernenheter i stater som har ett s.k. berättigat utdelningsskattesystem.

Paragrafen är otydlig. Såvitt Lagrådet kan bedöma avser det som sägs om nettovinst i själva verket det justerade resultatet. Vidare förefaller hänvisningen till 2 kap. 25 § inte vara korrekt. Enligt Lagrådets mening bör paragrafens utformning övervägas ytterligare under det fortsatta beredningsarbetet.

8 kap. 1 §

I kapitelrubriken, liksom i paragrafen, förekommer begreppet "safe harbour-regel". Termen "safe harbour" är inte etablerad i svenska språket. Lagrådet kan inte se några skäl att – trots vad som sägs i 6 och 12 §§ språklagen (2009:600) – införa termen i svensk lag. Om det anses att en lättnadsregel av det aktuella slaget behöver ges en särskild benämning, bör en annan term väljas.

Såsom Lagrådet återkommer till i anslutning till lagens övergångsbestämmelser anser Lagrådet att det efter förevarande paragraf bör införas en särskild paragraf som klargör att kapitlets bestämmelser ska tillämpas enbart under de närmaste åren.

8 kap. 2–6 §§

Paragraferna reglerar det som i lagrådsremissen benämns ”tillfällig safe harbour-regel”. Regeln, som innebär att tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat under vissa förutsättningar ska sättas till noll, är tillämplig i tre skilda situationer. Den första situationen är när koncernenheternas intäkter och vinst har mera begränsad omfattning. I den andra situationen understiger koncernenheternas effektiva skattesats vissa angivna nivåer. I den tredje situationen överstiger koncernenheternas vinst inte det enligt 5 kap. beräknade substansbeloppet. I lagrådsremissens förslag regleras samtliga tre situationer i 2 § men regleringen kompletteras på visst sätt av de åtföljande paragraferna. Enligt Lagrådets mening skulle regleringen bli mera överskådlig om var och en av de tre situationerna reglerades i sin egen paragraf. Lagrådet har följande förslag till lagtext.

2 §

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska anses vara noll, om koncernenheterna uppfyller följande villkor:

1. koncernenheternas totala intäkter i staten enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport för räkenskapsåret är lägre än tio miljoner euro, och
2. koncernenheternas totala vinst före inkomstskatt i staten enligt den kvalificerade land-för-land-rapporten för räkenskapsåret är lägre än en miljon euro.

Om en koncernenhet inte redovisas i den kvalificerade land-för-land-rapporten därför att den innehas för försäljning, ska dess intäkter och vinst ändå beaktas vid beräkningen enligt första stycket.

Belopp i annan valuta än euro ska räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

3 §

Tilläggskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska också anses vara noll, om koncernenheterna tillsammans har en effektiv skattesats enligt andra stycket som är lika med eller större än den procentsats som anges i fjärde stycket.

Den effektiva skattesatsen enligt första stycket ska motsvara kvoten mellan koncernenheternas skattekostnad enligt tredje stycket och deras vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens land-för-land-rapport.

Med skattekostnad avses i andra stycket sådan skattekostnad som redovisas i koncernens kvalificerade finansiella rapport minskad med skatter som inte är medräknade skatter och medräknade skatter som hänför sig till en osäker skattesituation.

Procentsatsen enligt första stycket ska vara

- 15 procent för räkenskapsår som börjar under år 2024
- 16 procent för räkenskapsår som börjar under år 2025, och
- 17 procent för räkenskapsår som börjar under år 2026.

4 §

Tilläggskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska också anses vara noll, om koncernenheterna som hör hemma i den staten har en vinst enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport som inte överstiger substansbeloppet, beräknat enligt 5 kap. 2–10 §§. Beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade land-för-land-rapport.

5 §

Med kvalificerad land-för-land-rapport avses i 2–4 §§ en rapport som har upprättats på grundval av en kvalificerad finansiell rapport.

Med kvalificerad finansiell rapport avses

1. de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning,
 2. varje koncernenhets årsredovisning förutsatt att den upprättas enligt
- en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 20 §, eller
 - en godkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 21 § om informationen i denna är tillförlitlig, eller
3. om en koncernenhet inte omfattas av moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek eller av väsentlighetsskäl, koncernenhetens räkenskaper som används som underlag för land-för-land-rapporten.

8 kap. 9 §

Bestämmelserna i paragrafens första stycket har fått en oklar utformning. Andra meningen behandlar andra enheter än investeringsenheter. Enligt den föreslagna lagtexten kan sådana enheter, om de hör hemma i samma stat som investeringsenheten, tillämpa 2–6 §§. Detta följer emellertid redan av de föregående paragraferna och behöver inte sägas särskilt. Vid lagrådsföredragningen har upplysts att syftet med andra meningen enbart är att fånga upp den situation som sedan regleras i den tredje meningen.

Lagrådet, som anser att också andra och tredje styckena bör justeras något redaktionellt, föreslår att paragrafen ges följande lydelse.

Bestämmelserna i 2–6 §§ ska inte tillämpas på en investeringsenhet som omfattas av ett val enligt 7 kap. 33 eller 36 §. Om andra koncernenheter som hör hemma i samma stat som investeringsenheten tillämpar 2–6 §§, ska investeringsenhetens resultat före inkomstskatt samt de totala intäkter och tillhörande skatter som avser investeringsenheten beaktas i den stat där enhetens direkta ägare finns, i proportion till dennes ägarintresse.

En investeringsenhet som inte omfattas av ett val enligt 7 kap. 33 eller 36 § får tillämpa 2–6 §§ endast om alla enhetens ägare hör hemma i samma stat som denna.

Första och andra styckena gäller även för försäkringsinvesteringsenheter.

8 kap. 10 §

Paragrafen gäller tillämpningen av den förenklingsregel som i lagrådsremissen benämns safe harbour-regeln. I 10 § anges att vid tillämpning av 2–6 §§ ska en sådan orealiserad förlust som avses i 3 kap. 10 § 1 undantas från vinst eller förlust före inkomstskatt om förlusten överstiger 50 miljoner euro i en stat. Paragrafen finns under rubriken "Särskilda enheter och koncerner".

Bestämmelsen avser inte någon särskild enhet eller koncern utan gäller hur det ska avgöras om förenklingsregeln är tillämplig, dvs. den hör sakligt ihop med 2–6 §§ i lagrådsremissens förslag. Enligt Lagrådets mening bör den lämpligen placeras närmast efter 6 §. Vidare bör, av samma skäl som har angetts i anslutning till 3 kap. 5 §, paragrafen tillföras ett nytt stycke enligt följande.

Belopp i annan valuta än euro ska räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

8 kap. 11 §

Paragrafen gäller hanteringen av koncernenheter som innehas för försäljning när förenklingsregeln i 2–6 §§ i lagrådsremissens förslag är tillämplig.

Enligt Lagrådets mening skulle bestämmelsen bli tydligare om paragrafen gavs följande utformning.

Bestämmelserna i [2–6 §§] ska tillämpas även på koncernenheter som inte tagits med i den kvalificerade finansiella rapporten därför att de innehas för försäljning.

8 kap. 13 §

I 4 kap. 29–32 §§ finns särskilda regler om behandlingen av uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till det nya systemet. I 4 kap. 29 § definieras begreppet ”övergångsår”, dvs. det första räkenskapsår som en koncernenhet omfattas av lagstiftning som bygger på direktivet eller modellreglerna. 8 kap. 13 § första och andra meningarna innehåller två särskilda regler om vad som ska utgöra övergångsåret när en koncernenhet tillämpar förenklingsregeln i 8 kap. I en tredje mening anges att detta gäller bara om den säljande koncernenheten inte börjar tillämpa en regel om tilläggsskatt eller transaktionen ger upphov till en skattepliktig vinst enligt denna lag.

Enligt Lagrådets bedömning har paragrafen fått en oklar utformning. Det framgår inte om tredje meningen utgör en begränsning av enbart regeln i andra meningen. Även i övrigt är lagtexten i behov av en översyn.

9 kap.

9 kap. innehåller sex paragrafer om de val som en rapporterande enhet får göra.

I 1 § listas de val som en rapporterande enhet får göra enligt olika bestämmelser i den föreslagna lagen samt förklaras kort vad dessa respektive val innebär. Giltighetstiden för dessa val, fem år, framgår sedan av 2 §.

En motsvarande reglering för andra val som den rapporterande enheten får göra finns i 3 och 4 §§, med den skillnaden att giltighetstiden för dessa val är ett år.

I 5 § finns en bestämmelse om möjligheten att tillämpa en alternativregel för en uppskjuten skattefordran enligt 4 kap. 13 §.

Slutligen ges i 6 § en upplysning om att det i skatteförfarandelagen finns regler om hur gjorda val ska redovisas. Det som avses är bestämmelserna i 33 d kap. skatteförfarandelagen om vad som ska anges i en tilläggsskatterapport.

Bestämmelserna i 1 och 3 §§ innebär en dubbelreglering. Det som anges i dessa bestämmelser framgår redan av olika paragrafer i den föreslagna lagen. En sådan dubblering försvårar ofta läsningen av författningstext.

Ett sätt att undvika detta är att 1 § utgår och att de paragrafer som räknas upp i denna i stället tas in i 2 §.

Motsvarande ändring ska då göras avseende 3 och 4 §§.

I 4 § i lagrådsremissen anges att ett val enligt 3 § gäller för det räkenskapsår som valet avser. "Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterade enheten inte återkallar valet." Under föredragningen har upplysts att fråga egentligen inte är om en återkallelse. I stället är avsikten att valet ska upphöra att gälla efter ett år om inte den rapporterade enheten förnyar valet följande år. I så fall strider, enligt Lagrådets mening, lagtexten mot vad som har varit avsikten. Den andra meningen bör därmed utgå.

Bestämmelserna i 1–4 §§ i lagrådsremissens förslag kan alltså tas in i två paragrafer, som då kan betecknas 1 och 2 §§. 5 § i lagrådsremissen förslag kan betecknas 3 §. 6 §, som inte fyller någon funktion utan endast är en upplysning, kan utgå.

Ett annat alternativ är att hela 9 kap. utgår. I stället kan giltighetstiden anges i de paragrafer som räknas upp i 1 respektive 3 §. 5 § bör då flyttas till 4 kap., eftersom den paragrafen direkt ansluter till bestämmelserna i 4 kap. 13 §. 6 § kan även vid detta alternativ utgå.

Lagrådet anser att det under det fortsatta beredningsarbetet bör övervägas om en ändring av 9 kap. bör göras enligt något av de angivna alternativen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser, punkterna 6 och 7

Av punkt 6 i övergångsbestämmelserna följer att bestämmelserna i 8 kap. ska tillämpas enbart för – något förenklat uttryckt – räkenskapsåren 2024–2026.

Förenklingsregeln i 8 kap. är alltså avsedd att tillämpas under en begränsad period. Detta framgår dock inte av någon bestämmelse i kapitlet utan enbart av punkt 6 i övergångsbestämmelserna. För den som ska tillämpa lagen eller annars ta del av bestämmelserna är

begränsningen inte tydlig. Lagtexten blir också svårbegriplig; exempelvis är det svårt att förstå varför förenklingsregeln i rubriken före 8 kap. 2 § beskrivs som en tillfällig regel. Även om det är fråga om en tidsbegränsning ligger det enligt Lagrådets mening närmare till hands att se begränsningen som en del av de materiella reglerna i lagen.

Lagrådet förordar att en bestämmelse som anger begränsningen tas in i ny paragraf, som placeras mellan de paragrafer som i lagrådsremissens förslag har betecknats som 8 kap. 1 och 2 §§, och att denna paragraf ges följande lydelse.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller endast för tid som motsvarar de räkenskapsår som gäller för de aktuella koncernenheternas moderföretag och som börjar efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027. De gäller inte för räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028.

Punkt 7 i övergångsbestämmelserna anger att vid tillämpningen av 8 kap. 6 § ska de procentsatser som följer av punkterna 4 och 5 gälla för de räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027. Av bestämmelsen i 8 kap. 6 § följer att vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln ska substansbeloppet beräknas i enlighet med 5 kap. 2–10 §§ på grundval av uppgifter i koncernens kvalificerade land-för-land-rapport. Det följer då direkt av punkterna 4 och 5 att de procentsatser som anges där för åren 2024–2032 ska användas i stället för den procentsats som anges i 5 kap. 3 § respektive 5 kap. 4 §. Den föreslagna övergångsbestämmelsen i punkt 7 är därmed överflödigt och bör utgå.

Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen

32 a kap. 1 § m.fl.

I lagrådsremissen föreslås en mängd bestämmelser i skatteförfarandelagen om hanteringen av tilläggsskatt i skilda avseenden. I många fall görs en uppdelning mellan *tilläggsskatt*, ett begrepp som är avsett att innefatta sådan skatt som beräknas med stöd av en huvudregel för tilläggsskatt eller en kompletteringsregel för tilläggsskatt, och *nationell tilläggsskatt*, som beräknas enligt reglerna om sådan skatt. Enligt Lagrådets mening är en dylik uppdelning svår att förena med systematiken i den föreslagna lagen om tilläggsskatt och den definition av tilläggsskatt som ges i den lagen.

Av definitionen av tilläggsskatt i 2 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt följer att med tilläggsskatt avses en skatt som tas ut enligt något av tre samverkande regelverk. Termen tilläggsskatt är alltså ett samlingsbegrepp för svensk eller utländsk skatt som beräknas med stöd av en regel om nationell tilläggsskatt, en huvudregel för tilläggsskatt eller en kompletteringsregel för tilläggsskatt. Av bestämmelserna i 6 kap. lagen om tilläggsskatt framgår att svensk tilläggsskatt ska bestämmas så att man först tillämpar regeln för nationell tilläggsskatt, därefter huvudregeln för tilläggsskatt och sist kompletteringsregeln för tilläggsskatt.

I fråga om de ändringar i skatteförfarandelagen som föreslås följs i vissa paragrafer den systematik som framgår av lagen om tilläggsskatt. Begreppet tilläggsskatt innefattar alltså de tre varianterna för beräkning av sådan skatt (se t.ex. 32 a kap. 4 §, 49 kap. 10 d, 11, 13 och 15 §§, 51 kap. 4 §, 52 kap. 3 § samt 56 a kap. 1 och 4 §§)

I andra paragrafer följs inte denna systematik. I 32 a kap. 1 § avses med tilläggsskatt enbart sådan skatt som beräknas med stöd av en huvudregel för tilläggsskatt eller en kompletteringsregel för tilläggsskatt. Skatt som beräknas med stöd av en regel om nationell tilläggsskatt omfattas alltså inte av begreppet tilläggsskatt. En motsvarande uppdelning mellan tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt görs i exempelvis 56 a kap. 2 och 5 §§ samt i 62 kap. 8 §.

I ytterligare andra fall anges i författningskommentaren att med tilläggsskatt avses endast sådan skatt som beräknas med stöd av en huvudregel för tilläggsskatt eller en kompletteringsregel för tilläggsskatt utan att detta framgår av lagtexten (se t.ex. 65 kap. 12 §).

Under föredragningen har upplysts att anledningen till att det görs en uppdelning mellan olika typer av tilläggsskatt är att det finns särskilda regler för nationell tilläggsskatt när det gäller bland annat preskription och möjligheten att bestämma att en betalning av skatt ska avse just den nationella tilläggsskatten.

Enligt Lagrådets mening är det nödvändigt att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet görs en bearbetning av de föreslagna reglerna i skatteförfarandelagen så att dessa korresponderar med systematiken i den föreslagna lagen om tilläggsskatt och den definition av tilläggsskatt som finns där.

33 d kap. 7 §

7 § är en av flera paragrafer under rubriken "Vad ska en tilläggsskatterapport innehålla?" I paragrafen anges att rapporten ska innehålla en förteckning över de val som har gjorts enligt 9 kap. lagen om tilläggsskatt. I författningskommentaren anges att med val avses också återkallelse av val och att dessa på motsvarande sätt ska redovisas i tilläggsskatterapporten. Det framstår som rimligt och

ändamålsenligt att även återkallelser ska förtecknas. Detta behöver dock framgå av lagtexten.

Bestämmelsen i 33 d kap. 7 § kan lämpligen ges följande lydelse.

En tilläggsskatterapport ska innehålla en förteckning över de val som har gjorts enligt 9 kap. lagen (2023:000) om tilläggsskatt. Rapporten ska också innehålla en förteckning över de återkallelser av val som har gjorts.

Under föredragningen har upplysts att val som avses i 9 kap. 3 § i lagrådsremissens förslag till lag om tilläggsskatt (ettåriga val) inte kan återkallas och Lagrådet har därför förordat att bestämmelsen om återkallelse i 9 kap. 4 § ska utgå. Det innebär att endast val enligt 9 kap. 1 eller 5 § kommer att omfattas av Lagrådets förslag om att även återkallelser av val ska förtecknas i tilläggsskatterapporten.

49 e kap. 1 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om när en rapportavgift ska tas ut. I första stycket anges att en avgift ska tas ut när det klart framgår att rapporten innehåller allvarliga brister. I andra stycket definieras brister och i tredje stycket anges när brister ska anses vara allvarliga. Uttrycket "klart framgår" innefattar ett beviskrav. Det kravet är i förslaget knutet till att bristerna är allvarliga, dvs. till den bedömning av bristerna som ska göras. Enigt Lagrådets mening bör beviskravet i stället knytas till om brister – felaktiga uppgifter eller felaktigt utelämnade uppgifter – har förekommit.

I tredje stycket anges i tre punkter när brister är allvarliga. Så ska vara fallet om de har orsakat att tilläggsskatt inte påförts trots att det fanns grund för det (1), om de påtagligt har ökat risken för att skatt skulle undandras (2), eller om de har förhindrat eller allvarligt försvårat skattekontrollen (3). Såsom punkt 1 är utformad omfattar den inte situationen att tilläggsskatt visserligen har påförts, men till ett för lågt belopp. Lagrådet har förståelse för detta. Det kan i dessa

situationer finnas stora variationer och handla om såväl mycket stora avvikelser från det korrekta beloppet som mycket små avvikelser. Å andra sidan kan skillnaden i allvar vara mycket liten eller till och med obefintlig mellan att tilläggsskatt inte alls påförts och att skatt visserligen har påförts, men med ett belopp som avsevärt skiljer sig från det korrekta beloppet. Förslaget ger inte utrymme för någon mer nyanserad bedömning i detta hänseende.

Det leder in på frågan hur bestämmelsen i tredje stycket ska förstås. Varken lagtexten eller författningskommentaren ger tydligt besked om de tre punkterna är avsedda att uttömmande ange när brister kan ses som allvarliga och föranleda en rapportavgift. En vanlig lagstiftningsteknik är att en uppräkningslista av det slag som det är fråga om här inte är avsedd att vara uttömmande utan att ange de typiska fallen. Den tekniken förefaller lämplig här och innebär att tröskeleffekter som kan framstå som svårförklarliga undviks.

Lagtextens krav på att bristerna ska vara allvarliga innebär att det kommer att gälla en hög tröskel för att rapportavgift ska tas ut. Detta är också, enligt Lagrådets mening, rimligt.

Mot bakgrund av det som nu har anförts förordar Lagrådet att paragrafen utformas enligt följande.

Rapportavgift ska tas ut av den som lämnar en tilläggsskatterapport om det klart framgår att felaktiga uppgifter har lämnats i rapporten eller att uppgifter som skulle ha lämnats har utelämnats. En avgift får dock tas ut endast om bristerna är allvarliga.

Vid bedömningen av om brister är allvarliga ska särskilt beaktas om de

1. har orsakat att tilläggsskatt inte påförts trots att det fanns grund för det,
2. påtagligt har ökat risken för att skatt skulle undandras, eller
3. har förhindrat eller allvarligt försvårat skattekontrollen.

49 e kap. 4 §

I paragrafen regleras hur stor en rapportavgift får vara. Enligt första stycket ska avgiften bestämmas till mellan 250 000 kronor och fem miljoner kronor. I andra stycket finns undantagsregler som innebär att en rapportavgift i vissa fall får bestämmas till mer än fem miljoner kronor. Så får ske om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i en annan stat eller jurisdiktion. Är så fallet ska rapportavgiften uppgå till dels det belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten hade hört hemma i Sverige, dels ett tilläggsbelopp som motiveras av övriga brister. För tilläggsbeloppet gäller första stycket. I tredje stycket anges vad som särskilt ska beaktas vid bestämmandet av avgiftens storlek.

Paragrafens andra stycke är inte helt lättillgängligt. Avsikten är att rapportavgiften ska fastställas med ledning av en beräkning av ett fiktivt skattetillägg enligt bestämmelserna i 49 kap. som sedan läggs samman med ett tilläggsbelopp. Detta ska bestämmas med ledning av omständigheterna i det enskilda fallet och det som anges i tredje stycket.

Det fiktiva skattetillägget kan i ett enskilt fall vara lägre än 250 000 kronor. Vidare kan man tänka sig en situation, låt vara mycket ovanlig, att det i princip saknas omständigheter som motiverar ett tilläggsbelopp. Inte heller i dessa fall får emellertid rapportavgiften understiga 250 000 kronor. Detta följer av att första stycket – där intervallet 250 000 kronor till fem miljoner kronor anges – ska gälla för ett tilläggsbelopp.

Enligt Lagrådets mening kan det ifrågasättas om bestämmelser med denna utformning är ändamålsenliga. Så torde det exempelvis vara mycket svårt att göra skillnad på vad som bör föranleda ett fiktivt skattetillägg och vad som därutöver kan motivera ett tilläggsbelopp.

Bestämmelserna kan bland annat därför medföra betydande tillämpningssvårigheter. Utformningen av paragrafen bör därför övervägas ytterligare i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Under alla förhållanden bör enligt Lagrådets mening lagtexten bättre återspegla att det handlar om att bestämma avgiften med ledning av ett fiktivt skattetillägg. Vidare bör storleken av tilläggsbeloppet knytas till beloppsintervallet och inte till första stycket, eftersom det stycket handlar om den slutliga avgiften.

Lagrådet föreslår – med den reservation som har gjorts ovan angående utformningen av bestämmelserna – att paragrafens första och andra stycken ges följande lydelse.

En rapportavgift ska uppgå till lägst 250 000 kronor och högst fem miljoner kronor.

Rapportavgiften får dock överstiga fem miljoner kronor om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i en annan stat eller skatterättslig jurisdiktion. Rapportavgiften ska då bestämmas med beaktande av dels det belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten hade hört hemma i Sverige, dels ett tilläggsbelopp som motiveras av övriga brister. För tilläggsbeloppet gäller de beloppsgränser som anges i första stycket.

Enligt paragrafens tredje stycke ska vid bedömningen av rapportavgiftens storlek särskild hänsyn tas till arten och omfattningen av bristerna, risken för skatteundandragande och om den som lämnat tilläggsskatterapporten eller bidragit med uppgifter till denna uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat felaktiga uppgifter eller felaktigt utelämnat uppgifter.

Därutöver gäller den generella bestämmelsen om befrielse från särskilda avgifter i 51 kap. 1 § som innebär att Skatteverket får besluta om befrielse – helt eller delvis – från en sådan avgift om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp. Vid den bedömningen ska särskilt beaktas bland annat om felaktigheten eller passiviteten

berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena eller om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten.

Det kan sättas i fråga om dessa regler är tillräckliga mot bakgrund av det mycket komplicerade regelverk som införs genom lagen om tilläggsskatt. Lagrådet noterar att när det gäller skattetillägg föreslås en bestämmelse som innebär att det vid en bedömning av om det är oskäligt att ta ut ett skattetillägg med fullt belopp ska beaktas att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt komplicerade och att den uppgiftsskyldighet som gäller för tilläggsskatt är mycket omfattande (jfr 51 kap. 4 § 2 i lagrådsremissens förslag).

Enligt Lagrådet bör det övervägas att ge en möjlighet att beakta de nu nämnda förhållandena även i fråga om rapportavgiften. Det är tveksamt om den begränsning som ligger i att en sådan avgift bara kan tas ut vid allvariga brister, och om det som generellt gäller för särskilda avgifter enligt 51 kap. 1 §, är tillräckligt. För en sådan möjlighet talar också i viss mån det förhållandet att beräkningen av rapportavgiften i vissa fall ska göras genom att ett "fiktivt skattetillägg" räknas fram och ingår som en del i rapportavgiften.

56 a kap. 4 §

Paragrafen innehåller bland annat bestämmelser om hur belopp i utländsk valuta ska räknas om till svenska kronor. Enligt andra stycket ska omräkningen ske enligt den kurs som Sveriges riksbank fastställer för köp av svenska kronor. Om Riksbanken inte har fastställt någon kurs, ska omräkningen ske enligt "en annan organisations motsvarande kursnoteringar, om de är allmänt accepterade".

Enligt Lagrådets mening är det oklart vad som i praktiken avses med de citerade orden. Om avsikten är – vilket kan synas naturligt – att

omräkningen ska ske till de kurser som Europeiska centralbanken eller andra centralbanker tillämpar, borde detta komma till tydligare uttryck i lagtexten. Lagrådet förordar att paragrafens utformning övervägs ytterligare.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.