

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2024-09-10

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

Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Enligt en lagrådsremiss den 15 augusti 2024 har regeringen
(Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande
över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244), och
3. lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kansliråden Bo Lindén,
Eva-Lisa Olsson och Christina Svanhagen samt departements-
sekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Förslagen föranleder följande yttrande.

Allmänt

Behovet av nya regler

I lagrådsremissen föreslås omfattande ändringar i lagen om tilläggsskatt. Lagen syftar till att säkerställa att multinationella koncerner betalar en skälig andel skatt oavsett var de är verksamma. Lagen går tillbaka på *de/s* inom OECD utarbetade modellregler¹, *de/s* ett EU-direktiv (minimibeskattningsdirektivet)² som anknyter till modellreglerna. De nu föreslagna ändringarna i lagen är föranledda av att det inom OECD har utarbetats administrativa riktlinjer som är avsedda att klargöra hur modellreglerna ska tolkas och tillämpas. De aktuella riktlinjerna är antagna i februari, juli och december 2023.

I vissa delar utgör de administrativa riktlinjerna förtydliganden av sådant som redan gäller enligt lagen om tilläggsskatt. I andra delar står det klart att det som sägs i riktlinjerna går utöver vad som anges i modellreglerna – och därmed också utöver vad som sägs i lagen om tilläggsskatt – och att det fordras lagstiftning för att riktlinjerna ska bli en del av svensk rätt. Om den svenska lagstiftningen om tilläggsskatt inte uppfyller de krav som uppställs i modellreglerna, inbegripet de administrativa riktlinjerna, finns det en risk för att svenska företag kommer att beskattas enligt utländsk lagstiftning om tilläggsskatt.

Mot den bakgrunden ifrågasätter Lagrådet inte behovet av att lagen om tilläggsskatt nu anpassas till de administrativa riktlinjerna.

¹ The Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), antagna av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS den 14 december 2021.

² Rådets direktiv 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen.

Komplexiteten i regelverket

Lagen om tilläggsskatt utgör, i sin nuvarande lydelse, ett synnerligen komplicerat regelverk. Det beror bland annat på att man vid fastställandet av tilläggsskatt i Sverige måste ta hänsyn till de olika slag av skattelagar som andra länder har och som kan påverka hur svensk tilläggsskatt ska bestämmas. Åtskilliga bestämmelser i lagen om tilläggsskatt tar därför sikte på utländska beskattningsmetoder- och regler utan motsvarighet i Sverige. För en svensk läsare kan dessa bestämmelser vara mycket svåra att ta till sig.

Lagrådsremissens förslag innebär att lagens komplexitet ökar ytterligare, bortom gränsen för vad som är begripligt för den genomsnittligt insatte juristen. Detta är givetvis att beklaga och har också medfört att Lagrådet inte har kunnat göra någon fullödig analys av ändamålsenligheten hos och konsekvenserna av förslagen. Samtidigt synes den ökade komplexiteten vara en oundviklig konsekvens av den utformning som det bakomliggande OECD-regelverket har och måste därför accepteras.

Med den reservation som nu har lämnats vill Lagrådet inte motsätta sig att lagrådsremissens förslag i huvudsakliga delar läggs till grund för lagstiftning. Det är emellertid uppenbart att den nya lagstiftningen bör utvärderas i närtid så att eventuella feltolkningar av de administrativa riktlinjerna kan rättas till. Lagrådet noterar i sammanhanget att det svenska regelverket kommer att granskas av OECD.³ Den granskningen får antas ge förutsättningar för att det inom några år kommer till stånd en översyn av de nu föreslagna reglerna.

³ Granskningen kommer att genomföras av OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), även kallat IF.

Förenligheten med EU-direktivet

En förutsättning för att de administrativa riktlinjerna ska kunna läggas till grund för svensk lagstiftning är att de är förenliga med minimi-beskattningsdirektivet.

Det framgår av skälen till direktiven att medlemsstaterna vid genomförandet av direktivet bör använda sig av bland annat modell-reglerna och de administrativa riktlinjerna som en källa till illustration eller tolkning i den mån dessa källor är förenliga med direktivet och unionsrätten i övrigt. Avsikten har uppenbarligen varit att direktivet så långt möjligt ska tolkas i enlighet med vad som har överenskommit inom OECD (se särskilt punkterna 4, 6 och 24 i skälen till direktivet). I lagstiftningsärendet har upplysts att Kommissionen i november 2023 uttalade att dittills beslutade administrativa riktlinjer bedömdes vara förenliga med direktivet. Det finns mot den bakgrunden knappast anledning anta annat än att de riktlinjer som beslutades i februari och juli 2023 står i överensstämmelse med direktivet. Vid lagrådsföredragningen har inte framkommit något som ger anledning att bedöma riktlinjerna från december 2023 på annat sätt.

Förslaget till lag om ändring i lagen om tilläggsskatt

1 kap. 4 a och 4 b §§

De båda paragraferna är placerade under rubriken Lagens tillämpningsområde.

Det som sägs i 4 a § har emellertid ingenting med lagens tillämpningsområde att göra. I stället innehåller paragrafen en särskild bestämmelse om vilken valuta som ska användas vid bestämmandet av tilläggsskattebelopp samt anknytande bestämmelser om valutaomräkning. Inte heller 4 b § – som innehåller vissa

bestämmelser om i vilken valuta som justerat resultat ska beräknas – har något samband med frågan om lagens tillämpningsområde.

Lagrådet föreslår att paragraferna placeras längre fram i kapitlet, lämpligen som 17 a och 17 b §§, och att det före 17 a § införs en ny rubrik ”Val av valuta vid beräkningar enligt lagen”. Rubriken ”Valuta” före 1 kap. 4 § – som behandlar sådana valutaomräkningar som kan behöva göras när lagens tillämpningsområde bestäms – torde kunna strykas.

2 kap. 5 a §

I paragrafen anges att en stats regler anses uppfylla villkoren i 3–5 §§ om regelverket har godkänts av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

I 2 kap. 3–5 §§ definieras vad som utgör en regel om nationell tilläggsskatt, en huvudregel för tilläggsskatt och en kompletteringsregel för tilläggsskatt samt anges att de aktuella reglerna i respektive stat dessutom måste vara likvärdiga med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i minimibeskattningsdirektivet (jfr artiklarna 3.28, 3.18 och 3.43), i den ursprungliga lydelsen, eller, när det gäller stater utanför EU, modellreglerna (jfr artikel 10.1.1). Regler som uppfyller de villkor som ställs upp anses vara ”kvalificerade”. Endast om en stats regler är kvalificerade anses den skatt som tas ut enligt dessa vara en tilläggsskatt. Är så inte fallet betraktas den i stället som en medräknad skatt enligt 3 kap. 24 §, vilket innebär att andra stater kan använda huvudregeln eller kompletteringsregeln för att beskatta lågbeskattade koncernenheter som hör hemma i den staten.

För att säkerställa en korrekt och enhetlig bedömning av staters regelverk kommer OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS kontinuerligt att göra en bedömning av om en stats regler uppfyller

kraven och därmed kan anses vara kvalificerade. Resultatet av dessa granskningar – inklusive slutsatsen om en viss stat har lagstiftning som uppfyller kriterierna för att utgöra en regel om nationell tilläggsskatt, en huvudregel för tilläggsskatt respektive en kompletteringsregel för tilläggsskatt – kommer löpande att offentliggöras. Avsikten med förevarande paragraf är att den bedömning som OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS gör ska vara bindande vid tillämpningen av lagen om tilläggsskatt.

Enligt Lagrådet får det godtas att det på detta sätt överlämnas till ett internationellt organ att avgöra huruvida ett nationellt regelverk är kvalificerat med följd att uttagen skatt ska betraktas som en tilläggsskatt. Däremot anser Lagrådet att det tydligare bör framgå av paragrafen dels att ett godkännande från OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS måste finnas vid tidpunkten för tillämpningen, dels att godkännandet utgör en nödvändig förutsättning för att en annan stats regelverk ska anses uppfylla det som krävs. Lagrådet föreslår därför att paragrafen ges följande lydelse.

En stats regler ska anses uppfylla villkoren i 3–5 §§ endast om regelverket är godkänt av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Paragrafen är avsedd att tas in i lagens kapitel om definitioner och förklaringar (2 kap.) i direkt anslutning till de paragrafer, 3–5 §§, som den kopplar till. Dessa paragrafer har emellertid egna rubriker, vilket leder till att förevarande paragraf kommer att hamna under rubriken ”Kompletteringsregel för tilläggsskatt”. En sådan rubriksättning blir missvisande. Enligt Lagrådets mening bör det därför införas en ny rubrik direkt före den föreslagna paragrafen som speglar dess innehåll.

2 kap. 29 e §

I paragrafen regleras under vilka förutsättningar som parter i överlåtelser vid tillämpningen av 29 b och 29 c §§ ska anses vara *närstående*. Så ska bland annat vara fallet om "en av parterna, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset, eller i fråga om bolag, av sammanlagda röster eller värdet av den andra parten". Förslaget väcker en del frågor, t.ex. vad som avses med vinstintresse, och om "bolag" är rätt ordval.

Bestämmelsen har beröringspunkter med 4 kap. 12 d §. Den paragrafen reglerar hur bedömningen av om två företag är i *intressegemenskap* med varandra ska göras vid tillämpningen av 12 b och 12 c §§, som handlar om beräkning av det justerade resultatet för en koncernenhet när det har förekommit ackordsvinster. Den bedömningen ska enligt 12 d § göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. De förutsättningar som anges i artikel 5.8. har samma materiella innehåll som de villkor som finns i 2 kap. 29 e §.

Enligt Lagrådets mening bör samma lagstiftningsteknik användas i båda paragraferna. Den teknik som används i 4 kap. 12 d §, att hänvisa till modellavtalet, är i detta fall att föredra. Det gäller särskilt då en översättning till svenska av de uttryck som förekommer i artikeln inte bidrar till förståelsen av deras innebörd.

Vid den fortsatta beredningen bör dessutom övervägas om det är nödvändigt att använda två olika begrepp (*närstående* respektive *intressegemenskap*) i paragraferna (och i de ytterligare paragrafer som använder dessa begrepp). Lagrådet noterar att artikel 5.8 enligt sin ordalydelse handlar om när en person eller ett företag ska anses vara "closely related" till andra företag och att det närmast motsvarar uttrycket *närstående*. Vidare kan noteras att uttrycket *intressegemenskap* används vid beskrivningen av en annan artikel i modell-

avtalet; artikel 9 om prissättning mellan "associated enterprises" – och att de förutsättningar som anges där skiljer sig från det som sägs i artikel 5.8.

3 kap. 6–6 b §§

I 3 kap. 2–22 §§ finns bestämmelser om hur man i samband med bestämmandet av tilläggskattebelopp ska fastställa det justerade resultatet för en koncernenhet. Huvudreglerna, som finns i 2–5 §§, innebär att det justerade resultatet normalt ska fastställas på grundval av en redovisning som har upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard som har använts i moderföretagets koncernredovisning. I 6 §, i dess nuvarande lydelse, sägs att vad avser svensk nationell tilläggs katt "får" det justerade resultatet i stället beräknas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som har använts i koncernredovisningen. Detta förutsätter dock, vid användandet av en godkänd redovisningsstandard, att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen.

Lagrådsremissens förslag innebär att 6 § ändras, dels genom att bestämmelsen görs obligatorisk ("ska") och knyts till begreppet "nationell redovisningsstandard", dels genom att paragrafen tillförs ett villkor, nämligen att alla svenska koncernenheter i en koncern beräknar det justerade resultatet enligt den nationella standarden. Bestämmelsen om att resultatet måste justeras för att förhindra en snedvridning av konkurrensen flyttas till en ny 6 a §. I den paragrafen tas därutöver in en definition av begreppet "nationell redovisningsstandard". Definitionen innebär att begreppet omfattar allmänt erkända redovisningsstandarder och godkända redovisningsstandarder. Den kompletteras med en bestämmelse om att "en godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning

att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen”. Det uppställs också ytterligare förutsättningar för att en redovisningsstandard av det aktuella slaget ska få användas. Det sägs slutligen, i den nya 6 b §, att 2–5 §§ ska tillämpas om inte alla svenska koncernenheter använder samma redovisningsstandard eller om koncernenheternas redovisning avser ett annat räkenskapsår än det som gäller för koncernredovisningen.

Lagrådet har ingen invändning i sak mot det som föreslås i paragraferna. Paragraferna blandar emellertid definitioner och handlingsregler på ett mindre lämpligt sätt. Det nya begreppet ”nationell redovisningsstandard” tillför ingenting. Innebörden i bestämmelserna blir lättare om de tre paragraferna skrivs samman i en enda paragraf enligt följande.

6 §

Vid bestämmandet av svensk nationell tilläggsskatt gäller att det justerade resultatet för svenska koncernenheter i en koncern ska beräknas, i stället för enligt 2–5 §§, i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard. Detta förutsätter dock

1. att redovisningsstandarden är tillåten enligt lag eller godkänd av ett godkänt redovisningsorgan i Sverige,
2. att det följer av lag att alla koncernenheter ska upprätta redovisning eller att deras redovisning ska vara föremål för extern revision, och
3. att alla svenska koncernenheter i koncernen använder samma redovisningsstandard och har samma räkenskapsår som det räkenskapsår som gäller för koncernens koncernredovisning.

För att det justerade resultatet ska få beräknas i enlighet med en godkänd redovisningsstandard krävs också att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.

3 kap. 18 §

Paragrafen innehåller i dag en bestämmelse om att kvalificerade skattetillgodohavanden (jfr 2 kap. 29 §) ska tas upp som intäkt vid det fastställande av det justerade resultat som ska ingå som ett led i beräkningen av tilläggsskatt. Genom lagrådsremissens förslag tillförs

paragrafen ytterligare bestämmelser som är tillämpliga om ett kvalificerat skattetillegodohavande hänför sig till förvärv eller tillverkning av en tillgång. Den rapporterande enheten får då välja att i stället göra en omedelbar värdeminskning på tillgången eller fördela intäkten över tillgångens nyttjandeperiod. Båda dessa alternativ förutsätter dock att tillgodohavandet har hanterats på motsvarande sätt i redovisningen.

Genom den ena av de två alternativregler som förslaget innefattar blir det alltså möjligt att intäktsföra ett skattetillegodohavande för ett år som infaller efter beviljandet av skattetillegodohavandet. Lagtexten anger dock inte när den intäktsföring som huvudregeln föreskriver ska ske. Lagrådet anser att den frågan bör belysas ytterligare i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Om avsikten är att intäktsföringen vid en tillämpning av huvudregeln ska ske för det år då skattetillegodohavandet har – med lagförslagets terminologi – beviljats (dvs. det år då skattetillegodohavandet första gången kan göras gällande), bör detta komma till uttryck i lagtexten.

Lagrådet, som även föreslår några redaktionella justeringar, har följande förslag till lagtext.

Ett kvalificerat skattetillegodohavande ska tas upp som intäkt för det år då det har beviljats.

Om det kvalificerade skattetillegodohavandet har beviljats i samband med en koncernenhets förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället fördela intäkten på tillgångens nyttjandeperiod eller minska värdet på tillgången. Detta gäller dock bara om enheten har behandlat tillgodohavandet på samma sätt i sin redovisning.

En koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetillegodohavande och överlåter det ska behandla överlåtelsen enligt 18 b §. En koncernenhet som förvärvar ett kvalificerat skattetillegodohavande ska behandla det enligt 18 c §.

3 kap. 18 a–18 c §§

I 18 a § anges hur marknadsmässigt överlåtbara skattetilgodo-
havanden (jfr 2 kap. 29 a § i lagrådsremissens förslag) ska
behandlas vid beräkningen av en koncernenhets justerade resultat.
Paragrafen har i förslaget samma struktur som 3 kap. 18 § och bör
enligt Lagrådets mening justeras på samma sätt som den
paragrafen. Detsamma gäller 3 kap. 18 b §. Även 18 c § bör jämkas
något. Paragraferna bör, med några ytterligare språkliga justeringar,
ges följande lydelse.

18 a §

En koncernenhet som har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart
skattetilgodo-
havande ska ta upp detta som intäkt för det år då det har
beviljats.

Om det marknadsmässigt överlåtbara skattetilgodo-
havandet har
beviljats i samband med en koncernenhets förvärv eller tillverkning av
en tillgång, får enheten välja att i stället fördela intäkten på tillgångens
nyttjandeperiod eller minska värdet på tillgången. Detta gäller dock
bara om enheten har hanterat skattetilgodo-
havandet på motsvarande
sätt i redovisningen.

Till den del skattetilgodo-
havandet inte längre kan göras gällande ska
det dras av som en kostnad eller föranleda en höjning av värdet på
tillgången.

18 b §

Om en koncernenhet som har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart
skattetilgodo-
havande överlåter detta inom 15 månader från
uppkomstårets utgång, ska försäljningspriset tas upp som intäkt för
uppkomståret i stället för vad som anges i 18 a § andra stycket.

Om en överlåtelse som avses i första stycket sker senare än
15 månader från uppkomstårets utgång, ska skillnaden mellan det
återstående tillgodo-
havandet och försäljningspriset dras av som
kostnad för överlåtelseåret. Om koncernenheten har utnyttjat
möjligheten att fördela en intäkt på tillgångens nyttjandeperiod, ska
skillnaden mellan det återstående tillgodo-
havandet och försäljnings-
priset dras av som kostnad under tillgångens återstående
nyttjandeperiod.

18 c §

En koncernenhet som förvärvar ett marknadsmässigt överlåtbart
skattetilgodo-
havande och utnyttjar detta för att minska medräknade
skatter ska ta upp en intäkt det år som skatteminskningen erhålls.

Intäkten ska uppgå till skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet av den del av tillgodohavandet som utnyttjas.

Om förvärvaren överlåter skattetillgodohavandet vidare, ska en vinst tas upp som intäkt och en förlust dras av som kostnad för överlåtelseåret.

Vinsten eller förlusten ska beräknas som försäljningspriset, minskat med anskaffningsvärdet för tillgodohavandet, ökat med de skatteminskningar som har erhållits och minskat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket.

Om skattetillgodohavandet inte längre kan göras gällande, ska ett belopp dras av som kostnad. Beloppet ska motsvara anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet, ökat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket och minskat med de skatteminskningar som har erhållits.

3 kap 34 §

Paragrafen innehåller, tillsammans med 31–33 §§, bestämmelser om beräkningen av det s.k. uppskjutna skattejusteringsbeloppet (ett belopp som får betydelse vid beräkningen av den justerade skattekostnaden, jfr 3 kap. 23 §). I paragrafen anges att vissa skattekostnader m.m. inte ska räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet, däribland – enligt punkten 7 – effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas.

I förslaget tillförs paragrafen ett nytt andra stycke som säger att första stycket 7 inte ska tillämpas på sådan särskilt uppskjuten skattefordran som avses i 32 a §. Vid lagrådsföredragningen har diskuterats vad den föreslagna bestämmelsen innebär och om den fyller något syfte. Lagrådsremissen ger inga tillfredsställande svar i dessa avseenden.

Enligt Lagrådets mening bör behovet av det nya andra stycket i 34 § belysas ytterligare. Det är möjligt att den oklarhet som vidlåder bestämmelsen beror på att 32 a § – som innehåller en definition av begreppet ”särskilt uppskjuten skattefordran” – och andra paragrafer

som anknyter till den paragrafen har fått en otydlig utformning. Lagrådet förordar därför att även dessa bestämmelser ses över.

3 kap. 37 a §

I paragrafen sägs att den sammanlagda justerade skattekostnaden för koncernenheterna i en stat under vissa omständigheter ska minskas. Detta är bland annat beroende av om det uppkommer ett positivt justerat resultat "i den aktuella staten". Enligt Lagrådets mening är det oklart vad som avses med uttrycket "den aktuella staten". Lagrådet anser att lagtexten bör ses över.

3 kap. 37 b §

I paragrafen finns bestämmelser om att koncernenheter ska föra en förteckning över överskjutande skattebelopp samt bestämmelser om hur sådana belopp ska hanteras.

Enligt Lagrådets mening skulle det vara en fördel om paragrafen delades upp i två där det i förevarande paragraf regleras enbart hur det överskjutande skattebeloppet ska hanteras om en eller flera koncernenheter lämnar koncernen och det i den andra – en ny 37 c § – regleras hur förteckningen ska föras.

Också i förevarande paragraf förekommer uttrycket "den aktuella staten". Lagrådet förordar att ordalydelsen ses över.

4 kap. 12 b §

Paragrafen ger möjlighet att, under vissa förutsättningar, utelämna ackordsvinster vid beräkningen av en koncernenhets justerade resultat. Detta ska, enligt paragrafens första stycke, vara möjligt när ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som övervakas av en domstol eller motsvarande eller ackordet hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande ("A-fallen").

Det ska vidare vara möjligt när ackordet beviljas i förhållande till en borgenär som inte har någon intressegemenskap med gäldenären; i den delen krävs dessutom att det är rimligt att anta att gäldenären skulle bli insolvent inom tre månader om det inte vore för det medgivna ackordet ("B-fallen"). Enligt författningskommentaren innefattar uttrycket "rimligt att anta" ett krav på bevisning från en oberoende part.

I paragrafens andra stycke behandlas den situationen att en ackordsuppgörelse omfattar både borgenärer som är i intressegemenskap med gäldenären och borgenärer som inte är det. I så fall gäller, enligt lagtexten, första stycket hela ackordsuppgörelsen.

I författningskommentaren anges att bestämmelserna motsvarar vad som sägs i punkterna 86.1–7 till kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna.

Enligt Lagrådets mening framstår förhållandet mellan paragrafens båda stycken som oklart. Lagtexten kan ge intrycket av att bestämmelsen i andra stycket har betydelse i såväl "A-fallen" som "B-fallen". Enligt Lagrådets mening är det dock svårt att se att den skulle kunna aktualiseras i "A-fallen". Det är också oklart om bestämmelsen i andra stycket – såsom lagtexten antyder – är avsedd att utvidga möjligheterna att utelämna ackordsvinster enligt första stycket 2 eller om den i stället – som punkten 86.1 (b) i kommentarerna närmast tyder på – innefattar ett ytterligare begränsande rekvisit, nämligen ett krav på att ackordet ska ingå i en ackordsuppgörelse i vilken det deltar minst en borgenär utan intressegemenskap med gäldenären. Frågorna bör belysas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Lagrådet anser vidare att det krav på bevisning från oberoende part som anges i författningskommentaren bör komma till uttryck i lagtexten.

Med den tolkning som Lagrådet gör av punkten 86.1 i kommentarerna har Lagrådet följande förslag till lagtext.

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterade enheten välja att inte ta med en ackordsvinst, om ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som

1. övervakas av en domstol eller motsvarande instans, eller
2. hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande befattningshavare.

Den rapporterade enheten får också välja att inte ta med en ackordsvinst, om

1. ackordet ingår i en ackordsuppgörelse som omfattar minst en borgenär utan intressegemenskap med gäldenären, och
2. det på grundval av utredning från en oberoende part kan antas att gäldenären skulle ha blivit insolvent inom tre månader, om uppgörelsen inte hade omfattat borgenärerna utan intressegemenskap med gäldenären.

4 kap. 12 d §

I paragrafen föreskrivs att bedömningen av om två företag är i intressegemenskap vid tillämpningen av 4 kap. 12 b och 12 c §§ ska göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Lagrådet har i anslutning till synpunkter på 2 kap. 29 e § uttalat att det bör övervägas vidare om uttrycket intressegemenskap är lämpligt. Det sagda påverkar också avfattningen av 4 kap. 12 b och 12 c §§.

4 kap. 12 i §

Paragrafen reglerar hur en kvalificerad transparent skatteförmån hänförlig till ett kvalificerat ägarintresse ska behandlas hos en enhet som omfattas av ett val enligt 12 f §. I första stycket andra meningen anges att, om ägarenheten i sin redovisning har hanterat skatteförmånen som en minskning av enhetens skattekostnad, *får* skatteförmånen läggas till vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. Även i tredje meningen används ordet *får*

(Förmånen *får* behandlas...). Ordvalet ger intryck av att enheten kan välja hur den ska använda förmånen vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. Det framstår enligt Lagrådet som tveksamt och mindre konsekvent i förhållande till andra stycket.

I författningskommentaren beskrivs bestämmelsen i första stycket som en ska-regel. Detta tycks också vara i linje med det som sägs i kommentaren till modellreglerna (punkterna 57.7–57.8 i kommentaren till artikel 3.2.1 c).

Mot den bakgrunden förordar Lagrådet att ordet *ska* används i andra och tredje meningarna i första stycket (eventuellt med tillägget ”i stället” i tredje meningen).

5 kap. 4 a §

I paragrafen behandlas materiella anläggningstillgångar. Av paragrafens andra stycke – som gäller operationell leasing av materiella anläggningstillgångar – följer att en leasegivare får beakta den del av balansvärdet för en materiell anläggningstillgång som överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren utifrån värdet vid räkenskapsårets ingång och utgång.

Enligt Lagrådets mening bör det förtydligas att det handlar om det genomsnittliga balansvärdet på tillgången vid räkenskapsårets ingång och utgång även hos leasegivaren. Det andra stycket bör, med några ytterligare språkliga justeringar, ges följande lydelse.

Vid leasing ska materiella anläggningstillgångar som finns i samma stat som leasegivaren hör hemma i inte undantas enligt första stycket 1. Detta gäller till den del det genomsnittliga balansvärdet på en tillgång hos leasegivaren vid räkenskapsårets ingång och utgång överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren vid motsvarande tidpunkter. Om leasetagaren inte ingår i samma koncern som leasegivaren, är leasetagarens nyttjanderättsvärde detsamma som summan av återstående leasingavgifter.

6 kap. 2 a §

I 6 kap. 2 § anges att en svensk koncernenhet som är lågbeskattad är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som har beräknats och fördelats på enheten enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 §. I lagrådsremissens förslag kompletteras 2 § genom införandet av en ny 2 a §. Enligt denna är en svensk koncernenhet under vissa omständigheter skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag.

Enligt Lagrådets mening bör det i författningskommentaren utvecklas hur bestämmelserna i 2 och 2 a §§ förhåller sig till varandra.

Lagrådet noterar att lagrådsremissen inte innehåller något förslag till ändring av 6 kap. 3 §. Det som sägs i den paragrafen om skattskyldighet enligt huvudregeln för tilläggsskatt anknyter till bestämmelsen i 2 § ("Om tillämpningen av 2 § om nationell tilläggsskatt inte leder till att samtliga tilläggsskattebelopp i koncernen tas ut i sin helhet, är svenska koncernenheter skattskyldiga för tilläggsskatt enligt bestämmelserna i 4–8 §§"). I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör behovet av att i 3 § hänvisa även till 2 a § belysas.

7 kap. 36 §

Enligt paragrafen får en rapporterende enhet under vissa förutsättningar i fråga om sitt ägarintresse i en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet låta en ägarenhet tillämpa en särskild beskattningsmetod. En av förutsättningarna för detta är enligt första stycket 2 att det rimligen kan förväntas att utdelningar från respektive enhet sammantaget beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen. I författningskommentaren sägs att det vid den bedömningen ska tas hänsyn till både beskattning hos den utdelande och hos den mottagande

enheten. Som Lagrådet har uppfattat saken är det ordet "sammantaget" som ska uttrycka detta.

Enligt Lagrådet bör den avsedda innebörden uttryckas tydligare i lagtexten. Det kan lämpligen ske genom att ordet "sammantaget" i första stycket 2 stryks och ett nytt andra stycke förs in med följande lydelse.

Vid beräkningen av skattesatsen enligt första stycket 2 ska beskattningen hos både den utdelande och den mottagande enheten beaktas.

7 kap. 63 b och 63 c §§

I 63 b § behandlas fördelningen av medräknade skatter mellan en ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag (CFC-bolag) när skatten har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat, dvs. enligt 63 §. Av paragrafen framgår att ett fördelningsbelopp ska bestämmas för varje CFC-bolag och att detta belopp utgörs av ägarenhetens andel av det kontrollerade utländska företagets inkomst multiplicerat med skillnaden mellan skattesatsen enligt det regelverk som gäller för det aktuella CFC-bolaget och den effektiva skattesatsen. Av 63 c § följer sedan att det fördelningsbelopp som beräknats för ett CFC-bolag ska divideras med de sammanlagda fördelningsbeloppen för samtliga CFC-bolag. Man får på så sätt fram det belopp som ska multipliceras med skattekostnaden.

Enligt Lagrådets mening skulle regleringen bli tydligare om 63 c § utgår och bestämmelsen i den paragrafen i stället tas in som ett första stycke i 63 b §. Därigenom skulle det i ett sammanhang framgå att kostnaden för medräknade skatter ska fördelas till varje kontrollerat utländskt företag och hur dessa fördelningsbelopp ska bestämmas. Om Lagrådets förslag godtas innebär det att efter-

följande paragrafer (63 d–63 f §§) – som också gäller fördelning av medräknade skatter mellan en ägarenhet och kontrollerade utländska företag – måste numreras om (63 c–63 e §§) samt att hänvisningen i 63 a § till 63 b–63 f §§ behöver ersättas med en hänvisning till 63 b–63 e §§.

Lagrådet föreslår att 63 b §, med några ytterligare språkliga justeringar, ges följande lydelse.

Kostnaden för medräknade skatter enligt 63 a § ska fördelas till varje kontrollerat utländskt företag med ett belopp som motsvarar kostnaden multiplicerad med kvoten av företagets fördelningsbelopp och fördelningsbeloppen för samtliga kontrollerade utländska företag.

Ett kontrollerat utländskt företags fördelningsbelopp är ägarenhetens andel av företagets inkomst multiplicerad med skillnaden mellan skattesatsen enligt ett sådant system som avses i 63 a § och den effektiva skattesatsen.

8 kap. 6 §

Paragrafen behandlar kvalificerade land-för-land-rapporter och kvalificerade finansiella rapporter. Andra stycket innehåller fyra punkter som reglerar vad som kan vara en kvalificerad finansiell rapport.

Paragrafen är en del av en tillfällig förenklingsregel som enligt vad som framgår av lagrådsremissen i huvudsak är avsedd att innebära att samtliga uppgifter för en koncernenhet eller ett fast driftsställe ska hämtas från en och samma rapport. I lagrådsremissen talas emellertid på några ställen om samma slag av rapport eller om samma typ av eller sorts rapport. Det förstnämnda uttrycket återfinns också i det föreslagna nya tredje stycket, som behandlar uppgifter för koncernenheter som hör hemma i samma stat. I andra stycket anges emellertid enbart att uppgifter inte får hämtas från *olika rapporter*.

Vid föredragningen har det upplysts att avsikten är att vid tillämpningen av 3–5 §§, som innehåller villkoren för den tillfälliga förenklings-

regeln, får uppgifter hämtas antingen från en sådan rapport som avses i andra stycket 1 eller från en sådan rapport som avses i andra stycket 2. Enligt Lagrådet bör tredje och fjärde styckena formuleras om i enlighet med detta, lämpligen som en egen paragraf.

8 kap. 6 a §

Paragrafen behandlar justeringar som ska göras vid tillämpningen av 8 kap. 4 och 5 §§ såvitt avser en förvärvad koncernenhets räkenskaper. Den har utformats som en definition av kvalificerad finansiell rapport men innehållet utgör i realiteten bestämmelser om hur beräkningen ska göras när 4 och 5 §§ tillämpas. Utformningen av paragrafen bör ändras så att detta framgår.

Det framstår som lämpligt att inleda paragrafen med att ange de minskningar som ska göras och som nu framgår av andra stycket. Det som regleras i förslagets första stycke kan då lämpligen tas in i ett nytt andra stycke och innehållet i de två strecksatserna anges i numrerade punkter. Det bör förtydligas att det som sägs i det nya första stycket inte gäller om någon av de förutsättningar som anges i 1 eller 2 är för handen.

8 kap. 6 b §

Paragrafens första mening anger att en koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna en land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln. I andra meningen anges varifrån uppgifter om enhetens totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt ska hämtas.

Enligt Lagrådet är en bestämmelse om att en sådan koncernenhet som anges i paragrafen får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln överflödig. Det som behöver regleras är i stället varifrån uppgifter får hämtas.

Lagrådet föreslår att paragrafen utformas på följande sätt.

Om en koncernenhet ingår i en koncern som inte behöver lämna en land-för-land-rapport, ska uppgifterna om koncernenhetens intäkt och koncernenhetens vinst eller förlust före inkomstskatt hämtas från enhetens kvalificerade finansiella rapport.

8 kap. 7 a §

Paragrafen kompletterar bestämmelserna om villkoren för den tillfälliga förenklingsregeln i 8 kap. 3–7 §§. Enligt paragrafen ska vid tillämpningen av 3–7 §§ en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i den mottagande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i den betalande enhetens kvalificerade rapport inkluderas i respektive koncernenhets totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt. Lagrådet har ingen invändning i sak mot bestämmelsen.

I paragrafens andra mening anges att "även sådana finansiella rapporter anses vara kvalificerade finansiella rapporter enligt 6 §". Lagrådet ifrågasätter om denna bestämmelse tillför något. Den framstår närmast som en övertydlighet och bör kunna utgå.

Lagrådet, som även förordar mindre redaktionella justeringar i lagtexten, föreslår att paragrafen ges följande lydelse.

Vid tillämpningen av 3–5 §§ ska en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i den mottagande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i den betalande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport räknas med vid bestämmandet av respektive koncernenhets intäkter och dess vinst eller förlust före inkomstskatt.

8 kap. 11 f §

Paragrafen reglerar förutsättningarna för att en koncernenhet ska anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022. Som den nu är formulerad inkluderar den arrangemang som faktiskt har ingåtts efter den 15 december 2022.

Lagrådet föreslår att paragrafen utformas på följande sätt.

Vid tillämpningen av 11 a - 11 e §§ ska även ett arrangemang som har ingåtts före den 15 december 2022 anses ingånget efter den tidpunkten, om

1. arrangemanget har ändrats eller överförts efter den 15 december 2022,
2. fullgörandet av rättigheter eller skyldigheter enligt arrangemanget efter den 15 december 2022 skiljer sig från fullgörandet före den tidpunkten, eller
3. det efter den 15 december 2022 har skett en förändring av hur arrangemanget behandlas i enhetens redovisning."

8 kap. 11 g §

Vid lagrådsföredragningen har uppmärksammats att paragrafen – som behandlar vissa aspekter avseende konstlade arrangemang – möjligen inte är förenlig med det som sägs i de administrativa riktlinjerna (jfr punkten 96 d i avsnitt I i annex A i kommentaren till modellreglerna). Utformningen av paragrafen bör därför ses över i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

8 kap. 15 §

Paragrafen innehåller vad som förefaller vara en särskild förenklingsregel som kan tillämpas för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen. Enligt Lagrådets mening är det oklart i vilka situationer bestämmelsen blir tillämplig. Paragrafen bör ses över ytterligare i det fortsatta lagstiftningsarbetet (jfr även de anknytande bestämmelserna i 17 §).

8 kap. 16 §

Paragrafen innehåller en definition av begreppet "koncernenhet utan väsentlig betydelse". Lagrådet föreslår att den förtydligas enligt följande.

En koncernenhet, tillsammans med sina fasta driftsställen, ska anses som en *koncernenhet utan väsentlig betydelse*, om

1. enheten inte konsolideras post-för-post,
2. skälet till att enheten inte konsolideras post-för-post enbart är att den är av begränsad storlek eller saknar väsentlig betydelse för koncernen,
3. enheten omfattas av en sådan koncernredovisning som avses i 2 kap. 19 § 1 eller 3,
4. koncernredovisningen är föremål för extern revision.

Om enhetens intäkter överstiger 50 miljoner euro, krävs dessutom att de räkenskaper för enheten som ligger till grund för land-för-land-rapporten är upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

Vid tillämpningen av beloppsangivelsen i euro i andra stycket ska belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

8 kap. 19 §

I paragrafen beskrivs effekterna av förenklingsregeln vad avser nationell tilläggsskatt och godkännande av sådana regler.

Paragrafens första stycke innebär att Sverige ska acceptera det beslut som OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS fattar avseende vilka staters regelverk om nationell tilläggsskatt som ska anses omfattas av andra staters förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt och att tilläggsskattebeloppet för koncernenheter som hör hemma i sådana stater ska anses vara noll.

Av lagrådsremissen framgår att OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS kommer att publicera en sammanställning över vilka staters regelverk för nationell tilläggsskatt som uppfyller kraven för att omfattas av förenklingsregler i andra stater.

Liksom anges i anslutning till 2 kap. 5 a § får det godtas att det på detta sätt överlämnas till ett internationellt organ att med bindande verkan avgöra huruvida ett regelverk avseende nationell tilläggsskatt

uppfyller kraven och regelverket därmed kan omfattas av en förenklingsregel.

Av paragrafens andra stycke framgår att till den del enheter och koncernenheter undantas från godkännandet av den aktuella statens regel om nationell tilläggsskatt så är inte tilläggsskattbeloppet för sådana enheter noll. Enligt Lagrådet bör det förtydligas att endast vissa slag av angivna enheter kan vara undantagna och att bestämmelsen då gäller endast dessa.

Lagrådet föreslår att paragrafen ges följande lydelse.

Vid bestämmandet av tilläggsskattebeloppet för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag som hör hemma i en utländsk stat gäller följande förenklingsregel. Tilläggsskattebeloppet för en sådan koncernenhet eller enhet ska anses vara noll, om den utländska statens regel om nationell tilläggsskatt är godkänd av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS som en sådan regel som ska omfattas av andra staters förenklingsregler avseende utländsk nationell tilläggsskatt.

Första stycket gäller inte till den del vissa slag av enheter och koncernenheter är undantagna från godkännandet av statens regel om nationell tilläggsskatt.

8 kap. 20 §

I paragrafen anges att det som sägs i 19 § bara gäller om det är en sådan tilläggsskatt som avses i 3 kap. 39 § första stycket.

Det är oklart vad bestämmelsen innebär och hur den är avsedd att tillämpas. Lagrådsremissens förslag i denna del kan således inte läggas till grund för lagstiftning.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.