

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2025-09-29

Närvarande: F.d. justitierådet Mahmut Baran samt justitieråden Linda Haggren och Christine Lager

Ytterligare kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Enligt en lagrådsremiss den 14 augusti 2025 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt.

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av ämnesrådet Christina Svanhagen, kanslirådet Bo Lindén och departementssekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Förslaget föranleder följande yttrande.

Allmänt

Behov av lagstiftning

Lagen om tilläggsskatt trädde i kraft den 1 januari 2024. Lagen genomför minimibeskattningsdirektivet¹. Direktivet följer nära innehållet och strukturen av modellregler utarbetade inom OECD². Syftet med regelverket är att säkerställa att multinationella koncerner betalar en skälig andel skatt oavsett var de är verksamma. Inom OECD utarbetas fortlöpande administrativa riktlinjer för att klargöra hur modellreglerna ska tolkas och tillämpas.

Lagen om tilläggsskatt blev föremål för en omfattande komplettering genom SFS 2024:1248 som trädde i kraft den 1 januari 2025.³ Den kompletteringen var föranledd av att det inom OECD hade utarbetats administrativa riktlinjer, antagna i februari, juli och december 2023. I lagstiftningsärendet ansågs det stå klart att de riktlinjerna i vissa delar gick utöver vad som angavs i modellreglerna och att det därför fordrades lagstiftning för att riktlinjerna skulle bli en del av svensk rätt. I yttrandet över lagförslagen ifrågasatte Lagrådet inte behovet av lagstiftning.

Ytterligare administrativa riktlinjer antogs den 24 maj 2024 och publicerades i juni 2024. Förslagen i nu aktuell lagrådsremiss är föranledda av dessa riktlinjer. I lagrådsremissen görs bedömningen att riktlinjerna i den utsträckning det är fråga om förtydliganden och exempel redan omfattas av de bestämmelser som finns i lagen om

¹ Rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen.

² 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.

³ Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner, prop. 2024/25:7.

tilläggsskatt, men att det krävs lagändringar för att de övriga delarna av riktlinjerna ska bli en del av svensk rätt.

Beträffande behovet av lagstiftning med anledning av de nu aktuella administrativa riktlinjerna gör Lagrådet samma bedömning som gjordes i yttrandet över den lagstiftning som föranleddes av riktlinjer antagna i februari, juli och december 2023, dvs. Lagrådet ifrågasätter inte behovet av lagstiftning.

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 minimibeskattningsdirektivet.

Vid lagrådsföredragningen har inte framkommit något som ger anledning att bedöma att de riktlinjer som antogs i maj 2024 och som ligger till grund för remissens lagförslag skulle vara oförenliga med direktivet.

Förslaget till lag om ändring i lagen om tilläggsskatt

3 kap. 23 §

I paragrafen regleras vad som avses med den justerade skattekostnaden och utgångspunkterna för beräkningen av skattekostnaden.

Lagrådet noterar att i paragrafens första stycke första punkt hänvisas till 28 och 29 §§ men att hänvisningen rätteligen bör vara till 28–29 a §§.

3 kap. 27 §

I paragrafen finns bestämmelser om fördelning av medräknade skatter till en annan koncernenhet än den som har tagit upp

skatterna i sin redovisning. Det innebär att fördelningen av medräknade skatter följer fördelningen av inkomsten.

Bestämmelsen i nuvarande lydelse innehåller enbart fördelning av medräknad skatt som avser utdelning. I remissen föreslås att övriga bestämmelser om fördelning av skatter från nuvarande 7 kap. 11, 25, 63 och 64 §§ (avseende ett fast driftställe, en skattetransparent enhet, ett kontrollerat utländskt företag respektive en hybridenhet) flyttas till denna paragraf. Lagrådet noterar att i första stycket andra punkten i förslaget (som ska ersätta nuvarande bestämmelse i 7 kap. 11 §) saknas ett av villkoren för fördelning av medräknade skatter. Förslaget i den delen bör således ha följande lydelse.

2. en ägarenhet till en skattetransparent enhet, om det redovisade resultatet för den skattetransparenta enheten ska fördelas till ägarenheten enligt 7 kap. 8 § 1 och skattekostnaden har redovisats i den skattetransparenta enhetens räkenskaper,

3 kap. 27 j §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om fördelning av medräknade skatter från moder- eller huvudenheten till dess fasta driftställen, kontrollerade utländska företag, hybridenheter och omvända hybridenheter samt enheter som lämnat utdelning. I andra meningen anges hur det fördelade beloppet ska räknas ut.

Enligt Lagrådet blir lagtexten tydligare om uttrycket "till var och en av dessa enheter" i andra meningen ersätts med "varje fast driftställe och enhet". Andra meningen bör alltså ges följande lydelse.

Det belopp som ska fördelas till varje fast driftställe och enhet ska motsvaras av beloppet av medräknade skatter att fördela multiplicerat med kvoten av varje enhets fördelningsbelopp och summan av samtliga fördelningsbelopp.

3 kap. 27 k §

I paragrafens första stycke tredje punkt hänvisas till 27 b § andra stycket. Hänvisningen ska rätteligen vara till 27 i § andra stycket.

I paragrafens tredje stycke bör ingressen förtydligas så att det klart framgår att med inkomst som härrör från källa i en annan stat avses sådan inkomst enligt 27 j §.

3 kap. 27 l §

Lagrådsremissens förslag till paragrafens första stycke första meningen lyder enligt följande.

Fördelningsbeloppet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet beräknas genom att moder- eller huvudenhets inkomst från varje sådan enhet multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moder- eller huvudenheten hör hemma.

Enligt Lagrådet blir lagtexten tydligare om uttrycket ”från varje sådan enhet” i första meningen ersätts med ”från varje fast driftställe och enhet”. Första meningen bör alltså ges följande lydelse.

Fördelningsbeloppet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet beräknas genom att moder- eller huvudenhets inkomst från varje fast driftställe och enhet multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moder- eller huvudenheten hör hemma

3 kap. 27 n §

I paragrafen, som är ny, behandlas fördelningen av kostnader för medräknade skatter som avser uppskjuten skatt och som är hänförlig till inkomst som inte ingår i det justerade resultatet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet. I första stycket andra meningen anges att i 34 § 1 finns en upplysningsbestämmelse om skattekostnader som

inte ska ingå vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

Av 3 kap. 34 § framgår att det finns flera skattekostnader och effekter som inte ska räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Dessa räknas upp i sju punkter. Enligt den första punkten, till vilken den nu aktuella bestämmelsen hänvisar, ska skattekostnad som är hänförlig till poster som inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet inte räknas med.

Upplysningen i första stycket andra meningen framstår därför enligt Lagrådet som ofullständig, även om den aktuella punkten är mest relevant i detta sammanhang. Eftersom informationen inte heller tillför något anser Lagrådet att den skulle passa bättre i författningskommentaren. Då skulle det även kunna redogöras för hänvisningens materiella innehåll.

3 kap. 34 a och 34 c §§

Enligt de föreslagna ändringarna ska vad som gäller i fråga om kontrollerade utländska företag enligt paragraferna också gälla i fråga om en filial, ett fast driftställe, en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet.

Enligt författningskommentaren motsvarar förslagen delvis punkterna 82.2, 82.3 och 82.4 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna.

Modellreglerna innehåller emellertid inte någon definition av begreppet filial, men däremot av begreppet fast driftställe (artikel 10.1.1). I definitionen återfinns inte begreppet filial, men artikeln hänvisar till artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Artikel 7 relaterar i sin tur bland annat till de definitioner som återfinns i artikel 5 i samma modellavtal. Där anges att uttrycket fast driftställe särskilt innefattar bland annat filial (se artikel 5.2 b).

Motsvarande definition, dvs. att uttrycket fast driftställe särskilt innefattar bland annat filial, återfinns i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen.

I 7 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt finns en definition av uttrycket fast driftställe som motsvarar artikel 10.1.1 i modellreglerna, dvs. även denna har en hänvisning till artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.

Det enda motivet till att begreppet filial nu föreslås införas i 3 kap. 34 a och 34 c §§ som ett begrepp vid sidan av uttrycket fast driftställe i samma paragrafer är en hänvisning till kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna. Där nämns utländsk filial i vissa uppräkningsrader där också fast driftställe anges.

Enligt Lagrådet blir det otydligt och skapar oklarheter i lagstiftningens systematik att separera uttrycket filial från uttrycket fast driftställe i lagtexten. Om avsikten är att slå fast att uttrycket fast driftställe i tilläggsskattesammanhang inte ska innefatta en filial bör det motiveras tydligare och det bör även utvecklas vilka konsekvenser det får för lagens tillämpning i övrigt. Om det inte står klart att uttrycket fast driftställe ska ha en betydelse som skiljer sig från vad som gäller enligt artikel 5 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet bör uttrycket filial utgå ur lagtexten.

3 kap. 34 c §

I paragrafen i dess nuvarande lydelse behandlas beräkningen av en särskild uppskjuten skattefordran när en moderenhet har en inhemsk förlust och inkomst av ett CFC-bolag. I remissen föreslås att denna bestämmelse ska utvidgas till att omfatta när en moderenhet eller huvudenhet är skattskyldig för inkomster från en filial, ett fast driftställe, en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet.

En följdändring bör ske av andra punkten i andra stycket eftersom det inte bara avser moderenhetens inhemska förluster m.m. utan även huvudenhetens motsvarande förluster m.m.

3 kap. 36 §

I paragrafen finns en uppräkningslista av de områden inom vilka den femåriga tidsgränsen i 35 § första stycket inte gäller. I ett nytt andra stycke införs en bestämmelse som gäller leasegivare som har en materiell tillgång. Enligt svenska skatte- och redovisningsregler kan en leasegivare redovisa den som en tillgång i balansräkningen och göra avskrivningar. I koncernredovisningen (exempelvis enligt IFRS) ska däremot leasegivaren inte redovisa den materiella tillgången i balansräkningen utan som en fordran på leasetagaren. Eftersom koncernredovisningen ligger till grund för beräkningen av beskattningsunderlaget för tilläggsskatt finns det enligt lagrådsremissen behov av att reglera vad som gäller i denna situation. Genom det nya andra stycket klargörs att en uppskjuten skatteskuld som är hänförlig till värdeminskningssavdrag på sådana tillgångar ska anses vara hänförlig till materiella tillgångar och inte till en fordran. En sådan skuld avseende uppskjuten skatt ska därför omfattas av bestämmelsen i första stycket första punkten. Den föreslagna bestämmelsen har getts följande lydelse:

Om en leasegivare behandlar ett leasingavtal som avser materiella tillgångar som en fordran i räkenskaperna men som en materiell tillgång vid inkomstbeskattningen, ska en uppskjuten skatteskuld som är hänförlig till värdeminskningssavdrag avseende tillgången omfattas av första stycket 1.

Enligt Lagrådet uppstår det dock en viss otydlighet beträffande vilka räkenskaper som bestämmelsen syftar på. Eftersom leasegivaren redovisar avtalet som en tillgång och inte som en fordran kan det inte vara leasegivarens räkenskaper som avses. För att den aktuella effekten ska uppkomma måste det vara leasegivarens resultat

justerat i enlighet med de redovisningsprinciper som moderföretaget tillämpar eller ska tillämpa vid upprättandet av sin koncernredovisning som avses (jfr 2 kap. 18 §).

Detta bör framgå tydligare av lagtexten. Lagrådet föreslår därför att bestämmelsen i andra stycket ges följande lydelse.

För en leasegivare gäller att om ett leasingavtal avseende materiella tillgångar behandlas som en fordran i moderföretagets koncernredovisning men som en materiell tillgång vid leasegivarens inkomstbeskattning, ska en uppskjuten skatteskuld som är hänförlig till värdeminskningssavdrag avseende tillgången omfattas av första stycket 1.

6 kap. 2 och 2 b §§

I 2 § finns en bestämmelse om skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt. Enligt första stycket gäller att om en svensk koncernenhet är lågbeskattad är enheten skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 §. Enligt förslaget införs en ny sista mening i första stycket som säger att detta dock inte gäller ett specialföretag för värdepapperisering.

Av 2 b § framgår att en koncernenhet som är originator är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på en svensk koncernenhet som är ett specialföretag för värdepapperisering. I paragrafens andra mening sägs dock att ett specialföretag för värdepapperisering ändå kan vara skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på detta om originatorn inte är en svensk koncernenhet.

Eftersom specialföretaget under vissa förutsättningar ändå kan bli skattskyldigt för hela tilläggsskattebeloppet framstår undantaget i 2 § första stycket som något missvisande. Lagrådet föreslår därför att den meningen i 2 § första stycket formuleras om så att det framgår

att sådana företag endast är skattskyldiga i den utsträckning som framgår av 2 b §. Vidare bör 2 b § ges följande lydelse.

En svensk koncernenhet som är originator är, utöver vad som framgår av 2 §, skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 § på en svensk koncernenhet som är ett specialföretag för värdepapperisering. Om originatorn inte är en svensk koncernenhet är i stället specialföretaget skattskyldigt för hela tilläggsskattebeloppet.

6 kap. 2 a §

Paragrafen innehåller bestämmelser om skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt såvitt avser samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag. I ett nytt tredje stycke föreslås en bestämmelse som reglerar situationen när koncernenheter från två olika koncerner är skattskyldiga enligt första stycket.

Enligt Lagrådet bör det förtydligas i tredje stycket att bestämmelsen bara blir tillämplig om skattskyldigheten uppkommer för ett och samma samriskföretag. Enligt Lagrådet kan bestämmelsen utformas enligt följande.

Om svenska koncernenheter i två olika koncerner är skattskyldiga enligt första stycket för tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett och samma samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag, ska det tilläggsskattebelopp som belöper sig på respektive koncern halveras.

7 kap. 3 §

I paragrafens första stycke definieras begreppet skattetransparent enhet. I dess nuvarande lydelse behandlas inte situationen när en sådan enhet ägs indirekt genom andra delägarbeskattade enheter. I remissen föreslås ett tillägg i en andra mening i första stycket som ska inkludera den sistnämnda situationen i definitionen.

Bestämmelsen är svårtillgänglig. Det anges vidare i bestämmelsen att det krävs ”att samtliga enheter under delägaren i ägarkedjan är

skattetransparenta enligt lagstiftningen i den stat där ägaren hör hemma". Det används alltså olika beteckningar; enhet, delägaren och ägaren.

Enligt Lagrådets mening blir första stycket i paragrafen mindre svårtillgängligt om det utformas i linje med följande.

Med skattetransparent enhet avses en delägarbeskattad enhet till den del dess delägare är skattskyldiga för enhetens intäkter, kostnader, vinst eller förlust enligt lagstiftningen i den stat där vardera delägaren hör hemma. Med skattetransparent enhet avses också en delägarbeskattad enhet som en ägarenhet äger indirekt, genom en eller flera andra delägarbeskattade enheter, om ägarenheten är skattskyldig för enhetens och de mellanliggande enheternas intäkter, kostnader, vinster eller förluster enligt lagstiftningen i den stat där ägarenheten hör hemma. En delägarbeskattad enhet ska inte anses vara delägare. Om samtliga enheter är delägarbeskattade enheter ska moderföretaget dock anses vara delägare.

Under föredragningen inför Lagrådet har föreslagits att uttrycket "dess delägare" i första meningen ersätts med "dess direkta delägare". Lagrådet anser att det är tveksamt om tillägget "direkta" tillför något som inte följer av uttrycket "delägare". Det bör i vart fall övervägas under den fortsatta beredningen vad tillägget "direkta" får för inverknings i andra sammanhang där ordet delägare används, inklusive paragrafens andra stycke.

7 kap. 4 §

I paragrafen definieras begreppet omvänd hybridenhet. Till skillnad från vad som gäller för en skattetransparent enhet är en delägare i en omvänd hybridenhet inte skattskyldig för enhetens inkomster i den stat där delägaren hör hemma.

Genom en ny andra mening i paragrafen föreslås att uttrycket utvidgas till att omfatta indirekt ägande. Enligt Lagrådets mening blir paragrafen mindre svårtillgänglig om den utformas i linje med följande.

Med omvänd hybridenhet avses en delägarbeskattad enhet till den del dess delägare inte är skattskyldiga för enhetens intäkter, kostnader, vinst eller förlust enligt lagstiftningen i den stat där vardera delägaren hör hemma. Med en omvänd hybridenhet avses också en delägarbeskattad enhet som en ägarenhet äger indirekt, genom en eller flera andra delägarbeskattade enheter, om ägarenheten inte är skattskyldig för enhetens och de mellanliggande enheternas intäkter, kostnader, vinster eller förluster enligt lagstiftningen i den stat där ägarenheten hör hemma. En delägarbeskattad enhet ska inte anses vara delägare. Om samtliga ägarenheter är delägarbeskattade ska moderföretaget dock anses vara delägare.

Under föredragningen inför Lagrådet har föreslagits att uttrycket "dess delägare" i första meningen ersätts med "dess direkta delägare". Lagrådet anser att det är tveksamt om tillägget "direkta" tillför något som inte följer av uttrycket "delägare". Det bör i vart fall övervägas under den fortsatta beredningen vad tillägget "direkta" får för inverknings i andra sammanhang där ordet delägare används.

7 kap. 6 §

Paragrafen behandlar minskningen av det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet när den även har ägare som inte är koncernenheter (minoritetsägare). Enligt Lagrådet är bestämmelsen svårtillgänglig och den skulle bli tydligare om den t.ex. delas upp i två meningar, förslagsvis i linje med följande.

Det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet ska minskas med det belopp som är hänförligt till en ägare som inte är en koncernenhet och som äger den delägarbeskattade enheten direkt. Detsamma gäller om en koncernenhet och en ägare som inte är en koncernenhet indirekt äger en delägarbeskattad enhet genom en skattetransparent struktur enligt 3 eller 4 §.