

Ytterligare kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	4
2	Förslag till lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt	5
3	Bakgrund.....	30
4	Det behöver införas ytterligare bestämmelser om tilläggsskatt för företag i stora koncerner.....	31
5	Skattskyldighet för en koncernenhet som är ett specialföretag för värdepapperisering	32
6	Fördelning av medräknade skatter som avräknas enligt regler om avräkning av utländsk skatt.....	37
7	Beräkning av justerat resultat för en huvudenhet – behandlingen av förlust i fasta driftställen	43
8	Förlust i huvud- eller moderenhet – särskild och fiktiv uppskjuten skattefordran	44
9	Uppskjuten skatt vid fördelning av medräknade skatter från en koncernenhet till en annan.....	45
10	Delägarbeskattad enhet – definition och fördelning av redovisat resultat	48
11	Minskning av redovisat resultat när en delägarbeskattad enhet har ägare som inte är koncernenheter.....	50
12	Fördelning av medräknade skatter – skattetransparenta enheter.....	51
13	Fördelning av medräknade skatter – hybridenheter och omvända hybridenheter.....	53
14	Femårsregeln beträffande uppskjutna skatter.....	56
14.1	Metod för att avgöra om skatt har återförts inom fem år eller inte.....	56
14.2	Tillgångar som leasas ut.....	61
15	Uppskjuten skatt när värdet beträffande tilläggsskatt skiljer sig åt från värdet enligt räkenskaperna.....	62
16	Övriga frågor – samriskföretag	65
17	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	66
18	Konsekvensanalys.....	67
18.1	Offentligfinansiella effekter	67
18.2	Effekter för företag	68
18.3	Effekter för kommuner och regioner	69
18.4	Övriga effekter	69
18.5	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	69
18.6	Förslagets förenlighet med EU-rätten	69
19	Författningskommentar.....	69

20 Bilaga, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy –Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), June 2024 101

1 Sammanfattning

I denna promemoria lämnas förslag på ytterligare kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner, lagen (2023:875) om tilläggsskatt. Genom lagen om tilläggsskatt genomfördes direktivet om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen (minimibeskattningsdirektivet). Syftet med direktivet är att genomföra de modellregler avseende en global minimibesättning som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), kallat det inkluderande ramverket (IF). Modellreglerna kompletteras av förklaringar och exempel i Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), även kallad kommentaren, som godkänts av IF. Kommentaren syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av reglerna. Vidare har IF antagit administrativa riktlinjer dvs. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) med kompletteringar till kommentaren som syftar till att ytterligare klargöra tolkning och tillämpning av reglerna.

Den 24 maj 2024 antog IF ytterligare sådana administrativa riktlinjer som publicerades i juni 2024, nedan administrativa riktlinjer från juni 2024¹. I den utsträckning det är fråga om förtydliganden och exempel så omfattas riktlinjerna redan av de bestämmelser som finns i lagen om tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt för företag i stora koncerner behöver dock kompletteras med ytterligare eller ändrade bestämmelser. Detta gäller till den del som det är nödvändigt med ny lagstiftning med anledning av dessa administrativa riktlinjer.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2026. Det lämnas dock ett förslag om att det ska införas en möjlighet för den rapporterade enheten att begära att samtliga eller vissa av bestämmelserna ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

¹ OECD (2024), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), June 2024, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-june-2024.pdf>.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om tilläggsskatt (2023:875)

dels att 2 kap. 1 §, 3 kap. 34 a, 34 c och 36 §§, 6 kap. 1, 2, 2 a och 9 §§, 7 kap. 1, 3, 4, 6, 8, 11, 25, 64 och 65 §§ och 8 kap. 4 a § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas 31 nya paragrafer, 2 kap. 23 a §, 3 kap. 27 a–27 d och 30 a §§, 4 kap. 16 a §, 6 kap. 2 b och 2 c §§ och 7 kap. 25 a–25 f, 63 f–63 m och 64 a–64 h §§ av följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 7 kap. 63 § ska ha följande lydelse,

dels att det närmast före 2 kap. 23 a § och 4 kap. 16 a § ska införas nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner av vissa begrepp och förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen också i andra kapitel.

Definitioner av följande begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

- allmänt erkänd redovisningsstandard i 20 §
- asymmetrisk vinst och förlust i utländsk valuta i 3 kap. 13 §
- balansvärde i 5 kap. 5 §
- beskattningsår i 24 §
- bestämmande inflytande i 14 §
- betydande snedvridning av konkurrensen i 3 kap. 7 §
- bokfört nettovärde av materiella tillgångar i 23 §
- delägarbeskattad enhet i 7 kap. 2 §
- delägd moderenhet i 13 §
- effektiv skattesats i 3 kap. 37 §
- enhet i 6 § första stycket
- fast driftställe i 7 kap. 17 §
- fastighetsinvesteringsföretag i 40 §
- försäkringsinvesteringsenhet i 41 §
- godkänd redovisningsstandard i 21 §
- godkänt utdelningsskattessystem i 31 §
- huvudenhet i 7 kap. 18 §
- huvudregel för tilläggsskatt i 4 §
- hör hemma i 1 kap. 11–16 §§
- icke kvalificerat imputationsbelopp i 28 §
- icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i 29 f §
- ideell organisation i 34 §
- internationell organisation i 33 §
- investeringsenhet i 38 §

¹ Senaste lydelse 2024:1248.

investeringsenhet för pensioner i 37 §
investeringsfond i 39 §
justerat resultat i 3 kap. 2 §
justerad skattekostnad i 3 kap. 23 §
kompletteringsregel för tilläggsskatt i 5 §
koncern i 7 §
koncernenhet i 8 §
koncernredovisning i 19 §
kvalificerat imputationsbelopp i 27 §
kvalificerat skattetillgodohavande i 29 §
lågbeskattad koncernenhet i 44 §
lägskattestat i 45 §
marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i 29 a–29 e §§
medräknade skatter i 3 kap. 24–26 §§
mellanliggande moderenhet i 12 §
minimiskattesats i 25 §
modellreglerna i 47 §
moderenhet i 10 §
moderföretag i 11 §
myndighetsenhet i 32 §
nettoskattekostnad i 3 kap. 8 §
offentligt organ i 6 § tredje stycket
omorganisering i 7 kap. 59 §
omvänd hybridenhet i 7 kap. 4 §
pensionsenhet i 35 §
pensionsfond i 36 §
portföljinnehav i 17 §
procentsats för tilläggsskatt i 3 kap. 38 § första stycket
rapporterande enhet i 43 §
redovisat resultat i 18 §
regel om nationell tilläggsskatt i 3 §
räkenskapsår i 22 §
skattetransparent enhet i 7 kap. 3 §
stat i 46 §
statslös koncernenhet i 48 §
substansbelopp i 5 kap. 2 §
svensk koncernenhet i 9 §
system för beskattning av kontrollerade utländska företag i 26 §
system med avdragsgill utdelning i 7 kap. 66 §
särskild uppskjuten skattefordran i 4 kap. 13 §
tilläggsskatt i 2 §
tilläggsskattebelopp i 3 kap. 37–39 §§
tilläggsskatterapport i 42 §
undantagna utdelningar i 3 kap. 9 §
undantagen vinst och förlust avseende ägarintressen i 3 kap. 10 §
undantagna enheter i 1 kap. 5–8 §§
*värdet beträffande tilläggsskatt i
23 a §*
ägarenhet i 16 §
ägarintresse i 15 §
överskjutande vinst i 3 kap. 38 § andra stycket

övrigt skattetillgodohavande i 30 §.

Värdet beträffande tilläggsskatt

23 a §

Med värdet beträffande tilläggsskatt avses det värde som tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader tas upp till vid beräkning av det justerade resultatet.

3 kap.

27 a §

Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas genom att hela den utländska skatten läggs samman och avräknas mot en moderenhets lokala skatt på inkomst som härrör från källa i en annan stat enligt 27 c § ska kostnaden för medräknade skatter som avser utdelning i moderenhetens räkenskaper fördelas enligt bestämmelserna i 27 b–27 d §§. Om flera lokala skatter tas ut på olika beskattningsunderlag ska fördelningen göras för varje sådan lokal skatt för sig.

Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas separat inom olika inkomst kategorier ska fördelningen enligt 27 b–27 d §§ göras för varje sådan kategori för sig. Inkomst som härrör från källa i den stat där moderenheten hör hemma ska då hänföras till den kategori dit utländsk skatt på sådan inkomst hör.

27 b §

Kostnaden för medräknade skatter ska fördelas från moderenheten till dess fasta driftställen och enheter. Det belopp som ska fördelas ska motsvaras av medräknade skatter att fördela enligt 27 c § multiplicerat med kvoten av det fasta driftställets eller enhetens fördelningsbelopp och

summan av samtliga fördelningsbelopp.

27 c §

Med medräknade skatter att fördela avses en huvudenhets eller moderenhets totala aktuella skattekostnad enligt lokala regler minskat med

1. ett belopp som motsvarar lokal skatt på inkomst som inte härrör från källa i en annan stat,

2. skatt som ska fördelas enligt 7 kap. 63 a–63 e §§, och

3. ett belopp som motsvarar lokal skatt som avser andra inkomst-kategorier än den kategori som fördelningen av skatten avser, om fördelning ska ske på det sätt som anges i 27 a § andra stycket.

Om skattesatsen för en moderenhet är progressiv ska beloppet i första stycket 1 beräknas genom att inkomsten hänförs till de tillämpliga skattesatserna i proportion till den lokala inkomstens andel av hela inkomsten.

Med inkomst som härrör från källa i en annan stat avses

– inkomst som enligt lokala regler om avräkning av utländsk skatt härrör från källa i en annan stat, och

– annan inkomst, om inkomsten ingår i det justerade resultatet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet som hör hemma i en annan stat.

27 d §

Fördelningsbeloppet för ett fast driftställe beräknas genom att huvudenhetsens inkomst från det fasta driftstället multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

Fördelningsbeloppet för en huvudenhet eller moderenhet beräknas genom att annan inkomst som härrör från källa i en annan stat än utdelning eller inkomst från fast driftställe, multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll. Om olika skattesatser gäller för inkomsterna, ska summan av inkomsterna i varje inkomstslag multipliceras med tillämplig skattesats och minskas med avräkningsbar utländsk skatt för varje inkomstslag.

Fördelningsbeloppet för en enhet som lämnar utdelning beräknas genom att lämnad utdelning multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moderenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

30 a §

Om värdet beträffande tilläggs-skatt för en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad skiljer sig åt från det värde samma post har enligt räkenskaperna ska uppskjuten skatt beräknas utifrån värdet beträffande tilläggs-skatt i stället för värdet enligt räkenskaperna.

34 a §²

För en moderenhet som enligt nationella skatteregler är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag ska en fiktiv uppskjuten skattefordran beräknas, om

För en moderenhet eller huvudenhet som enligt nationella skatteregler är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag, en filial, ett fast driftställe, en hybridenhet eller omvänd hybridenhet ska en fiktiv uppskjuten skattefordran beräknas, om

² Senaste lydelse 2024:1248.

1. enhetens inhemska förlust helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

1. enhetens inhemska förlust *för det aktuella beskattningsåret eller tidigare beskattningsår* helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

2. utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter kvittning enligt 1,

3. utländsk skatt inte får avräknas senare år, och

4. den inhemska förlust som helt eller delvis har kvittats enligt 1 ett tidigare år beaktas vid omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk.

Skattefordran ska uppgå till den inhemska förlusten som kvittas enligt första stycket 1 multiplicerad med det lägsta av den nationella skattesatsen och minimiskattesatsen.

Om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen, ska den fiktiva uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras, ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

34 c §³

För en moderenhet som enligt nationella skatteregler är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag ska en särskild uppskjuten skattefordran beräknas, om

För en moderenhet *eller huvudenhet* som enligt nationella skatteregler är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag, *en filial, ett fast driftställe, en hybridenhet eller omvänd hybridenhet* ska en särskild uppskjuten skattefordran beräknas, om

1. enhetens inhemska förlust helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

1. enhetens inhemska förlust *för det aktuella beskattningsåret eller tidigare beskattningsår* helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

2. utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter kvittning enligt 1, och

3. belopp som inte avräknats ett tidigare år får avräknas senare år mot skatt på den inhemska inkomst som ingår i beräkningen av enhetens justerade resultat.

Den särskilda uppskjutna skattefordran ska uppgå till det lägsta av

1. det högsta tillåtna avräkningsbeloppet som enligt nationella regler får beaktas ett senare år, och

2. moderenhetens inhemska förlust för beskattningsåret enligt nationella regler multiplicerad med den nationella skattesatsen.

Om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen, ska den särskilda uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras, ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

36 §

Bestämmelsen i 35 § första stycket gäller inte om den uppskjutna skatteskulden avser

1. värdeminskningsavdrag avseende materiella tillgångar,
2. kostnader för licenser eller liknande tillgångar som gäller i förhållande till en offentlig förvaltning och ger rätt att använda fast egendom eller nyttja en naturresurs, om nyttjandet medför betydande investeringar i materiella tillgångar,
3. kostnader för forskning och utveckling,
4. kostnader för avveckling och sanering,
5. orealiserade nettovinster vid redovisning till verkligt värde,
6. orealiserade nettovinster som beror på fluktuationer i utländsk valuta,
7. försäkringsreserver och förutbetalda anskaffningskostnader för försäkringsavtal,
8. vinster från försäljning av materiella anläggningstillgångar i samma stat som koncernenheten hör hemma i, om vinsterna återinvesteras i materiella anläggningstillgångar i samma stat, eller
9. ytterligare belopp som lagts till i redovisningen som en följd av en förändring av redovisningsprinciperna för de poster som avses i 1–8.

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

4 kap.

Alternativregel för uppskjuten skatt som ska fördelas till en koncernenhet

16 a §

En rapporterende enhet kan välja att inte tillämpa 3 kap. 27 §, 7 kap. 25 a, 63 f–63 i och 64 a–64 d §§ om fördelning av uppskjuten skatt för en stat. Om ett sådant val görs ska den uppskjutna skatten inte ingå i den justerade skattekostnaden för vare sig huvudenheten eller moderenheten eller någon av koncernenheterna.

Ett sådant val gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterade enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

6 kap.

1 §⁴

I detta kapitel finns bestämmelser om

- skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt (2 och 2 a §§),
- skattskyldighet enligt huvudregeln för tilläggsskatt (3–8 §§),
- skattskyldighet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt (9–15 §§), och
- undantag från reglerna under fem år (16–18 §§).

I 7 kap. finns bestämmelser om hur bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas för särskilda enheter och transaktioner.

2 §⁵

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 §.

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 §. *Detta gäller dock inte ett specialföretag för värdepapperisering.*

En minoritetsägd koncernenhet som är en svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 7 kap. 41 §.

Ett fast driftställe som är statslöst enligt 1 kap. 15 § är skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats för enheten enligt 3 kap. 42 §, under förutsättning att

1. platsen för affärsverksamhet från vilken verksamhet bedrivs finns i Sverige, eller

2. verksamheten, om den inte bedrivs från någon viss plats, är att likställa med affärsverksamhet som bedrivs av en huvudenhet på en plats i Sverige.

⁴ Senaste lydelse 2024:1248.

⁵ Senaste lydelse 2024:1248.

2 a §⁶

En svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag enligt 7 kap. 45 §, om företaget

1. hör hemma i Sverige, och
2. tillhör den koncern som den svenska koncernenheten ingår i.

Om en koncern har flera svenska koncernenheter ska skattskyldigheten för tilläggsskattebeloppet fördelas mellan dessa i proportion till varje enhets andel av koncernens anställda och materiella tillgångar i Sverige under det beskattningsår som tilläggsskatten avser.

Om skattskyldighet enligt första stycket avser svenska koncernenheter i olika koncerner ska tilläggsskattebeloppet för respektive koncernenhet minskas med hälften.

2 b §

En svensk koncernenhet som är originator är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på en svensk koncernenhet som är ett specialföretag för värdepapperisering. Om originatorn inte är en svensk koncernenhet är specialföretaget skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på detta.

2 c §

Med originator avses detsamma som i artikel 2.3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2017/2402 av den 12 december 2017 om ett allmänt ramverk för värdepapperisering och om inrättande av ett särskilt ramverk för enkel, transparent och standardiserad värdepapperisering samt om ändring av direktiven 2009/65/EG, 2009/138/EG och 2011/61/EU och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 648/2012.

Med specialföretag för värdepapperisering avses en koncernenhet

⁶ Senaste lydelse 2024:1248.

1. vars verksamhet uteslutande består i att främja genomförandet av en eller flera värdepapperiseringar,

2. som ställer sina tillgångar som säkerhet till förmån för sina fordringsägare eller fordringsägare i ett annat specialföretag för värdepapperisering, och

3. som varje år betalar ut all avkastning på tillgångarna till sina fordringsägare eller ett annat specialföretags fordringsägare förutom

a) ett belopp för att tillgodose ett krav enligt avtal på utdelning av vinst till andelsägarna eller motsvarande, eller

b) ett belopp som enligt avtal rimligen kommer att krävas för att
– göra avsättningar för framtida betalningar som krävs av enheten enligt avtal, eller

– behålla eller förbättra enhetens kreditvärdighet.

En koncernenhet ska dock bara anses vara ett specialföretag för värdepapperisering om den vinst som avses i andra stycket 3 a är försumbar i förhållande till enhetens intäkter för ett visst räkenskapsår.

Med värdepapperisering avses ett arrangemang som uppfyller följande förutsättningar.

1. Det genomförs i syfte att sammanföra och ompaketera en portfölj av tillgångar för andra investerare än koncernenheter på ett sådant sätt att tillgångarna avskiljs från originatorns tillgångar.

2. Det finns avtal som begränsar investerarnas risk vid insolvens hos den enhet som innehar de separerade tillgångarna på så sätt att övriga kända fordringsägares fordringar på enheten eller annan enhet som ingår i arrangemanget är efterställda i förhållande till investerarnas fordringar.

9 §

Om tillämpningen av 2 § om nationell tilläggsskatt och en huvudregel för tilläggsskatt i en stat inte leder till att tilläggsskattebelopp för koncernens samtliga lågbeskattade koncernenheter tas ut i sin helhet, är svenska koncernenheter skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt enligt bestämmelserna i 10–13 §§.

Kompletteringsregeln ska inte tillämpas på investeringsenheter. Kompletteringsregeln ska inte tillämpas på investeringsenheter eller specialföretag för värdepapperisering.

7 kap.

1 §⁷

I detta kapitel finns bestämmelser om

- delägarbeskattade enheter (2–16 §§),
- fasta driftställen (17–26 §§),
- investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter (27–40 §§),
- minoritetsägda koncernenheter (41 och 42 §§),
- samriskföretag (43–47 §§),
- enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern (48–56 §§),
- överföring av tillgångar eller skulder (57–62 §§),
- kontrollerade utländska företag – kontrollerade utländska och hybridenheter (63–65 §§), företag, hybridenheter och omvända hybridenheter (63–65 §§),
- moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning (66–70 §§),
- koncerner med flera moderföretag (71–77 §§), och
- godkänt utdelningssystem (78–83 §§).

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 en delägarbeskattad enhet till den del dess delägare är skattskyldiga för enhetens intäkter, kostnader, vinst eller förlust i den stat där delägaren hör hemma enligt lagstiftningen där. För att en ägare ska anses vara delägare ska den inte vara en delägarbeskattad enhet. Det krävs också att samtliga enheter under delägaren i ägarkedjan är skattetransparenta enligt lagstiftningen i den stat där ägaren hör hemma. Om samtliga ägarenheter i ägarkedjan är delägarbeskattade ska

⁷ Senaste lydelse 2024:1248.

moderföretaget anses vara delägare.

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

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. *För att en ägare ska anses vara delägare ska den inte vara en delägarbeskattad enhet. Det krävs också att samtliga enheter under ägaren i ägarkedjan är skattetransparenta enligt lagstiftningen i den stat där ägaren hör hemma. Om samtliga ägarenheter i ägarkedjan är delägarbeskattade ska moderföretaget anses vara delägare.*

6 §

Det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet ska minskas med det belopp som hör till ägare som inte är koncernenheter och som äger enheten direkt eller genom en skattetransparent struktur.

Det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet ska minskas med det belopp som hör till ägare som inte är koncernenheter och som äger enheten direkt eller *indirekt* genom en *sådan* skattetransparent struktur *som också ägs av den koncernenhet som är delägare enligt 3 eller 4 §.*

Första stycket gäller inte delägarbeskattade enheter som

1. är moderföretag, eller
2. ägs, direkt eller genom en skattetransparent struktur, av ett

Första stycket gäller inte delägarbeskattade enheter som är moderföretag. *Det gäller inte heller till den del en delägarbeskattad enhet ägs, direkt eller indirekt genom en skattetransparent*

moderföretag som är en struktur, av ett moderföretag som är delägarbeskattad enhet. en delägarbeskattad enhet.

8 §

Det redovisade resultat som återstår efter minskning och fördelning enligt 6 eller 7 § ska fördelas till

1. koncernenhetens ägare i 1. koncernenhetens ägare enligt 3 § i enlighet med deras ägarintressen om enheten är en skattetransparent enhet som inte är moderföretag, 3 § i enlighet med deras ägarintressen om enheten är en skattetransparent enhet som inte är moderföretag,
2. koncernenheten själv om enheten är en skattetransparent enhet som är moderföretag, och
3. koncernenheten själv om enheten är en omvänd hybrid enhet.

11 §

Om redovisat resultat fördelas till en ägarenhet enligt 8 § 1 ska skattekostnad fördelas till ägarenheten på samma sätt, om skattekostnaden

1. avser medräknade skatter, och
2. har redovisats i den delägarbeskattade enhetens räkenskaper. 2. har redovisats i den skattetransparenta enhetens räkenskaper.

Om skattekostnad fördelas till en skattetransparent enhet enligt 63 § till följd av att enheten är ett kontrollerat utländskt företag ska den fördelade skattekostnaden också omfattas av fördelning enligt första stycket. Detta gäller dock enbart om ägarenheten ägs av den koncernenhet som anges i 63 § första stycket.

25 §⁸

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till ett fast driftställe om den är hänförlig till det justerade resultatet för det fasta driftstället.

Kostnaden för andra medräknade skatter i en huvudenhets räkenskaper än sådana som avses i 25 a–25 e §§ ska fördelas till ett fast driftställe om den är hänförlig till det justerade resultatet för det fasta driftstället.

Fördelning enligt första stycket ska ske med ett belopp som motsvarar huvudenhetens skatt på inkomsten från det fasta driftstället enligt lokala skatteregler i den stat där huvudenheten hör hemma, minskat med utländsk skatt på inkomsten som avräknas.

⁸ Senaste lydelse 2024:1248.

Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska kostnad som enligt första stycket fördelas till ett fast driftställe som är en svensk koncernenhet inte beaktas.

25 a §

Kostnaden för medräknade skatter i en huvudenhets räkenskaper som avser uppskjuten skatt ska fördelas enligt följande.

Om kostnaden är hänförlig till inkomst för ett fast driftställe som inte ingår i det justerade resultatet för det fasta driftstället ska den fördelas med ett belopp som motsvarar den uppskjutna skattekostnaden minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning.

Om kostnaden är hänförlig till inkomst för ett fast driftställe som ingår i det justerade resultatet för det fasta driftstället ska den fördelas till varje fast driftställe med ett belopp som motsvarar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen av uppskjuten skattefordran eller skatteskuld är högre än minimiskattesatsen, ska dessa poster räknas om utifrån minimiskattesatsen.

25 b §

Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas genom att hela den utländska skatten läggs samman och avräknas mot en huvudenhets lokala skatt på inkomst som härrör från källa i en annan stat enligt 25 d § ska kostnaden för medräknade skatter i huvudenhetens räkenskaper fördelas enligt bestämmelserna i 25 c och 25 d §§. Om flera lokala skatter tas ut på olika beskattningsunderlag

ska fördelningen göras för varje sådan lokal skatt för sig.

Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas separat inom olika inkomst-kategorier ska fördelningen enligt 25 c och 25 d §§ göras för varje sådan kategori för sig. Inkomst som härrör från källa i den stat där huvudenheten hör hemma ska då hänföras till den kategori dit utländsk skatt på sådan inkomst hör.

25 c §

Kostnaden för medräknade skatter ska fördelas från huvudenheten till dess fasta driftställen och enheter. Det belopp som ska fördelas ska motsvaras av beloppet av medräknade skatter att fördela enligt 25 d § multiplicerat med kvoten av det fasta driftställets eller enhetens fördelningsbelopp och summan av samtliga fördelningsbelopp.

25 d §

Med medräknade skatter att fördela avses en huvudenhets eller moderenhets totala aktuella skattekostnad enligt lokala regler minskat med

1. ett belopp som motsvarar lokal skatt på inkomst som inte härrör från källa i en annan stat,

2. skatt som ska fördelas enligt 63 a–63 e §§, och

3. ett belopp som motsvarar lokal skatt som avser andra inkomst-kategorier än den kategori som fördelningen av skatten avser, om fördelning ska ske på det sätt som anges i 25 b § andra stycket.

Om skattesatsen för en huvudenhet är progressiv ska beloppet i första stycket 1 beräknas genom att inkomsten hänförs till de tillämpliga skattesatserna i proportion till den lokala inkomstens andel av hela inkomsten.

Med inkomst som härrör från källa i en annan stat avses

– inkomst som enligt lokala regler om avräkning av utländsk skatt härrör från källa i en annan stat, och

– annan inkomst, om inkomsten ingår i det justerade resultatet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet som hör hemma i en annan stat.

25 e §

Fördelningsbeloppet för ett fast driftställe beräknas genom att huvudenhetens inkomst från det fasta driftstället multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

Fördelningsbeloppet för en huvudenhet eller moderenhet beräknas genom att inkomst med källa i en annan stat, som inte är utdelning eller inkomst från fast driftställe, multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll. Om olika skattesatser gäller för inkomsterna, ska summan av inkomsterna i varje inkomstslag multipliceras med tillämplig skattesats och minskas med avräkningsbar utländsk skatt för varje inkomstslag.

Fördelningsbeloppet för en enhet som lämnar utdelning beräknas genom att lämnad utdelning multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moderenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

25 f §

Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som enligt 25–25 c §§ fördelas till ett fast driftställe som är en svensk koncernenhet inte beaktas.

Kontrollerade utländska företag och hybridenheter

Kontrollerade utländska företag, hybridenheter och omvända hybridenheter

63 f §

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper som avser uppskjuten skatt ska fördelas till ett kontrollerat utländskt företag enligt 63 g–63 i §§.

Vad som sägs i första stycket gäller inte för medräknade skatter som har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag om skatten för kontrollerade utländska företag enligt detta system beräknas gemensamt för samliga sådana företag.

63 g §

Om kostnaden är hänförlig till ett kontrollerat utländskt företags inkomst som inte ingår i det justerade resultatet för företaget ska den fördelas med ett belopp som motsvarar den uppskjutna skattekostnaden minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning.

63 h §

Om kostnaden är hänförlig till ett kontrollerat utländskt företags inkomst som ingår i det justerade resultatet för företaget och som inte avser passiva intäkter ska den fördelas med ett belopp som motsvarar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar

minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen av uppskjuten skattefordran eller skatteskuld är högre än minimiskattesatsen, ska dessa poster räknas om utifrån minimiskattesatsen.

63 i §

Om kostnaden är hänförlig till ett kontrollerat utländskt företags inkomst som ingår i det justerade resultatet för företaget och som avser passiva intäkter ska den fördelas enligt följande. Om fördelningen av skattekostnaden inte begränsas vid tillämpning av 63 § andra stycket, ska kostnaden fördelas med hela beloppet. Om fördelningen av skattekostnaden begränsas vid tillämpning av 63 § andra stycket, ska den del av kostnaden som inte ska fördelas anses utgöras av i första hand uppskjuten skatt och i andra hand aktuell skatt.

63 j §

Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas genom att hela den utländska skatten läggs samman och avräknas mot en moderenhets lokala skatt på inkomst som härrör från källa i en annan stat enligt 63 l § ska kostnaden för medräknade skatter i moderenhets räkenskaper avseende ett kontrollerat utländskt företag fördelas enligt bestämmelserna i 63 k–63 m §§. Om flera lokala skatter tas ut på olika beskattningsunderlag ska fördelningen göras för varje sådan lokal skatt för sig.

Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas separat inom olika inkomst kategorier ska fördelningen enligt 63 k–63 m §§ göras för varje sådan kategori för sig. Inkomst som härrör från källa i den stat där

moderenheten hör hemma ska då hänföras till den kategori dit utländsk skatt på sådan inkomst hör.

63 k §

Kostnaden för medräknade skatter ska fördelas från moderenheten till dess fasta driftställen och enheter. Det belopp som ska fördelas ska motsvaras av beloppet av medräknade skatter att fördela enligt 63 l § multiplicerat med kvoten av det fasta driftställets eller enhetens fördelningsbelopp och summan av samtliga fördelningsbelopp.

63 l §

Med medräknade skatter att fördela avses en huvudenhets eller moderenhets totala aktuella skattekostnad enligt lokala regler minskat med

1. ett belopp som motsvarar lokal skatt på inkomst som inte härrör från källa i en annan stat,

2. skatt som ska fördelas enligt 63 a–63 e §§, och

3. ett belopp som motsvarar lokal skatt som avser andra inkomst kategorier än den kategori som fördelningen av skatten avser, om fördelning ska ske på det sätt som anges i 63 j § andra stycket.

Om skattesatsen för en moderenhet är progressiv ska beloppet i första stycket 1 beräknas genom att inkomsten hänförs till de tillämpliga skattesatserna i proportion till den lokala inkomstens andel av hela inkomsten.

Med inkomst som härrör från källa i en annan stat avses

– inkomst som enligt lokala regler om avräkning av utländsk skatt härrör från källa i en annan stat, och

– annan inkomst, om inkomsten ingår i det justerade resultatet för

ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet som hör hemma i en annan stat.

63 m §

Fördelningsbeloppet för ett fast driftställe beräknas genom att huvudenhetens inkomst från det fasta driftstället multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

Fördelningsbeloppet för en huvudenhet eller moderenhet beräknas genom att inkomst som härrör från källa i en annan stat enligt 63 l §, som inte är utdelning eller inkomst från fast driftställe, multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll. Om olika skattesatser gäller för inkomsterna, ska summan av inkomsterna i varje inkomstslag multipliceras med tillämplig skattesats och minskas med avräkningsbar utländsk skatt för varje inkomstslag.

Fördelningsbeloppet för en enhet som lämnar utdelning beräknas genom att lämnad utdelning multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moderenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

64 §⁹

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybridenhet om den avser hybrid-

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybridenhet om den avser hybrid-

enhetens justerade vinst. Den del av kostnaden som avser passiva intäkter ska fördelas på sätt som anges i 63 § andra och tredje styckena. Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en hybrid-enhet som är en svensk koncern-enhet inte beaktas.

Med *hybridenhet* avses en enhet som är skattskyldig för inkomstskatt i den stat där den hör hemma och som beskattas hos delägarna i den stat där de hör hemma.

enhetens justerade vinst. Den del av kostnaden som avser passiva intäkter ska fördelas på sätt som anges i 63 § andra och tredje styckena. Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad *som avser utländsk skatt* som fördelas till en hybrid-enhet som är en svensk koncern-enhet inte beaktas.

Med *hybridenhet* avses en enhet som

1. är skattskyldig för inkomstskatt i den stat där den hör hemma och som beskattas hos delägarna i den stat där de hör hemma, *eller*

2. hör hemma i en stat utan bolagsskattesystem, om enheten beskattas hos delägarna i den stat där de hör hemma och enheten inte är en skattetransparent enhet enligt 3 § andra stycket.

Vad som sägs om hybrid-enheter i första stycket gäller även omvända hybrid-enheter.

64 a §

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper som avser uppskjuten skatt ska fördelas till en hybrid-enhet eller omvänd hybrid-enhet enligt 64 b–64 d §§.

64 b §

Om kostnaden är hänförlig till en hybrid-enhets eller omvänd hybrid-enhets inkomst som inte ingår i det justerade resultatet för enheten ska den fördelas med ett belopp som motsvarar den uppskjutna skattekostnaden minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning.

64 c §

Om kostnaden är hänförlig till en hybrid-enhets eller en omvänd hybrid-enhets inkomst som ingår i det justerade resultatet för enheten och som inte avser passiva intäkter

ska den fördelas med ett belopp som motsvarar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen av uppskjuten skattefordran eller skatteskuld är högre än minimiskattesatsen, ska dessa poster räknas om utifrån minimiskattesatsen.

64 d §

Om kostnaden är hänförlig till en hybridenhets eller en omvänd hybridenhets inkomst som ingår i det justerade resultatet för enheten och som avser passiva intäkter ska den fördelas enligt följande. Om fördelningen av skattekostnaden inte begränsas vid tillämpning av 64 § första stycket, ska kostnaden fördelas med hela beloppet. Om fördelningen av skattekostnaden begränsas vid tillämpning av 64 § första stycket, ska den del av kostnaden som inte ska fördelas anses utgöras av i första hand uppskjuten skatt och i andra hand av aktuell skatt.

64 e §

Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas genom att hela den utländska skatten läggs samman och avräknas mot en moderenhets lokala skatt på inkomst som härrör från källa i en annan stat enligt 64 g § ska kostnaden för medräknade skatter i moderenhets räkenskaper avseende en hybridenhet eller omvänd hybridenhet fördelas enligt bestämmelserna i 64 f–64 h §§. Om flera lokala skatter tas ut på olika beskattningsunderlag ska fördelningen göras för varje sådan lokal skatt för sig.

Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas separat inom olika inkomst kategorier ska fördelningen enligt 64 f–64 h §§ göras för varje sådan kategori för sig. Inkomst som härrör från källa i den stat där moderenheten hör hemma ska då hänföras till den kategori dit utländsk skatt på sådan inkomst hör.

64 f §

Kostnaden för medräknade skatter ska fördelas från moderenheten till dess fasta driftställen och enheter. Det belopp som ska fördelas ska motsvaras av beloppet av medräknade skatter att fördela enligt 64 g § multiplicerat med kvoten av det fasta driftställets eller enhetens fördelningsbelopp och summan av samliga fördelningsbelopp.

64 g §

Med medräknade skatter att fördela avses en huvudenhets eller moderenhets totala aktuella skattekostnad enligt lokala regler minskat med

1. ett belopp som motsvarar lokal skatt på inkomst som inte härrör från källa i en annan stat,

2. skatt som ska fördelas enligt 63 a–63 e §§, och

3. ett belopp som motsvarar lokal skatt som avser andra inkomst-kategorier än den kategori som fördelningen av skatten avser, om fördelning ska ske på det sätt som anges i 64 e § andra stycket.

Om skattesatsen för en moderenhet är progressiv ska beloppet som avses i första stycket 1 beräknas genom att inkomsten hänförs till de tillämpliga skattesatserna i proportion till den lokala inkomstens andel av hela inkomsten.

Med inkomst som härrör från källa i en annan stat avses

– inkomst som enligt lokala regler om avräkning av utländsk skatt härrör från källa i en annan stat, och

– annan inkomst, om inkomsten ingår i det justerade resultatet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet som hör hemma i en annan stat.

64 h §

Fördelningsbeloppet för ett fast driftställe beräknas genom att huvudenhetens inkomst från det fasta driftstället multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

Fördelningsbeloppet för en huvudenhet eller moderenhet beräknas genom att inkomst med källa i en annan stat, som inte är utdelning eller inkomst från fast driftställe, multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll. Om olika skattesatser gäller för inkomsterna, ska summan av inkomsterna i varje inkomstslag multipliceras med tillämplig skattesats och minskas med avräkningsbar utländsk skatt för varje inkomstslag.

Fördelningsbeloppet för en enhet som lämnar utdelning beräknas genom att lämnad utdelning multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moderenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

Med *passiva intäkter* avses i 63 och 64 §§ intäkter som

1. ingår i den justerade vinsten för en koncernenhet och beskattas hos ägarenheten enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag eller på grund av ägarintresse i en hybridenhet, och

2. utgör

- utdelning eller motsvarande,
- ränta eller motsvarande,
- hyra,
- royalty,
- annan avtalsenlig ersättning som sker över tid (annuitetsbelopp), eller
- nettovinst vid försäljning av egendom som ger upphov till sådana intäkter.

Med *passiva intäkter* avses i 63, 63 h, 63 i, 64, 64 c och 64 d §§ intäkter som

1. ingår i den justerade vinsten för en koncernenhet och beskattas hos ägarenheten enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag eller på grund av ägarintresse i en hybridenhet *eller omvänd hybridenhet*, och

8 kap.

4 a §¹¹

En skattekostnad som en huvudenhet har haft för ett fast driftställe i den stat där driftstället hör hemma ska inte tas med vid beräkningen enligt 4 § första stycket i den stat där huvudenheten hör hemma.

Om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag *eller* en hybridenhet inte omfattas av 3–5 §§ i den stat där enheten hör hemma, ska 7 kap. 25 och 63–65 §§ inte tillämpas vid beräkningen enligt 4 § första stycket för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.

Om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet *eller en omvänd hybridenhet* inte omfattas av 3–5 §§ i den stat där enheten hör hemma, ska 7 kap. 25 och 63–65 §§ inte tillämpas vid beräkningen enligt 4 § första stycket för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2025 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2025.

3. Den rapporterade enheten får dock tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

¹⁰ Senaste lydelse 2024:1248.

¹¹ Senaste lydelse 2024:1248.

3 Bakgrund

Europeiska kommissionen presenterade den 22 december 2021 ett förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU (COM(2021) 823). Den 14 december 2022 antogs Rådets direktiv 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen (minimibeskattningsdirektivet). Syftet med direktivet är att genomföra de modellregler om global minimibeskattnings som antogs av OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), kallat det inkluderande ramverket (IF) den 14 december 2021. Syftet med modellreglerna är att säkerställa att stora multinationella koncerners vinster beskattas med en effektiv skattesats om minst 15 procent beräknat på ett underlag som utgår från koncernredovisningen. Modellreglerna kompletteras av förklaringar och exempel i Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), kallad kommentaren, som godkänts av IF. Kommentaren syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av modellreglerna.

Till modellreglerna har därefter fogats administrativa riktlinjer med kompletteringar till kommentaren som syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av reglerna, dvs. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), kallade administrativa riktlinjer. Vidare har ett dokument om s.k. safe harbour-regler (förenklingsregler) antagits av IF den 15 december 2022. Den 25 april 2024 publicerades en konsoliderad version av kommentaren till modellreglerna, som inkluderar administrativa riktlinjer och förenklingsregler fram t.o.m. år 2023. Kommissionen har i ett uttalande från Ekofin-rådets möte den 9 november 2023 förklarat att den anser att 2022 års dokument om safe harbour-regler och de administrativa riktlinjerna från februari och juli 2023 är förenliga med minimibeskattningsdirektivet.

Reglerna utgör ett koordinerat system för beskattning av lågbeskattade vinster genom att tilläggsskatt tas ut av koncernenheter som hör hemma i en annan stat på sådana vinster. Reglerna ska genomföras i form av ett gemensamt tillvägagångssätt ("common approach"). Det innebär att de stater som enats om reglerna inte är förbundna att införa dem i nationell rätt, men om de gör det ska reglerna införas och administreras i enlighet med modellreglerna och tillhörande kommentar.

Regeringen föreslog i propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner bl.a. att det skulle införas bestämmelser i svensk rätt som motsvarar de materiella bestämmelserna i minimibeskattningsdirektivet samt att bestämmelserna skulle tas in i en särskild lag om tilläggsskatt (prop. 2023/24:32 s. 121 och 122). Riksdagen beslutade i allt väsentligt i enlighet med regeringens förslag. Lagen (2023:875) om tilläggsskatt trädde i kraft den 1 januari 2024.

Sedan modellreglerna antogs år 2021 har arbetet inom IF fortsatt och det är alltjämt pågående. Administrativa riktlinjer som antogs av IF den 1 februari 2023, 13 juli 2023 och 15 december 2023 har införts i lagen om

tilläggs-katt genom prop. 2024/25:7 i den mån det har krävts en lagändring. I denna promemoria behandlas ändringar i lagen om tilläggs-katt med anledning av de administrativa riktlinjerna från juni 2024, se bilaga 1. Vidare föreslås vissa förtydliganden och språkliga ändringar i lagen om tilläggs-katt. Frågan om sanktionslättnader (“transitional penalty relief regime”, se OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris) kommer att tas om hand i ett annat lagstiftningsprojekt. De administrativa riktlinjerna från januari 2025¹ omfattas inte av denna promemoria. Eftersom arbetet ännu inte är avslutat kommer det sannolikt att antas ytterligare administrativa riktlinjer framöver.

4 Det behöver införas ytterligare bestämmelser om tilläggs-katt för företag i stora koncerner

Promemorians bedömning: Lagen om tilläggs-katt behöver kompletteras med ytterligare bestämmelser med anledning av de administrativa riktlinjerna från juni 2024 inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

Den föreslagna utformningen av de ytterligare bestämmelserna i denna promemoria bedöms vara förenlig med minimibeskattningsdirektivet och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Skälen för bedömningen: I minimibeskattningsdirektivet anges att genomförandet av modellreglerna inom unionen bör ligga så nära den globala överenskommelsen som möjligt (skäl 4 och 6 i direktivet). Detta ska säkerställa att de regler som medlemsstaterna genomför i enlighet med direktivet är kvalificerade i den mening som avses i modellreglerna och att det blir en konsekvent tillämpning av reglerna i medlemsstaterna. I direktivet anges vidare att modellreglerna, förklaringarna och exemplen i kommentaren till modellreglerna som godkänts av IF samt implementeringspaketet, inbegripet dess safe harbour-dokument, utgör en källa till illustration eller tolkning i den mån dessa källor är förenliga med direktivet och unionsrätten (skäl 24 i direktivet). Vidare har kommissionen i ett uttalande från Ekofin-rådets möte den 9 november 2023 förklarat att den anser att 2022 års dokument om safe harbour-regler och de administrativa riktlinjerna från februari och juli 2023 är förenliga med minimibeskattningsdirektivet.

Av de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 4) framgår bl.a. följande. Utifrån artikel 8.3 i modellreglerna har IF kommit överens

¹ OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimumtax/administrative-guidance-article-9-1-globe-rules-pillar-two-january-2025.pdf>.

om att en stat som implementerar reglerna ska ”tillämpa modellreglerna i enlighet med antagna administrativa riktlinjer med förbehåll för de krav som följer av nationell rätt”. Uttrycket antagna administrativa riktlinjer definieras i artikel 10.1 i modellreglerna som riktlinjer som har utfärdats av IF antingen rörande “tolkningen eller administrationen av modellreglerna”. Administrativa riktlinjer förväntas spela en viktig roll när det gäller förutsebarheten i fråga om modellreglerna genom att klargöra tolkningen av reglerna och genom att tillhandahålla vägledning för skattemyndigheter avseende hur reglerna ska tillämpas. Eftersom de administrativa riktlinjerna också kommer att återspegla IF:s gemensamma syn på hur modellreglerna ska tolkas och tillämpas kommer de att spela en viktig roll för att säkerställa en konsekvent tillämpning av modellreglerna och för att skapa en jämn spelplan för multinationella koncerner. Av punkt 5 framgår bl.a. att definitionen av ”antagna administrativa riktlinjer” enligt artikel 10.1 i modellreglerna förutsätter att IF kan anta riktlinjer både vad gäller tolkningen och tillämpningen av reglerna. Riktlinjerna kompletterar eller ersätter punkter i kommentaren eller förklarar hur ordalydelsen ska tillämpas på vissa förhållanden.

Arbetet med kommentarerna till OECD:s modellregler pågår och är ännu inte avslutat. IF antog administrativa riktlinjer den 1 februari 2023, 13 juli 2023 och 15 december 2023. Dessa administrativa riktlinjer infördes i lagen om tilläggsskatt den 1 januari 2025 med anledning av förslagen i propositionen Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2024/25:7). Ytterligare administrativa riktlinjer har antagits av IF den 24 maj 2024. Av propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner framgår att vid tillämpningen av bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt, genom vilken minimibeskattningsdirektivets bestämmelser genomförs, bör modellreglerna, kommentaren och de administrativa riktlinjerna utgöra en viktig källa för tolkning, i den mån dessa är förenliga med direktivet och unionsrätten (prop. 2023/24:32, s. 128 och 129). Detta gäller även för de förslag på kompletterande bestämmelser som lämnas i denna promemoria. Även vad gäller dessa förslag är det viktigt att utforma dem så att de ligger så nära de administrativa riktlinjerna som möjligt. Mot denna bakgrund behöver lagen om tilläggsskatt endast kompletteras de delar riktlinjerna från juni 2024 innebär att det krävs ytterligare lagstiftning. Det som anges i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 – i den mån det är fråga om förtydliganden och exempel – ryms redan inom de införda bestämmelserna.

5 Skattskyldighet för en koncernenhet som är ett specialföretag för värdepapperisering

Promemorians förslag: Det är originatorn som är skattskyldig för det nationella tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på en svensk koncernenhet som är ett specialföretag för värdepapperisering

om originatorn är en koncernenhet som hör hemma i Sverige. Om originatorn inte hör hemma i Sverige är den koncernenhet som är ett specialföretag för värdepapperisering skattskyldig för sin nationella tilläggsskatt. En koncernenhet som är ett specialföretag för värdepapperisering är inte skattskyldig för en annan koncernenhets nationella tilläggsskatt eller för kompletterande tilläggsskatt.

Det införs en definition av originator, specialföretag för värdepapperisering och värdepapperisering i lagen om tilläggsskatt.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

Inom EU regleras värdepapperiseringstransaktioner i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2017/2402 av den 12 december 2017 om ett allmänt ramverk för värdepapperisering och om inrättande av ett särskilt ramverk för enkel, transparent och standardiserad värdepapperisering samt om ändring av direktiven 2009/65/EG, 2009/138/EG och 2011/61/EU och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 648/2012. Den 1 januari 2019 trädde lagen (2018:1981) med kompletterande bestämmelser till EU:s förordning om värdepapperisering i kraft. Lagen innehöll de bestämmelser som är nödvändiga för att förordningen skulle kunna tillämpas i Sverige fr.o.m. det datumet (se prop. 2018/19:7). Den lagen har numer ersatts av lagen (2019:1215) med kompletterande bestämmelser till EU:s förordning om värdepapperisering.

Administrativa riktlinjer från juni 2024

Av avsnitt 6 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 framgår att det kan uppstå problem vid värdepapperisering t.ex. när en bank överför portföljer av en viss typ av fordringar till ett specialföretag för värdepapperisering. Ett sådant företag kan då anses vara en koncernenhet som kan bli påförd tilläggsskatt. Detta kan påverka ett sådant företags soliditet och kreditvärdighet på ett negativt sätt, vilket påverkar möjligheterna för värdepapperisering på ett negativt sätt. Av riktlinjerna framgår också på vilket sätt detta problem kan lösas.

Av avsnitt 6 i de administrativa riktlinjerna framgår att värdepapperisering gör det möjligt för en kreditgivare ("originatorn") t.ex. ett kreditinstitut att refinansiera en portfölj av fordringar t.ex. bostadslån, billån eller leasing genom att omvandla portföljen till överlåtbara värdepapper. Värdepapperisering sker genom att originatorn väljer ut en portfölj av sin utlåning, ompaketerar och sammanför lånen i olika riskkategorier riktade till olika typer av investerare. I en traditionell värdepapperisering överförs tillgångarna till ett specialföretag som emitterar värdepapper vars avkastning är kopplad till de underliggande lånen. Ett sådant specialföretag kan vara ett företag eller en trust eller ett liknande arrangemang beroende på den berörda strukturen. Specialföretaget emitterar ett skuldinstrument som har säkerhet i tillgångarna. Specialföretagets struktur ska vara utformad för att isolera dess förpliktelser från förpliktelser hos det institut som är originator. Detta förfarande gör det möjligt för originatorn att anskaffa finansiering till en

lägre kostnad. Avkastningen till investerarna kommer från tillgångarnas kassaflöden (punkt 1–4).

Av riktlinjerna framgår att om specialföretaget är ett företag kommer det vanligtvis att ägas av en oberoende tredje part och specialföretaget kommer inte att ingå i ägarbolagets koncernredovisning. Om det är en trust eller ett liknande arrangemang kan originatorn inneha ägarintressen i specialföretaget. Specialföretaget kan dock ingå i samma koncern som originatorn och följaktligen kan företaget då vara en koncernenhet i den koncern som originatorn ingår i enligt modellreglerna. Detta kan bero på originatorns ägarintressen i specialföretaget eller på ett förvaltningsavtal eller annat arrangemang som originatorn ingår med specialföretaget enligt vilket originatorn tar ansvar för den dagliga förvaltningen av tillgångarna. Detta kan leda till att originatorn anses ha ett bestämmande inflytande i specialföretaget enligt vissa redovisningsstandarder. Det är ofta otydligt och det finns många fall där det är svårt att avgöra huruvida ett specialföretag ska anses ingå i samma koncern som originator eller inte (punkt 5 och 6).

Värdepapperisering har som syfte att sänka originatorns finansieringskostnad eller minska originatorns likviditetsrisker genom att tillgångar överförs till en enhet som inte kan dras in i originatorns eventuella konkurs. En sådan enhet kan därmed få en bättre kreditvärdering. Systemet med värdepapperisering skulle kunna undergrävas avsevärt om specialföretaget skulle kunna bli skyldigt att betala tilläggsskatt för någon annan koncernenhet enligt reglerna om tilläggsskatt då det skulle innebära att specialföretaget inte längre är isolerat från originatorkoncernen (punkt 14).

Då specialföretaget för värdepapperisering kommer att vara strukturerat på ett sådant sätt att ett eventuellt överskott från verksamheten kommer att betalas ut till originatorn eller en annan koncernenhet i samma koncern som originatorn kommer företaget som mest att göra en försumbar vinst. Detta medför att specialföretaget inte kommer att ge upphov till någon betydande tilläggsskatt för egen del enligt tilläggsskattereglerna, trots att en sådan vinst skulle kunna vara obeskattad (punkt 16).

För att komma till rätta med problemet anser IF att stater som inför en regel om nationell tilläggsskatt inte ska vara skyldiga att påföra tilläggsskatt på ett specialföretag för värdepapperisering. Ett tilläggsskattebelopp som uppstår för ett specialföretag när regeln om nationell tilläggsskatt tillämpas bör påföras andra koncernenheter som hör hemma i staten. Alternativt kan en regel om nationell tilläggsskatt utesluta ett specialföretag från dess tillämpningsområde dvs. företaget behandlas inte som en koncernenhet vid tillämpningen av regeln om nationell tilläggsskatt (punkt 18).

Ett specialföretag för värdepapperisering kommer inte att vara en moderenhet i koncernen, vilket medför att företaget heller inte skulle vara skattskyldigt enligt huvudregeln. Ett specialföretag behöver inte vara skattskyldigt för kompletterande tilläggsskatt (punkt 20 och 21).

Av punkt 148.1 i kommentaren till artikel 10.1 modellreglerna (punkt 24 i avsnitt 6 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår att specialföretag för värdepapperisering typiskt sett är strukturerade så att de endast kan göra en försumbar vinst under transaktionens löptid. Detta beror på att arrangemanget mellan ett specialföretag och originatorn

vanligtvis kommer att innehålla en mekanism som medför att ett eventuellt överskott i verksamheten betalas ut till originatorn.

I punkt 118.40.10 i kommentaren till artikel 10.1 (definitionen av ”qualified domestic top-up tax”, QDMTT), (punkt 23 i avsnitt 6 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) klargörs att specialföretag för värdepapperisering är strukturerade på sådant sätt att de är skyddade om originatorn eller andra koncernenheter skulle gå i konkurs. En stat kan i förekommande fall fördela ansvaret för eventuell tilläggsskatt enligt regeln om nationell tilläggsskatt till en annan koncernenhet som hör hemma i staten. En regel om nationell tilläggsskatt kan också innehålla bestämmelser som säkerställer att tilläggsskatt inte kan påföras ett specialföretag för värdepapperisering. En regel om nationell tilläggsskatt kan vidare också utesluta ett specialföretag från tillämpningsområdet för nationell tilläggsskatt dvs. specialföretaget kan uteslutas från beräkningen av den effektiva skattesatsen för staten. I ett sådant fall skulle de inkomster som tillhör ett specialföretag fortsätta att omfattas av modellreglerna (huvudregeln och kompletteringsregeln).

Av punkt 148.2–148.4 i kommentaren till artikel 10.1 i modellreglerna (punkt 24 i avsnitt 6 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår vad som avses med ett ”specialföretag för värdepapperisering” och ”värdepapperisering” samt att en enhet ska behandlas som ett specialföretag för värdepapperisering bara om dess vinst är försumbar för ett visst räkenskapsår i förhållande till enhetens intäkter.

Av exempel 10 i punkt 49.1 i kommentaren till QDMTT Safe Harbour (punkt 25 i avsnitt 6 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår att om en stat utesluter ett specialföretag från tillämpningen av regeln om nationell tilläggsskatt eller utesluter ett specialföretag från att påföras någon tilläggsskatt, ska samtliga koncernenheter i den staten uteslutas från tillämpningen av förenklingsregeln för utländsk nationell tilläggsskatt i andra stater. Detta gäller dock inte om en annan koncernenhet i staten påförs skattskyldighet för den eventuella tilläggsskatt som kan uppstå för specialföretaget.

Skattskyldighet för ett specialföretag för värdepapperisering

I Sverige domineras värdepapperiseringsmarknaden av s.k. traditionell värdepapperisering dvs. att tillgångarna säljs till ett specialföretag för värdepapperisering. Även vid syntetisk värdepapperisering används i vissa fall specialföretag för värdepapperisering. Det vanligaste är att specialföretaget för värdepapperisering är ett helägt dotterföretag till originatorn, men det förekommer även andra lösningar t.ex. används nederländska s.k. stichtings som inte ägs av originatorn. Dotterföretaget hör för det mesta hemma i Sverige. Det förekommer dock att specialföretagen hör hemma i andra stater som t.ex. Irland.

Mot bakgrund av att specialföretaget för värdepapperisering är ett helägt dotterbolag till originatorn innebär det att specialföretaget ingår i samma koncern som originatorn. Om koncernen har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro enligt koncernredovisningen under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det aktuella räkenskapsåret ska lagen om tilläggsskatt tillämpas. Specialföretaget för värdepapperisering är därmed en koncernenhet enligt 2 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt. När en värde-

papperisering uppnår en betydande risköverföring i enlighet med artikel 244 eller 245 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012 ingår dock inte specialföretagets tillgångar i koncernredovisningen. Specialföretaget är således inte en koncernenhet i det fallet.

Av 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt framgår att om en svensk koncernenhet är lågbeskattad är enheten skattskyldig för hela det tilläggs-skattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 §. Detta innebär att en svensk koncernenhet som är ett specialföretag för värdepapperisering kan bli skattskyldig för sin eventuella nationella tilläggsskatt, men inte för andra svenska koncernenheters tilläggsskatt.

Det framgår av de administrativa riktlinjerna från juni 2024 att ett specialföretag för värdepapperisering som är en koncernenhet kan påföras nationell tilläggsskatt eller kompletterande tilläggsskatt och att detta är ett problem för specialföretag. Enligt de administrativa riktlinjerna kan problemet lösas på olika sätt t.ex. genom att utesluta specialföretag för värdepapperisering från tillämpningsområdet för nationell tilläggsskatt. Om denna lösning väljs kommer den s.k. switch-off-regeln att slå till vilket innebär att de koncernenheter som hör hemma i Sverige inte kommer att kunna dra nytta av andra staters förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt, vilket i sin tur innebär en större administrativ börda. Ett annat sätt att lösa problemet är att i stället låta originatorn vara skattskyldig för den eventuella tilläggsskatt som kan uppstå vad avser ett specialföretag.

Mot bakgrund av ovanstående bör skattskyldigheten vad avser specialföretaget för värdepapperisering placeras på originatorn, om originatorn hör hemma i Sverige. Om originatorn inte hör hemma i Sverige blir i stället specialföretaget för värdepapperisering skattskyldigt för sin eventuella nationella tilläggsskatt. Ett specialföretag för värdepapperisering ska inte påföras någon skattskyldighet för kompletterande tilläggsskatt. I de administrativa riktlinjerna definieras inte en begreppet originator. En sådan definition måste dock införas. Begreppet originator ska därmed definieras på samma sätt som i artikel 2.3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2017/2402 av den 12 december 2017 om ett allmänt ramverk för värdepapperisering och om inrättande av ett särskilt ramverk för enkel, transparent och standardiserad värdepapperisering samt om ändring av direktiven 2009/65/EG, 2009/138/EG och 2011/61/EU och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 648/2012. Vad avser definitioner av specialföretag för värdepapperisering och värdepapperisering finns dessa begrepp definierade i punkt 148.2–148.4 i kommentaren till artikel 10.1 i modellreglerna. Därmed införs definitioner i lagen som överensstämmer med punkt 148.2–148.4 i kommentaren till artikel 10.1 i modellreglerna.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 6 kap. 1, 2 och 9 §§ andra stycket lagen om tilläggsskatt samt införandet av 6 kap. 2 b och 2 c §§ i lagen om tilläggsskatt.

6 Fördelning av medräknade skatter som avräknas enligt regler om avräkning av utländsk skatt

Promemorians förslag: Det ska införas bestämmelser om hur det belopp för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper som ska fördelas till ett fast driftställe ska beräknas. Det ska också införas bestämmelser om hur medräknade skatter som avser aktuell skatt ska fördelas till ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybrid enhet, en omvänd hybrid enhet och en utdelande enhet när avräkning av utländsk skatt sker genom s.k. overall-avräkning eller avräkning inom olika inkomst kategorier.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

I 7 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt finns särskilda bestämmelser om fördelning av medräknade skatter från en huvudenhet till dess fasta driftställe. Enligt bestämmelsen ska medräknade skatter hos en koncernenhet i vissa fall fördelas till dess fasta driftställe (första stycket). Bestämmelsen innebär att de medräknade skatterna inte kommer att beaktas för den koncernenhet som haft skattekostnaden, utan endast för det fasta driftstället. Bestämmelsen motsvarar i denna del artikel 4.3.2 a i modellreglerna. Beräkningen av svensk nationell tilläggsskatt avviker från nu nämnda bestämmelser om fördelning genom att skattekostnad som fördelas från en huvudenhet till ett fast driftställe som är en svensk koncernenhet inte ska beaktas (andra stycket). Denna del av bestämmelsen motsvarar punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna. I 3 kap. 27 §, 7 kap. 63 och 64 §§ lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser med motsvarande innebörd avseende koncernenheter som lämnar utdelning, kontrollerade utländska företag och hybrid enheter. Dessutom föreslås bestämmelsen i 7 kap. 64 § om hybrid enheter kompletteras för att även omfatta omvända hybrid enheter (se avsnitt 13).

Av punkt 46–54 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna framgår närmare hur fördelningen av skattekostnad till fasta driftställen ska ske. Det belopp avseende medräknade skatter som ska fördelas till ett fast driftställe utgörs av så stor del av huvudenhetens skatt avseende det fasta driftstället som återstår av efter avräkning av utländsk skatt (punkt 50). För att bestämma hur stor andel av medräknade skatter hos en huvudenhet som hänför sig till inkomster från ett fast driftställe ska en beräkning göras i tre steg (punkt 47–49). I steg 1 beräknas hur stor andel av huvudenhetens beskattningsbara inkomst som hänför sig till det fasta driftstället enligt lokala regler i den stat där huvudenheten hör hemma. Beloppet kan framgå av huvudenhetens inkomstdeklaration. Eftersom beloppet bestäms av lokala regler behöver det inte överensstämma med det fasta driftställets justerade resultat. I steg 2 beräknas hur stor andel av huvudenhetens skattekostnad som hänför sig till inkomsten från det fasta driftstället. Om inkomsten från det fasta driftstället inte hålls separerad från huvudenhetens inkomst vid beskattningen behöver koncernenheten

beräkna hur dess beskattning ser ut innan avräkning för utländsk skatt samt fördela skatten mellan huvudenheten och det fasta driftstället. I steg 3 beräknas eventuellt avräkningsbelopp avseende utländsk skatt som är hänförligt till det fasta driftstället. Ofta framgår detta belopp av huvudenhetens deklaration. I vissa fall kan dock flera utländska inkomster ha slagits ihop vid beräkningen av avräkningsbelopp. Bedömningen får i dessa fall göras utifrån lokala regler och rimliga antaganden där sådana krävs (punkt 51). Om en huvudenhet har flera fasta driftställen ska beloppet fördelas mellan dessa utifrån hur stor andel som hänför sig till respektive fast driftställes inkomst för att medräknade skatter ska hänföras till rätt stat (punkt 51). Skatten avseende vart och ett av de fasta driftställena för huvudenheten i den stat där denna hör hemma behöver därför bestämmas.

Nya riktlinjer och förslag

Av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna (punkt 49–51 i avsnitt 3.1 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår hur fördelningen av medräknade skatter som avser aktuell skatt ska ske när den s.k. overall-metoden gäller enligt en stats regler om avräkning av utländsk aktuell skatt ("current cross-credited taxes"), dvs. att alla utländska skatter läggs samman och avräknas mot den lokala skatten på de utländska inkomsterna. Punkt 52–52.33 gäller också om avräkning sker enligt regler som delar in utländska inkomster i kategorier, s.k. baskets (punkt 52.1). Principerna i punkt 52–52.33 gäller för aktuell skatt som avser medräknade skatter avseende fasta driftställen, kontrollerade utländska företag, hybridenheter och omvända hybridenheter samt skatt på utdelning från en koncernenhet. Fördelning av medräknad skatt avseende dessa koncernenheter sker enligt artikel 4.3.2 c, d respektive e (punkt 53). I fråga om uppskjuten skatt ("deferred tax") finns riktlinjer som anges i avsnitt 4 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 (se avsnitt 9). Fördelningen enligt punkt 52–52.33 innebär att medräknad skatt fördelas från en huvudenhet till dess fasta driftställe. Om huvudenheten har annan utländsk inkomst än inkomst från ett fast driftställe, t.ex. inkomst från ett kontrollerat utländskt företag eller inkomst från enheter som inte är koncernenheter ("non-Constituent Entities"), behöver även skatten avseende var och en av dessa bestämmas och fördelas för att den justerade skattekostnaden ska bli korrekt.

Fördelningen av medräknade skatter enligt punkt 52–52.33 görs i fyra steg. Om avräkning sker enligt regler som delar in utländska inkomster i kategorier (s.k. baskets) ska de fyra stegen tillämpas separat för respektive kategori. Detta gäller också om skatt tas ut för en huvud- eller moderenhet på olika skattebaser som avser samma utländska inkomst, t.ex. i form av federal och lokal skatt, men däremot inte om samma skattebas gäller för olika skatter (punkt 52.1).

I steg 1 beräknas ett belopp som motsvarar den beskattningsbara inkomst för en huvudenhet eller moderenhet som anses som utländsk inkomst enligt avräkningsreglerna i den stat där huvudenheten eller moderenheten hör hemma (punkt 52.2). Uttrycket omfattar inkomst från fast driftställe eller ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller

omvänd hybridenhet, men också annan inkomst från källa i utlandet, såsom utdelning, ränta och royalty med källa i utlandet.

Beloppet är ett nettobelopp beräknat enligt lokala regler i den stat där huvudenheten eller moderenheten hör hemma. Kostnader måste därför allokeras till ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller omvänd hybridenhet. Om allokering enligt lokala regler enbart sker för beräkning av maximalt avräkningsbelopp, ska kostnader e.d. dock inte allokeras i steg 1 (punkt 52.3).

Om utdelning enligt lokala regler räknas upp med skatt som avser det utdelande bolagets inkomst (s.k. gross-up) ska är det beloppet efter sådan uppräknings som ska tas med när huvudenhetens beskattningsbara inkomst bestäms (punkt 52.4). Avdrag e.d. som beräknas i proportion till inkomst, t.ex. som viss procent av inkomsten, ska också påverka den beskattningsbara inkomst som bestäms i steg 1. Det är i detta fall nettobeloppet som ska beaktas när beskattningsbar inkomst bestäms i steg 1 (punkt 52.4). Även om olika skattesatser eller avdrag e.d. gäller enligt lokala regler för olika inkomster som är föremål för overall-avräkning anses det bara finnas en utländsk inkomst i steg 1 (punkt 52.5).

Om inkomst i ett fast driftställe enligt lokala regler i den stat där huvudenheten hör hemma anses härröra från källa där och enligt tilläggsskattereglerna ingår i justerad vinst för det fasta driftstället ska inkomsten anses som utländsk inkomst vid fördelningen av skatt som omfattas av overall-avräkning. Detsamma gäller för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller omvänd hybridenhet. Delas inkomst enligt lokala regler in i kategorier ("baskets") vid avräkning ska inkomsten hänföras till det fasta driftställe som skatten på inkomsten hänförs enligt de lokala reglerna (punkt 52.7). Detsamma gäller för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller omvänd hybridenhet.

Betalningar från en huvudenhet till dess fasta driftställe respektive från en moderenhet till dess kontrollerade utländska företag, hybridenhet eller omvända hybridenhet, och som inte beaktas enligt lokala skatteregler i den stat där huvudenheten eller moderenheten hör hemma ska anses som utländsk inkomst om de ingår i det justerade resultatet för den mottagande koncernenheten enligt tilläggsskattereglerna (punkt 52.8). Betalningar från ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller omvänd hybridenhet som inte beaktas enligt lokala regler om avräkning påverkar beloppet för utländsk inkomst enligt steg 1 för den betalande koncernenheten till den del betalningen påverkar det justerade resultatet för den betalande koncernenheten enligt tilläggsskattereglerna (punkt 52.9). Betalningar mellan en huvudenhets olika fasta driftställen, kontrollerade utländska företag, hybridenheter eller omvända hybridenheter ska beaktas som inkomst för mottagaren i steg 1 om de påverkar beräkningen av justerat resultat hos båda parter enligt tilläggsskattereglerna (punkt 52.10). Om inkomst från fast driftställe, kontrollerade utländskt företag, hybridenhet och omvända hybridenhet tas upp som bruttobelopp vid beräkning av beskattningsbar inkomst för huvudenheten respektive moderenheten enligt lokala skatteregler där denna hör hemma och kostnader allokeras enbart för beräkning av avräkningsbelopp, ska kostnader beaktas för nämnda koncernenheter i steg 1 endast om de påverkar det justerade resultatet för dessa

koncernenheter (punkt 52.11). Kostnader som inte påverkar det justerade resultatet hos en sådan koncernenhet beaktas i stället hos huvudenheten respektive moderenheten.

I steg 2 beräknas beloppet för medräknade utländska skatter att fördela till en huvudenhets olika fasta driftställen respektive för övrig inkomst med källa i utlandet. Beloppet utgår från huvudenhetens respektive moderenhetens totala aktuella skatt enligt lokala skatteregler. Detta belopp minskas med skatt som avser ”inhemsk” inkomst och skatt enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag enligt vilket beskattning av en delägare sker gemensamt för ägarens kontrollerade utländska företag i olika stater (”blended CFC [Controlled Foreign Company] tax regime”) (punkt 52.13). Beloppet för medräknade skatter att fördela omfattar därmed inte skatt på inkomst med källa i den stat där huvudenheten hör hemma. Beloppet omfattar inte heller sådan skatt som tas ut enligt CFC-regler som innebär beskattning av inkomst som på global basis är lågbeskattad, t.ex. USA:s GILTI-regler (”Global Intangible Low-Taxed Income”). För skatt som tas ut enligt sådana CFC-regler gäller i stället vad som sägs i punkt 58.1–58.7 i kommentaren till artikel 4.3.2 c, vilket motsvaras av 7 kap. 63 a–e §§ lagen om tilläggsskatt.

Om lokala regler om avräkning innebär att inkomster delas in i kategorier (”baskets”) ska ett separat belopp beräknas för varje kategori och beloppet för total aktuell skatt enligt lokala skatteregler ska därför – utöver vad som anges ovan – även minskas med skatt som avser ”inhemsk” inkomst i de övriga kategorier för vilka avräkningsbelopp beräknas (punkt 52.30).

Med total aktuell skatt enligt lokala skatteregler avses aktuell skattekostnad för den beskattningsperiod som de aktuella overall-avräkningsreglerna gäller (punkt 52.14). Skattekostnad som avser utländsk skatt omfattas inte eftersom den inte avser skatt enligt lokala regler i den stat där huvudenheten respektive moderenheten hör hemma. Skattekostnad som avser en osäker skatteposition eller som inte väntas betalas inom tre år omfattas inte heller (punkt 52.15). Detta följer av bestämmelsen om beräkning av justerad skattekostnad i artikel 4.1.3 i modellreglerna (3 kap. 29 § lagen om tilläggsskatt) Behandlingen av skattetillgodohavanden i tilläggsskattebestämmelserna får genomslag när total aktuell skatt bestäms genom att antingen minska beloppet för total aktuell skatt eller öka beloppet för inhemsk inkomst (punkt 52.16).

Beräkningen av huvudenhetens eller moderenhetens skatt som avser ”inhemsk” inkomst förutsätter en hypotetisk beräkning av skatt, inkl. fordringar och skulder som avser uppskjuten skatt, som inte avser inkomst som härrör från källa i utlandet. Den hypotetiska beräkningen ska göras enligt lokala regler i den stat där huvudenheten respektive moderenheten hör hemma och uttrycket inkomst med källa i utlandet avser den inkomst som bestäms i steg 1 med följande justering (punkt 52.18). Om belopp behandlas som inhemsk inkomst i steg 1 (punkt 52.6–52.12) ska även skattekostnaden justeras (punkt 52.19). För en huvudenhet eller moderenhet med både inhemsk och utländsk inkomst ska justering göras i proportion till respektive inkomst. Inhemska kostnader som allokteras till utländsk inkomst vid beräkning av avräkningsbelopp enligt lokala skatteregler ska inte beaktas i den hypotetiska beräkningen (punkt 52.20). Om det hypotetiskt beräknade beloppet uppgår till ett negativt belopp, eller

till noll, utgörs beloppet för medräknade skatter att fördela av den totala aktuella skatten, dock lägst noll (punkt 52.22). Om det hypotetiskt beräknade beloppet överstiger total aktuell skatt för huvudenheten är beloppet för medräknade skatter att fördela noll. Beloppet skatt som avser inhemsk inkomst bestäms enligt lokala skatteregler och påverkas inte av artikel 4.3.4 i modellreglerna (punkt 52.22 och 7 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt).

Lokala skatteregler om progressiv beskattning påverkar beräkningen av inhemsk skatt olika beroende på utformningen av progressionen. Om en högre skattesats gäller för hela inkomsten om en viss tröskel överskrider ska skatten på den inhemska inkomsten beräknas med den skattesats som skulle ha gällt utan den utländska inkomsten. Om en skattesats gäller för inkomst upp till en viss nivå och en annan skattesats gäller för inkomst över denna nivå ska beloppet skatt som avser inhemsk inkomst beräknas genom att den inhemska inkomsten hänförs till respektive inkomstspann i proportion till den inhemska inkomstens andel av total inkomst (punkt 52.23).

I steg 3 beräknas ett fördelningsbelopp för en huvudenhet och vart och ett av dess fasta driftställen samt för en moderenhet och var och en av de koncernenheterna denna tar emot utdelning från (punkt 52.24). Om lokala regler om avräkning innebär att inkomster delas in i kategorier ("baskets") ska ett separat fördelningsbelopp beräknas för varje kategori (punkt 52.32).

Fördelningsbeloppet för ett fast driftställe utgörs av huvudenhetens skattepliktiga inkomst från det fasta driftstället multiplicerat med gällande skattesats och minskat med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten.

Fördelningsbeloppet för en koncernenhet som lämnar utdelning till en moderenhet utgörs av moderenhetens skattepliktiga utdelning multiplicerat med gällande skattesats och minskat med avräkningsbar utländsk skatt på utdelningen.

Fördelningsbeloppet för huvudenheten beräknas för att separera skatt hänförlig till annan inkomst från källa i utlandet, t.ex. royalty, från skatt hänförlig till inkomst från fast driftställe. Beloppet utgörs av huvudenhetens respektive moderenhetens skattepliktiga inkomst till den del inkomsten avser annan utländsk inkomst än inkomst från fast driftställe multiplicerat med gällande skattesats och minskat med avräkningsbar skatt på inkomsten.

Huvudenhetens skattepliktiga inkomst eller utdelning framgår av steg 1. Tillämplig skattesats är den skattesats som gäller för inkomst i den kategori till vilken inkomsten hör i avräkningshänseende (punkt 52.25). Om olika skattesatser gäller för olika typer av inkomst med källa i utlandet och avräkningsbelopp beräknas gemensamt för dessa inkomster, krävs att huvudenhetens skatt på inkomsten före avräkning bestäms. Skatten beräknas då som ett belopp som motsvarar varje inkomst multiplicerat med den skattesats som gäller för den aktuella inkomsttypen. Vid progressiv beskattning som innebär olika skattesatser för olika inkomstspann beräknas beloppet för skatt på inkomst genom att varje inkomst fördelas mellan aktuella inkomstspann i proportion till sin andel av total inkomst. Fördelningsbeloppet för huvudenheten respektive moderenheten beräknas därefter som enhetens skatt på den utländska inkomst (annat än från fast driftställe) före avräkning minskat med avräkningsbar utländsk skatt på

denna inkomst. Uttrycket avräkningsbar utländsk skatt omfattar sådan betald eller upplupen utländsk skatt på den aktuella inkomsten som är avräkningsbar för huvudenheten enligt lagstiftningen där denna hör hemma. Även nationell tilläggsskatt omfattas om den är avräkningsbar. När fördelningsbelopp beräknas för huvudenheten respektive moderenheten omfattas upplupen skatt som ger rätt till avräkning och som innehålls av utbetalaren, t.ex. källskatt på royalty. Om beloppet i steg 3 är negativt ska det bestämmas till noll.

En moderenhets skatt på utdelning beräknas som utdelningsinkomsten enligt steg 1 multiplicerat med tillämplig skattesats för moderenheten i den stat där denna hör hemma.

I steg 4 sker fördelning enligt artikel 4.3.2 a av medräknade skatter till huvudenhetens fasta driftställen och till koncernenheter som lämnar utdelning. Ett belopp för skatt att fördela beräknas för varje fast driftställe och utdelande koncernenhet samt för huvudenheten respektive moderenheten. Det belopp som ska fördelas till ett fast driftställe utgörs av det i steg 2 beräknade beloppet för medräknade utländska skatter att fördela multiplicerat med det i steg 3 beräknade fördelningsbeloppet för det fasta driftstället dividerat med samtliga fördelningsbelopp. Motsvarande beräkning görs såvitt avser medräknade skatter på utdelning. Det belopp som är hänförligt till huvudenheten respektive moderenheten, och som därför inte ska fördelas enligt artikel 4.3.2, beräknas på motsvarande sätt. Om lokala regler om avräkning innebär att inkomster delas in i kategorier ("baskets") sker fördelningen separat för varje kategori (punkt 52.32).

Medräknade skatter som är att hänföra till inkomst som inte ingår i det justerade resultatet för en enhet ska enligt artikel 4.1.3 inte ingå i den justerade skattekostnaden, punkt 52.28 och 52.29 (jfr 3 kap. 29 § lagen om tilläggsskatt). Fördelningen i steg 1–4 innebär att medräknade skatter i förekommande fall också ska fördelas till en enhet som inte är en koncernenhet, ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ("non-GloBE entities"), dvs. en enhet för vilken ett justerat resultat inte beräknas enligt tilläggsskattebestämmelserna. Skatten kommer därmed att uteslutas ur den justerade skattekostnaden för en sådan enhet såvida inte skatten avser inkomst som ingår i det justerade resultatet för en huvudenhet eller moderenhet.

För att lagen om tilläggsskatt ska överensstämma med punkt 46–51 i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna föreslås att det införs bestämmelser som anger hur det belopp som ska fördelas till ett fast driftställe ska beräknas. Vidare föreslås att det i lagen om tilläggsskatt införs bestämmelser motsvarande punkt 52–52.33 och 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna om hur medräknade skatter som avser aktuell skatt ska fördelas till ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybrid enhet, en omvänd hybrid enhet och en utdelande enhet när avräkning av utländsk skatt sker genom s.k. overall-avräkning eller avräkning inom olika inkomst kategorier.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 7 kap. 25 § samt införandet av 3 kap. 27 a–27 d §§, 7 kap. 25 b–25 e, 63 j–63 m och 64 e–64 h §§ i lagen om tilläggs-skatt.

7 Beräkning av justerat resultat för en huvudenhet – behandlingen av förlust i fasta driftställen

Promemorians bedömning: Det behöver inte införas ytterligare bestämmelser om bedömningen av om förlust i ett fast driftställe ska behandlas som kostnad vid beräkningen av en huvudenhets justerade resultat.

Skälen för bedömningen

Gällande rätt

I 7 kap. 24 § lagen om tilläggs-skatt finns särskilda bestämmelser om hanteringen av en justerad förlust för ett fast driftställe vid beräkningen av huvudenhetens justerade resultat om lokala regler innebär att huvudenheten tar upp vinst och drar av förlust hänförlig till ett fast driftställe, dvs. om beskattning sker av huvudenhetens samtliga inkomster oavsett var de har sin källa. En förlust i ett fast driftställe tillåts därför påverka beräkningen av effektiv skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma genom att den justerade förlusten i vissa fall ska behandlas som en kostnad hos huvudenheten vid beräkning av dess justerade resultat. Detta gäller till den del det fasta driftställets förlust behandlas som en kostnad vid beräkningen av huvudenhetens beskattningsbara inkomst i den stat där den hör hemma. Om huvudenheten får föra det fasta driftställets förlust framåt för att dras av ("carry forward") under en begränsad tid ska hela förlusten behandlas som en kostnad vid beräkningen av huvudenhetens beskattningsbara inkomst, oavsett om hela förlusten kan komma att utnyttjas eller inte. Vidare gäller att förlusten inte får kvittas mot inkomst som är föremål för beskattning både i den stat där huvudenheten hör hemma och den stat där det fasta driftstället hör hemma. Bestämmelsen i 7 kap. 24 § lagen om tilläggs-skatt motsvaras av artikel 18.5 i direktivet och artikel 3.4.5 i modellreglerna.

Nya riktlinjer och bedömning

Av punkt 200 i kommentaren till artikel 3.4.5 i modellreglerna (punkt 54 i avsnitt 3.2 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår att vid bedömningen av om en förlust behandlas som kostnad vid beräkningen av en huvudenhets beskattningsbara inkomst ska lokala regler, inklusive regler om avräkning av utländsk skatt, beaktas. Som exempel nämns att om reglerna i den stat där huvudenheten hör hemma i första hand kvittar förlust i ett fast driftställe mot inkomst i ett annat fast driftställe vid

fastställandet av de utländska inkomster som berättigar till avräkning av utländsk skatt ska endast en överskjutande del av förlusten behandlas som kostnad vid beräkningen av justerat resultat för huvudenheten. Vidare anges att en proportionering krävs om förlust i två eller flera fasta driftställen kvittas mot inkomst i ett eller flera fasta driftställen. Den totala förlusten för de fasta driftställena före kvittning ska då fördelas på de fasta driftställen som uppvisar förlust i proportion till vardera driftställes andel av förlusten före kvittning. Vad som framgår i punkt 200 i kommentaren bedöms rymmas inom gällande lagstiftning och ytterligare bestämmelser med den innebörd som framgår i punkt 200 föreslås därför inte.

8 Förlust i huvud- eller moderenhet – särskild och fiktiv uppskjuten skattefordran

Promemorians förslag: Bestämmelserna om beräkning av fiktiv uppskjuten skattefordran och särskild uppskjuten skattefordran ska gälla också för en huvudenhet eller moderenhet som är skattskyldig för inkomst av en filial, ett fast driftställe, en hybridenhet och en omvänd hybridenhet.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

I lagen om tilläggsskatt finns särskilda bestämmelser om justeringar hänförliga till uppskjuten skatt (3 kap. 30–36 §§), det s.k. uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet ska effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas inte räknas med (3 kap. 34 § 7 lagen om tilläggsskatt). Detta innebär i sin tur att förändringen av uppskjuten skatt avseende sådana skattereduktioner och reduktionsbelopp inte ingår vid beräkningen av justerad skattekostnad enligt 3 kap. 23 § 2 lagen om tilläggsskatt. Bestämmelsen i 3 kap. 34 § 7 lagen om tilläggsskatt motsvaras av artikel 22.5 e i direktivet och artikel 4.4.1 e i modellreglerna. Av punkt 80 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna framgår att den aktuella punkten bl.a. omfattar skattereduktion avseende utländsk skatt, dvs. avräkning av utländsk skatt. Enligt artikel 4.1.1 e ska effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att reduktionsbelopp utnyttjas inte räknas med i det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Av punkt 82 i kommentaren framgår att beviljandet av en skattereduktion därmed inte kommer att ge upphov till tilläggsskatt. Modellreglernas utformning innebär dock att artikel 4.4.1 e kan ge upphov till tilläggsskatt när en stats beskattningsregel innebär att en moderenhets inhemska förlust, i stället för att föras framåt till ett senare år, kvittas mot ett kontrollerat utländskt företags inkomst (CFC-inkomst) före eventuell avräkning av utländsk skatt. I

punkt 82.1–82.5 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna finns därför särskilda bestämmelser som hanterar denna situation. Avsikten är att utfallet vid inhemsk förlust i kombination med CFC-inkomst ett visst år ska vara likvärdigt oavsett om en stat tillåter rullning av förluster eller s.k. carry-forward vid avräkning av utländsk skatt (dvs. att utländsk skatt som inte kan avräknas ett visst år får föras framåt för att avräknas ett senare år) eller motsvarande (punkt 8 i avsnitt 2.8 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023). Motsvarande reglering finns i 3 kap. 34 a–d §§ lagen om tilläggsskatt.

Nya riktlinjer och förslag

Av punkt 82.1 och 82.3 (rätteligen 82.4) i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna (punkt 8 i avsnitt 4.1 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår att vad som anges i punkt 82.1–82.4 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna, ska gälla på motsvarande sätt om en stat beskattar inkomst från filial, fast driftställe, hybridenheter eller omvänd hybridenheter. Det föreslås därför att bestämmelserna i 3 kap. 34 a och c §§ ändras till att även omfatta dessa situationer.

Av punkt 82.6 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna (punkt 9 i avsnitt 4.1 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår vidare att bestämmelserna i punkt 82.1–82.4 ska tillämpas även på förluster som förs framåt från tidigare år. Det föreslås därför bestämmelser om fiktiv uppskjuten skattefordran avseende inhemsk förlust som förs framåt och kvittas mot inkomst från ett utländskt kontrollerat företag, fast driftställe, hybridenheter eller omvänd hybridenheter i utlandet.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 3 kap. 34 a och 34 c §§ lagen om tilläggsskatt.

9 Uppskjuten skatt vid fördelning av medräknade skatter från en koncernenhet till en annan

Promemorians förslag: Det ska införas bestämmelser om hur kostnaden för medräknade skatter avseende uppskjuten skatt ska fördelas till ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenheter eller en omvänd hybridenheter.

En rapporterende enhet kan välja att uppskjuten skatt som ska fördelas till en annan koncernenhet inte ska ingå i den justerade skattekostnaden. Ett sådant val gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterende enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

I lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om beräkning av det s.k. uppskjutna skattejusteringsbeloppet – dvs. nettoposten av uppskjuten skatt som ska beaktas vid beräkning av skattekostnaden – i 3 kap. 30–34 d §§. Förändringen av posten uppskjuten skatt i redovisningen påverkar skattekostnaden för det aktuella året. Uppskjuten skatt får inte beräknas utifrån en högre skattesats än minimiskattesatsen på 15 procent. Motsvarande bestämmelser om det uppskjutna skattejusteringsbeloppet finns i artikel 4.4.1 i modellreglerna. I 7 kap. 25 och 63–65 §§ finns särskilda bestämmelser om fördelning av medräknade skatter i fråga om fast driftställe, kontrollerat utländskt företag och hybridenheter. Dessutom föreslås bestämmelsen i 7 kap. 64 § om hybridenheter kompletteras för att även omfatta omvända hybridenheter (se avsnitt 13). Dessa bestämmelser motsvaras av artikel 4.3.2 i modellreglerna och gäller för såväl aktuell skatt som för uppskjuten skatt.

I artikel 4.3.2 c och 4.3.3 i modellreglerna finns bestämmelser om fördelning av medräknade skatter avseende ett kontrollerat utländskt företag. Motsvarande bestämmelse finns i 7 kap. 63 och 65 §§ lagen om tilläggsskatt. I punkt 58.1–58.7 i kommentaren till artikel 4.3.2 finns särskilda bestämmelser om fördelning av medräknade skatter avseende medräknade skatter som tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat (s.k. blended CFC tax regime). Dessa motsvaras av 7 kap. 63 a–63 e §§ lagen om tilläggsskatt.

Nya riktlinjer och förslag

I punkt 71.4–71.17 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna (punkt 44–47 i avsnitt 4.2 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) finns särskilt angivet hur det uppskjutna skattejusteringsbeloppet ska påverka fördelningen av medräknad skatt som tas ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag. Det belopp som ska fördelas ska bestämmas i fem steg. Vad som sägs i nämnda punkter gäller inte sådan uppskjuten skatt som är hänförlig till skatt enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga företag samlat (s.k. blended CFC tax regime). Sådan skatt ska därför inte beaktas vid beräkning av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet och fördelning av sådan skatt ska i stället enbart ske på det sätt som framgår av punkt 58.1–58.7 i kommentaren till artikel 4.3.2 (7 kap. 63 a–63 e §§ lagen om tilläggsskatt).

I steg 1 härleds den uppskjutna skatt i moderenhetsens räkenskaper som ska hänföras till varje kontrollerat utländskt företag (punkt 71.5). Det på detta sätt hänförliga beloppen hänförs därefter till någon av kategorierna inkomst som inte ingår i justerat resultat, justerat resultat som inte avser passiva intäkter respektive justerat resultat som avser passiva intäkter. I steg 2 beräknas dels moderenhetsens uppskjutna skatt avseende ett kontrollerat utländskt företag före eventuell avräkning av utländsk skatt, dels belopp för utländsk skatt för det kontrollerade utländska företaget som ger rätt till avräkning för moderenheten (punkt 71.6–71.7). Beräkningen görs för var och en av de tre kategorier som anges i steg 1. I steg 3 fördelas

uppskjuten skatt avseende sådan inkomst som inte ingår i justerat resultat, minskat med avräkningsbar utländsk skatt enligt beräkningen i steg 2, till det kontrollerade utländska företaget (punkt 71.8). Det fördelade beloppet kommer därmed enligt artikel 4.4.1 a inte heller att beaktas för det kontrollerade utländska företaget (jfr 3 kap. 29 § 1 lagen om tilläggsskatt). I steg 4 fördelas uppskjuten skatt avseende sådan inkomst som ingår i det justerade resultatet och som inte avser passiva intäkter, minskat med avräkningsbar utländsk skatt enligt beräkningen i steg 2, till det kontrollerade utländska företaget (punkt 71.9). Fördelningen avser hela beloppet, såvida inte den rapporterade enheten gör ett femårigt val (se vidare nedan). Ingen del av beloppet kommer därmed att beaktas hos huvudenheten. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen är högre än minimiskattesatsen, ska posterna räknas om utifrån minimiskattesatsen. Den uppskjutna skatt som ska fördelas till det kontrollerade utländska företaget utgörs av förändringen av uppskjutna skatteskulder respektive skattefordringar – justerat till minimiskattesatsen – minskat med avräkningsbar utländsk skatt. I steg 5 fördelas uppskjuten skatt som avser sådan inkomst som ingår i det justerade resultatet och som avser passiva intäkter till det kontrollerade utländska företaget. Bestämmelser om fördelning av passiva intäkter finns i artikel 4.3.3 i modellreglerna (jfr 7 kap. 63 och 65 §§ lagen om tilläggsskatt). Skattekostnad avseende uppskjuten och aktuell skatt på passiva intäkter som inte överskrider det högsta belopp med vilket fördelning ska ske fördelas med hela beloppet. Till den del skattekostnad avseende uppskjuten och aktuell skatt på passiva intäkter överskrider nämnda belopp ska fördelning inte ske. Det överskjutande beloppet ska anses i första hand utgöras av uppskjuten skatt och i andra hand av aktuell skatt. Det överskjutande beloppet fördelas inte utan kommer att ingå i skattekostnaden för moderenheten. Det föreslås att bestämmelser med denna innebörd införs i de nya paragraferna i 7 kap. 63 f–63 i §§ lagen om tilläggsskatt.

Enligt punkt 71.16 i kommentaren till artikel 4.4.1 kan en koncern välja att inte fördela uppskjutna skatteskulder från en huvud- eller moderenhet enligt artikel 4.3.2 a, c, d och e i modellreglerna (jfr 3 kap. 27 §, 7 kap. 25, 63 och 64 §§ lagen om tilläggsskatt). Valet innebär att ingen uppskjuten skatt för koncernen ska fördelas från den stat för vilken valet görs. Om ett sådant val görs ska den uppskjutna skatt som annars ska fördelas uteslutas också från huvud- eller moderenhetens medräknade skatter. Valet gäller alla koncernenheter som fördelning annars ska ske till, oavsett var dessa hör hemma. Valet påverkar inte fördelningen av medräknade skatter avseende aktuell skatt. Det föreslås att bestämmelser med denna innebörd införs i en ny paragraf, 4 kap. 16 a § lagen om tilläggsskatt.

Artikel 4.3.2 d i modellreglerna rör fördelning av medräknade skatter avseende en hybrid enhet och omvänd hybrid enhet. Motsvarande bestämmelse finns i 7 kap. 64 och 65 §§ lagen om tilläggsskatt (i fråga om omvända hybrid enheter lämnas förslag i avsnitt 13). Av punkt 59.4 i kommentaren till artikel 4.3.2 d i modellreglerna (punkt 45 i avsnitt 4.2 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår såvitt avser medräknad skatt avseende en hybrid enhet eller omvänd hybrid enhet att punkt 71.4–71.17 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna ska tillämpas också på uppskjuten skatt som avser dessa enheter. Det föreslås

att bestämmelser med denna innebörd införs i de nya paragraferna i 7 kap. 64 a–64 d §§ lagen om tilläggsskatt.

Artikel 4.3.2 a i modellreglerna rör fördelning av medräknade skatter avseende fast driftställe. Motsvarande bestämmelse finns i 7 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt. Av punkt 52 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna (punkt 46–47 i avsnitt 4.2 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår såvitt avser medräknad skatt avseende ett fast driftställe att punkt 71.4–71.13 och 71.16–71.17 ska tillämpas också på uppskjuten skatt som avser ett fast driftställe. Det föreslås därför att bestämmelser med denna innebörd införs i en ny paragraf, 7 kap. 25 a § lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 16 a § och 7 kap. 25 a, 63 f–63 i och 64 a–64 d §§ i lagen om tilläggsskatt.

10 Delägarbeskattad enhet – definition och fördelning av redovisat resultat

Promemorians förslag: Klassificeringen av en delägarbeskattad enhet som skattetransparent enhet eller omvänd hybridenhet ska, när enheten innehas av en annan delägarbeskattad enhet, göras med avseende på om skattskyldighet gäller för denna andra enhets delägare som inte är delägarbeskattad. Detta ska inte gälla om delägaren är en moderenhet.

Vid fördelningen av redovisat resultat för en delägarbeskattad enhet ska som delägare anses den enhet vars skattskyldighet bedöms vid klassificering av delägarbeskattade enheter.

Promemorians bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser om att kravet på skattskyldighet inte är uppfyllt om det i den stat där en enhet bildades inte finns ett bolagsskattesystem eller liknande skatt som omfattas av definitionen av medräknade skatter.

Skälen för förslaget och bedömningen

Gällande rätt

I 7 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt anges de grundläggande förutsättningarna för att en enhet ska anses vara en delägarbeskattad enhet. Paragrafen hör samman med definitionerna av skattetransparent enhet i 7 kap. 3 §, omvänd hybridenhet i 7 kap. 4 § och skattetransparent struktur i 7 kap. 5 §. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 10.2.1 i modellreglerna. Till vilken av kategorierna skattetransparent enhet eller omvänd hybridenhet en enhet ska hänföras avgörs av hur enheten behandlas vid beskattning av dess delägare i den stat där dessa hör hemma.

Nya riktlinjer och förslag

Av punkt 154–156 i kommentaren till artikel 10.2.1 i modellreglerna, punkt 160 i kommentaren till artikel 10.2.2 och punkt 214 i kommentaren till artikel 3.5.1 (punkt 33–35 i avsnitt 5.2 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår att vid bedömningen av om den delägarbeskattade enheten är en skattetransparent enhet eller en omvänd hybridenhet ska såväl direkta som indirekta ägare beaktas. Den centrala bestämmelsen finns i punkt 154.1, vilken anger hur bedömningen ska göras om en delägarbeskattad enhet ägs av en annan delägarbeskattad enhet. I ett sådant fall ska bedömningen av om skattskyldighet föreligger på delägarnivå avse den skattemässiga behandlingen av en s.k. referensenhet ("reference entity") och eventuella enheter mellan referensenheten och den delägarbeskattade enhet vars status ska avgöras. Med referensenhet avses den enhet i en ägarkedja som inte i sig är en delägarbeskattad enhet eller, om en sådan saknas, som är en delägarbeskattad enhet som är moderföretag. Bedömningen av skattskyldighet ska göras enligt lagstiftningen i den stat där referensenheten hör hemma. Bedömningen ska vidare göras med avseende på varje enskilt ägarintresse. Den delägarbeskattade enheten kan därmed vara en skattetransparent enhet i förhållande till en referensenhet och en omvänd hybridenhet i förhållande till en annan referensenhet. För att lagen om tilläggsskatt ska överensstämma med punkt 154.1 i kommentaren till artikel 10.2.1 föreslås att bestämmelser med denna innebörd införs i 7 kap. 3 och 4 §§ lagen om tilläggsskatt.

Av punkt 160 i kommentaren till artikel 10.2.2 framgår såvitt avser uttrycket "*fiscally transparent*" – dvs. att en delägarbeskattad enhets ägare är skattskyldig för enhetens intäkter, kostnader, vinst eller förlust enligt lagstiftningen i den stat där ägaren hör hemma – att en enhet är en delägarbeskattad enhet bara om det uttryckligen anges i lag i den stat där enheten bildades att dess delägare är skattskyldiga för dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust enligt lagstiftningen. Denna förutsättning är inte uppfylld om det i den stat där enheten bildades inte finns ett bolags-skattesystem eller liknande skatt som omfattas av definitionen av medräknade skatter. Definitionen av delägarbeskattad enhet i 7 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt anger att med delägarbeskattad enhet avses en enhet till den del dess delägare är skattskyldiga för dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust enligt lagstiftningen i den stat där enheten bildades. Klargörandet om "*fiscally transparent*" i ovannämnda punkt 160 bedöms därmed redan ha täckning i lagen om tilläggsskatt och ytterligare bestämmelser för att lagen ska stämma överens med punkt 160 i kommentaren behöver inte införas.

I 7 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om fördelningen av redovisat resultat avseende delägarbeskattade enheter som bedriver verksamhet genom ett fast driftställe. I 7 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt framgår hur det redovisade resultat som återstår efter minskning och fördelning enligt 6 eller 7 § ska fördelas. Fördelning sker till koncernenhetens ägare i enlighet med deras ägarintressen om enheten är en skattetransparent enhet som inte är moderföretag, till koncernenheten själv om enheten är en skattetransparent enhet som är moderföretag, och till koncernenheten själv om enheten är en omvänd hybridenhet. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 3.5.1 i modellreglerna. I punkt 214 i kom-

mentaren till artikel 3.5.1 anges att det justerade resultatet för en skattetransparent enhet ska fördelas till den enhet som är s.k. referensenhet enligt artikel 10.2.1. Syftet med bestämmelsen är att fördelningen av redovisat resultat ska följa hur delägarbeskattade enheter delas in i skattetransparenta enheter och omvända hybridenheter. För att lagen om tilläggsskatt ska överensstämma med punkt 214 i kommentaren till artikel 3.5.1 föreslås att bestämmelser med denna innebörd införs i 7 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 7 kap. 3, 4 och 8 §§ lagen om tilläggsskatt.

11 Minskning av redovisat resultat när en delägarbeskattad enhet har ägare som inte är koncernenheter

Promemorians förslag: Minoritetsägares direkta innehav och innehav genom en annan delägarbeskattad enhet ska beaktas vid beräkningen av det belopp som hör till ägare som inte är koncernenheter och som ska minska det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

I 7 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om minskning av redovisat resultat när en delägarbeskattad enhet har delägare som inte är koncernenheter. Enligt bestämmelsen ska den delägarbeskattade enhetens redovisade resultat minskas med det belopp som belöper på direkta eller, genom en s.k. skattetransparent struktur, indirekta ägare som inte är koncernenheter (7 kap. 6 § första stycket, vilken motsvaras av artikel 3.5.3 i modellreglerna.). Från bestämmelsens tillämpningsområde undantas delägarbeskattade enheter som antingen är moderföretag (7 kap. 6 § andra stycket 1, vilken motsvaras av artikel 3.5.4 a i modellreglerna), eller som ägs, direkt eller genom en skattetransparent struktur, av ett moderföretag som är en delägarbeskattad enhet (7 kap. 6 § andra stycket 2, vilken motsvaras av artikel 3.5.4 b i modellreglerna). Syftet med bestämmelsen är att beräkningen av koncernens effektiva skattesats ska bli korrekt genom att skatter som betalas av enheter som inte tillhör en koncern utesluts från beräkningen.

Nya riktlinjer och förslag

Av punkt 232.1 i kommentaren till artikel 3.5.4 (punkt 47 i avsnitt 5.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår att undantaget från bestämmelsen om minskning av redovisat resultat för en delägarbeskattad enhet i artikel 3.5.4 b gäller till den del enheten ägs direkt, eller indirekt genom en skattetransparent struktur, av ett moderföretag. Till den del en

delägarbeskattad enhet ägs av enheter som inte är koncernenheter (minoritetsägare) ska alltså det redovisade resultatet minska i enlighet med artikel 3.5.3.

Utformningen av 7 kap. 6 § andra stycket 2 tar inte hänsyn till förekomsten av eventuella minoritetsägare. Det föreslås därför att bestämmelsen ändras för att överensstämma med punkt 232.1 i kommentaren till artikel 3.5.4

Av punkt 231 i kommentaren till artikel 3.5.3 (punkt 59 i avsnitt 5.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår hur beräkningen av det belopp som ska minska det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet, ”enhet A”, ska ske när minoritetsägare indirekt äger en delägarbeskattad enhet genom en skattetransparent struktur. Minskning enligt artikel 3.5.3 ska ske till den del en minoritetsägars innehav är indirekt genom en skattetransparent struktur som utgörs av en koncernenhet som är en delägarbeskattad enhet och som finns mellan enhet A och den koncernenhet närmast enhet A i ägarkedjan som inte är en delägarbeskattad enhet. Riktlinjen illustreras utförligt i punkt 52–57 i avsnitt 5.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024.

Av 7 kap. 6 § första stycket lagen om tilläggsskatt framgår att det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet ska minskas med det belopp som hör till ägare som inte är koncernenheter och som äger enheten direkt eller genom en skattetransparent struktur. De närmare förutsättningar som anges i punkt 231 i kommentaren framgår däremot inte. 7 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt föreslås därför kompletteras med bestämmelser med denna innebörd.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 7 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt.

12 Fördelning av medräknade skatter – skattetransparenta enheter

Promemorians förslag: När en skattekostnad fördelas från en skattetransparent enhet till dess ägarenhet ska även skattekostnad som fördelats till den skattetransparenta enheten fördelas till ägarenheten.

Promemorians bedömning: Det behöver inte införas ytterligare bestämmelser om beräkningen av belopp att fördela avseende skatt enligt CFC-regler som innebär beskattning av inkomst som på global basis är lågbeskattad.

Skälen för förslaget och bedömningen

Gällande rätt

I 7 kap. 11 § lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om fördelning av medräknade skatter som redovisats i räkenskaper för en delägarbeskattad enhet som är en skattetransparent enhet och som inte är ett moderföretag. Om det redovisade resultatet fördelas till en skattetransparent enhets

ägarenhet enligt 7 kap. 8 § 1 lagen om tilläggsskatt ska även skattekostnad avseende medräknade skatter som redovisats i den skattetransparenta enhetens räkenskaper fördelas till ägarenheten i enlighet med dess ägarintressen. Fördelningen av skattekostnader mellan koncernenheterna följer därmed fördelningen av inkomsten enligt artikel 3.5.1 i modellreglerna (jfr 7 kap. 8 § 1 lagen om tilläggsskatt). Bestämmelsen i 7 kap. 11 § motsvaras av artikel 4.3.2 b i modellreglerna.

Nya riktlinjer och förslag

Enligt punkt 57.1–57.4 i kommentaren till artikel 4.3.2 b (punkt 70 i avsnitt 5.4 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) ska fördelningen av medräknade skatter från en skattetransparent enhet till dess ägare enligt artikel 4.3.2 b även omfatta medräknade skatter som fördelats till den skattetransparenta enheten enligt artikel 4.3.2 c om fördelning från en ägarenhet till ett kontrollerat utländskt företag. Fördelningen av skattekostnad kommer därmed att återspegla fördelningen av det redovisade resultatet enligt artikel 3.5.1 b i modellreglerna (jfr 7 kap. 8 § 1 lagen om tilläggsskatt). Detta gäller endast till den del en delägarbeskattad enhet är en skattetransparent enhet. Till den del en delägarbeskattad enhet är en omvänd hybrid enhet gäller alltså inte vad som anges i punkt 57.1.

Av punkt 57.2 framgår hur CFC-skatt som fördelas från en skattetransparent enhet till ett kontrollerat utländskt företag enligt artikel 4.3.2 c ska fördelas om den koncernenhet som CFC-beskattas äger det kontrollerade utländska företaget indirekt. Fördelning enligt artikel 4.3.2 b ska bara ske till en s.k. referensenhet som ägs av den koncernenhet som CFC-beskattats (se avsnitt 10 i fråga om uttrycket referensenhet). Av punkt 57.3 framgår hur fördelningen ska göras om en moderenhet äger en skattetransparent enhet genom flera s.k. referensenheter. Skatten ska i detta fall fördelas till referensenheterna med samma andelar som det redovisade resultatet fördelas. Om en delägarbeskattad enhet är både en skattetransparent enhet och en omvänd hybrid enhet till följd av olika skattemässig behandling hos delägarna ska CFC-skatten fördelas till en skattetransparent enhet med en andel som motsvarar enhetens ägarandel. Ingen fördelning ska ske till en omvänd hybrid enhet, vilket återspeglar fördelningen av redovisat resultat enligt artikel 3.5.1. Riktlinjen illustreras utförligt i punkt 60–69 i avsnitt 5.4 och 5.4.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024.

Enligt 7 kap. 11 § 2 lagen om tilläggsskatt krävs för att fördelning ska ske enligt bestämmelsen att skattekostnaden har redovisats i den delägarbeskattade enhetens räkenskaper. Detta krav är inte uppfyllt i de fall skattekostnaden fördelats till den delägarbeskattade enheten enligt 7 kap. 63 § lagen om tilläggsskatt. För att lagen om tilläggsskatt ska överensstämma med punkt 57.1–57.3 föreslås att 7 kap. 11 § lagen om tilläggsskatt kompletteras med bestämmelser med denna innebörd.

Av punkt 57.4 framgår vad som gäller i fråga om sådan skatt enligt system för beskattning av kontrollerade utländska företag (CFC-bolag) enligt vilket beskattning av en delägare sker gemensamt för ägarens CFC-bolag i olika stater ("blended CFC tax regime") som fördelas enligt punkt 58.1–58.7 i kommentaren till artikel 4.3.2 c. Om det kontrollerade utländska företaget är en skattetransparent enhet ska fördelning av medräknade skatter till det kontrollerade utländska företaget enligt punkt 58.1–

58.7 ske före fördelningen enligt artikel 3.5.1 av redovisat resultat till den skattetransparenta enheten. CFC-skatt som fördelats till det kontrollerade utländska företaget fördelas därefter enligt artikel 4.3.2 b till den skattetransparenta enheten. Bestämmelser om fördelning av denna typ av skatt finns i 7 kap. 63 a–63 e §§ lagen om tilläggsskatt. Dessa bestämmelser gäller vid tillämpningen av 7 kap. 63 § i samma lag. Vad som anges i punkt 57.4 följer av lagens systematik tillsammans med de ändringar som föreslås med anledning av punkt 57.1–57.3. Det finns således inte behov av att ändra bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt med anledning av vad som framgår av punkt 57.4.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 7 kap. 11 § lagen om tilläggsskatt.

13 Fördelning av medräknade skatter – hybridenheter och omvända hybridenheter

Promemorians förslag: Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en omvänd hybrid enhet om den avser den omvända hybrid enhetens justerade vinst. Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en omvänd hybrid enhet som är en svensk koncern enhet inte beaktas. I fråga om skattekostnad som avser passiva intäkter ska fördelningen motsvara det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för lågskattestaten multiplicerad med de passiva intäkterna. Vid beräkningen av procentsatsen för tilläggsskatt ska ägarenhetens medräknade skatter på de passiva intäkterna inte beaktas. Överskjutande medräknade skatter på passiva intäkter ska hänföras till ägarenheten.

Definitionen av hybrid enhet kompletteras så att även en enhet som hör hemma i en stat utan bolagsskattesystem omfattas, om enheten beskattas hos delägarna i den stat där dessa hör hemma och enheten inte är en skattetransparent enhet enligt lagen om tilläggsskatt.

Om en omvänd hybrid enhet inte omfattas av förenklingsregeln i den stat där enheten hör hemma, ska skattekostnaden inte fördelas vid den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen för den stat där ägarenheten hör hemma.

Promemorians bedömning: Bestämmelserna om fördelning av medräknade skatter till hybrid enheter behöver inte ändras för att omfatta både direkt och indirekt innehav.

Skälen för förslaget och bedömningen

Gällande rätt

I 7 kap. 64 och 65 §§ lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om fördelning av medräknade skatter i fråga om hybridenheter. Skattekostnaden enligt 3 kap. 25–27 §§ i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybrid enhet om den avser hybrid enhetens justerade vinst (7 kap. 64 § första stycket). Hybrid enhet definieras som en enhet som är skattskyldig för inkomstskatt i den stat där den hör hemma och som beskattas hos delägarna i den stat där dessa hör hemma (7 kap. 64 § andra stycket). I artikel 4.3.2 i modellreglerna finns bestämmelser om fördelning av medräknad skatt mellan koncernenheter. Artikel 4.3.2 d behandlar fördelning till hybrid enheter.

I 8 kap. 4 a § lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om att 7 kap. 25 och 63–65 §§ inte ska tillämpas vid beräkningen enligt 8 kap. 4 § första stycket för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma. Detta gäller om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag eller en hybrid enhet inte omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln i den stat där en sådan enhet hör hemma. Detta gäller trots att en del av eller alla sådana skatter också beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag eller hybrid enhet hör hemma. Paragrafen har sin grund i punkt 87–89 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Nya riktlinjer och förslag

I punkt 59 i kommentaren till artikel 4.3.2 d i modellreglerna (punkt 98 i avsnitt 5.6 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) framgår att artikel 4.3.2 d ska tillämpas också på skattekostnad som avser medräknad skatt hos omvända hybrid enheter samt att såväl direkt som indirekt innehav i en hybrid enhet eller omvänd hybrid enhet ska omfattas av bestämmelsen. Riktlinjen illustreras i punkt 90–96 i avsnitt 5.6.1 och 5.6.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024.

I artikel 10.2.5 i modellreglerna definieras hybrid enhet som en enhet som är skattskyldig för inkomstskatt i den stat där den hör hemma och som beskattas hos delägarna i den stat där dessa hör hemma. Genom punkt 169 i kommentaren till artikel 10.2.5 i modellreglerna (punkt 88 i avsnitt 5.5 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) utvidgas definitionen till att även omfatta en enhet som hör hemma i en stat som saknar bolagsskattesystem om enheten dels är skattetransparent där dess ägare hör hemma, dels inte är skattetransparent enligt artikel 10.2.4.

Definitionen av hybrid enhet i 7 kap. 64 § andra stycket lagen om tilläggsskatt är inte i linje med ovannämnda punkt 169 i kommentaren till artikel 4.3.2 d i modellreglerna. Lagen om tilläggsskatt föreslås därför kompletteras med bestämmelser med innebörden att även enhet som hör hemma i en stat som saknar bolagsskattesystem är en omvänd hybrid enhet om enheten dels är skattetransparent där dess ägare hör hemma, dels inte är skattetransparent enligt 7 kap. 3 § andra stycket lagen om tilläggsskatt.

Vidare gäller enligt ovannämnda punkt 59 att bestämmelserna om fördelning av skattekostnad avseende hybrid enheter och omvända hybrid enheter ska tillämpas också vid indirekt innehav i en sådan enhet. Denna utvidgning bedöms redan ha täckning i lagen om tilläggsskatt och

ytterligare bestämmelser för att lagen ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Av punkt 62 i kommentaren till artikel 4.3.3 i modellreglerna (punkt 99 i avsnitt 5.6 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024), vilken rör s.k. passiva intäkter, framgår att artikel 4.3.3 ska tillämpas också på omvända hybridenheter.

Enligt 7 kap. 64 § första stycket lagen om tilläggsskatt begränsas den skattekostnad som ska fördelas när skattekostnaden avser passiva intäkter. Enligt bestämmelsen gäller vidare att vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en hybridenhet som är en svensk koncernenhet inte beaktas. Vad som avses med passiva intäkter när det gäller hybridenheter framgår av 7 kap. 65 § första stycket lagen om tilläggsskatt. För att bestämmelsen ska överensstämja med punkt 62 i kommentaren till artikel 4.3.3 i modellreglerna föreslås en följdändring av 7 kap. 65 § första stycket lagen om tilläggsskatt så att bestämmelsen även gäller omvända hybridenheter. I punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna (punkt 100 i avsnitt 5.6 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024) anges att vid beräkning av nationell tilläggsskatt i en stat ska skattekostnad som fördelas till hybridenheter eller till omvända hybridenheter som hör hemma i den aktuella staten eller som omfattas av den statens nationella tilläggsskatt p.g.a. att de är statslösa och bildade där, inte beaktas. Av 1 kap. 14 § lagen om tilläggsskatt följer att en delägarbeskattad enhet som är en omvänd hybridenhet hör hemma i Sverige om den är ett moderföretag eller är skyldig att tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt och att andra delägarbeskattade enheter i koncernen är statslösa. En delägarbeskattad enhet som hör hemma i Sverige är en svensk koncernenhet enligt 2 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt och därmed skattskyldig enligt 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt för det egna tilläggsskattebeloppet. Statslösa delägarbeskattade enheter är däremot inte skattskyldiga för svensk nationell tilläggsskatt (jfr 6 kap. 2 och 2 a §§ lagen om tilläggsskatt). Vidare utvecklas i punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna vad som gäller i fråga om skatt som tas ut i den stat för vilken nationell tilläggsskatt beräknas. Sådan skatt omfattas inte av undantaget från fördelning. För att bestämmelsen om undantag från fördelning till en annan koncernenhet vid beräkning av svensk nationell tilläggsskatt i 7 kap. 64 § lagen om tilläggsskatt ska överensstämja med punkt 118.30 föreslås att undantaget även ska omfatta omvända hybridenheter. Det föreslås också att bestämmelsen förtydligas så att det framgår att den skatt som avses i bestämmelsen är utländsk skatt. Vidare föreslås en följdändring i 8 kap. 4 a § lagen om tilläggsskatt. Ändringen innebär att skattekostnaden inte ska fördelas vid den förenklade beräkningen av effektiv skattesats enligt 8 kap. lagen om tilläggsskatt för den stat där ägarenheten hör hemma om en omvänd hybridenhet inte omfattas av förenklingsregeln i den stat där denna hör hemma.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 7 kap. 1, 64 och 65 §§ samt 8 kap. 4 a § lagen om tilläggsskatt.

14 Femårsregeln beträffande uppskjutna skatter

14.1 Metod för att avgöra om skatt har återförts inom fem år eller inte

Promemorians bedömning: I lagen finns redan en grundläggande regel om omräkning av skattekostnaden när en skuld avseende uppskjuten skatt inte har återförts, betalats eller reglerats på annat sätt inom fem år. Det behövs ingen ytterligare lagstiftning för att precisera denna regel.

Skälen för bedömningen

Bakgrund

Systemet med tilläggsskatt bygger i stor utsträckning på företagens redovisning. När den effektiva skattesatsen ska beräknas är utgångspunkten det redovisade resultatet och de kostnader för inkomstskatt som tagits med i räkenskaperna. Att systemet bygger på de skattekostnader som redovisas innebär att såväl aktuella som uppskjutna skatter beaktas. Uttrycket ”aktuell skatt” innebär sådan skatt som belöper på årets skattepliktiga resultat medan ”uppskjuten skatt” är sådan skatt som kommer att regleras i framtiden och som beror på temporära skillnader, dvs. skillnader mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller skuld. Ett exempel på när en temporär skillnad uppstår gäller tillgångar som skrivs av snabbare skattemässigt än redovisningsmässigt. De år som den skattemässiga avskrivningen är större än den redovisningsmässiga uppkommer en kostnad för uppskjuten skatt. Eftersom kostnaden ännu inte har betalats bokförs beloppet som en skuld i balansräkningen. Denna skuld återförs sedan successivt de år då den bokföringsmässiga kostnaden är större än den skattemässiga.

För att säkerställa att lågbeskattade inkomster verkligen blir föremål för tilläggsbeskattning finns en regel i 3 kap. 35 § lagen om tilläggsskatt (artikel 4.4.4 i modellreglerna och artikel 22.7 i direktivet) som ska tillämpas på uppskjutna skatteskulder som inte betalats eller reglerats i redovisningen senast fem år från det att skulden först redovisades. Om en skatteskuld blir äldre än fem år ska skattekostnaden för det år när skulden först redovisades räknas om vilket kan medföra att ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska betalas.

I avsnitt 1 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 behandlas frågan om hur det ska avgöras om en viss uppskjuten skatt verkligen har återförts inom fem år eller inte. Detta görs genom att olika kategorier preciseras. Det anges också vilken metod som ska användas för respektive kategori. Nedan redogörs översiktligt för innehållet i det avsnittet. Det bör noteras att de administrativa riktlinjerna är skrivna för att vara generellt tillämpliga. Internationellt är det vanligt att tillgångar skattemässigt skrivs av individuellt, ofta utifrån exempelvis förväntad nyttjandeperiod medan de svenska skattereglerna avseende inventarier är starkt schabloniserade och dessutom bygger på kollektiv avskrivning. De svenska skattereglerna

avseende inventarier finns i 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Den svenska definitionen av inventarier är mycket bred. Till den del inventarier avser materiella tillgångar blir de beskrivna reglerna inte tillämpliga eftersom värdeminskingsavdrag på sådana omfattas av undantaget i 3 kap. 36 § 1 lagen om tilläggsskatt. För inventarier torde reglerna därför främst bli tillämpliga på immateriella tillgångar som har förvärvats från någon annan.

Allmänna utgångspunkter

Som nämnts ovan uppkommer en uppskjuten skatt när det är olika värden för en tillgång eller skuld vid redovisningen respektive beskattningen. Företagen beräknar dock vanligtvis inte fordringar eller skulder avseende uppskjutna skatter för varje enskild tillgång eller skuld. Beräkningen följer inte heller alltid den kontoindelning som används för koncernredovisningsändamål. Detta kan exempelvis bli fallet om företaget upprättar en särskild balansräkning för skatteändamål, något som kan förekomma utomlands. Beräkningen av fordringar och skulder avseende uppskjuten skatt görs i stället ofta gemensamt för olika konton. Hur detta görs skiljer sig åt från företag till företag men många gånger görs det på en högre nivå än individuella huvudbokskonton. I koncernredovisningen läggs de uppskjutna skatterna för de olika posterna samman. Nettot redovisas som en fordran eller skuld avseende uppskjuten skatt.

Systemet med tilläggsskatt bygger i stor utsträckning på företagets redovisning, och då främst den redovisning som ligger till grund för koncernredovisningen. Systemet med tilläggsskatt förutsätter också att företagen kan identifiera sådana skulder avseende uppskjuten skatt som inte har betalats eller reglerats i redovisningen inom fem år. Om företagets redovisning inte är uppbyggd så att man klart kan utläsa i vilken mån uppskjutna skatter betalas eller regleras inom fem år måste företagen tillämpa en tillförlitlig metod för att avgöra detta.

Ett och samma huvudbokskonto kan innehålla tillgångar som skrivs av på samma tid redovisningsmässigt men på olika tid skattemässigt. Många företag mäter uppskjutna skatter i förhållande till sammanslagningar av olika huvudbokskonton under ett och samma balansräkningskonto eller underkonto till ett sådant. Mätning av uppskjutna skatter i förhållande till sammanslagna konton medför tre olika risker beträffande tilläggsskatten. Den första risken är att vissa konton som slås samman har en fordran avseende uppskjuten skatt medan andra konton i den sammanslagna kategorin har en skuld avseende uppskjuten skatt. Nettot beträffande sammanslagningen blir därför en kombination av fordringar och skulder avseende uppskjutna skatter. Till den del skulder avseende uppskjuten skatt motsvaras av fordringar kommer någon effektiv återföring inte i fråga. Den andra risken är att en och samma kategori av uppskjutna skatteskulder innehåller både skulder som återförs inom fem år och sådana som inte gör det. Den tredje risken är att skulder avseende uppskjuten skatt som uppkommer i transaktioner med närstående företag kan struktureras på så sätt att de aldrig betalas eller regleras.

Dessa risker kan motverkas genom att det införs begränsningar för hur olika konton kan slås samman och genom den metod som används för att avgöra om skulden för den uppskjutna skatten är äldre än fem år eller inte.

De metoder som föreskrivs för att avgöra detta är FIFO (first-in, first-out) resp. LIFO (last-in, first-out). Enligt FIFO antar man att de skulder avseende uppskjuten skatt som finns kvar vid årets slut är de som uppkom senast. De återföringar som görs är alltså hänförliga till de först uppkomna skulderna. Enligt LIFO antar man att de skulder avseende uppskjuten skatt som finns vid årets slut är de som uppkom först och att de återföringar som görs är hänförliga till de skulder som uppkom senast. De administrativa riktlinjerna innehåller både regler om sammanslagning av konton och om metod.

Principer för sammanslagning av konton

För att avgöra om en uppskjuten skatt har återförts inom fem år eller inte behöver en koncernenhet inte följa upp detta post-för-post. I stället kan olika huvudbokskonton slås samman och saldot följas på de sammanslagna kontona (i det följande benämnd ”sammanslagen kategori”). På grund av de systematiska risker det skulle medföra för systemet är det dock inte tillåtet att slå samman vissa typer av konton med andra. Detta gäller följande tillgångar och skulder:

- icke avskrivningsbara immaterialrätter,
- avskrivningsbara immaterialrätter med en nyttjandeperiod på mer än fem år, och
- fordringar och skulder till närstående parter.

En sammanslagen kategori får inte heller innehålla sådana konton som alltid visar en fordran avseende uppskjuten skatt. Detta gäller också sådana konton som vissa år visar en fordran och andra år en skuld (svängande konton). Inte heller konton med sådana uppskjutna skatter som exkluderas från beräkning av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet får ingå i någon sammanslagen kategori. Slutligen får konton med sådana skatter som är undantagna från femårsregeln inte ingå i någon kategori (3 kap. 36 § lagen om tilläggsskatt).

Mekanism för att avgöra om en uppskjuten skatt träffas av femårsregeln eller inte i en sammanslagen kategori

För företagen är det en fördel att även få tillgodoräkna sig uppskjutna skatter och inte bara aktuella skatter när den effektiva skattesatsen ska beräknas. Syftet med femårsregeln är att säkerställa att denna fördel inte överutnyttjas på så sätt att företagen räknar med skulder avseende uppskjuten skatt som inte betalas eller regleras på mycket lång tid. Den tid som har valts är fem år. Typiskt sett följer inte företagen uppskjutna skatter post-för-post. I stället görs det vanligtvis på kollektiv basis genom att man jämför värdet vid årets utgång på ett huvudbokskonto eller en samling av sådana konton med det skattemässiga värdet för de aktuella tillgångarna eller skulderna. Kostnaden för uppskjuten skatt i resultaträkningen baseras på nettot av förändringen mellan två år. I balansräkningen kan beloppet för uppskjuten skatt för enskilda konton vara oförändrad även om skatter i praktiken återförs. Det kan bli fallet om nya tillgångar eller skulder bokförs på kontona. Ett enkelt exempel kan illustrera. Anta att en koncernenhet köper en tillgång vid slutet av år 1, skriver av den i bokföringen på två år men omedelbart vid beskattningen (eftersom

tillgången köps i slutet av år 1 blir det ingen bokföringsmässig avskrivning detta år). Om anskaffningsvärdet är 100 och skattesatsen 15 procent kommer koncernenheten att redovisa en skuld avseende uppskjuten skatt på 15 för år 1. Vid utgången av år 2 kommer skulden för uppskjuten skatt för den tillgången att uppgå till 7,5. Om företaget emellertid köper en liknande tillgång i början av år två så kommer skulden för uppskjuten skatt avseende denna tillgång att också uppgå till 7,5 (eftersom tillgången köptes i början av året kommer den att skrivas av bokföringsmässigt hela året). Sammanlagt kommer skulden för uppskjuten skatt att uppgå till 15 för år 2 vilket är samma belopp som för år 1. I redovisningen uppkommer därför ingen kostnad för uppskjuten skatt för år 2.

Eftersom företagen inte redovisar uppskjuten skatt tillgång för tillgång behövs det en schabloniserad metod för att avgöra om någon återföring har skett i praktiken eller inte. Enligt FIFO-metoden antar man att en återföring hänförs till de först redovisade posterna medan man enligt LIFO-metoden gör det motsatta antagandet. Om företagen tillämpar en sammanslagen kategori som består av både uppskjutna skatter som återförs på mindre än fem år och sådana som återförs på längre tid än fem år skulle FIFO-metoden kunna leda till att det ser ut som om sådana skulder för uppskjuten skatt som återförs under mer än fem år rent faktiskt har återförts snabbare. Det gör att de administrativa riktlinjerna ställer upp ett antal krav för att FIFO-metoden ska få användas. FIFO-metoden får användas om:

- skulden för uppskjuten skatt bestäms utifrån ett enskilt huvudbokskonto,
- skulden för uppskjuten skatt bestäms utifrån en samlad kategori av konton där samtliga konton har liknande återföringsprofil (dvs. återförs helt och hållet inom en tvåårsperiod från varandra, dvs. exempelvis mellan 9 och 11 år) eller
- skulden för uppskjuten skatt bestäms utifrån en samlad kategori där kontona inte har en liknande återföringsprofil men där företaget kan visa att FIFO-metoden trots det ger ett rimligt mått på återföring till den del återföringstiden överstiger fem år.

Om en koncernenhet väljer att inte tillämpa FIFO-metoden för en samlad kategori, eller om man inte kan visa att punkterna ovan är uppfyllda, måste LIFO-metoden användas.

Både FIFO- och LIFO-metoderna är schabloniserade metoder för att avgöra om uppskjutna skatter har återförts inom fem år eller inte. Om den valda metoden visar att koncernenheten inte har återfört vissa uppskjutna skatter inom fem år ska omräkning göras beträffande det år då skattekostnaden redovisades och det belopp som inte har återförts ska inte räknas som en skattekostnad för det året.

Båda metoderna bygger på att man beräknar skillnaden mellan det redovisade värdet (Outstanding Balance) för sådana uppskjutna skatter som har uppkommit från och med övergångsåret (dvs. det första år då koncernenheten omfattas av ett regelverk för tilläggsskatt) och det högsta tillåtna värdet för uppskjuten skatt för ett visst konto eller en kategori (Maximal Justifiable Amount). Om det redovisade värdet är större än det högsta tillåtna värdet föreligger en icke tillåten balans (Unjustified Balance) för det år som prövas (dvs. det femte året efter det år då skatten

redovisades). Detta värde jämförs med motsvarande värde för föregående år. Om värdet har ökat ska mellanskillnaden behandlas som en sådan icke återförd skatt som inte har återförts inom fem år och som därför ska påverka skatteberäkningen för omräkningsåret enligt 3 kap. 35 § lagen om tilläggsskatt. Om värdet däremot har minskat ska mellanskillnaden behandlas som antingen en minskning av uppskjutna skatter som har påverkat skatteberäkningen, en minskning av sådana uppskjutna skatter som koncernenheten valt att inte ta med vid skatteberäkningen enligt 4 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt eller som en minskning av sådana uppskjutna skatter som fördes in i systemet enligt 4 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt.

Det högsta tillåtna värdet för uppskjuten skatt beräknas olika beroende på om man tillämpar FIFO- eller LIFO-metoden. När man tillämpar FIFO-metoden bestäms beloppet som summan av nettoökningen av det redovisade värdet – de åren då det redovisade värdet ökade – för de senaste fem åren. På så sätt kommer en eventuell nettominskning av det redovisade värdet att anses som en återföring av de tidigast redovisade beloppen. När man tillämpar LIFO-metoden bestäms beloppet som summan av nettobeloppet av ökning och återföringar under de senaste fem åren, under förutsättning att summan är större än noll. På så sätt kommer återföringar att i första hand att hänföras till ökning under femårsperioden.

Om en koncernenhet kan visa att en sammanslagen kategori enbart består av uppskjutna skatter som återförs inom fem år behöver inte något system för att spåra och återföra sådana skatter för den kategorin användas. Sådana uppskjutna skatter som förs in i systemet enligt 4 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt omfattas inte av femårsregeln. Koncernenheten måste därför undanta återföring av sådana på ett sätt som är konsekvent med den metod som används på det sätt som framgår av de administrativa riktlinjerna.

De administrativa riktlinjerna innehåller även vissa förtydliganden beträffande sådana uppskjutna skatter som koncernenheten enligt 4 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt väljer att inte inkludera vid beräkning av den justerade skattekostnaden eftersom de inte förväntas bli reglerade inom fem år.

Ytterligare lagstiftning behövs inte

Den grundläggande regeln om uppskjuten skatt som inte har återförts, betalats eller reglerats på annat sätt inom fem år finns redan i lagen (3 kap. 35 § lagen om tilläggsskatt). Det som behandlas i de administrativa riktlinjerna ändrar inte på detta. Det som behandlas är i stället hur det ska avgöras om en viss uppskjuten skatt har återförts eller inte.

I prop. 2023/24:32 (avsnitt 5.2, s. 128–132) behandlas frågan om hur modellreglerna och kommentarerna till dessa förhåller sig till lagen. Det konstateras att såväl nuvarande som kommande riktlinjer från OECD bör kunna användas för att tolka lagen. En tolkning grundad på riktlinjerna kan dock aldrig gå utöver den lagstiftning som har beslutats. De administrativa riktlinjerna går inte utöver det som framgår av lagen förutom beträffande tillgångar som leasas ut (se avsnitt 14.2 i denna promemoria). De administrativa riktlinjerna innehåller ett antal olika bevisregler för hur en

koncernenhet ska visa om en viss uppskjuten skatt har återförts inom fem år eller inte. Detta ryms inom lagens nuvarande bestämmelser. Mot denna bakgrund görs bedömningen att någon särskild lagstiftning inte behöver införas.

14.2 Tillgångar som leasas ut

Promemorians förslag: Om en leasegivare behandlar ett leasingavtal avseende materiella tillgångar som en fordran i räkenskaperna men som en materiell tillgång vid beskattningen, ska uppskjutna skatter hänförliga till värdeminskningssavdrag avseende tillgången anses som sådana uppskjutna skatter som är hänförliga till värdeminskningssavdrag avseende materiella tillgångar.

Skälen för förslaget: Som framgått i avsnitt 14.1 bygger systemet med tilläggsskatt på att såväl aktuella som uppskjutna skatter beaktas. För att säkerställa att lågbeskattade inkomster verkligen blir föremål för tilläggsbeskattning finns en regel i 3 kap. 35 § lagen om tilläggsskatt som ska tillämpas på uppskjutna skatteskulder som inte betalats eller reglerats i redovisningen senast fem år från det att skulden först redovisades. Om en skatteskuld blir äldre än fem år ska skattekostnaden för det år när skulden först redovisades räknas om vilket kan medföra att ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska betalas. I 3 kap. 36 § lagen om tilläggsskatt finns ett antal särskilt uppräknade undantag från denna regel. För de uppskjutna skatter som räknas upp gäller inte femårsregeln.

Sådana skatteskulder som nämns i 3 kap. 36 § får alltså finnas kvar hur länge som helst och det finns inget behov av att särskilja när olika delar av skatteskulden som är hänförlig till en viss tillgång har uppstått. Den första punkten i uppräknningen gäller uppskjutna skatteskulder som avser värdeminskningssavdrag avseende materiella tillgångar. Denna bestämmelse får exempelvis betydelse för hanteringen av leasingtransaktioner.

Beträffande leasingtransaktioner anges följande i prop. 2023/24:32 (s. 230):

”FAR, Bankföreningen och Finansbolagens förening har pekat på att förslaget kan få stora konsekvenser för leasingtransaktioner. Systemet med tilläggsskatt bygger på redovisning enligt IFRS. Samtidigt kan det konstateras att reglerna för leasing skiljer sig mycket åt mellan IFRS och svensk skatterätt. Mycket översiktligt innebär IFRS (och därmed även systemet med tilläggsskatt) att det är leasetagaren som tar upp den leasade tillgången i sin balansräkning och skriver av på den. Leasegivaren tar upp en fordran. Enligt svensk skatterätt ska leasegivaren ta upp tillgången och leasetagaren dra av leasingavgifterna. Eftersom leasegivaren drar av avskrivningar vid beskattningen kommer ofta det skattemässiga resultatet (de första åren av leasingen) att vara lägre än det redovisningsmässiga resultatet. Leasegivaren kommer då att redovisa en uppskjuten skatt avseende överavskrivningarna. Eftersom leasegivaren kommer att redovisa en fordran (i stället för tillgången) kommer denna latent skatt inte att betraktas som en uppskjuten skatt avseende materiella tillgångar. Det innebär i sin tur att om den

uppskjutna skatten inte återförs inom fem år kommer leasegivaren att bli tvungen att göra en omräkning med anledning av förslaget. Detta kan bli administrativt betungande. Förutom det kan ett leasegivande företag – beroende på dess förhållanden i övrigt – komma att anses lågbeskattat vilket i så fall leder till att det måste betala tilläggsskatt. För tillgångar där redovisningsmässiga avskrivningstiden är 10 år eller kortare kan en leasegivare förmodligen undvika den här effekten genom en konsekvent tillämpning av 20 procents-regeln (jfr ovan). Detta skulle dock ändra de kalkylmässiga förutsättningarna för leasingverksamhet. Eftersom inventarier skrivs av kollektivt kan det bli svårt att tillämpa denna metod om bolaget även har tillgångar som skrivs av på längre tid i redovisningen.”

I propositionen utgick alltså regeringen från att den uppskjutna skatten för en leasegivare skulle anses hänförlig till leasegivarens fordran och inte till den utleasade tillgången med påföljd att den inte skulle anses falla in under bestämmelsen i 3 kap. 36 § 1 lagen om tilläggsskatt. I de administrativa riktlinjerna från juni 2024 behandlas denna situation (avsnitt 1 punkt 60, ny punkt 95.1 i kommentaren till artikel 4.4.5 a i modellreglerna). Där klargörs att när den utleasade tillgången är en materiell tillgång så ska en uppskjuten skatt anses hänförlig till värdeminskningsskatt på en materiell tillgång och inte till en fordran. Det innebär att femårsregeln inte ska gälla i dessa fall. En bestämmelse med den innebörden bör därför införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 3 kap. 36 § lagen om tilläggsskatt.

15 Uppskjuten skatt när värdet beträffande tilläggsskatt skiljer sig åt från värdet enligt räkenskaperna

Promemorians förslag: Det införs en generell regel som innebär att om värdet beträffande tilläggsskatt för en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad skiljer sig åt från det värde samma post har enligt räkenskaperna ska uppskjuten skatt beräknas utifrån värdet beträffande tilläggsskatt i stället för värdet enligt räkenskaperna.

Det införs en definition av begreppet ”värdet beträffande tilläggsskatt” som innebär det värde som tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader tas upp till vid beräkning av det justerade resultatet.

Promemorians bedömning: Det behövs ingen ytterligare lagstiftning för att precisera den generella regeln.

Skälen för förslaget och bedömningen

Gällande rätt

Systemet med tilläggsskatt bygger till stor del på företagets redovisning och då främst koncernredovisningen. Systemet bygger också på att såväl aktuella som uppskjutna skatter beaktas när den effektiva skattesatsen beräknas. Uttrycket ”aktuell skatt” innebär sådan skatt som belöper på årets skattepliktiga resultat medan ”uppskjuten skatt” är sådan skatt som kommer att regleras i framtiden och som beror på temporära skillnader, dvs. skillnader mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller skuld. Utgångspunkten är att de aktuella och uppskjutna skatter som finns i redovisningen – med vissa undantag – också kan beaktas beträffande tilläggsskatten. Eftersom utgångspunkten för systemet är de tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som finns i redovisningen är det en rimlig princip att även beakta de uppskjutna skatter som finns i redovisningen eftersom dessa har beräknats utifrån skillnaden mellan det redovisade värdet och det värde som är gällande för lokal bolagsbeskattning.

Systemet med tilläggsskatt bygger alltså till stor del på de värden som gäller enligt redovisningen. Regelverket innehåller emellertid ett antal uttryckliga regler för tilläggsskatten när det gäller vissa tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader som gör att värdet beträffande tilläggsskatt kan skilja sig från vad som gäller redovisningsmässigt. När värdet för tilläggsskatt skiljer sig åt från vad som gäller redovisningsmässigt blir det materiellt fel att beakta de redovisade värdena för uppskjutna skatter som har beräknats för posten i fråga. Den uppskjutna skatten behöver i stället beräknas utifrån skillnaden mellan värdet för tilläggsskatt och det värde som gäller för lokal bolagsskatt. I de administrativa riktlinjerna från juni 2024 behandlas denna fråga i avsnitt 2. Nedan redogörs översiktligt för innehållet i det avsnittet.

Skillnader mellan det redovisade värdet och värdet beträffande tilläggsskatt

I de administrativa riktlinjerna (punkt 5) listas de artiklar i modellreglerna som innehåller bestämmelser som gör att värdet beträffande tilläggsskatt kan skilja sig åt från det redovisade värdet. I lagen om tilläggsskatt motsvaras detta av:

- 3 kap. 16 § – justering beträffande pensionskostnader (artikel 3.2.1 i),
- 4 kap. 2 § – valmöjlighet beträffande aktierelaterade ersättningar (artikel 3.2.2),
- 3 kap. 17 § – justering av koncerninterna transaktioner (artikel 3.2.3),
- 4 kap. 6–8 §§ – valmöjlighet att använda realisationsprincipen i stället för värdering till verkligt värde (artikel 3.2.5),
- 7 kap. 50 § – värden på tillgångar och skulder för en enhet som ansluter sig till en koncern (artikel 6.2.1 c),
- 7 kap. 56 § – situationer när en andelsöverlåtelse ska behandlas som inkrämsöverlåtelse (artikel 6.2.2),
- 7 kap. 57 § – förvärv eller avyttring av tillgångar och skulder som inte ingår i en omorganisering (artikel 6.3.1),
- 7 kap. 60 § – den generella behandlingen av tillgångar och skulder vid förvärv eller avyttring som en del av en omorganisering enligt 7 kap. 59 § (artikel 6.3.2),

- 7 kap. 61 § – hanteringen av tillgångar och skulder i samband med en omorganisering enligt 7 kap. 59 § som leder till en icke kvalificerad vinst eller förlust för den avyttrande koncernenheten (artikel 6.3.3) och
- 7 kap. 62 § – valmöjlighet att under vissa förutsättningar anpassa värdet beträffande tilläggsskatt till värdet enligt lokala skatteregler (artikel 6.3.4).

När värdet beträffande tilläggsskatt skiljer sig åt från det redovisade värdet blir det inte ett korrekt utfall att beräkna det uppskjutna skattejusteringsbeloppet (3 kap. 30–34 d §§ lagen om tilläggsskatt) utifrån redovisade värden. I stället måste beräkningen utgå från värdet beträffande tilläggsskatt. Alla framtida beräkningar av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet måste utgå från detta värde med justeringar enligt samma redovisningsstandard som används för beräkning av det justerade resultatet (3 kap. 2–6 b §§ lagen om tilläggsskatt). I de fall när värdet för tilläggsskatt anpassas till värdet enligt lokala skatteregler innebär detta att det ska bortses från den uppskjutna skatt som finns i räkenskaperna. Det innebär exempelvis att regeln i 3 kap. 35 § lagen om tilläggsskatt om återföring inom fem år inte blir tillämplig för sådana uppskjutna skattefordringar i räkenskaperna. I de fall när värdet beträffande tilläggsskatt inte överensstämmer med värdet enligt lokala skatteregler måste fordran eller skuld avseende uppskjuten skatt beräknas utifrån värdet beträffande tilläggsskatt och justeras enligt den redovisningsstandard som används för att beräkna det justerade resultatet. Det gäller även om det inte finns någon fordran eller skuld avseende uppskjuten skatt i räkenskaperna för den aktuella posten.

I de administrativa riktlinjerna behandlas även vissa situationer då värdet beträffande tilläggsskatt kan skilja sig från det redovisade värdet i samband med reglerna om övergång till systemet och vid koncerninterna transaktioner. Även i dessa fall ska uppskjuten skatt beräknas utifrån värdet beträffande tilläggsskatt.

Slutligen behandlas bestämmelsen om substansbelopp i 5 kap. 2–11 §§ lagen om tilläggsskatt. Balansvärdet för materiella tillgångar baseras på värdet enligt redovisningen. Det innebär att reglerna om särskilda värden beträffande tilläggsskatt för olika poster inte blir tillämpliga när substansbeloppet beräknas.

De administrativa riktlinjerna föranleder viss ny lagstiftning. Den lagstiftning som behövs är en generell regel om att uppskjuten skatt – för det fall värdet beträffande tilläggsskatt för en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad skiljer sig åt från det värde samma post har enligt räkenskaperna – ska beräknas utifrån värdet beträffande tilläggsskatt i stället för värdet enligt räkenskaperna. De mer precisa reglerna i de administrativa riktlinjerna bedöms inte behöva införas i lagen eftersom dessa endast reglerar hur denna princip ska tolkas i ett antal olika specifika fall (se vidare avsnitt 4 ovan). Mot denna bakgrund görs bedömningen att lagen om tilläggsskatt bör kompletteras med en generell bestämmelse med angiven innebörd.

Begreppet ”värdet beträffande tilläggsskatt” används i lagen om tilläggsskatt när det behöver markeras att det som avses är ett värde som beräknas enligt särskilda regler i lagen om tilläggsskatt. Detta värde kan – men behöver inte – skilja sig åt från det redovisade värdet (som är grunden

för beräkningen enligt lagen om tilläggsskatt). Begreppets innebörd behandlades i propositionen Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2024/25:7 s. 93). Där framgår att avsikten är att begreppet ska motsvara det värde som i inkomstskattelagen (1999:1229) betecknas ”skattemässigt värde”. I och med förslaget i denna promemoria kommer begreppet att användas i större omfattning än tidigare. Det finns därför anledning att införa en uttrycklig definition i lagen om tilläggsskatt. Det föreslås därför att med ”värdet beträffande tilläggsskatt” ska avses det värde som tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader tas upp till vid beräkning av det justerade resultatet.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 2 kap. 1 § samt införandet av 2 kap. 23 a § och 3 kap. 30 a § i lagen om tilläggsskatt.

16 Övriga frågor – samriskföretag

Promemorians förslag: Om svenska koncernenheter i olika koncerner är skattskyldiga för tilläggsskattebelopp avseende ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag ska tilläggsskattebeloppet för vardera koncernenheten minskas med hälften.

Skälen för förslaget: I 6 kap. 2 a § lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om skattskyldighet för nationell tilläggsskatt som avser samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag. En svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag enligt 7 kap. 45 § lagen om tilläggsskatt om företaget hör hemma i Sverige och tillhör den koncern som den svenska koncernenheten ingår i (första stycket). Om det finns flera svenska koncernenheter som är skattskyldiga ska skattskyldigheten fördelas mellan dessa koncernenheter i proportion till varje enhets andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige under det beskattningsår som tilläggsskatten avser (andra stycket). Bestämmelserna har sin grund i artikel 11 om nationell tilläggsskatt i direktivet och punkt 118.10 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna.

Utformningen av bestämmelsens första stycke innebär att två svenska koncernenheter samtidigt kan bli skattskyldiga för hela tilläggsskattebeloppet. Detta kan bli fallet om ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag ägs av två olika koncerner som omfattas av lagen och som båda har svenska koncernenheter vilka är skattskyldiga enligt bestämmelsen. För att denna dubbelbeskattning ska undvikas föreslås att bestämmelsen ändras så att det tilläggsskattebelopp för vilket en svensk koncernenhet är skattskyldig ska minskas med hälften om en svensk koncernenhet i en annan koncern också är skattskyldig för beloppet.

17 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2026.

Bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2025, eller i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2025.

Den rapporterade enheten får dock tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

Skälen för förslaget: Det är angeläget att lagändringarna träder i kraft så snart som möjligt för att säkerställa att den svenska lagen är i överensstämmelse med minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna. Lagändringarna ska därför träda i kraft den 1 januari 2026. Bestämmelserna ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2025, eller i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2025.

Vidare föreslås att den rapporterade enheten får tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023. Möjligheten att införa retroaktiv lagstiftning bör tillämpas mycket restriktivt (prop. 2024/25:7 s. 238–241). I det tidigare lagstiftningsärendet (prop. 2024/25:7) infördes administrativa riktlinjer som antagits av IF i februari, juli och december 2023 i lagen om tilläggsskatt. De bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2025 men den rapporterade enheten kan dock välja att tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023. Motiveringen till att bestämmelserna skulle kunna tillämpas retroaktivt av de skattskyldiga var att det är av stor vikt att de svenska reglerna om tilläggsskatt kan tillämpas på samma sätt och samtidigt som de regler som övriga medlemsstater har infört i sina nationella rättsordningar vid genomförandet av minimibeskattningsdirektivet. Detsamma gäller regler som stater utanför EU har infört med anledning av modellreglerna.

De bestämmelser som föreslås i denna promemoria kommer att träda i kraft den 1 januari 2026. Bestämmelserna är av stor betydelse för redovisningen som ska lämnas i tilläggsskatterapport senast den 30 juni

2026 avseende beskattningsår som har avslutats före den 31 mars 2025 samt för eventuell tilläggsskattedeklaration som ska lämnas senast en månad därefter. De föreslagna lagändringarna baseras på de administrativa riktlinjer som beslutats under år 2024. De administrativa riktlinjerna kan således ha kommit att beaktas i andra medlemsstaters och staters lagstiftning redan från och med den 1 januari 2024 då många stater inte har något problem med att införa lagstiftning retroaktivt. Det är därmed angeläget att även de svenska reglerna kan tillämpas från och med detta datum. Vidare så anpassar sig många koncerner efter de administrativa riktlinjerna från det att de publiceras. För att inte stå i strid med retroaktivitetsförbudet föreslås att bestämmelsernas retroaktiva verkan görs frivillig för företagen. Det innebär att företagen vad avser beskattningsåren 2024 och 2025 kan välja att tillämpa lagen om tilläggsskatt antingen i dess lydelse från och med det ursprungliga ikraftträdandet eller i dess lydelse från och med år 1 januari 2026. Det intresse retroaktivitetsförbudet i 2 kap 10 § regeringsformen är avsett att skydda bör därmed anses tillgodosett.

Företagen bör kunna välja att bara tillämpa en eller några enstaka av de lagändringar som föreslås retroaktivt för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2023. Det bör inte ställas upp några särskilda krav avseende rapportering av vilka val som görs i detta hänseende. För svenska handelsbolag gäller vad som sägs ovan för räkenskapsåret 2024 och 2025. Det bedöms ändamålsenligt att det ska vara den rapporterande enheten, dvs. den enhet som lämnar tilläggsskatterapport, som får begära en retroaktiv tillämpning. En sådan begäran bör ske genom att den rapporterande enheten tillämpar en eller flera av de nu föreslagna reglerna vid beräkningarna enligt lagen om tilläggsskatt som sedermera redovisas i tilläggsskatterapporten, med verkan från beskattningsår 2024.

18 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms stå i proportion till det aktuella lagstiftningsärendet och med utgångspunkt i tillämpliga delar av 7 § förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar.

18.1 Offentligfinansiella effekter

I propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2023/24:32) finns en analys av konsekvenserna av förslaget om införande av lagen om tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt genomför modellreglerna och minimibeskattningsdirektivet i svensk lagstiftning. Modellreglerna är ett omfattande och komplext regelverk och resultatet av ett mångårigt internationellt samarbete. Vilka konsekvenser reglerna får i Sverige beror på i vilken utsträckning andra länder genomför regelverket. De kvantitativa delarna av analysen i propositionen bygger i stor utsträckning på de land-för-land-rapporter som lämnats av svenska

multinationella koncerner under perioden 2016–2021. Land-för-land-rapporteringen är relativt ny och kvaliteten på statistiken varierar. Det komplexa regelverket tillsammans med den osäkerhet som finns i det statistiska underlaget och vad gäller den internationella implementeringen gör att bedömningarna i konsekvensanalysen är osäkra och ska tolkas med försiktighet. Detta gäller särskilt de kvantitativa delarna.

Lagen om tilläggsskatt trädde i kraft den 1 januari 2024. Det finns i dag ingen ny information om svenska multinationella koncerner som kan användas för att fördjupa konsekvensanalysen och eventuellt ompröva de bedömningar som gjordes i nämnda proposition.

I denna promemoria finns förslag och bedömningar om en rad nya och ändrade bestämmelser i lagen om tilläggsskatt. Det rör t.ex. vägledning om hur återföringsregeln för uppskjutna skatteskulder ska tillämpas, regler om hur uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska fastställas för tilläggsskatteändamål samt riktlinjer för gränsöverskridande fördelning av skatter, allokering av vinster och skatter i vissa strukturer som involverar skattetransparenta enheter och behandlingen av specialföretag för värdepapperisering.

Inget av förslagen bedöms ge upphov till någon offentligfinansiell effekt enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner vid ändrade skatte- och avgiftsregler. Bedömningen är vidare att de enskilda förslagen endast får begränsade konsekvenser i övrigt. Ur ett konsekvensanalysperspektiv bör förslagen i stället tolkas och utvärderas tillsammans med de befintliga bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt. Förslagen i denna promemoria ändrar inte i sak de bedömningar och slutsatser som gjordes i nämnda proposition.

18.2 Effekter för företag

Förslagen i promemorian påverkar de företag som omfattas av lagen om tilläggsskatt. I propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner bedömdes att mellan 120 och 130 koncerner med ett svenskt moderföretag skulle omfattas av lagen. Dessa koncerner bedömdes bestå av ca 13 000 koncernenheter (företag) varav 4 000 i Sverige och 9 000 i utlandet. Lagen bedömdes också omfatta 8 000 koncernenheter i Sverige i koncerner med ett utländskt moderföretag. Det finns i dag ingen ny information som ändrar denna bedömning. Vilka av koncernerna och företagen som kommer att påverkas av respektive förslag är dock svårt, och i vissa fall omöjligt, att avgöra. Det är därför inte möjligt att göra en fullskalig analys av förslagets effekter för berörda företag utifrån antal, storlek och bransch, påverkan på berörda företags kostnader, tidsåtgång och verksamhet samt påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag. Information om de nya bestämmelserna bör tillhandahållas inom ramen för övrig information om modellreglerna och lagen om tilläggsskatt. Skatteverket förutsätts uppdatera sina informationsmaterial och vidta lämpliga informationsinsatser.

Förslagets konsekvenser bedöms inte vara av sådan omfattning att en större utvärdering av vad som föreslås i denna promemoria är nödvändig.

18.3 Effekter för kommuner och regioner

Förslagen bedöms inte få några effekter för kommuner och regioner.

18.4 Övriga effekter

Förslagen bedöms inte få några effekter för enskilda, den ekonomiska jämställdheten, den ekonomiska fördelningen eller sysselsättningen.

18.5 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen bedöms endast medföra marginella förändringar för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna då det endast är fråga om ett begränsat antal nya bestämmelser som kompletterar de befintliga bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt. Eventuella tillkommande kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

18.6 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Se avsnitt 4.

19 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt

2 kap.

1 § I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner av vissa begrepp och förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen också i andra kapitel.

Definitioner av följande begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

- allmänt erkänd redovisningsstandard i 20 §
- asymmetrisk vinst och förlust i utländsk valuta i 3 kap. 13 §
- balansvärde i 5 kap. 5 §
- beskattningsår i 24 §
- bestämmande inflytande i 14 §
- betydande snedvridning av konkurrensen i 3 kap. 7 §
- bokfört nettovärde av materiella tillgångar i 23 §
- delägarbeskattad enhet i 7 kap. 2 §
- delägd moderenhet i 13 §
- effektiv skattesats i 3 kap. 37 §
- enhet i 6 § första stycket

fast driftställe i 7 kap. 17 §
fastighetsinvesteringsföretag i 40 §
försäkringsinvesteringsenhet i 41 §
godkänd redovisningsstandard i 21 §
godkänt utdelningsskattessystem i 31 §
huvudenhet i 7 kap. 18 §
huvudregel för tilläggsskatt i 4 §
hör hemma i 1 kap. 11–16 §§
icke kvalificerat imputationsbelopp i 28 §
icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillegodohavande i 29 f §
ideell organisation i 34 §
internationell organisation i 33 §
investeringsenhet i 38 §
investeringsenhet för pensioner i 37 §
investeringsfond i 39 §
justerat resultat i 3 kap. 2 §
justerad skattekostnad i 3 kap. 23 §
kompletteringsregel för tilläggsskatt i 5 §
koncern i 7 §
koncernenhet i 8 §
koncernredovisning i 19 §
kvalificerat imputationsbelopp i 27 §
kvalificerat skattetillegodohavande i 29 §
lågbeskattad koncernenhet i 44 §
lågskattestat i 45 §
marknadsmässigt överlåtbart skattetillegodohavande i 29 a–29 e §§
medräknade skatter i 3 kap. 24–26 §§
mellanliggande moderenhet i 12 §
minimiskattesats i 25 §
modellreglerna i 47 §
moderenhet i 10 §
moderföretag i 11 §
myndighetsenhet i 32 §
nettoskattekostnad i 3 kap. 8 §
offentligt organ i 6 § tredje stycket
omorganisering i 7 kap. 59 §
omvänd hybrid enhet i 7 kap. 4 §
pensionsenhet i 35 §
pensionsfond i 36 §
portföljinnehav i 17 §
procentsats för tilläggsskatt i 3 kap. 38 § första stycket
rapporterande enhet i 43 §
redovisat resultat i 18 §
regel om nationell tilläggsskatt i 3 §
räkenskapsår i 22 §
skattetransparent enhet i 7 kap. 3 §
stat i 46 §
statslös koncernenhet i 48 §
substansbelopp i 5 kap. 2 §
svensk koncernenhet i 9 §
system för beskattning av kontrollerade utländska företag i 26 §
system med avdragsgill utdelning i 7 kap. 66 §
särskild uppskjuten skattefordran i 4 kap. 13 §
tilläggsskatt i 2 §
tilläggsskattebelopp i 3 kap. 37–39 §§
tilläggsskatterapport i 42 §

undantagna utdelningar i 3 kap. 9 §
undantagen vinst och förlust avseende ägarintressen i 3 kap. 10 §
undantagna enheter i 1 kap. 5–8 §§
värdet beträffande tilläggsskatt i 23 a §
ägarenhet i 16 §
ägarintresse i 15 §
överskjutande vinst i 3 kap. 38 § andra stycket
övrigt skattetillgodohavande i 30 §.

Paragrafen innehåller en inledning till kapitlet där det framgår var definitioner och förklaringar finns. Paragrafen innehåller också en lista med begrepp och termer och en hänvisning till var de förklaras. I listan finns begrepp och termer som används på flera olika ställen i lagen. Ändringen är redaktionell och innebär att den nya definitionen av värdet beträffande tilläggsskatt införs i listan.

Värdet beträffande tilläggsskatt

23 a § *Med värdet beträffande tilläggsskatt avses det värde som tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader tas upp till vid beräkning av det justerade resultatet.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i såväl modellreglerna som direktivet. I paragrafen definieras begreppet ”värdet beträffande tilläggsskatt” som det värde som tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader tas upp till vid beräkning av det justerade resultatet. Begreppet används i den befintliga lagen i 2 kap 18 §, 18 a § och 4 kap. 28 § samt i förslaget till 3 kap. 30 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

3 kap.

27 a § *Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas genom att hela den utländska skatten läggs samman och avräknas mot en moderenhets lokala skatt på inkomst som härrör från källa i en annan stat enligt 27 c § ska kostnaden för medräknade skatter som avser utdelning i moderenhets räkenskaper fördelas enligt bestämmelserna i 27 b–27 d §§. Om flera lokala skatter tas ut på olika beskattningsunderlag ska fördelningen göras för varje sådan lokal skatt för sig.*

Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas separat inom olika inkomst kategorier ska fördelningen enligt 27 b–27 d §§ göras för varje sådan kategori för sig. Inkomst som härrör från källa i den stat där moderenheten hör hemma ska då hänföras till den kategori dit utländsk skatt på sådan inkomst hör.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna, vilka enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 ska gälla också i fråga om fördelning av medräknade skatter på utdelning som lämnas av en koncernenhet till en annan. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

Av *första stycket* framgår att om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas genom s.k. overall-avräkning, dvs. att alla utländska skatter läggs samman och avräknas mot den lokala skatten på de utländska inkomsterna, ska kostnaden för medräknade skatter i moderenhets räkenskaper som

avser utdelning från en koncernenhet fördelas enligt bestämmelserna i 27 b–27 d §§.

Av *andra stycket* framgår att om avräkning sker enligt regler som delar in utländska inkomster i kategorier, s.k. baskets, ska fördelningen enligt 27 b–27 d §§ göras för varje sådan kategori för sig. Vidare framgår att när fördelningen ska göras på detta sätt ska inkomst som härrör från källa i den stat där moderenheten hör hemma hänföras till den kategori till vilken utländsk skatt på sådan inkomst hör.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

27 b § *Kostnaden för medräknade skatter ska fördelas från moderenheten till dess fasta driftställen och enheter. Det belopp som ska fördelas ska motsvara beloppet av medräknade skatter att fördela enligt 27 c § multiplicerat med kvoten av det fasta driftställets eller enhetens fördelningsbelopp och summan av samtliga fördelningsbelopp.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna, vilka enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 ska gälla också i fråga om fördelning av medräknade skatter som på utdelning som lämnas av en koncernenhet till en annan. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

I paragrafen anges att kostnaden för medräknade skatter ska fördelas från moderenheten till varje fast driftställe och enhet med ett belopp som motsvarar beloppet av medräknade skatter att fördela multiplicerat med kvoten av det fasta driftställets eller enhetens fördelningsbelopp och summan av samtliga fördelningsbelopp. Vad som avses med uttrycket medräknade skatter att fördela framgår av 3 kap. 27 c §. I 3 kap. 27 d § framgår hur fördelningsbelopp ska beräknas.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

27 c § *Med medräknade skatter att fördela avses en huvudenhets eller moderenhets totala aktuella skattekostnad enligt lokala regler minskat med*

1. ett belopp som motsvarar lokal skatt på inkomst som inte härrör från källa i en annan stat,

2. skatt som ska fördelas enligt 7 kap. 63 a–63 e §§, och

3. ett belopp som motsvarar lokal skatt som avser andra inkomst kategorier än den kategori som fördelningen av skatten avser, om fördelning ska ske på det sätt som anges i 27 a § andra stycket.

Om skattesatsen för en moderenhet är progressiv ska beloppet i första stycket 1 beräknas genom att inkomsten hänförs till de tillämpliga skattesatserna i proportion till den lokala inkomstens andel av hela inkomsten.

Med inkomst som härrör från källa i en annan stat avses

– inkomst som enligt lokala regler om avräkning av utländsk skatt härrör från källa i en annan stat, och

– annan inkomst, om inkomsten ingår i det justerade resultatet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybrid enhet eller en omvänd hybrid enhet som hör hemma i en annan stat.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna, vilka enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 ska gälla också i fråga om fördelning av medräknade skatter som på utdelning som lämnas av en koncernenhet till en annan. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

I *första stycket* anges vad som avses med uttrycket medräknade skatter att fördela. Beloppet av medräknade skatter att fördela utgår från en huvudenhets eller moderenhets totala aktuella skattekostnad enligt lokala regler. Detta belopp ska minskas med ett belopp som motsvarar lokal skatt på inkomst som inte härrör från källa i en annan stat och med skatt som ska fördelas enligt 7 kap. 63 a–63 e §§, dvs. skatt enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag (CFC-bolag) enligt vilket beskattning av en delägare sker gemensamt för ägarens CFC-bolag i olika stater ("blended CFC tax regime"). Av första stycket framgår vidare att om avräkning enligt lokala regler sker separat för olika kategorier av inkomster ska minskning ske även med lokal skatt i andra inkomst-kategorier.

Av *andra stycket* framgår att om en moderenhet beskattas med en progressiv skattesats ska inkomsten proportioneras på de tillämpliga skattesatserna.

I *tredje stycket* anges vad som avses med uttrycket inkomst som härrör från källa i en annan stat. Det är dels sådan inkomst som enligt lokala regler om avräkning av utländsk skatt härrör från källa i en annan stat, dels annan inkomst, om inkomsten ingår i det justerade resultatet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet som hör hemma i en annan stat.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

27 d § *Fördelningsbeloppet för ett fast driftställe beräknas genom att huvudenhetens inkomst från det fasta driftstället multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.*

Fördelningsbeloppet för en huvudenhet eller moderenhet beräknas genom att annan inkomst som härrör från källa i en annan stat än utdelning eller inkomst från fast driftställe, multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll. Om olika skattesatser gäller för inkomsterna, ska summan av inkomsterna i varje inkomstslag multipliceras med tillämplig skattesats och minskas med avräkningsbar utländsk skatt för varje inkomstslag.

Fördelningsbeloppet för en enhet som lämnar utdelning beräknas genom att lämnad utdelning multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moderenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna, vilka enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 ska gälla också i fråga om fördelning av medräknade skatter som på utdelning som

lämnas av en koncernenhet till en annan. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

I *första stycket* anges att fördelningsbeloppet för ett fast driftställe beräknas genom att huvudenhetens inkomst från det fasta driftstället multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

I *andra stycket* anges att fördelningsbeloppet för en huvudenhet eller moderenhet beräknas genom att inkomst med källa i en annan stat, som inte är utdelning eller inkomst från fast driftställe, multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll. Om olika skattesatser gäller för inkomsterna, ska summan av inkomsterna i varje inkomstslag multipliceras med tillämplig skattesats och minskas med avräkningsbar utländsk skatt för varje inkomstslag.

I *tredje stycket* anges att fördelningsbeloppet för en enhet som lämnar utdelning beräknas genom att lämnad utdelning multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moderenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

30 a § *Om värdet beträffande tilläggsskatt för en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad skiljer sig åt från det värde samma post har enligt räkenskaperna ska uppskjuten skatt beräknas utifrån värdet beträffande tilläggsskatt i stället för värdet enligt räkenskaperna.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i såväl direktiv som modellreglerna. Däremot kommer den allmänna princip som paragrafen innehåller till uttryck i flera olika kommentarspunkter till olika artiklar i modellreglerna.

I paragrafen slås fast en allmän princip för regelverket för tilläggsskatt. Enligt regelverket gäller normalt sett att de uppskjutna skatter som finns i redovisningen – med vissa undantag – kan beaktas vid beräkning av den effektiva skattesatsen. I regelverket för tilläggsskatten finns det emellertid ett antal uttryckliga regler där beräkningen av det justerade resultatet görs utifrån andra värden än de som finns i redovisningen. Den allmänna princip som slås fast i paragrafen innebär att den rapporterade enheten i sådana fall inte ska beakta den uppskjutna skatt som finns i redovisningen för posten i fråga. Uppskjuten skatt kommer därmed i dessa fall att beräknas utifrån skillnaden mellan värdet för tilläggsskatt och det värde som gäller för lokal bolagsskatt. När bestämmelsen tillämpas uppstår en särskild fordran eller skuld för uppskjuten skatt. Den ska beräknas och justeras på samma sätt som övriga fordringar och skulder för uppskjuten skatt justeras enligt den redovisningsstandard som ligger till grund för beräkningen av justerat resultat. Detta gäller samtliga poster där det redovisade värdet och värdet beträffande tilläggsskatt skiljer sig åt. Det gäller även om det inte finns någon uppskjuten skatt i redovisningen för posten i

fråga (på grund av att det redovisade värdet överensstämmer med värdet enligt lokala skatteregler). Närmare vägledning om hur principen ska tillämpas för olika poster finns i avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

34 a § För en moderenhet *eller huvudenhet* som enligt nationella skatteregler är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag, *en filial, ett fast driftställe, en hybridenhet eller omvänd hybridenhet* ska en fiktiv uppskjuten skattefordran beräknas, om

1. enhetens inhemska förlust för det aktuella beskattningsåret eller tidigare beskattningsår helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

2. utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter kvittning enligt 1,

3. utländsk skatt inte får avräknas senare år, och

4. den inhemska förlust som helt eller delvis har kvittats enligt 1 ett tidigare år beaktas vid omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk.

Skattefordran ska uppgå till den inhemska förlusten som kvittas enligt första stycket 1 multiplicerad med det lägsta av den nationella skattesatsen och minimiskattesatsen.

Om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen, ska den fiktiva uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras, ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

Paragrafen motsvarar delvis punkt 82.4 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna. Ändringen i första stycket följer av punkt 82.4 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna.

Ändringen i *första stycket* innebär att vad som gäller i fråga om kontrollerade utländska företag enligt paragrafen också ska gälla i fråga om en filial, ett fast driftställe, en hybridenhet eller omvänd hybridenhet samt att även tidigare års förlust ska beaktas.

Övervägandena finns i avsnitt 8.

34 c § För en moderenhet *eller huvudenhet* som enligt nationella skatteregler är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag, *en filial, ett fast driftställe, en hybridenhet eller omvänd hybridenhet* ska en särskild uppskjuten skattefordran beräknas, om

1. enhetens inhemska förlust för det aktuella beskattningsåret eller tidigare beskattningsår helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

2. utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter kvittning enligt 1, och

3. belopp som inte avräknats ett tidigare år får avräknas senare år mot skatt på den inhemska inkomst som ingår i beräkningen av enhetens justerade resultat.

Den särskilda uppskjutna skattefordran ska uppgå till det lägsta av

1. det högsta tillåtna avräkningsbeloppet som enligt nationella regler får beaktas ett senare år, och

2. moderenhetens inhemska förlust för beskattningsåret enligt nationella regler multiplicerad med den nationella skattesatsen.

Om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen, ska den särskilda uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella

skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras, ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

Paragrafen motsvarar delvis punkt 82.2 och 82.3 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna. Ändringen i första stycket följer av punkt 82.1 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna.

Ändringen i *första stycket* innebär att vad som gäller i fråga om kontrollerade utländska företag enligt paragrafen också ska gälla i fråga om en filial, ett fast driftställe, en hybridenhet eller omvänd hybridenhet samt att även tidigare års förlust ska beaktas.

Övervägandena finns i avsnitt 8.

36 § Bestämmelsen i 35 § första stycket gäller inte om den uppskjutna skattekulden avser

1. värdeminskingsavdrag avseende materiella tillgångar,
2. kostnader för licenser eller liknande tillgångar som gäller i förhållande till en offentlig förvaltning och ger rätt att använda fast egendom eller nyttja en naturresurs, om nyttjandet medför betydande investeringar i materiella tillgångar,
3. kostnader för forskning och utveckling,
4. kostnader för avveckling och sanering,
5. orealiserade nettovinster vid redovisning till verkligt värde,
6. orealiserade nettovinster som beror på fluktuationer i utländsk valuta,
7. försäkringsreserver och förutbetalda anskaffningskostnader för försäkringsavtal,
8. vinster från försäljning av materiella anläggningstillgångar i samma stat som koncernenheten hör hemma i, om vinsterna återinvesteras i materiella anläggningstillgångar i samma stat, eller
9. ytterligare belopp som lagts till i redovisningen som en följd av en förändring av redovisningsprinciperna för de poster som avses i 1–8.

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

Paragrafen motsvarar artikel 22.8 i direktivet och artikel 4.4.5 i modellreglerna. I paragrafen finns en uppräknig av de områden inom vilka den femåriga tidsgränsen i 35 § första stycket inte gäller.

Andra stycket, som är nytt, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 95.1 i kommentaren till artikel 4.4.5 a i modellreglerna. Bestämmelsen gäller när en leasegivare har en materiell tillgång som omfattas av ett leasingavtal. Enligt svenska skatte- och redovisningsregler för juridisk person kan en leasegivare redovisa en sådan tillgång i sin balansräkning. Såväl skatte- som redovisningsmässigt är det alltså leasegivaren som gör avskrivningar på tillgången. I koncernredovisningen (exempelvis enligt IFRS) ska däremot en leasegivare inte redovisa den materiella tillgången i sin balansräkning. I stället redovisas en fordran på lease-tagaren. För svenska företag är det alltså en skillnad mellan redovisningen i juridisk person och koncernredovisningen. Genom det nya andra stycket klargörs att en uppskjuten skatteskuld som är hänförlig till värdeminskingsavdrag 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 1. Även om en

sådan skuld inte har återförts, betalats eller reglerats på annat sätt inom fem år kommer den därmed inte att medföra omräkning enligt 35 §.

Övervägandena finns i avsnitt 14.2.

4 kap.

Alternativregel för uppskjuten skatt som ska fördelas till en koncernenhet

16 a § *En rapporterende enhet kan välja att inte tillämpa 3 kap. 27 §, 7 kap. 25 a, 63 f–63 i och 64 a–64 d §§ om fördelning av uppskjuten skatt för en stat. Om ett sådant val görs ska den uppskjutna skatten inte ingå i den justerade skattekostnaden för vare sig huvudenheten eller moderenheten eller någon av koncernenheterna.*

Ett sådant val gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterende enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 71.16 i kommentaren till artikel 4.4.1, punkt 59.4 i kommentaren till artikel 4.3.2 d och punkt 52.35 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna.

Av första stycket framgår att den rapporterende enheten får välja att inte fördela uppskjuten skatt från en koncernenhet till en annan enligt 3 kap. 27 §, 7 kap. 25 a, 63 f–63 i och 64 a–64 d §§. Bestämmelserna om fördelning av skattekostnad ska i sådant fall endast tillämpas på aktuell skatt. Valet omfattar samtliga uppskjutna skatter i en stat. Uppskjuten skatt i andra stater omfattas däremot inte. Om ett sådant val görs ska den uppskjutna skatten inte ingå i den justerade skattekostnaden för vare sig huvud- eller moderenheten eller någon av de koncernenheter som fördelning annars ska ske till enligt 3 kap. 27 §, 7 kap. 25 a, 63 f–63 i och 64 a–64 d §§.

Av andra stycket framgår att valet är giltigt i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Om valet inte återkallas, fortsätter det att gälla tills vidare. Om valet återkallas, så är återkallelsen bindande i fem år från och med det år som återkallelsen avser.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

6 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt (2–2 c §§),
- skattskyldighet enligt huvudregeln för tilläggsskatt (3–8 §§),
- skattskyldighet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt (9–15 §§), och
- undantag från reglerna under fem år (16–18 §§).

I 7 kap. finns bestämmelser om hur bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas för särskilda enheter och transaktioner.

I paragrafen anges vilka bestämmelser som kapitlet innehåller. Ändringen är redaktionell och innebär att de nya bestämmelser som införs i kapitlet läggs till.

2 § 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 §. *Detta gäller dock inte ett specialföretag för värdepapperisering.*

En minoritetsägd koncernenhet som är en svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 7 kap. 41 §.

Ett fast driftställe som är statslöst enligt 1 kap. 15 § är skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats för enheten enligt 3 kap. 42 §, under förutsättning att

1. platsen för affärsverksamhet från vilken verksamhet bedrivs finns i Sverige, eller

2. verksamheten, om den inte bedrivs från någon viss plats, är att likställa med affärsverksamhet som bedrivs av en huvudenhet på en plats i Sverige.

Paragrafen har sin grund i artikel 11 i direktivet (som gäller nationell tilläggsskatt), vilken speglar huvudregeln för tilläggsskatt. Motsvarande reglering saknas i modellreglerna.

Paragrafen innehåller bestämmelsen om skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt enligt regeln om nationell tilläggsskatt.

Av den nya andra meningen i *första stycket* framgår att paragrafen inte gäller ett specialföretag för värdepapperisering.

2 a § En svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag enligt 7 kap. 45 §, om företaget

1. hör hemma i Sverige, och

2. tillhör den koncern som den svenska koncernenheten ingår i.

Om en koncern har flera svenska koncernenheter ska skattskyldigheten för tilläggsskattebeloppet fördelas mellan dessa i proportion till varje enhets andel av koncernens anställda och materiella tillgångar i Sverige under det beskattningsår som tilläggsskatten avser.

Om skattskyldighet enligt första stycket avser svenska koncernenheter i olika koncerner ska tilläggsskattebeloppet för respektive koncernenhet minska med hälften.

Paragrafen har sin grund i artikel 11 om nationell tilläggsskatt i direktivet och punkt 118.10 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna.

Paragrafen innehåller bestämmelsen om skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt enligt regeln om nationell tilläggsskatt såvitt avser samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag. Ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag är inte en koncernenhet enligt 2 kap. 8 § och är därmed inte skattskyldigt för nationell tilläggsskatt enligt 2 §. Skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt som avser ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag följer i stället av bestämmelserna i denna paragraf. Av bestämmelsen framgår att en svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag enligt 7 kap. 45 § om företaget hör hemma i Sverige, och tillhör den koncern som den svenska koncernenheten ingår i.

Tredje stycket, som är nytt, innebär att i det fall att svenska koncernenheter i olika koncerner är skattskyldiga för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett

dotterföretag till ett samriskföretag ska tilläggsskattebeloppet för respektive koncernenhet minskas med hälften.

Övervägandena finns i avsnitt 16.

2 b § *En svensk koncernenhet som är originator är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på en svensk koncernenhet som är ett specialföretag för värdepapperisering. Om originatorn inte är en svensk koncernenhet är specialföretaget skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på detta.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet, men motsvarar punkt 118.40.10 i kommentaren till artikel 10.1 (definitionen av ”qualified domestic top-up tax”), (punkt 23 i avsnitt 6 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024).

Paragrafen är en särskild reglering för specialföretag för värdepapperisering och gäller i stället för 2 §. I paragrafen regleras skattskyldigheten för en svensk koncernenhet som är ett specialföretag för värdepapperisering.

Om originatorn är en svensk koncernenhet, t.ex. en bank, så är det originatorn som är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på en svensk koncernenhet som är ett specialföretag för värdepapperisering. Om originatorn hör hemma i en annan stat är det specialföretaget för värdepapperisering som är skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på detta.

Originator, specialföretag för värdepapperisering och värdepapperisering definieras i 2 c §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

2 c § *Med originator avses detsamma som i artikel 2.3 enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2017/2402 av den 12 december 2017 om ett allmänt ramverk för värdepapperisering och om inrättande av ett särskilt ramverk för enkel, transparent och standardiserad värdepapperisering samt om ändring av direktiven 2009/65/EG, 2009/138/EG och 2011/61/EU och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 648/2012.*

Med specialföretag för värdepapperisering avses en koncernenhet

1. vars verksamhet uteslutande består i att främja genomförandet av en eller flera värdepapperiseringar,

2. som ställer sina tillgångar som säkerhet till förmån för sina fordringsägare eller fordringsägare i ett annat specialföretag för värdepapperisering, och

3. som varje år betalar ut all avkastning på tillgångarna till sina fordringsägare eller ett annat specialföretags fordringsägare förutom

a). ett belopp för att tillgodose ett krav enligt avtal på utdelning av vinst till andelsägarna eller motsvarande, eller

b). ett belopp som enligt avtal rimligen kommer att krävas för att

– göra avsättningar för framtida betalningar som krävs av enheten enligt avtal, eller

– behålla eller förbättra enhetens kreditvärdighet.

En koncernenhet ska dock bara anses vara ett specialföretag för värdepapperisering om den vinst som avses i andra stycket 3 a är försumbar i förhållande till enhetens intäkter för ett visst räkenskapsår.

Med värdepapperisering avses ett arrangemang som uppfyller följande förutsättningar.

1. Det genomförs i syfte att sammanföra och ompaketera en portfölj av tillgångar för andra investerare än koncernenheter på ett sådant sätt att tillgångarna avskiljs från originatorns tillgångar.

2. Det finns avtal som begränsar investerarnas risk vid insolvens hos den enhet som innehar de separerade tillgångarna på så sätt att övriga kända fordringsägares fordringar på enheten eller annan enhet som ingår i arrangemanget är efterställda i förhållande till investerarnas fordringar.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet, men motsvarar punkt 148.2–148.4 i kommentaren till artikel 10.1 i modellreglerna.

I paragrafen definieras originator, specialföretag för värdepapperisering och värdepapperisering.

Av *första stycket* framgår att med originator avses detsamma som i artikel 2.3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2017/2402 av den 12 december 2017 om ett allmänt ramverk för värdepapperisering och om inrättande av ett särskilt ramverk för enkel, transparent och standardiserad värdepapperisering samt om ändring av direktiven 2009/65/EG, 2009/138/EG och 2011/61/EU och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 648/2012. Av artikel 2.3 i förordningen framgår att en originator är en enhet som själv eller via anknutna enheter, direkt eller indirekt, var part i det ursprungliga avtal som gav upphov till de förpliktelser eller potentiella förpliktelser för gäldenären eller den potentiella gäldenären som ligger till grund för de exponeringar som värdepapperiseras, eller förvärvar tredje parts exponeringar för sin egen räkning och därefter värdepapperiserar dem.

Hänvisningen till förordningen är dynamisk dvs. det som avses är den vid varje tidpunkt gällande lydelsen av artikeln.

I *andra stycket* definieras specialföretag för värdepapperisering. För att det ska vara fråga om ett specialföretag för värdepapperisering måste vissa krav uppfyllas. Av *punkt 1* framgår att koncernenhetens verksamhet uteslutande ska bestå i att främja genomförandet av en eller flera värdepapperiseringar. Det kan vara ett bolag, en trust eller en annan enhet, som inte är en originator eller ett medverkande institut, som inrättats för att genomföra en eller flera värdepapperiseringar. Koncernenhetens verksamhet får inte gå utöver vad som är lämpligt för att uppnå detta mål. Enligt *punkt 2* ska koncernenheten ställa sina tillgångar som säkerhet till förmån för sina fordringsägare eller fordringsägare i ett annat specialföretag för värdepapperisering. I *punkt 3* anges att koncernenheten varje år eller mer frekvent ska betala all avkastning på tillgångarna till sina fordringsägare eller ett annat specialföretags fordringsägare. Detta gäller dock inte belopp som behövs för att tillgodose ett krav enligt avtal på utdelning av vinst till dess andelsägare eller motsvarande. Det gäller heller inte belopp som enligt avtal rimligen kommer att krävas för att göra avsättningar för framtida betalningar som krävs av enheten enligt avtal, eller behålla eller förbättra enhetens kreditvärdighet.

Av *tredje stycket* framgår att en koncernenhet ska dock bara anses vara ett specialföretag för värdepapperisering om den vinst som avses i punkt 3 a är försumbar i förhållande till enhetens intäkter för ett visst räkenskapsår.

I *fjärde stycket* definieras värdepapperisering. Av *punkt 1* framgår att värdepapperisering är ett arrangemang som genomförs i syfte att samman-

föra och ompaketera en portfölj av tillgångar för andra investerare än koncernenheter på ett sådant sätt att tillgångarna avskiljs från originatorns tillgångar (jfr artikel 2.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2017/2402 av den 12 december 2017 om ett allmänt ramverk för värdepapperisering och om inrättande av ett särskilt ramverk för enkel, transparent och standardiserad värdepapperisering samt om ändring av direktiven 2009/65/EG, 2009/138/EG och 2011/61/EU och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 648/2012). Det är således av stor vikt att koncernenhetens förpliktelser avskiljs från originatorns förpliktelser.

Av *punkt 2* framgår att det krävs vidare att det finns avtal som begränsar investerarnas risk vid insolvens hos den enhet som innehar de separerade tillgångarna på så sätt att övriga kända fordringsägares fordringar på enheten eller annan enhet som ingår i arrangemanget är efterställda i förhållande till investerarnas fordringar.

Det finns olika typer av värdepapperisering. Traditionell värdepapperisering är det vanligaste och det innebär att det ekonomiska intresset i de exponeringar som värdepapperiseras överförs genom att äganderätten till dessa exponeringar överförs från originatorn till ett specialföretag för värdepapperisering eller genom sekundärt deltagande av ett specialföretag för värdepapperisering, i fall där de emitterade värdepapperen inte medför någon betalningsförpliktelse för originatorn.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

9 § Om tillämpningen av 2 § om nationell tilläggsskatt och en huvudregel för tilläggsskatt i en stat inte leder till att tilläggsskattebelopp för koncernens samtliga lågbeskattade koncernenheter tas ut i sin helhet, är svenska koncernenheter skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt enligt bestämmelserna i 10–13 §§.

Kompletteringsregeln ska inte tillämpas på investeringsenheter *eller specialföretag för värdepapperisering*.

Första stycket saknar direkt motsvarighet i direktivet. Andra stycket motsvarar artikel 12.3 och 13.3 i direktivet och artikel 2.4.3 i modellreglerna. Tillägget i det andra stycket motsvarar punkt 20 i avsnitt 6.1.4 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024.

Av tillägget i *andra stycket* framgår att specialföretag för värdepapperisering är undantagna från tillämpningen av kompletteringsregeln. Sådana koncernenheter kan således inte bli skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

7 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- delägarbeskattade enheter (2–16 §§),
- fasta driftställen (17–26 §§),
- investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter (27–40 §§),
- minoritetsägda koncernenheter (41 och 42 §§),
- samriskföretag (43–47 §§),
- enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern (48–56 §§),
- överföring av tillgångar eller skulder (57–62 §§),
- kontrollerade utländska företag, hybridenheter *och omvända hybridenheter* (63–65 §§),
- moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning (66–70 §§),

- koncerner med flera moderföretag (71–77 §§), och
- godkänt utdelningsskattesystem (78–83 §§).

I paragrafen anges vilka bestämmelser kapitlet innehåller. Ändringen är redaktionell och innebär att åttonde strecksatsen ändras till följd av ändringar i kapitlet.

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 *delägaren* hör hemma enligt lagstiftningen där. *För att en ägare ska anses vara delägare ska den inte vara en delägarbeskattad enhet. Det krävs också att samtliga enheter under delägaren i ägarkedjan är skattetransparenta enligt lagstiftningen i den stat där ägaren hör hemma. Om samtliga ägarenheter i ägarkedjan är delägarbeskattade ska moderföretaget anses vara delägare.*

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 tilläggsskatt 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.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 3.12 i direktivet och artikel 10.2.1 och 10.2.4 i modellreglerna. I paragrafen anges vad som avses med skattetransparent enhet. En delägarbeskattad enhet är enligt första stycket en skattetransparent enhet till den del dess delägare är skattskyldiga för dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust enligt lagstiftningen i den stat där dess ägare hör hemma. Ändringen i första stycket följer av punkt 154–156 i kommentaren till artikel 10.2.1 i modellreglerna.

Ändringen i *första stycket* innebär att klassificeringen av en delägarbeskattad enhet som skattetransparent enhet eller omvänd hybridenhet ska, när enheten innehas av en annan delägarbeskattad enhet, göras med avseende på om skattskyldighet gäller för denna andra enhets delägare som inte är delägarbeskattad. Detta ska inte gälla om delägaren är en moderenhet.

Övervägandena finns i avsnitt 10.

4 § 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. *För att en ägare ska anses vara delägare ska den inte vara en delägarbeskattad enhet. Det krävs också att samtliga enheter under ägaren i ägarkedjan är skattetransparenta enligt lagstiftningen i den stat där ägaren hör hemma. Om samtliga ägarenheter i ägarkedjan är delägarbeskattade ska moderföretaget anses vara delägare.*

Paragrafen motsvarar delvis artikel 3.12 i direktivet och artikel 10.2.1 i modellreglerna. I paragrafen anges vad som avses med omvänd hybridenhet. En delägarbeskattad enhet är en omvänd hybridenhet till den del dess ägare inte är skattskyldiga för enhetens intäkter, kostnader, vinst eller

förlust enligt lagstiftningen i den stat där ägaren hör hemma. Ändringen följer av punkt 154–156 i kommentaren till artikel 10.2.1 i modellreglerna.

Ändringen innebär att klassificeringen av en delägarbeskattad enhet som skattetransparent enhet eller omvänd hybridenhet ska, när enheten innehas av en annan delägarbeskattad enhet, göras med avseende på om skattskyldighet gäller för denna andra enhets delägare som inte är delägarbeskattad. Detta ska inte gälla om delägaren är en moderenhet.

Övervägandena finns i avsnitt 10.

6 § Det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet ska minskas med det belopp som hör till ägare som inte är koncernenheter och som äger enheten direkt eller *indirekt* genom en *sådan* skattetransparent struktur som också ägs av den *koncernenheten* som är delägare enligt 3 eller 4 §.

Första stycket gäller inte delägarbeskattade enheter som är moderföretag. Det gäller inte heller till den del en delägarbeskattad enhet ägs, direkt eller *indirekt* genom en skattetransparent struktur, av ett moderföretag som är en delägarbeskattad enhet.

Paragrafen motsvarar artikel 19.1 i direktivet och artikel 3.5.3 och 3.5.4 i modellreglerna. Paragrafen behandlar minskning av redovisat resultat när den delägarbeskattade enheten har ägare som inte är koncernenheter (minoritetsägare). Ändringarna följer av punkt 59 i kommentaren till artikel 3.5.3 och punkt 232.1 i kommentaren till artikel 3.5.4 i modellreglerna.

Ändringen i *första stycket* innebär att med skattetransparent struktur i bestämmelsen avses en sådan som ägs av både minoritetsägaren och den koncernenhet som är delägare enligt 3 eller 4 §.

Ändringen i *andra stycket* innebär att undantaget i nuvarande andra stycket 2 begränsas till att gälla till den del den delägarbeskattade enheten ägs, direkt eller *indirekt* genom en skattetransparent struktur, av ett moderföretag som är en delägarbeskattad enhet.

Övervägandena finns i avsnitt 11.

8 § Det redovisade resultat som återstår efter minskning och fördelning enligt 6 eller 7 § ska fördelas till

1. koncernenhetens ägare enligt 3 § i enlighet med deras ägarintressen om enheten är en skattetransparent enhet som inte är moderföretag,

2. koncernenheten själv om enheten är en skattetransparent enhet som är moderföretag, och

3. koncernenheten själv om enheten är en omvänd hybridenhet.

Paragrafen motsvarar artikel 19.4 och 19.5 i direktivet och artikel 3.5.1 b och c i modellreglerna. I paragrafen behandlas fördelningen av redovisat resultat. Ändringarna följer av punkt 214 i kommentaren till artikel 3.5.1 i modellreglerna.

Ändringen i *första stycket 1* innebär att fördelningen av redovisat resultat ska återspegla bedömningen i 3 § i fråga om vilken koncernenhet som anses vara delägare.

Övervägandena finns i avsnitt 10.

11 § Om redovisat resultat fördelas till en ägarenhet enligt 8 § 1 ska skattekostnad fördelas till ägarenheten på samma sätt, om skattekostnaden

1. avser medräknade skatter, och
2. har redovisats i den skattetransparenta enhetens räkenskaper.

Om skattekostnad fördelas till en skattetransparent enhet enligt 63 § till följd av att enheten är ett kontrollerat utländskt företag ska den fördelade skattekostnaden också omfattas av fördelning enligt första stycket. Detta gäller dock enbart om ägarenheten ägs av den koncernenhet som anges i 63 § första stycket.

Paragrafen motsvarar artikel 24.2 i direktivet och artikel 4.3.2 b i modellreglerna. I paragrafen anges vilka skattekostnader som avser inkomst från en skattetransparent enhet som ska fördelas till en ägarenhet enligt 8 § 1. Ändringarna följer av punkt 57.1–57.4 i kommentaren till artikel 4.3.2 b i modellreglerna.

Genom ändringen i *första stycket 2* förtydligas att de skattekostnader som är i fråga är sådana som redovisats i en skattetransparent enhets räkenskaper, vilket också följer av hänvisningen till 8 § 1 i paragrafen. Ändringen är av rättelsekaraktär.

I det *andra stycket*, som är nytt, anges vad som gäller om en skattetransparent enhet också är ett kontrollerat utländskt företag till vilket CFC-beskattnings fördelas enligt 63 §. Skattekostnad som fördelas till den skattetransparenta enheten enligt nämnda bestämmelse ska fördelas vidare till dess ägarenhet. Detta gäller dock enbart om ägarenheten i sin tur ägs av den koncernenhet som anges i 63 § första stycket, dvs. den koncernenhet som CFC-beskattats.

Övervägandena finns i avsnitt 12.

25 § Kostnaden för *andra* medräknade skatter i en *huvudenhets* räkenskaper är sådana som avses i 25 a–25 e §§ ska fördelas till ett fast driftställe om den är hänförlig till det justerade resultatet för det fasta driftstället.

Fördelning enligt första stycket ska ske med ett belopp som motsvarar huvudenhetens skatt på inkomsten från det fasta driftstället enligt lokala skatteregler i den stat där huvudenheten hör hemma, minskat med utländsk skatt på inkomsten som avräknas.

Paragrafen motsvarar artikel 24.1 i direktivet och artikel 4.3.2 a i modellreglerna. Paragrafen behandlar fördelningen av medräknade skatter mellan huvudenhet och fast driftställe. Enligt bestämmelsen ska medräknade skatter hos en koncernenhet i vissa fall i stället fördelas till ett fast driftställe. Det gäller skatter som belastar det fasta driftställets inkomst. De medräknade skatterna kommer inte att beaktas för den koncernenhet som haft skattekostnaden, utan endast för det fasta driftstället.

Ändringarna följer av punkt 47–51 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna.

Ändringen i *första stycket* innebär att bestämmelsen gäller för sådan aktuell skatt som inte omfattas av lokala regler om s.k. overall-avräkning eller regler om avräkning som delar in utländska inkomster i kategorier, s.k. baskets. Fördelning av aktuell skatt som omfattas av sådana regler ska i stället ske enligt 25 b–25 e §§. Fördelning av uppskjuten skatt ska ske enligt 25 a §.

Ändringen i *andra stycket* är ett förtydligande för att återspegla den beräkning som ska göras för att avgöra med vilket belopp fördelning ska ske (se prop. 2023/24:32 s. 616–617).

Ändringen innebär vidare att det nuvarande andra stycket flyttas till en ny paragraf, 25 f §.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

25 a § *Kostnaden för medräknade skatter i en huvudenhets räkenskaper som avser uppskjuten skatt ska fördelas enligt följande.*

Om kostnaden är hänförlig till inkomst för ett fast driftställe som inte ingår i det justerade resultatet för det fasta driftstället ska den fördelas med ett belopp som motsvarar den uppskjutna skattekostnaden minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning.

Om kostnaden är hänförlig till inkomst för ett fast driftställe som ingår i det justerade resultatet för det fasta driftstället ska den fördelas till varje fast driftställe med ett belopp som motsvarar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen av uppskjuten skattefordran eller skatteskuld är högre än minimiskattesatsen, ska dessa poster räknas om utifrån minimiskattesatsen.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 52 och 52.35 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna där det anges att punkt 71.4–71.13 kommentaren till artikel 4.4.1 ska gälla också i fråga om fasta driftställen.

Av första stycket följer att fördelningen av kostnaden för medräknade skatter som avser uppskjuten skatt mellan huvudenhet och fast driftställe ska göras enligt andra och tredje styckena.

I andra stycket anges att om kostnaden är hänförlig till inkomst för ett fast driftställe som inte ingår i justerat resultat för det fasta driftstället ska den fördelas med ett belopp som motsvarar den uppskjutna skattekostnaden minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning.

I tredje stycket anges att om kostnaden är hänförlig till inkomst för ett fast driftställe som ingår i justerat resultat för det fasta driftstället ska den fördelas till varje fast driftställe med ett belopp som motsvarar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen av uppskjuten skattefordran eller skatteskuld är högre än minimiskattesatsen, ska dessa poster räknas om utifrån minimiskattesatsen.

I punkt 71.4–71.13 beskrivs närmare hur beräkningarna ska ske. I 4 kap. 16 a § finns bestämmelser om att en rapporterende enhet kan välja att inte fördela uppskjuten skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

25 b § *Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas genom att hela den utländska skatten läggs samman och avräknas mot en huvudenhets lokala skatt på inkomst som härrör från källa i en annan stat enligt 25 d § ska kostnaden för medräknade skatter i huvudenhetens räkenskaper fördelas enligt bestämmelserna i 25 c och 25 d §§. Om flera lokala skatter tas ut på olika beskattningsunderlag ska fördelningen göras för varje sådan lokal skatt för sig.*

Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas separat inom olika inkomst kategorier ska fördelningen enligt 25 c och 25 d §§ göras för varje sådan kategori för sig. Inkomst som härrör från källa i den stat där huvudenheten hör hemma ska då hänföras till den kategori dit utländsk skatt på sådan inkomst hör.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

Av *första stycket* framgår att om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas genom s.k. overall-avräkning, dvs. att alla utländska skatter läggs samman och avräknas mot den lokala skatten på de utländska inkomsterna, ska kostnaden för medräknade skatter i huvudenhetens räkenskaper fördelas enligt bestämmelserna i 25 c och 25 d §§.

Av *andra stycket* framgår att om avräkning sker enligt regler som delar in utländska inkomster i kategorier, s.k. baskets, ska fördelningen enligt 25 c och 25 d §§ göras för varje sådan kategori för sig. Vidare framgår att när fördelningen ska göras på detta sätt ska inkomst som härrör från källa i den stat där huvudenheten hör hemma hänföras till den kategori till vilken utländsk skatt på sådan inkomst hör. Vad som avses med uttrycket medräknade skatter att fördela framgår av 25 d §. I 25 e § framgår hur fördelningsbelopp ska beräknas.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

25 c § *Kostnaden för medräknade skatter ska fördelas från huvudenheten till dess fasta driftställen och enheter. Det belopp som ska fördelas ska motsvaras av beloppet av medräknade skatter att fördela enligt 25 d § multiplicerat med kvoten av det fasta driftställets eller enhetens fördelningsbelopp och summan av samtliga fördelningsbelopp.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna.

I paragrafen anges att kostnaden för medräknade skatter ska fördelas från huvudenheten till varje fast driftställe och enhet med ett belopp som motsvarar beloppet av medräknade skatter att fördela multiplicerat med kvoten av det fasta driftställets eller enhetens fördelningsbelopp och summan av samtliga fördelningsbelopp.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

25 d § *Med medräknade skatter att fördela avses en huvudenhets eller moderenhets totala aktuella skattekostnad enligt lokala regler minskat med*

1. ett belopp som motsvarar lokal skatt på inkomst som inte härrör från källa i en annan stat,

2. skatt som ska fördelas enligt 63 a–63 e §§, och

3. ett belopp som motsvarar lokal skatt som avser andra inkomstkategorier än den kategori som fördelningen av skatten avser, om fördelning ska ske på det sätt som anges i 25 b § andra stycket.

Om skattesatsen för en huvudenhet är progressiv ska beloppet i första stycket 1 beräknas genom att inkomsten hänförs till de tillämpliga skattesatserna i proportion till den lokala inkomstens andel av hela inkomsten.

Med inkomst som härrör från källa i en annan stat avses

– inkomst som enligt lokala regler om avräkning av utländsk skatt härrör från källa i en annan stat, och

– annan inkomst, om inkomsten ingår i det justerade resultatet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet som hör hemma i en annan stat.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna.

I *första stycket* anges vad som avses med uttrycket medräknade skatter att fördela. Beloppet av medräknade skatter att fördela utgår från en huvudenhets eller moderenhets totala aktuella skattekostnad enligt lokala regler. Detta belopp ska minskas med ett belopp som motsvarar lokal skatt på inkomst som inte härrör från källa i en annan stat och med skatt som ska fördelas enligt 63 a–63 e §§, dvs. skatt enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag (CFC-bolag) enligt vilket beskattning av en delägare sker gemensamt för ägarens CFC-bolag i olika stater ("blended CFC tax regime"). Av första stycket framgår vidare att om avräkning enligt lokala regler sker separat för olika kategorier av inkomster ska minskning ske även med lokal skatt i andra inkomst-kategorier.

Av *andra stycket* framgår att om en huvudenhet beskattas med en progressiv skattesats ska inkomsten proportioneras på de tillämpliga skattesatserna.

I *tredje stycket* anges vad som avses med uttrycket inkomst som härrör från källa i en annan stat. Det är dels sådan inkomst som enligt lokala regler om avräkning av utländsk skatt härrör från källa i en annan stat, dels annan inkomst, om inkomsten ingår i det justerade resultatet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet som hör hemma i en annan stat.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

25 e § *Fördelningsbeloppet för ett fast driftställe beräknas genom att huvudenhetens inkomst från det fasta driftstället multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.*

Fördelningsbeloppet för en huvudenhet eller moderenhet beräknas genom att inkomst med källa i en annan stat, som inte är utdelning eller inkomst från fast driftställe, multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll. Om olika skattesatser gäller för inkomsterna, ska summan av inkomsterna i varje inkomstslag multipliceras med tillämplig skattesats och minskas med avräkningsbar utländsk skatt för varje inkomstslag.

Fördelningsbeloppet för en enhet som lämnar utdelning beräknas genom att lämnad utdelning multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moderenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna.

I *första stycket* anges att fördelningsbeloppet för ett fast driftställe beräknas genom att huvudenhetens inkomst från det fasta driftstället multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

I *andra stycket* anges att fördelningsbeloppet för en huvudenhet eller moderenhet beräknas genom att inkomst med källa i en annan stat, som inte är utdelning eller inkomst från fast driftställe, multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll. Om olika skattesatser gäller för inkomsterna, ska summan av inkomsterna i varje inkomstslag multipliceras med tillämplig skattesats och minskas med avräkningsbar utländsk skatt för varje inkomstslag.

I *tredje stycket* anges att fördelningsbeloppet för en enhet som lämnar utdelning beräknas genom att lämnad utdelning multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moderenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

25 f § *Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som enligt 25–25 c §§ fördelas till ett fast driftställe som är en svensk koncernenhet inte beaktas.*

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna.

I paragrafen, som tidigare utgjorde 25 § andra stycket, anges att vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska kostnad som enligt 25–25 c §§ fördelas till ett fast driftställe som är en svensk koncernenhet inte beaktas. Ändringen innebär att bestämmelsen får en ny placering samt att det förtydligas att den kostnad som avses i paragrafen är skattekostnaden.

Kontrollerade utländska företag, hybridenheter och omvända hybridenheter

63 f § *Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper som avser uppskjuten skatt ska fördelas till ett kontrollerat utländskt företag enligt 63 g–63 i §§.*

Vad som sägs i första stycket gäller inte för medräknade skatter som har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag om skatten för kontrollerade utländska företag enligt detta system beräknas gemensamt för samtliga sådana företag.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 71.4–71.15 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar fördelningen av kostnaden för medräknade skatter som avser uppskjuten skatt mellan en ägarenhet och dess kontrollerade utländska företag.

I *första stycket* anges att bestämmelserna i 63 g–63 i §§ ska tillämpas.

Av andra stycket framgår att vad som anges i första stycket inte gäller i fråga om sådan uppskjuten skatt som är hänförlig till skatt enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga företag samlat (s.k. blended CFC tax regime). Uppskjuten skatt avseende skatt enligt ett sådant system ska därför inte beaktas vid beräkning av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet och fördelning av sådan skatt ska i stället enbart ske på det sätt som framgår av punkt 58.1–58.7 i kommentaren till artikel 4.3.2 (vilka motsvaras av 63 a–63 e §§ lagen om tilläggsskatt).

I punkt 71.4–71.15 beskrivs närmare hur beräkningarna ska ske. I 4 kap. 16 a § finns bestämmelser om att en rapporterande enhet kan välja att inte fördela uppskjuten skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

63 g § *Om kostnaden är hänförlig till ett kontrollerat utländskt företags inkomst som inte ingår i det justerade resultatet för företaget ska den fördelas med ett belopp som motsvarar den uppskjutna skattekostnaden minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 71.4–71.15 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar fördelningen av kostnaden för medräknade skatter som avser uppskjuten skatt mellan en ägarenhet och dess kontrollerade utländska företag. Om kostnaden är hänförlig till inkomst för ett kontrollerat utländskt företag som inte ingår i justerat resultat för företaget ska den fördelas med ett belopp som motsvarar den uppskjutna skattekostnaden minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning.

I punkt 71.4–71.15 beskrivs närmare hur beräkningarna ska ske. I 4 kap. 16 a § finns bestämmelser om att en rapporterande enhet kan välja att inte fördela uppskjuten skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

63 h § *Om kostnaden är hänförlig till ett kontrollerat utländskt företags inkomst som ingår i det justerade resultatet för företaget och som inte avser passiva intäkter ska den fördelas med ett belopp som motsvarar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen av uppskjuten skattefordran eller skatteskuld är högre än minimiskattesatsen, ska dessa poster räknas om utifrån minimiskattesatsen.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 71.4–71.15 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar fördelningen av kostnaden för medräknade skatter som avser uppskjuten skatt mellan en ägarenhet och dess kontrollerade utländska företag. Om kostnaden är hänförlig till inkomst för ett kontrollerat utländskt företag som ingår i justerat resultat för företaget och som inte avser passiva intäkter ska den fördelas med ett belopp som motsvarar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen av uppskjuten skattefordran eller skatteskuld är högre än minimiskattesatsen, ska dessa poster räknas om utifrån minimiskattesatsen.

I punkt 71.4–71.15 beskrivs närmare hur beräkningarna ska ske. I 4 kap. 16 a § finns bestämmelser om att en rapporterande enhet kan välja att inte fördela uppskjuten skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

63 i § *Om kostnaden är hänförlig till ett kontrollerat utländskt företags inkomst som ingår i det justerade resultatet för företaget och som avser passiva intäkter ska den fördelas enligt följande. Om fördelningen av skattekostnaden inte begränsas vid tillämpning av 63 § andra stycket, ska kostnaden fördelas med hela beloppet. Om fördelningen av skattekostnaden begränsas vid tillämpning av 63 § andra stycket, ska den del av kostnaden som inte ska fördelas anses utgöras i första hand av uppskjuten skatt och i andra hand av aktuell skatt.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 71.4–71.15 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar fördelningen av kostnaden för medräknade skatter som avser uppskjuten skatt mellan en ägarenhet och dess kontrollerade utländska företag. Om kostnaden är hänförlig till inkomst för ett kontrollerat utländskt företag som ingår i justerat resultat för företaget och som avser passiva intäkter ska kostnaden fördelas med hela beloppet. Om fördelningen av skattekostnad begränsas vid tillämpning av 63 § andra stycket, ska den del av kostnaden som inte ska fördelas anses utgöras i första hand av uppskjuten skatt och i andra hand av aktuell skatt.

I punkt 71.4–71.15 beskrivs närmare hur beräkningarna ska ske. I 4 kap. 16 a § finns bestämmelser om att en rapporterande enhet kan välja att inte fördela uppskjuten skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

63 j § *Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas genom att hela den utländska skatten läggs samman och avräknas mot en moderenhets lokala skatt på inkomst som härrör från källa i en annan stat enligt 63 l § ska kostnaden för medräknade skatter i moderenhets räkenskaper avseende ett kontrollerat utländskt företag fördelas enligt bestämmelserna i 63 k–63 m §§. Om flera lokala skatter tas ut på olika beskattningsunderlag ska fördelningen göras för varje sådan lokal skatt för sig.*

Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas separat inom olika inkomst kategorier ska fördelningen enligt 63 k–63 m §§ göras för varje sådan kategori för sig. Inkomst som härrör från källa i den stat där moderenheten hör hemma ska då hänföras till den kategori dit utländsk skatt på sådan inkomst hör.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna, vilka enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 ska gälla också i fråga om fördelning av medräknade skatter som avser kontrollerade utländska företag. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

Av första stycket framgår att om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas genom s.k. overall-avräkning, dvs. att alla utländska skatter läggs samman och avräknas mot den lokala skatten på de utländska inkomsterna, ska kostnaden för medräknade skatter i moderenhets räkenskaper som avser ett kontrollerat utländskt företag fördelas enligt bestämmelserna i 63 k–63 m §§.

Av *andra stycket* framgår att om avräkning sker enligt regler som delar in utländska inkomster i kategorier, s.k. baskets, ska fördelningen enligt 63 k–63 m §§ göras för varje sådan kategori för sig. Vidare framgår att när fördelningen ska göras på detta sätt ska inkomst som härrör från källa i den stat där moderenheten hör hemma hänföras till den kategori till vilken utländsk skatt på sådan inkomst hör. Vad som avses med uttrycket medräknade skatter att fördela framgår av 7 kap. 63 l §. I 7 kap. 63 m § framgår hur fördelningsbelopp ska beräknas.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

63 k § *Kostnaden för medräknade skatter ska fördelas från moderenheten till dess fasta driftställen och enheter. Det belopp som ska fördelas ska motsvaras av beloppet av medräknade skatter att fördela enligt 63 l § multiplicerat med kvoten av det fasta driftställets eller enhetens fördelningsbelopp och summan av samtliga fördelningsbelopp.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna, vilka enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 ska gälla också i fråga om fördelning av medräknade skatter som avser kontrollerade utländska företag. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

I paragrafen anges att kostnaden för medräknade skatter ska fördelas från moderenheten till varje fast driftställe och enhet med ett belopp som motsvarar beloppet av medräknade skatter att fördela multiplicerat med kvoten av det fasta driftställets eller enhetens fördelningsbelopp och summan av samtliga fördelningsbelopp.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

63 l § *Med medräknade skatter att fördela avses en huvudenhets eller moderenhets totala aktuella skattekostnad enligt lokala regler minskat med*

1. ett belopp som motsvarar lokal skatt på inkomst som inte härrör från källa i en annan stat,

2. skatt som ska fördelas enligt 63 a–63 e §§, och

3. ett belopp som motsvarar lokal skatt som avser andra inkomst kategorier än den kategori som fördelningen av skatten avser, om fördelning ska ske på det sätt som anges i 63 j § andra stycket.

Om skattesatsen för en moderenhet är progressiv ska beloppet i första stycket 1 beräknas genom att inkomsten hänförs till de tillämpliga skattesatserna i proportion till den lokala inkomstens andel av hela inkomsten.

Med inkomst som härrör från källa i en annan stat avses

– inkomst som enligt lokala regler om avräkning av utländsk skatt härrör från källa i en annan stat, och

– annan inkomst, om inkomsten ingår i det justerade resultatet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybrid enhet eller en omvänd hybrid enhet som hör hemma i en annan stat.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna, vilka enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 ska gälla

också i fråga om fördelning av medräknade skatter som avser kontrollerade utländska företag. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

I *första stycket* anges vad som avses med uttrycket medräknade skatter att fördela. Beloppet av medräknade skatter att fördela utgår från en huvudenhets eller moderenhets totala aktuella skattekostnad enligt lokala regler. Detta belopp ska minskas med ett belopp som motsvarar lokal skatt på inkomst som inte härrör från källa i en annan stat och med skatt som ska fördelas enligt 63 a–63 e §§, dvs. skatt enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag (CFC-bolag) enligt vilket beskattning av en delägare sker gemensamt för ägarens CFC-bolag i olika stater (s.k. blended CFC tax regime). Av första stycket framgår vidare att om avräkning enligt lokala regler sker separat för olika kategorier av inkomster ska minskning ske även med lokal skatt i andra inkomst-kategorier.

Av *andra stycket* framgår att om en moderenhet beskattas med en progressiv skattesats ska inkomsten proportioneras på de tillämpliga skattesatserna.

I *tredje stycket* anges vad som avses med uttrycket inkomst som härrör från källa i en annan stat. Det är dels sådan inkomst som enligt lokala regler om avräkning av utländsk skatt härrör från källa i en annan stat, dels annan inkomst, om inkomsten ingår i det justerade resultatet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybridenhet eller en omvärd hybridenhet som hör hemma i en annan stat.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

63 m § Fördelningsbeloppet för ett fast driftställe beräknas genom att huvudenhetsens inkomst från det fasta driftstället multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

Fördelningsbeloppet för en huvudenhet eller moderenhet beräknas genom att inkomst som härrör från källa i en annan stat enligt 63 l §, som inte är utdelning eller inkomst från fast driftställe, multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll. Om olika skattesatser gäller för inkomsterna, ska summan av inkomsterna i varje inkomstslag multipliceras med tillämplig skattesats och minskas med avräkningsbar utländsk skatt för varje inkomstslag.

Fördelningsbeloppet för en enhet som lämnar utdelning beräknas genom att lämnad utdelning multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moderenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna, vilka enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 ska gälla också i fråga om fördelning av medräknade skatter som avser kontrollerade utländska företag. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

I *första stycket* anges att fördelningsbeloppet för ett fast driftställe beräknas genom att huvudenhetsens inkomst från det fasta driftstället multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma.

Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

I *andra stycket* anges att fördelningsbeloppet för en huvudenhet eller moderenhet beräknas genom att inkomst med källa i en annan stat, som inte är utdelning eller inkomst från fast driftställe, multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll. Om olika skattesatser gäller för inkomsterna, ska summan av inkomsterna i varje inkomstslag multipliceras med tillämplig skattesats och minskas med avräkningsbar utländsk skatt för varje inkomstslag.

I *tredje stycket* anges att fördelningsbeloppet för en enhet som lämnar utdelning beräknas genom att lämnad utdelning multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moderenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

64 § Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybrid enhet om den avser hybrid enhetens justerade vinst. Den del av kostnaden som avser passiva intäkter ska fördelas på sätt som anges i 63 § andra och tredje styckena. Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad *som avser utländsk skatt* som fördelas till en hybrid enhet som är en svensk koncernenhet inte beaktas.

Med *hybrid enhet* avses en enhet som

1. är skattskyldig för inkomstskatt i den stat där den hör hemma och som beskattas hos delägarna i den stat där de hör hemma, *eller*

2. *hör hemma i en stat utan bolagsskattesystem, om enheten beskattas hos delägarna i den stat där de hör hemma och enheten inte är en skattetransparent enhet enligt 3 § andra stycket.*

Vad som sägs om hybrid enheter i första stycket gäller även omvända hybrid enheter.

Paragrafen motsvarar artikel 24.4 och 24.6 första–tredje stycket i direktivet och artikel 4.3.2 d, 4.3.3, 10.1.1 (“passive income”) och 10.2.5 (“hybrid entity”) i modellreglerna samt punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1 (“qualified domestic minimum top-up tax”) i modellreglerna. I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan en ägarenhet och en hybrid enhet.

Ändringen i *första stycket* sista meningen innebär att det förtydligas att det är skattekostnad avseende utländsk skatt, dvs. inte eventuell skatt som tas ut i den stat för vilken beräkning av den nationella tilläggsskatten görs, som avses i meningen. Ändringen motsvarar punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1.

Ändringen i *andra stycket* innebär att även en enhet som hör hemma i en stat som saknar bolagsskattesystem är en hybrid enhet om enheten dels är skattetransparent där dess ägare hör hemma, dels inte är skattetransparent enligt 3 § andra stycket. Ändringen motsvarar punkt 169 i kommentaren till artikel 10.2.5.

Av tredje stycket, som är nytt, framgår att paragrafen också ska tillämpas på omvända hybridenheter. Vad som avses med omvänd hybrid enhet framgår i 4 §. Ändringen motsvarar punkt 59 i kommentaren till artikel 4.3.2 d.

Övervägandena finns i avsnitt 13.

64 a § *Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper som avser uppskjuten skatt ska fördelas till en hybrid enhet eller omvänd hybrid enhet enligt 64 b–64 d §§.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 59.4 i kommentaren till artikel 4.3.2 d i modellreglerna, där det anges att punkt 71.4–71.15 i kommentaren till artikel 4.4.1 ska gälla också i fråga om hybrid enheter och omvända hybrid enheter.

Paragrafen behandlar fördelningen av kostnaden för medräknade skatter som avser uppskjuten skatt mellan en ägarenhet och dess kontrollerade utländska företag.

I punkt 71.4–71.15 beskrivs närmare hur beräkningarna ska ske. I 4 kap. 16 a § finns bestämmelser om att en rapporterande enhet kan välja att inte fördela uppskjuten skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

64 b § *Om kostnaden är hänförlig till en hybrid enhets eller omvänd hybrid enhets inkomst som inte ingår i det justerade resultatet för enheten ska den fördelas med ett belopp som motsvarar den uppskjutna skattekostnaden minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 59.4 i kommentaren till artikel 4.3.2 d i modellreglerna, där det anges att punkt 71.4–71.15 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna ska gälla också i fråga om hybrid enheter och omvända hybrid enheter.

Paragrafen behandlar fördelningen av kostnaden för medräknade skatter som avser uppskjuten skatt mellan en ägarenhet och hybrid enheter respektive omvända hybrid enheter. Om kostnaden är hänförlig till inkomst för en hybrid enhet eller omvänd hybrid enhet som inte ingår i justerat resultat för den enheten ska den fördelas med ett belopp som motsvarar den uppskjutna skattekostnaden minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning.

I punkt 71.4–71.15 beskrivs närmare hur beräkningarna ska ske. I 4 kap. 16 a § finns bestämmelser om att en rapporterande enhet kan välja att inte fördela uppskjuten skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

64 c § *Om kostnaden är hänförlig till en hybrid enhets eller en omvänd hybrid enhets inkomst som ingår i det justerade resultatet för enheten och som inte avser passiva intäkter ska den fördelas med ett belopp som motsvarar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen av uppskjuten skattefordran eller skatteskuld är högre än minimiskattesatsen, ska dessa poster räknas om utifrån minimiskattesatsen.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 59.4 i kommentaren till artikel 4.3.2 d i modellreglerna, där det anges att punkt 71.4–71.15 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna ska gälla också i fråga om hybridenheter och omvända hybridenheter.

Paragrafen behandlar fördelningen av kostnaden för medräknade skatter som avser uppskjuten skatt mellan en ägarenhet och hybridenheter respektive omvända hybridenheter. Om kostnaden är hänförlig till inkomst för en hybrid enhet respektive omvänd hybrid enhet som ingår i justerat resultat för den enheten och som inte avser passiva intäkter ska den fördelas med ett belopp som motsvarar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skattekulder och skattefordringar minskat med utländsk skatt som omfattas av rätt till avräkning. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen av uppskjuten skattefordran eller skatteskuld är högre än minimiskattesatsen, ska dessa poster räknas om utifrån minimiskattesatsen.

I punkt 71.4–71.15 beskrivs närmare hur beräkningarna ska ske. I 4 kap. 16 a § finns bestämmelser om att en rapporterende enhet kan välja att inte fördela uppskjuten skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

64 d § *Om kostnaden är hänförlig till en hybrid enhets eller en omvänd hybrid enhets inkomst som ingår i det justerade resultatet för enheten och som avser passiva intäkter ska den fördelas enligt följande. Om fördelningen av skattekostnaden inte begränsas vid tillämpning av 64 § första stycket, ska kostnaden fördelas med hela beloppet. Om fördelningen av skattekostnaden begränsas vid tillämpning av 64 § första stycket, ska den del av kostnaden som inte ska fördelas anses utgöras av i första hand uppskjuten skatt och i andra hand av aktuell skatt.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 59.4 i kommentaren till artikel 4.3.2 d i modellreglerna, där det anges att punkt 71.4–71.15 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna ska gälla också i fråga om hybridenheter och omvända hybridenheter.

Paragrafen behandlar fördelningen av kostnaden för medräknade skatter som avser uppskjuten skatt mellan en ägarenhet och hybridenheter respektive omvända hybridenheter. Om kostnaden är hänförlig till inkomst för en hybrid enhet respektive omvänd hybrid enhet som ingår i justerat resultat för det detta företag och som avser passiva intäkter ska kostnaden fördelas med hela beloppet. Om fördelningen av skattekostnad begränsas vid tillämpning av 64 § första stycket, ska den del av kostnaden som inte ska fördelas i första hand anses utgöras av uppskjuten skatt och i andra hand av aktuell skatt.

I punkt 71.4–71.15 beskrivs närmare hur beräkningarna ska ske. I 4 kap. 16 a § finns bestämmelser om att en rapporterende enhet kan välja att inte fördela uppskjuten skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

64 e § *Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas genom att hela den utländska skatten läggs samman och avräknas mot en moder enhets lokala skatt på inkomst som härrör från källa i en annan stat enligt 64 g § ska kostnaden för*

medräknade skatter i moderenhetens räkenskaper avseende en hybridenhet eller omvänd hybridenhet fördelas enligt bestämmelserna i 64 f–64 h §§. Om flera lokala skatter tas ut på olika beskattningsunderlag ska fördelningen göras för varje sådan lokal skatt för sig.

Om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas separat inom olika inkomstkategorier ska fördelningen enligt 64 f–64 h §§ göras för varje sådan kategori för sig. Inkomst som härrör från källa i den stat där moderenheten hör hemma ska då hänföras till den kategori dit utländsk skatt på sådan inkomst hör.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna, vilka enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 ska gälla också i fråga om fördelning av medräknade skatter som avser hybridenheter och omvända hybridenheter. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

Av *första stycket* framgår att om utländsk skatt enligt lokala regler avräknas genom s.k. overall-avräkning, dvs. att alla utländska skatter läggs samman och avräknas mot den lokala skatten på de utländska inkomsterna, ska kostnaden för medräknade skatter i moderenhetens räkenskaper som avser en hybridenhet eller omvänd hybridenhet fördelas enligt bestämmelserna i 64 f–64 h §§.

Av *andra stycket* framgår att om avräkning sker enligt regler som delar in utländska inkomster i kategorier, s.k. baskets, ska fördelningen enligt 64 f–64 h §§ göras för varje sådan kategori för sig. Vidare framgår att när fördelningen ska göras på detta sätt ska inkomst som härrör från källa i den stat där moderenheten hör hemma hänföras till den kategori till vilken utländsk skatt på sådan inkomst hör. Vad som avses med uttrycket medräknade skatter att fördela framgår av 7 kap. 64 g §. I 7 kap. 64 h § framgår hur fördelningsbelopp ska beräknas.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

64 f § *Kostnaden för medräknade skatter ska fördelas från moderenheten till dess fasta driftställen och enheter. Det belopp som ska fördelas ska motsvaras av beloppet av medräknade skatter att fördela enligt 64 g § multiplicerat med kvoten av det fasta driftställets eller enhetens fördelningsbelopp och summan av samtliga fördelningsbelopp.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna, vilka enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 ska gälla också i fråga om fördelning av medräknade skatter som avser hybridenheter och omvända hybridenheter. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

I paragrafen anges att kostnaden för medräknade skatter ska fördelas från moderenheten till varje fastdriftställe och enhet med ett belopp som motsvarar beloppet av medräknade skatter att fördela multiplicerat med kvoten av det fasta driftställets eller enhetens fördelningsbelopp och summan av samtliga fördelningsbelopp.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

64 g § Med medräknade skatter att fördela avses en huvudenhets eller moderenhets totala aktuella skattekostnad enligt lokala regler minskat med

1. ett belopp som motsvarar lokal skatt på inkomst som inte härrör från källa i en annan stat,

2. skatt som ska fördelas enligt 63 a–63 e §§, och

3. ett belopp som motsvarar lokal skatt som avser andra inkomst kategorier än den kategori som fördelningen av skatten avser, om fördelning ska ske på det sätt som anges i 64 e § andra stycket.

Om skattesatsen för en moderenhet är progressiv ska beloppet som avses i första stycket 1 beräknas genom att inkomsten hänförs till de tillämpliga skattesatserna i proportion till den lokala inkomstens andel av hela inkomsten.

Med inkomst som härrör från källa i en annan stat avses

– inkomst som enligt lokala regler om avräkning av utländsk skatt härrör från källa i en annan stat, och

– annan inkomst, om inkomsten ingår i det justerade resultatet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybrid enhet eller en omvänd hybrid enhet som hör hemma i en annan stat.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna, vilka enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 ska gälla också i fråga om fördelning av medräknade skatter som avser hybrid enheter och omvända hybrid enheter. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

I *första stycket* anges vad som avses med uttrycket medräknade skatter att fördela. Beloppet av medräknade skatter att fördela utgår från en huvudenhets eller moderenhets totala aktuella skattekostnad enligt lokala regler. Detta belopp ska minskas med ett belopp som motsvarar lokal skatt på inkomst som inte härrör från källa i en annan stat och med skatt som ska fördelas enligt 63 a–63 e §§, dvs. skatt enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag (CFC-bolag) enligt vilket beskattning av en delägare sker gemensamt för ägarens CFC-bolag i olika stater ("blended CFC tax regime"). Av första stycket framgår vidare att om avräkning enligt lokala regler sker separat för olika kategorier av inkomster ska minskning ske även med lokal skatt i andra inkomst kategorier.

Av *andra stycket* framgår att om en moderenhet beskattas med en progressiv skattesats ska inkomsten proportioneras på de tillämpliga skattesatserna.

I *tredje stycket* anges vad som avses med uttrycket inkomst som härrör från källa i en annan stat. Det är dels sådan inkomst som enligt lokala regler om avräkning av utländsk skatt härrör från källa i en annan stat, dels annan inkomst, om inkomsten ingår i det justerade resultatet för ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybrid enhet eller en omvänd hybrid enhet som hör hemma i en annan stat.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

64 h § Fördelningsbeloppet för ett fast driftställe beräknas genom att huvud enhetens inkomst från det fasta driftstället multipliceras med tillämplig

skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

Fördelningsbeloppet för en huvudenhet eller moderenhet beräknas genom att inkomst med källa i en annan stat, som inte är utdelning eller inkomst från fast driftställe, multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll. Om olika skattesatser gäller för inkomsterna, ska summan av inkomsterna i varje inkomstslag multipliceras med tillämplig skattesats och minskas med avräkningsbar utländsk skatt för varje inkomstslag.

Fördelningsbeloppet för en enhet som lämnar utdelning beräknas genom att lämnad utdelning multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moderenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men omfattas av delar av punkt 52–52.33 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna, vilka enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 ska gälla också i fråga om fördelning av medräknade skatter som avser hybridenheter och omvända hybridenheter. Paragrafen rör fördelning av aktuell skatt.

I *första stycket* anges att fördelningsbeloppet för ett fast driftställe beräknas genom att huvudenhetens inkomst från det fasta driftstället multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

I *andra stycket* anges att fördelningsbeloppet för en huvudenhet eller moderenhet beräknas genom att inkomst med källa i en annan stat, som inte är utdelning eller inkomst från fast driftställe, multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där huvudenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll. Om olika skattesatser gäller för inkomsterna, ska summan av inkomsterna i varje inkomstslag multipliceras med tillämplig skattesats och minskas med avräkningsbar utländsk skatt för varje inkomstslag.

I *tredje stycket* anges att fördelningsbeloppet för en enhet som lämnar utdelning beräknas genom att lämnad utdelning multipliceras med tillämplig skattesats i den stat där moderenheten hör hemma. Det beräknade beloppet minskas sedan med avräkningsbar utländsk skatt på inkomsten, dock lägst till noll.

I avsnitt 3.2.3 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024 finns exempel som visar beräkningar i olika situationer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

65 § Med *passiva intäkter* avses i 63, 63 h, 63 i, 64, 64 c och 64 d §§ intäkter som

1. ingår i den justerade vinsten för en koncernenhet och beskattas hos ägarenheten enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag eller på grund av ägarintresse i en hybridenhet *eller omvänd hybridenhet*, och

2. utgör

- utdelning eller motsvarande,
- ränta eller motsvarande,
- hyra,
- royalty,
- annan avtalsenlig ersättning som sker över tid

(annuitetsbelopp), eller
– nettovinst vid försäljning av egendom som ger upphov till sådana intäkter.

Paragrafen motsvarar artikel 24.6 fjärde stycket i direktivet och artikel 4.3.3 och 10.1.1 ("passive income") i modellreglerna. I paragrafen definieras uttrycket passiva intäkter, vilket förekommer i 63, 63 h, 63 i, 64, 64 c och 64 d §§ om fördelning av medräknade skatter mellan ägare och kontrollerade utländska företag respektive hybridenheter.

Ändringen i *första stycket* följer av punkt 62 i kommentaren till artikel 4.3.3 i modellreglerna samt av att uttrycket passiva intäkter förekommer i de nya 7 kap. 63 h, 63 i, 64 c och 64 d §§.

Övervägandena finns i avsnitt 13.

8 kap.

4 a § En skattekostnad som en huvudenhet har haft för ett fast driftställe i den stat där driftstället hör hemma ska inte tas med vid beräkningen enligt 4 § första stycket i den stat där huvudenheten hör hemma.

Om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag, en hybrid enhet *eller en omvänd hybrid enhet* inte omfattas av 3–5 §§ i den stat där enheten hör hemma, ska 7 kap. 25 och 63–65 §§ inte tillämpas vid beräkningen enligt 4 § första stycket för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.

I paragrafen, som har sin grund i punkt 87–89 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna, regleras vad som gäller fördelning av skattekostnad vid tillämpningen av förenklingsregeln i detta kapitel.

Ändringen i *andra stycket* är en följdändring med anledning av att bestämmelserna om fördelning av skattekostnad till en hybrid enhet föreslås även omfatta omvända hybrid enheter.

I kraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2025 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2025.

3. Den rapporterade enheten får dock tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

Av första punkten framgår att ändringarna i lagen träder i kraft den 1 januari 2026.

Enligt *andra punkten* ska bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2025 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2025.

Det följer av den *tredje punkten* att den rapporterade enheten får välja att tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023. I 2 kap. 43 § finns en definition av rapporterade

enhet. Med en rapporterande enhet avses en enhet som lämnar tilläggs-skatte-rapport. Det ställs inte upp några särskilda krav avseende rapportering av vilka val som görs i detta hänseende.

Från och med beskattningsår, eller i fråga om handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2025, ska de föreslagna bestämmelserna i sin helhet tillämpas i sin nya lydelse.

Övervägandena finns i avsnitt 17.

20 Bilaga, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), June 2024

Se bifogad bilaga