

Nya förenklingsregler och andra kompletteringar i lagen om tilläggsskatt

2026

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	3
2	Förslag till lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt	4
3	Bakgrund.....	16
4	Det behöver införas ytterligare bestämmelser om tilläggsskatt för företag i stora koncerner.....	17
5	Förlängning av den tillfälliga förenklingsregeln	19
6	Förenklingsregler när moderföretag hör hemma i en stat med ett godkänt parallellt system för minimibeskattning	20
6.1	Förenklingsregel avseende huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt (Side-by-Side Safe Harbour)	20
6.2	Förenklingsregel avseende kompletteringsregeln för tilläggsskatt (Ultimate Parent Entity Safe Harbour)	22
7	Kvalificerade skatteincitament (Substance-based Tax Incentive Safe Harbour)	23
7.1	Gällande rätt rörande skatteincitament i lagen om tilläggsskatt	23
7.2	Nya regler om substansbaserade skatteincitament	25
8	Skattetillgodohavanden.....	29
9	Uppskjuten skatt vid övergången till systemet.....	30
9.1	Förtydligande avseende vissa uppskjutna skattefordringar och skatteskulder som uppkommit före övergångsåret	30
9.2	Övergångsår	34
9.3	Uppskjuten skattekostnad avseende skatt enligt vissa system för beskattning av kontrollerade utländska företag	36
10	Lagens tillämpningsområde vid förändringar i en koncern.....	37
11	Moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning	39
12	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	39
13	Konsekvensanalys.....	41
13.1	Offentligfinansiella effekter	41
13.2	Effekter för företag	44
13.3	Effekter på investeringar och sysselsättning	47
13.4	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	48
13.5	Övriga effekter	48
14	Författningskommentar	49

1 Sammanfattning

I denna promemoria lämnas förslag om en ny förenklingsregel som ska gälla hela systemet med tilläggsskatt (Side-by-Side Safe Harbour) och en ny förenklingsregel som ska gälla kompletteringsregeln för tilläggsskatt (UPE Safe Harbour). Därutöver lämnas förslag om regler om kvalificerade skatteincitament (Substance-based Tax Incentive Safe Harbour). Vidare föreslås kompletteringar av bestämmelserna om uppskjuten skattekostnad när koncernenheter i en stat börjar omfattas av tilläggsskattereglerna. Det lämnas vidare förslag om att förlänga den tillfälliga förenklingsregeln för tilläggsskatt med ett år samt vissa andra kompletteringar.

Genom lagen (2023:875) om tilläggsskatt genomfördes direktivet om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i Europeiska unionen. Syftet med direktivet är att genomföra de modellregler om en global minimibeskattning som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (IF). Modellreglerna kompletteras av förklaringar och exempel i kommentaren till modellreglerna. Under 2023 och 2024 har IF antagit administrativa riktlinjer med kompletteringar till kommentaren för att ytterligare klargöra hur reglerna ska tolkas och tillämpas. Den 13 januari 2025 och 5 januari 2026 antogs ytterligare sådana administrativa riktlinjer. I den utsträckning det är fråga om förtydliganden och exempel omfattas riktlinjerna redan av de bestämmelser som finns i lagen om tilläggsskatt. Lagen behöver dock i viss mån ändras och kompletteras.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2026. Det införs en möjlighet för den rapporterande enheten att begära retroaktiv tillämpning av bestämmelserna.

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

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

dels att 1 kap. 10 §, 2 kap. 1, 29, 29 a och 30 §§, 4 kap. 1 och 25–27 §§, 7 kap. 67 och 68 §§ och 8 kap. 1, 2, 4 och 9 §§ och rubriken närmast före 2 kap. 29 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas sex nya paragrafer, 4 kap. 17 a–17 d §§ och 8 kap. 18 a och 18 b §§, och närmast före 4 kap. 17 a och 17 d §§ och 8 kap. 18 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

10 §

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

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

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

Första stycket gäller i fråga om varje arrangemang där koncernenheterna i en koncern delas upp i två eller flera nya koncerner och inte längre ingår i samma moderföretags koncernredovisning.

Om en koncern som omfattas av lagens tillämpningsområde delas i två eller flera koncerner, ska beloppsgränsen i 3 § för en koncern anses vara uppnådd

– för det första räkenskapsåret som avslutas närmast efter delningen: om summan av intäkterna i koncernredovisningen för den koncernen för det räkenskapsåret uppgår till minst 750 miljoner euro, och

– för det andra till fjärde räkenskapsåret som avslutas närmast efter delningen: om summan av intäkterna i koncernredovisningen för den koncernen uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av de fyra räkenskapsår som avslutas närmast efter delningen.

Första stycket gäller i fråga om varje arrangemang där koncernenheterna i en koncern delas upp i två eller flera koncerner och inte längre ingår i samma moderföretags koncernredovisning.

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 §
dotterföretag till ett samriskföretag i 7 kap. 44 §
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 §
hybridenhet i 41 a §
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 §
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 skatteincitament i 4 kap. 17 c §
kvalificerat skattetillgodohavande i 29 §
lågbeskattad koncernenhet i 44 §
lågskattestat i 45 §
marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i 29 a–29 e §§
medräknade skatter i 3 kap. 24–26 §§
mellanliggande moderenhet i 12 §
minimiskattesats i 25 §
minoritetsägd koncernenhet i 7 kap. 42 §
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
 rapporterade enhet i 43 §
 redovisat resultat i 18 §
 regel om nationell tilläggsskatt i 3 §
 räkenskapsår i 22 §
 samriskföretag i 7 kap. 43 §
 skattetillgodohavande i 29 §
 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 §.

<u>Kvalificerat skattetillgodohavande</u>	<u>Skattetillgodohavande</u> och <u>kvalificerat skattetillgodohavande</u>
---	--

29§

Med skattetillgodohavande avses ett tillgodohavande som ger innehavaren rätt att minska kostnaden för medräknade skatter i den stat som beviljar tillgodohavandet.

Med kvalificerat skattetillgodohavande avses

1. ett anspråk på återbetalning (skattetillgodohavande) som är utformat på ett sådant sätt att det ska betalas kontant eller på något	1. ett skattetillgodohavande med anspråk på återbetalning som är utformat på ett sådant sätt att det ska betalas kontant eller på något
---	---

motsvarande sätt till en koncernenhet inom fyra år från den dag då koncernenheten har rätt att erhålla betalningen enligt lagstiftningen i den stat som beviljar detta, eller

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

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

29 a §²

Med marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett *tillgodohavande*

1. som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande,

2. som ger innehavaren en rätt att minska sin kostnad avseende medräknade skatter i den stat som beviljar tillgodohavandet,

3. som uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b §, och

4. vars överlåtbarhet uppfyller kriteriet om marknadsmässighet i 29 c §.

Med marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett *skattetillgodohavande*

2. som uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b §, och

3. vars överlåtbarhet uppfyller kriteriet om marknadsmässighet i 29 c §.

30 §³

Med övrigt skattetillgodohavande avses ett *anspråk på återbetalning* som inte omfattas av 29, 29 a eller 29 f §.

Med övrigt skattetillgodohavande avses ett *skattetillgodohavande* som inte omfattas av 29 § *andra stycket*, 29 a § eller 29 f §.

4 kap.

1 §⁴

I detta kapitel finns bestämmelser om

- val som påverkar det justerade resultatet (2–12 k §§),
- val som påverkar den justerade skattekostnaden (13–17 §§),
- tillkommande tilläggsskattebelopp när det sammanlagda justerade resultatet i en stat är en förlust (18–19 a §§),
- justering av skattekostnad i efterhand (20–24 §§), och
- uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet (25–28 b §§).

² Senaste lydelse 2024:1248.

³ Senaste lydelse 2024:1248.

⁴ Senaste lydelse 2024:1248.

Kvalificerade skatteincitament

17 a §

Vid tillämpning av 3 kap. 37 § får den rapporterade enheten välja att de sammanlagda justerade skattekostnaderna ska ökas med ett belopp som motsvarar skatteeffekten av ett kvalificerat skatteincitament. Ökningen får inte överstiga det högsta av följande belopp:

1. 5,5 procent av personalkostnaderna enligt 5 kap. 3 §,

2. 5,5 procent av de redovisade kostnaderna för avskrivningar på tillgångar som avses i 5 kap. 4 § i den stat där koncernenheterna hör hemma.

Vid tillämpning av första stycket ska

– personalkostnader i 1 även omfatta sådana kostnader som anges i 5 kap. 3 § andra stycket 1, och

– redovisade kostnader för avskrivningar i 2 inte omfatta avskrivningar på sådana tillgångar som avses i 5 kap. 4 a §.

Den rapporterade enheten får, i stället för vad som anges i första stycket 1 och 2, välja att det belopp som skattekostnaden ska ökas med får uppgå till högst 1 procent av det redovisade värdet av sådana tillgångar som avses i 5 kap. 4 § och som finns i den stat där koncernenheterna hör hemma. Värdet av mark, övriga icke avskrivningsbara tillgångar och sådana tillgångar som avses i 5 kap. 4 a § ska inte ingå i det redovisade värdet. 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 göras först fem år efter det år som återkallelsen avser. Om valet återkallas

ska tillgångar som har omfattats av valet undantas från beräkningen enligt första stycket 2.

17 b §

Med kvalificerat skatteincitament avses ett allmänt tillgängligt skatteincitament till den del det är utgiftsbaserat eller produktionsbaserat. Ett skatteincitament är ett incitament som minskar kostnaden för aktuella eller framtida medräknade skatter. Ett skatteincitament är utgiftsbaserat om det baseras på utgifter som en koncernenhet har haft när incitamentet beviljas och summan av skatteeffekten av incitamentet och övriga skatteincitament för samma utgift inte överstiger den utgift som incitamentet baseras på. Ett skatteincitament är produktionsbaserat om det baseras på volymen av materiella tillgångar, inklusive elektricitet, som har producerats i staten när incitamentet beviljas.

17 c §

Med skatteeffekt av ett kvalificerat skatteincitament avses följande:

1. den minskning av medräknade skatter som har redovisats för ett räkenskapsår på grund av ett utnyttjat skatteincitament i form av en skattereduktion,
2. den del av ett kostnadsavdrag för ett beskattningsår som överstiger 100 procent av utgiften multiplicerad med bolagsskattesatsen,
3. en skattefri inkomst multiplicerad med bolagsskattesatsen, och
4. en inkomst som beskattas med en lägre skattesats än den generellt tillämpliga bolagsskattesatsen multiplicerad med skillnaden mellan dessa skattesatser.

Kvalificerade respektive marknadsmissigt överlåtbara skattetil-
godohavanden

17 d §

Den rapporterande enheten får, i stället för vad som anges i 3 kap. 18–18 c, välja att behandla hela eller delar av ett kvalificerat skattetilgodohavande eller ett marknadsmissigt överlåtbart skattetilgodohavande som ett kvalificerat skatteincitament om skattetilgodohavandet uppfyller villkoren i 17 b §.

25 §

Vid fastställande av den effektiva skattesatsen för koncernenheter i en stat för ett övergångsår enligt 26 § och för varje därpå följande räkenskapsår ska alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i en stat beaktas för övergångsåret.

Vid fastställande av den effektiva skattesatsen för koncernenheter i en stat för ett övergångsår enligt 26 § och för varje därpå följande räkenskapsår ska alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i en stat beaktas för övergångsåret. *Detta gäller dock inte om de uppskjutna skattefordringarna och uppskjutna skatteskulderna avser skatt som har tagits ut enligt ett sådant system för beskattning av kontrollerade utländska företag som avses i 2 kap. 26 §, och skatten för kontrollerade utländska företag enligt detta system beräknas gemensamt för samtliga sådana företag.*

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

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

26 §

Med övergångsår för en stat avses det första räkenskapsår då en *koncernenhet* omfattas av en lag-

Med övergångsår för en stat avses det första räkenskapsår då en *koncern* omfattas av *lagens*

stiftning som är likvärdig med och tillämpningsområde vad avser den administreras på ett sätt som är staten.
förenligt med

1. bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523, i den ursprungliga lydelsen, eller

2. när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna.

27 §⁵

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som avses i 25 § ska inte justeras enligt 3 kap. 34 eller 35 §.

Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av det justerade resultatet ska dock undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

Följande uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska undantas från den beräkning som avses i 25 §:

1. uppskjutna skattefordringar som uppstått på grund av en överenskommelse med myndigheterna i en stat som har ingåtts eller ändrats efter den 30 november 2021,

2. uppskjutna skattefordringar som uppstått då en koncernenhet gjort eller ändrat ett val efter den 30 november 2021, om valet retroaktivt ändrar behandlingen av en transaktion som har ingått i koncernenhetens beskattningsbara inkomst ett tidigare beskattningsår,

3. uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som uppstått till följd av att en koncernenhet använt ett högre skattemässigt värde än det bokförda värdet vid övergången till systemet när bolagsskatt har införts i en stat efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början, och

4. en uppskjuten skattefordran till den del fordran beror på en förlust som har uppstått mer än fem

⁵ Senaste lydelse 2024:1248.

*räkenskapsår innan bolagsskatt
har införts i en stat.*

7 kap.

67 §

Den justerade vinsten för ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska minskas med belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår som den justerade vinsten avser, om

Den justerade vinsten för ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska minskas, *dock lägst till noll*, med belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår som den justerade vinsten avser, om

1. mottagaren beskattas för utdelningen med en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen och inkomsten hänförs till ett beskattningsår som avslutas senast tolv månader efter utgången av räkenskapsåret, eller

2. det rimligen kan förväntas att det sammanlagda beloppet av medräknade skatter för moderföretaget och skatt som mottagaren betalar på utdelningen är lika med eller överstiger den utdelande enhetens inkomst multiplicerad med minimiskattesatsen.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i första stycket ska mottagaren anses ha beskattats för utdelning som lämnats i förhållande till inköp från ett inköpskooperativ till den del utdelningen minskar en avdragsgill utgift eller kostnad.

68 §

Den justerade vinsten för ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska, utöver vad som anges i 67 §, minskas med det belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår som den justerade vinsten avser, om mottagaren är

Den justerade vinsten för ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska, utöver vad som anges i 67 §, minskas, *dock lägst till noll*, med det belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår som den justerade vinsten avser, om mottagaren är

1. en fysisk person som är medlem i ett inköpskooperativ, och utdelningen lämnas i förhållande till gjorda inköp,

2. en fysisk person som har skatterättslig hemvist och är skattskyldig i den stat där moderföretaget hör hemma och dennes ägarintressen ger rätt till högst fem procent av vinst och tillgångar i moderföretaget, eller

3. ett offentligt organ, en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsfond som hör hemma i den stat där moderföretaget hör hemma.

8 kap.

1 §⁶

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tidsgräns för den tillfälliga förenklingsregeln (2 §),
- villkor för den tillfälliga förenklingsregeln (3–7 a §§),
- särskilda enheter och koncerner (8–11 §§),
- verkan av konstlade arrangemang (11 a–11 g §§),
- undantag från tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln (12 §),
- övergångsår (13 §),
- förenkling av kompletteringsregeln för tilläggsskatt (14 §),
- en förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt (18 §), och
- en förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt (18 §),
 - *förenklingsregler när moderföretag hör hemma i en stat med ett parallellt minimibeskattnings-system (18 a och 18 b §§), och*
- val (19 §).

2 §⁷

Bestämmelserna i 3–13 §§ gäller för koncernenheter i en stat för tid som

- motsvarar de räkenskapsår som gäller för enheternas moderföretag, och

– börjar närmast efter den 31 december 2023 men före den 1 januari 2027.

Bestämmelserna gäller dock inte för räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028.

– börjar närmast efter den 31 december 2023 men före den 1 januari 2028.

Bestämmelserna gäller dock inte för räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2029.

4 §

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska anses vara noll, om koncernenheterna tillsammans har en effektiv skattesats som är lika med eller större än den procentsats som anges i tredje stycket. Den effektiva skattesatsen ska motsvara kvoten mellan koncernenheternas skattekostnad enligt andra stycket och deras vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport.

Med skattekostnad avses i första stycket sådan skattekostnad som redovisas i koncernens kvalificerade finansiella rapport minskad med skatter som inte är medräknade skatter och medräknade

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

⁶ Senaste lydelse 2024:1248.

⁷ Senaste lydelse 2024:1248.

skatter som hänför sig till en osäker skattesituation.

Skattekostnaden ska även minskas med belopp som återförs i redovisningen och som avser uppskjutna skattefordringar enligt 4 kap. 27 § tredje stycket 1–3.

Procentsatsen enligt första stycket ska vara

- 15 procent för räkenskapsår som börjar under 2024,
- 16 procent för räkenskapsår som börjar under 2025, och
- 17 procent för räkenskapsår som börjar under 2026.
- 17 procent för räkenskapsår som börjar under 2026 och 2027.

9 §

Vid tillämpningen av 3–7 §§ gäller följande för moderföretag som är delägarbeskattade enheter eller enheter som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning. Vinsten före bolagsskatt ska minskas i den utsträckning som beloppet är hänförligt till en persons ägarintresse i den delägarbeskattade enheten eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en sådan person.

Vid tillämpningen av 3–7 §§ gäller följande för moderföretag som är delägarbeskattade enheter eller enheter som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning. Vinsten före bolagsskatt ska minskas, *dock lägst till noll*, i den utsträckning som beloppet är hänförligt till en persons ägarintresse i den delägarbeskattade enheten eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en sådan person.

Med person avses i första stycket en sådan innehavare av ett ägarintresse som bestämmelserna i 7 kap. 12 och 13 §§ avser eller sådana mottagare som bestämmelserna i 67 och 68 §§ avser.

För delägarbeskattade enheter gäller första stycket bara om samtliga ägarintressen i moderföretaget innehas av någon som avses i 7 kap. 12 och 13 §§.

Förenklingsregler när moderföretag hör hemma i en stat med ett parallellt minimibeskattnings-system

18 a §

Tilläggsskattebeloppet enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för koncernenheter om moderföretaget hör hemma i en stat med ett parallellt system för minimibeskattnings av inhemsk och utländsk inkomst som är godkänt av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Det som sägs om koncernenheter i första stycket gäller också för

samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag som tillhör en koncern vars moderföretag uppfyller villkoret i första stycket. Det gäller dock bara för den koncernens andel av tilläggs-skattebeloppet.

18 b §

Tilläggs-skattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggs-skatt ska anses vara noll för den stat där moderföretaget hör hemma om den staten har ett parallellt system för minimibeskattnings av inhemsk inkomst som är godkänt av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2026 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2026.
 3. Den rapporterade enheten får tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024. Bestämmelserna i 4 kap. 17 a–17 d §§, 8 kap. 18 a och 18 b §§ får dock 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 Bakgrund

Den 14 december 2022 antogs rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, härnå kallat minimibeskattningsdirektivet. Syftet med direktivet är att genomföra de modellregler om global minimibeskattning som antogs av OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), det inkluderande ramverket, härnå kallat 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), härnå kallad kommentaren till modellreglerna, som godkänts av IF. Kommentaren syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av modellreglerna.

Kommentaren har därefter ändrats genom s.k. administrativa riktlinjer, som syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av reglerna. Vidare har ett dokument om s.k. safe harbour-regler (förenklingsregler) antagits av IF den 15 december 2022. Den 9 maj 2025 publicerades en ny konsoliderad version av kommentaren till modellreglerna, som inkluderar administrativa riktlinjer och förenklingsregler fram t.o.m. mars 2025.

Modellreglerna utgör ett koordinerat system för beskattning av låg-beskattade vinster genom att tilläggsskatt tas ut på sådana vinster av koncernenheter som hör hemma i en annan stat. 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. 121–128). 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 2021 har arbetet inom IF fortsatt och det pågår fortfarande. Administrativa riktlinjer som antogs av IF den 1 februari 2023, 13 juli 2023 och 15 december 2023 har införts i lagen om tilläggsskatt genom propositionen Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2024/25:7) till den del det har krävts en lagändring. Administrativa riktlinjer som antogs av IF den 24 maj 2024 och publicerades i juni 2024 (se bilaga 1) har därefter, förutom på en punkt, införts i lagen om tilläggsskatt genom propositionen Ytterligare kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2025/26:22) till den del det har krävts en lagändring.

Ytterligare administrativa riktlinjer har därefter antagits av IF den 13 januari 2025, se bilaga 2. Vidare har IF den 5 januari 2026 antagit

administrativa riktlinjer i form av ett paket med fem förenklingsregler (sida-vid-sida-paketet), varav fyra omfattas av denna promemoria, se bilaga 3. Den femte förenklingsregeln kommer att behandlas i ett annat lagstiftningsärende.

Eftersom arbetet med regelverket om global minimibeskattningsreglering ännu inte är avslutat kommer det sannolikt att antas ytterligare administrativa riktlinjer framöver.

4 Det behöver införas ytterligare bestämmelser om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Promemorians bedömning

Lagen om tilläggsskatt behöver kompletteras med ytterligare bestämmelser med anledning av de administrativa riktlinjerna från juni 2024, januari 2025 och januari 2026 inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

Den föreslagna utformningen av dessa ytterligare bestämmelser 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 vid Ekofin-rådets möte den 9 november 2023 uttalat att den anser att 2022 års dokument om safe harbour-regler och de administrativa riktlinjerna från februari och juli 2023 är förenliga med direktivet. Därefter har kommissionen den 30 september 2025 förklarat detsamma avseende de administrativa riktlinjerna från juni 2024 och januari 2025. I ett tillkännagivande den 12 januari 2026 erkänner kommissionen det avtal om safe harbour, dvs. de administrativa riktlinjerna, som IF antog i januari 2026 och bekräftar dess tillämpning inom ramen för direktivet. I direktivet finns safe harbour-regeln i artikel 32.

Av de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 4) framgår bl.a. följande. Utifrån artikel 8.3 i modellreglerna har IF kommit överens 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 om ”tolkningen eller administrationen av modellreglerna”. Administrativa riktlinjer förväntas spela en viktig roll när det gäller förutsebarheten genom att klargöra tolkningen av modellreglerna och genom att ge skattemyndigheter vägledning när det gäller 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. Vidare 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 (punkt 5). 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, 3 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 antogs av IF den 24 maj 2024 och publicerades i juni 2024. Dessa riktlinjer infördes i de delar det krävdes lagändringar i allt väsentligt i lagen om tilläggsskatt den 1 januari 2026 med anledning av förslagen i propositionen Ytterligare kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2025/26:22), se dock avsnitt 9.3 om punkt 5 i kommentaren till artikel 9.1.1 i modellreglerna. Administrativa riktlinjer antogs vidare av IF den 13 januari 2025 och 5 januari 2026. 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). Även de kompletterande bestämmelser som föreslås i denna promemoria bör tolkas mot bakgrund av modellreglerna, kommentaren och de administrativa riktlinjerna. Det är därför viktigt att utforma förslagen så att de ligger så nära de administrativa riktlinjerna och kommentaren som möjligt. Lagen om tilläggsskatt behöver därför kompletteras vad avser riktlinjerna från juni 2024 i den del de inte redan införts genom prop. 2025/26:22. Vidare behöver lagen kompletteras utifrån de administrativa riktlinjerna från januari 2025 och från januari 2026. Det krävs däremot inte ytterligare lagstiftning i den mån det som anges i de riktlinjerna ryms inom redan införda bestämmelser och det är fråga om förtydliganden och exempel.

5 Förlängning av den tillfälliga förenklingsregeln

Promemorians förslag

Den tillfälliga förenklingsregeln ska även omfatta räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2028. Räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2029 ska inte omfattas.

Procentsatsen enligt den tillfälliga förenklingsregeln för beräkning av effektiv skattesats ska vara 17 procent för räkenskapsår som börjar 2027.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

Av 8 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt framgår att den s.k. tillfälliga förenklingsregeln gäller för koncernenheter i en stat för tid som motsvarar de räkenskapsår som gäller för enheternas moderföretag och som börjar närmast efter den 31 december 2023, men före den 1 januari 2027. Vidare framgår att förenklingsregeln inte gäller för räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028. Förenklingsregeln finns i 3 § (det s.k. de minimis-testet), 4 § (det s.k. ETR-testet) och 5 § (det s.k. routine profits-testet). Av 4 § följer att vid beräkning av den effektiva skattesatsen enligt ETR-testet i den paragrafen ska minimiskattesatsen vara 15, 16 respektive 17 procent för räkenskapsåren 2024, 2025 respektive 2026.

Förslag

Av avsnitt 3 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026 följer att den tillfälliga förenklingsregeln även ska gälla räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2028 och slutar senast den 30 juni 2029. Vidare framgår att den procentsats som utgör minimiskattesats vid tillämpningen av det s.k. ETR-testet ska vara 17 procent för räkenskapsår som börjar 2027. Det föreslås därför att bestämmelser med denna innebörd förs in i den tillfälliga förenklingsregeln.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 8 kap. 2 och 4 §§ lagen om tilläggsskatt.

- 6 Förenklingsregler när moderföretag hör hemma i en stat med ett godkänt parallellt system för minimibeskattningsregler
- 6.1 Förenklingsregel avseende huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt (Side-by-Side Safe Harbour)

Promemorians förslag

Tilläggsskattebeloppet enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för koncernenheter om moderföretaget hör hemma i stat som är godkänd av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS som en stat med ett parallellt system för minimibeskattningsregler av inhemsk och utländsk inkomst. En koncerns andel av ett tilläggsskattebelopp som avser samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag ska också anses vara noll om företaget tillhör en koncern vars moderföretag uppfyller dessa villkor.

Skälen för förslaget

Enligt avsnitt 5.1 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026 får koncerner vars moderföretag hör hemma i en stat med ett godkänt system ("Qualified Side-by-Side Regime") välja att tillämpa en förenklingsregel som undantar koncernen samt dess samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag, från tillämpning av huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt ("Side-by-Side Safe Harbour"). Regeln påverkar inte möjligheten att ta ut nationell tilläggsskatt i en stat. Valet kan göras tidigast för beskattningsår som börjar den 1 januari 2026. Det har efter att riktlinjerna antogs av IF uppmärksammats att beskattningsåret enligt vissa redovisningsstandarder kan vara 52 eller 53 veckor, i stället för 365 dagar, vilket får till följd att räkenskapsåret 2026 kan börja redan under perioden den 26–31 december 2025. Om IF skulle komma att besluta att komplettera riktlinjerna i detta avseendeför att även ett sådant räkenskapsår ska omfattas, kommer förslaget i denna promemoria att behöva ändras på motsvarande sätt. Förenklingsregeln är utformad som ett val som görs av den rapporterande enheten för ett beskattningsår (8 kap. 19 § lagen om tilläggsskatt). Om valet görs ska tilläggsskatten enligt huvud- och kompletteringsregeln som avser koncernenheter i en stat med ett godkänt system sättas ned till noll. Detta gäller även samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag.

Uttrycket "Qualified Side-by-Side Regime" är särskilt definierat och innebär att den aktuella staten ska ha vad som kallas ett godkänt nationellt skattesystem ("eligible domestic tax system") och ett godkänt internationellt skattesystem ("eligible worldwide tax system"), dvs. skatteregler för beskattning av inhemsk och utländsk inkomst som uppfyller särskilt uppställda kriterier. Nämnade regler ska vara införda före den 1 januari 2026, eller vid ett senare datum enligt en särskilt fastställd

procedur. Vidare ska den aktuella staten ge avräkning för utländsk nationell tilläggsskatt på samma sätt som vid avräkning av utländsk skatt.

Ett godkänt nationellt skattesystem ska ha en bolagsskattesats som är minst 20 procent efter att allmänt tillämpliga justeringar och lokala skatter beaktats. Vidare ska det finnas en kvalificerad nationell tilläggsskatt ("Qualified Domestic Minimum Top Up Tax"; QDMTT) eller en alternativ minimiskatt ("corporate alternative minimum tax") med justeringar som inte motverkar syftet med minimibeskattning, med en nominell skattesats på minst 15 procent på en betydande del av multinationella koncerners inhemska verksamhet. Systemet ska vidare inte innebära risk för att multinationella koncerners effektiva skattesats understiger 15 procent.

De krav som uppställs i fråga om ett godkänt internationellt skattesystem innebär att systemet ska vara heltäckande. Det betyder att det ska gälla utländsk inkomst för bolag med hemvist i den aktuella staten och tas ut på en bred skattebas som omfattar aktiv och passiv inkomst – oavsett om inkomsten delas ut eller inte – hos såväl fast driftställe som dotterbolag. Eventuell skattefrihet ska vara begränsad och inte strida mot syftet med minimibeskattning. Det ska vidare finnas fungerande unilaterala mekanismer mot skattebaserobering och vinstförflyttning och inte finnas risk för att multinationella koncerners effektiva skattesats understiger 15 procent.

När IF godkänt att en stats skatteregler motsvarar definitionen av "Qualified Side-by-Side Regime" förs staten in i det s.k. Central record of legislation (annex B) i kommentaren till modellreglerna, dvs. det register där det framgår vilka staters regler som är godkända av IF. Den 5 januari 2026 uppdaterades annex B med ett nytt avsnitt för Qualified SbS Regimes i vilket USA och dess regler (Internal Revenue Code of 1986 (Pub. L. 99–514, 100 Stat. 2085, enacted October 22, 1986) anges, tillsammans med informationen att godkännandet gäller för beskattningsår som börjar den 1 januari 2026 eller senare.

Mot bakgrund av ovanstående föreslås att det i lagen om tilläggsskatt införs en permanent förenklingsregel för huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt som gäller om ett moderföretag hör hemma i stat som är godkänd av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS som en stat med ett parallellt system för minimibeskattning av inhemsk och utländsk inkomst ("Qualified Side-by-Side Regime"). Förenklingsregeln innebär att tilläggsskattebeloppet enligt huvud- och kompletteringsregeln ska sättas ned till noll.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 8 kap. 1 § och införandet av 8 kap. 18 a § i lagen om tilläggsskatt.

6.2 Förenklingsregel avseende kompletteringsregeln för tilläggsskatt (Ultimate Parent Entity Safe Harbour)

Promemorians förslag

Tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där ett moderföretag hör hemma om den staten är godkänd av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS som en stat med ett parallellt system för minimibeskattning av inhemsk inkomst.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

I 8 kap. 14 § lagen om tilläggsskatt finns en tillfällig förenklingsregel för kompletteringsregeln för tilläggsskatt som innebär att tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för koncernenheterna i en stat ska anses vara noll om moderföretaget hör hemma i den staten och bolagskattesatsen där är minst 20 procent. Bestämmelsen gäller för varje räkenskapsår under en övergångsperiod som utgörs av de räkenskapsår som inte löper längre än 12 månader, som börjar senast den 31 december 2025 och slutar före den 31 december 2026. Den tillfälliga regeln är därmed inte tillämplig för beskattningsår som börjar den 1 januari 2026 eller senare.

Förslag

Enligt avsnitt 5.2 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026 får koncerner vars moderföretag hör hemma i en stat med ett godkänt s.k. UPE-system ("Qualified UPE [Ultimate Parent Entity] System") välja att tillämpa en förenklingsregel som innebär att kompletteringsregeln för tilläggsskatt inte ska tillämpas vad avser koncernenheter i den stat där moderföretaget hör hemma ("UPE Safe Harbour") för beskattningsår som börjar den 1 januari 2026 eller senare.

Förenklingsregeln är utformad som ett val som görs av den rapport-erande enheten för ett räkenskapsår (8 kap. 19 § lagen om tilläggsskatt). Valet kan bara göras om moderföretaget hör hemma i en stat med godkänt UPE-system. Om valet görs ska tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt som avser koncernenheter i den stat där moderföretaget hör hemma sättas ned till noll. Även tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt som avser koncernens samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag i den staten ska i sådant fall sättas ned till noll, vilket följer av att förenklingsregeln utformats så att nedsättning ska ske om koncernenheter i den staten kvalificerar enligt regeln (punkt 33, underpunkt 1).

Uttrycket "Qualified UPE Regime" är särskilt definierat och innebär att det ska finnas ett godkänt nationellt skattesystem ("eligible domestic tax system") med samma innehåll som enligt kraven på "Qualified Side-by-

Side Regime”. Endast system som trätt i kraft och blivit tillämpliga före den 1 januari 2026 kan godkännas.

När IF godkänt att en stats skatteregler motsvarar definitionen av ”Qualified UPE Regime” anges staten i det s.k. Central record of legislation (annex B) i kommentaren till modellreglerna, dvs. det register där det framgår vilka staters regler som är godkända av IF. IF har ännu inte godkänt någon stats regler i detta avseende.

Förenklingsregeln påverkar inte tillämpningen av kompletteringsregeln när moderföretaget hör hemma i en stat vars regler inte godkänts av IF på det sätt som beskrivs ovan. Tilläggsskatt som avser lågbeskattade koncernenheter som inte hör hemma i en godkänd stat påverkas inte heller.

Mot bakgrund av ovanstående föreslås att det i lagen om tilläggsskatt införs en permanent förenklingsregel för kompletteringsregeln för tilläggsskatt som gäller om moderföretaget hör hemma i stat som är godkänd av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS som en stat med ett parallellt system för minimibeskattnings av inhemsk inkomst (”Qualified UPE Regime”). Förenklingsregeln innebär att tilläggsskattebeloppet ska sättas ned till noll.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 8 kap. 1 § och införandet av 8 kap. 18 b § i lagen om tilläggsskatt.

7 Kvalificerade skatteincitament (Substance-based Tax Incentive Safe Harbour)

7.1 Gällande rätt rörande skatteincitament i lagen om tilläggsskatt

Skattereduktioner

I många stater finns olika typer av skattereduktioner. Hur dessa behandlas kan ha stor betydelse för utfallet beträffande skyldigheten att betala tilläggsskatt. Den terminologi som används i lagen om tilläggsskatt för att beskriva olika skattereduktioner beträffande medräknade skatter är skatte-tillgodohavande. I lagen definieras fyra olika typer av skattetillgodohavanden: kvalificerade skattetillgodohavanden, marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden, icke marknadsmässigt överlåtbara skatte-tillgodohavanden och övriga skattetillgodohavanden. I avsnitt 8 föreslås förtydliganden avseende definitionerna men det påverkar inte redogörelsen nedan. Översiktligt gäller följande.

Kvalificerade skattetillgodohavanden (”qualified refundable tax credit”) är skattetillgodohavanden som kan betalas ut kontant eller på något annat motsvarande sätt om skattekostnaden är mindre än det skattetillgodohavande som beviljats. För att det ska vara fråga om ett kvalificerat tillgodohavande måste återbetalningen göras inom fyra år. Ekonomiskt sett

är sådana skattetillgodohavanden i stort sett likvärdiga med direkta bidrag som en stat betalar ut till företag. På grund av detta ska sådana skattetillgodohavanden inte behandlas som en sänkt skattekostnad utan som en intäkt eller som en minskning av värdet på en tillgång som har förvärvats för tillgodohavandet.

Ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ("marketable transferable tax credit") har ekonomiskt sett stora likheter med de kvalificerade skattetillgodohavandena. Sådana tillgodohavanden berättigar dock inte till utbetalning av mellanskillnaden om skattekostnaden inte är tillräckligt stor för att absorbera hela skattesänkningen. Däremot kan innehavaren sälja tillgodohavandet till en annan skattskyldig som i sin tur kan få den skattesänkning som den ursprunglige innehavaren inte kunde utnyttja. För att ett skattetillgodohavande ska klassificeras som ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska vissa kriterier om överlåtbarhet och marknadsmässighet vara uppfyllda. Även sådana skattetillgodohavanden ska behandlas som en intäkt eller som en minskning av värdet på en tillgång för den ursprunglige innehavaren av tillgodohavandet. Lagen innehåller också regler om vad som gäller i samband med överlåtelser och för en ny innehavare av tillgodohavandet. En koncernenhet som förvärvar ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och utnyttjar det för att minska sin skatt ska ta upp en intäkt som uppgår till skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet av den del av tillgodohavandet som utnyttjas.

Ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande är ett tillgodohavande som den ursprunglige innehavaren kan överlåta men inte på sådana villkor att kriteriet om marknadsmässighet är uppfyllt. Om ett skattetillgodohavande innehas av en koncernenhet som har förvärvat det – och det inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande – är det ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. Skattetillgodohavanden som varken är kvalificerade skattetillgodohavanden, marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden eller icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden klassificeras som övriga skattetillgodohavanden. Icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden respektive övriga skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt. Något förenklat ska de i stället behandlas som en sänkt skattekostnad.

Förhöjt kostnadsavdrag (s.k. superavdrag)

Reglerna om tilläggsskatt bygger till mycket stor del på företagens redovisning. Detta gäller exempelvis hur avskrivningar hanteras. Redovisningsmässigt kan avskrivningsunderlag inte överstiga 100 procent av anskaffningsutgiften. Det förekommer emellertid att stater ger företag stöd i form av möjligheten att skattemässigt skriva av tillgångar med mer än 100 procent, s.k. superavdrag. Översiktligt får detta följande konsekvenser i systemet med tilläggsskatt.

Om koncernenheterna har en skattemässig vinst även efter superavdraget blir den enda påverkan att den effektiva skattesatsen sjunker. Om denna blir lägre än 15 procent måste tilläggsskatt betalas vilket innebär att värdet av superavdraget minskar i betydelse. Om superavdraget leder till

en skattemässig förlust som inte motsvaras av en redovisningsmässig förlust kommer reglerna om tillkommande tilläggsskatt respektive överskjutande skattebelopp (4 kap. 18–19 a §§ lagen om tilläggsskatt) att bli tillämpliga. Tillkommande tilläggsskatt ska tas ut direkt. En koncern kan dock välja att i stället tillämpa reglerna om överskjutande skattebelopp. Då minskar den justerade skattekostnaden under kommande år (vilket i sin tur sänker den effektiva skattesatsen det året).

Den effekt som superavdrag respektive skattetillgodohavanden har för koncerners tilläggsskatt (se ovan) kan minska genom att den överskjutande vinsten minskas med ett substansbelopp enligt 5 kap. 2–11 §§ lagen om tilläggsskatt.

7.2 Nya regler om substansbaserade skatteincitament

Promemorians förslag

Det ska införas regler om kvalificerade skatteincitament i lagen om tilläggsskatt. Reglerna ska gälla för skatteincitament som är utgiftsbaserade eller produktionsbaserade. En koncern ska få välja att höja den justerade skattekostnaden med skatteeffekten av incitamentet, vilket får till följd att tilläggsskattebeloppet blir lägre. Möjligheten att på detta sätt välja en förmånlig behandling av kvalificerade skatteincitament begränsas av ett takbelopp. Det ska även införas en möjlighet att välja att behandla hela eller delar av ett kvalificerat skattetillgodohavande eller ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande som ett kvalificerat skatteincitament om skattetillgodohavandet i övrigt uppfyller villkoren för sådana incitament.

Skälen för förslaget

Reglerna om skattetillgodohavanden finns införda i ett antal artiklar i modellreglerna samt i kommentaren till dessa artiklar. Avsnitt 4 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026 behandlar nya regler beträffande substansbaserade skatteincitament ("Substance-based Tax Incentive Safe Harbour"). Där har en annan regleringsteknik valts. I stället för att föras in i nya eller befintliga artiklar i modellreglerna eller i kommentaren till vissa artiklar har de nya reglerna utformats som en förenklingsregel ("safe harbour"). I likhet med vad som gäller för övriga förenklingsregler kommer även denna förenklingsregel att införas i ett annex till kommentaren.

Allmänt om innebörden

Innebörden av den nya förenklingsregeln är att det blir möjligt för en koncern att behandla vissa substansbaserade skatteincitament som ett tillägg till den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i en stat. De incitament som omfattas kallas kvalificerade skatteincitament ("qualified tax incentives"). Behandlingen begränsas av en takregel som baseras på koncernens lönekostnader eller materiella tillgångar i den aktuella staten.

Däriigenom ska det säkerställas att incitamentet baseras på substans i den staten. När regeln tillämpas kan koncernen sätta ner tilläggsskatten för staten till noll i den utsträckning tilläggsskatten motsvaras av skatteeffekten (se nedan) av ett kvalificerat skatteincitament. De nya reglerna ska gälla för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2026 eller senare.

Vad som räknas som kvalificerade skatteincitament

Av punkt 3–18 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026 framgår vad som räknas som kvalificerade skatteincitament. För att det ska vara fråga om ett kvalificerat skatteincitament ska incitamentet minska sådana skatter som räknas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden enligt lagen om tilläggsskatt. Beräkningen av incitamentet ska grundas antingen på utgifter som koncernen har haft (utgiftsbaserade incitament) eller på mängden materiella tillgångar som koncernen har producerat i staten (produktionsbaserade incitament). Inkomstbaserade skatteincitament, dvs. sådana incitament som gör att vissa intäkter beskattas lägre än andra, såsom exempelvis s.k. patentboxar, omfattas inte.

Ett utgiftsbaserat incitament ska vara utformat så att en viss andel av de aktuella utgifterna kan omfattas av incitamentet. Det kan ges i olika form, exempelvis som en skattereduktion eller som ett superavdrag (dvs. ett avdrag med mer än 100 procent av utgiften). Den form som incitamentet har spelar ingen roll. Det som är viktigt är i stället att incitamentet baseras direkt på de utgifter som avses. För att det ska klassificeras som ett kvalificerat skatteincitament ska det inte vara fråga om enbart förskjutningar i tiden av ett avdrag. Snabbare avskrivningsplaner än vad som är ekonomiskt motiverat tas nämligen om hand i systemet med tilläggsskatt genom redovisning av uppskjuten skatt. Det får inte heller vara fråga om sådana stöd där skatteeffekten är större än utgiften. Det innebär att exempelvis ett incitament i form av en skattereduktion inte får vara större än 100 procent av utgiften för att det ska klassificeras som ett kvalificerat skatteincitament. Vid bedömningen av om skatteeffekten är större än utgiften ska även skatteeffekten av andra skatteincitament avseende samma utgift räknas med. Med ”skatteincitament” avses incitament som minskar sådana skatter som räknas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden enligt lagen om tilläggsskatt.

Ett produktionsbaserat incitament är ett incitament som baseras på producerad volym av materiella tillgångar. Incitamentet måste baseras på den producerade volymen och inte på värdet av de producerade tillgångarna. Även produktion av el och exempelvis utvinning ur gruvor omfattas av begreppet.

Utgiftsbaserade incitament får bara avse utgifter som koncernen har haft och inte sådana som kommer att uppstå någon gång i framtiden. En koncern anses ha haft en utgift vid betalningen eller när utgiften tas med i redovisningen och används vid beräkning av det redovisade resultatet. Det är inte nödvändigt att en förvärvad tillgång har börjat skrivas av eller ens får skrivas av. Produktionsbaserade incitament måste baseras på tillgångar som har producerats vid tiden för beslutet att ge ett skatteincitament.

För att ett incitament ska vara ett kvalificerat skatteincitament måste det vara allmänt tillgängligt för företagen. Det går därför inte att rikta incita-

mentet särskilt till sådana företag som omfattas av systemet med tilläggsskatt eller till vissa enskilda företag.

Det kan noteras att det finns ett krav på att produktionsbaserade incitament bara får omfatta tillgångar som har tillverkats i staten. Något liknande krav finns däremot inte när det gäller utgiftsbaserade incitament. Sådana incitament kan därför omfatta även utgifter som har uppkommit utomlands.

Behandlingen av kvalificerade skatteincitament

Behandlingen av kvalificerade skatteincitament framgår av punkt 19–29 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026. Förenklingsregeln för kvalificerade skatteincitament innebär att de sammanlagda justerade skattekostnaderna höjs med ett belopp, vilket får till följd att tilläggsskattebeloppet blir lägre. Højningen uppgår till det lägsta av skatteeffekten av de kvalificerade skatteincitamenten och ett takbelopp (se nedan).

De kvalificerade skatteincitamenten ingår alltså inte i beräkningen av det justerade resultatet. Detta är en skillnad gentemot kvalificerade skattetillgodohavanden och marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden, vilka behandlas som en intäkt eller som en minskning av värdet på tillgångar. Det innebär att kvalificerade skatteincitament har en förmånligare behandling än vad som gäller för sådana skattetillgodohavanden. Av detta skäl har det införts en rätt för koncerner som har sådana skattetillgodohavanden att i stället använda reglerna för kvalificerade skatteincitament. Ett sådant val gäller i ett år och behöver inte avse alla skattetillgodohavanden som koncernen har. Det kan till och med avse bara en viss del av ett skattetillgodohavande. Rätten att göra det här valet gäller bara sådana skattetillgodohavanden som också uppfyller definitionen av ett kvalificerat skatteincitament, vilket exempelvis innebär att det måste vara utgiftsbaserat eller produktionsbaserat. Den del av ett skattetillgodohavande som inte omfattas av ett val ska behandlas enligt de vanliga reglerna för skattetillgodohavanden.

För att tillämpa regeln är det nödvändigt att bestämma skatteeffekten av ett kvalificerat skatteincitament. För incitament som utgörs av skattereduktioner uppgår beloppet till själva skattesänkningen. För incitament som utgörs av förhöjda avdrag eller undantag från inkomstbeskattning beräknas beloppet något förenklat till bolagsskattesatsen multiplicerad med det förhöjda avdraget eller inkomsten. Om ett incitament innebär att koncernen får göra ett extra avdrag med exempelvis 50 procent (dvs. ett totalt avdrag med 150 procent) uppgår skatteeffekten till 50 procent av utgiften multiplicerad med bolagsskattesatsen. Värdet beräknas för det år som avdraget yrkas. Om superavdraget medför en skattemässig förlust som inte motsvaras av en redovisningsmässig förlust ska normalt sett tillkommande eller överskjutande skattebelopp beräknas (se avsnitt 7.1 ovan). Detta kommer dock inte att gälla till den del ett kvalificerat skatteincitament utnyttjas. Den del av ett kvalificerat skatteincitament som utnyttjas höjer nämligen de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat, vilket kommer att reducera tillkommande eller överskjutande skattebelopp i motsvarande mån.

Takbelopp

Den möjlighet att få en förmånlig behandling av kvalificerade skatteincitament som beskrivits ovan begränsas av ett takbelopp (punkt 30–33 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026). Syftet med takbeloppet är att säkerställa att sådana incitament som har en förmånlig behandling motsvaras av substans i staten. Substansen definieras utifrån samma parametrar som används för att beräkna det s.k. substansbeloppet enligt 5 kap. lagen om tilläggsskatt.

Takbeloppet kan beräknas enligt två alternativa regler, huvudregeln och alternativregeln. Huvudregeln består i sin tur av två alternativa regler. Huvudregeln baseras på olika kostnadsposter medan alternativregeln baseras på balansräkningsposter.

Enligt huvudregeln är takbeloppet 5,5 procent av det högsta av personalkostnaderna i staten och kostnaderna för avskrivning på materiella tillgångar i staten. Som materiella tillgångar räknas också sådana tillgångar som enligt 5 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt ska behandlas som materiella tillgångar (naturresurser, leasetagares nyttjanderättigheter och licenser). Personalkostnaderna får inkludera sådana kostnader som har lagts till balansvärdet på tillgångar trots att sådana kostnader inte får ingå vid beräkningen av substansbeloppet enligt 5 kap. 3 § andra stycket 1 lagen om tilläggsskatt. Avskrivning på sådana tillgångar som avses i 5 kap. 4 a § lagen om tilläggsskatt (dvs. materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning, leasing eller investering eller som omfattas av undantaget för sjöfartsverksamhet) ingår inte i underlaget.

Enligt alternativregeln är takbeloppet i stället 1 procent av det redovisade värdet på materiella tillgångar i den aktuella staten. Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av samt sådana tillgångar som avses i 5 kap. 4 a § lagen om tilläggsskatt ingår inte i underlaget. Om koncernen väljer att tillämpa denna regel så gäller detta val i fem år. Om valet inte återkallas efter fem år fortsätter det att gälla. Om valet återkallas någon gång efter femårsperioden och koncernen i stället tillämpar huvudregeln får avskrivningar på sådana tillgångar som har ingått i beräkningen enligt alternativregeln inte ingå i de avskrivningar som ligger till grund för beräkningen av takbeloppet.

Förenklingsregel

IF har utformat de nya reglerna om substansbaserade skatteincitament som en förenklingsregel. Denna förenklingsregel skiljer sig dock åt från vad som gäller för övriga förenklingsregler. Övriga förenklingsregler innebär att tilläggsskatten för samtliga eller vissa koncernenheter i en stat i sin helhet ska anses vara noll. Den nu aktuella förenklingsregeln innebär att tilläggsskatten inte sätts ner till noll i sin helhet utan bara till den del den motsvaras av ett kvalificerat skatteincitament. Detta gör att de nya reglerna systematiskt inte passar in tillsammans med övriga förenklingsregler i 8 kap. lagen om tilläggsskatt.

Innebörden av de nya reglerna är att det blir möjligt för en koncern att behandla allmänt tillgängliga, utgifts- eller produktionsbaserade skatteincitament som ett tillägg till den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i en stat. Även kvalificerade skattetillgodohavanden och marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden kan behandlas på

samma sätt om de uppfyller kraven på att vara allmänt tillgängliga och utgifts- eller produktionsbaserade. Om skattekostnaden höjs så minskar tilläggsskatten, dvs. sätts ner till noll, i motsvarande mån. Den avsedda effekten uppnås därför om reglerna formuleras som en möjlighet att välja att höja skattekostnaden. Systematiskt passar sådana regler bättre in i 4 kap. lagen om tilläggsskatt än i 8 kap.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 2 kap. 1 § och 4 kap. 1 § och införandet av 4 kap. 17 a–17 d §§ i lagen om tilläggsskatt.

8 Skattetillgodohavanden

Promemorians förslag

Det ska införas en definition av skattetillgodohavanden som innebär att med skattetillgodohavande avses ett tillgodohavande som ger innehavaren rätt att minska kostnaden avseende medräknade skatter i den stat som beviljar tillgodohavandet. Detta medför även följdändringar i definitionen av marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och övrigt skattetillgodohavande.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

I 2 kap. 29–30 §§ lagen om tilläggsskatt används uttrycket skattetillgodohavande för att beskriva olika skattereduktioner. I lagen definieras fyra olika typer av skattetillgodohavanden: kvalificerade skattetillgodohavanden, marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden, icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden och övriga skattetillgodohavanden. I 2 kap. 29 § första stycket finns en definition av kvalificerat skattetillgodohavande som något förenklat innebär att med kvalificerat skattetillgodohavande avses

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

Uttrycket kvalificerat skattetillgodohavande motsvaras i modellreglerna av "Qualified Refundable Tax Credit". Enligt artikel 10.1 avses

a refundable tax credit designed in a way such that it must be paid as cash or available as cash equivalents within four years from when a Constituent Entity satisfies the conditions for receiving the credit under the laws of the jurisdiction granting the credit.

Detta motsvarar lydelsen i 2 kap. 29 § med undantag för att den grundläggande förutsättningen att det ska vara en skattereduktion ("tax credit") inte har tagits in i den svenska definitionen. Av lydelsen i 29 § kan man förledas att tro att det är anspråket på återbetalning som är skattetillgodohavandet eftersom skattereduktion inte nämns. Av såväl förarbeten (exempelvis prop. 2024/25:7) som modellreglerna med kommentarer är det helt klart att det som avses är skattereduktioner och dessutom sådana skattereduktioner som avser medräknade skatter. Bristen i lagtexten synes därför bero på ett förbiseende. Eftersom förarbeten och modellreglerna är helt klara är det inte troligt att bristen i lagtexten skulle medföra några praktiska problem vid tillämpningen av lagen men lagtexten bör ändå justeras så att den faktiska innebörden av regeln tydligt framgår.

Förslag

Det införs en definition av uttrycket skattetillgodohavande. Ett skattetillgodohavande är ett tillgodohavande som ger innehavaren rätt att minska kostnaden avseende medräknade skatter i den stat som beviljar tillgodohavandet. Denna definition av skattetillgodohavande används sedan i en ny utformning av definitionen av begreppen kvalificerade skattetillgodohavanden, marknadsmissigt överlåtbara skattetillgodohavanden och övriga skattetillgodohavanden. Begreppet skattetillgodohavande används redan i definitionen av icke marknadsmissigt överlåtbara skattetillgodohavanden så den definitionen behöver inte ändras.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 2 kap. 1, 29, 29 a och 30 §§ i lagen om tilläggs-skatt.

9 Uppskjuten skatt vid övergången till systemet

9.1 Förtydligande avseende vissa uppskjutna skattefordringar och skatteskulder som uppkommit före övergångsåret

Promemorians förslag

Vid fastställande av den effektiva skattesatsen för koncernenheter i en stat för ett övergångsår ska vissa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder undantas. Det gäller uppskjutna skattefordringar som uppstått på grund av en överenskommelse med myndigheterna i en stat som ingåtts eller ändrats efter den 30 november 2021, uppskjutna skattefordringar som uppstått då en koncernenhet gjort eller ändrat ett val efter den 30 november 2021, om valet retroaktivt ändrar behandlingen av en transaktion som har ingått i

koncernenhetens beskattningsbara inkomst ett tidigare beskattningsår, och uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som uppstått till följd av att en koncernenhet använt ett högre skattemässigt värde än det bokförda värdet vid övergången till systemet när bolagsskatt har införts i en stat efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början. Vidare ska en uppskjuten skattefordran undantas från fastställandet av den effektiva skattesatsen till den del fordran beror på en förlust som har uppstått mer än fem år innan en stat har infört bolagsskatt.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

Av bestämmelserna i 4 kap. 25–28 b §§ lagen om tilläggsskatt framgår hur uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar ska hanteras vid övergången till systemet. Av 4 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt (artikel 9.1.1 i modellreglerna) framgår att vid fastställande av den effektiva skattesatsen för koncernenheter i en stat för det som enligt 26 § utgör ett övergångsår och för varje därpå följande räkenskapsår ska alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i en stat beaktas för övergångsåret. I avsnitt 9.2 föreslås att bestämmelsen om övergångsår i 4 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt ska ändras så att det framgår att med övergångsår för en stat avses det första räkenskapsår då en koncern omfattas av lagens tillämpningsområde vad avser den staten. Av 4 kap. 27 § andra stycket (artikel 9.1.2 i modellreglerna) framgår att fordringar avseende uppskjuten skatt som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av det justerade resultatet ska undantas från den beräkning som avses i 25 § när fordringarna uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021. Motsvarande reglering till artikel 9.1 i modellreglerna finns i artikel 47 i minimibeskattningsdirektivet.

Nya riktlinjer och förslag

Artikel 9.1 i modellreglerna (4 kap. 25–28 b §§) innehåller övergångsregler som ska förenkla övergången till systemet. Reglerna avser bl.a. behandlingen av uppskjutna skatter som gäller när en multinationell koncern börjar omfattas av modellreglernas tillämpningsområde och för varje därpå följande räkenskapsår.

I de administrativa riktlinjerna från den 13 januari 2025 (hädanefter kallade riktlinjerna) klargörs hur övergångsreglerna i artikel 9.1 ska tolkas och tillämpas vid övergången till systemet. Av riktlinjerna framgår att vissa multinationella koncerner, efter den 30 november 2021, har ingått överenskommelser med myndigheterna i en stat som gett koncernenheter som hör hemma i den staten olika skatteförmåner innan tilläggsskattereglerna (huvudregeln och kompletteringsregeln) eller regeln om nationell tilläggsskatt trädde i kraft i den staten. De multinationella koncerner som har erhållit dessa skatteförmåner har redovisat dem som uppskjutna skattefordringar och de kan ha som avsikt att beakta fordringarna vid tillämpningen av övergångsreglerna för uppskjutna

skattefordringar och skatteskulder i artikel 9.1 (punkt 2 i riktlinjerna). Mot bakgrund av detta har IF antagit riktlinjerna för att ytterligare klargöra hur övergångsreglerna i artikel 9.1 ska tillämpas, speciellt när det gäller uppskjutna skattefordringar som har uppstått till följd av skatteförmåner som beviljas av en stat efter den 30 november 2021. Av riktlinjerna framgår att uppskjutna skattekostnader som härrör från återföring av uppskjutna skattefordringar som har uppstått innan tilläggsskattereglerna träder i kraft men efter den 30 november 2021 och som härrör från överenskommelser med myndigheterna i en stat undantas vid övergången till systemet enligt övergångsreglerna i artikel 9.1. Detsamma gäller uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som uppstår till följd av att koncernenheter får göra en skattemässig uppskrivning av tillgångars värde så att det skattemässiga värdet överstiger det redovisade värdet, när en stat har infört ett bolagsskattesystem. Det gäller även uppskjutna skattefordringar som uppstår på grund av att koncernenheter i en stat får göra eller ändra ett val med retroaktiv verkan (punkt 3 i riktlinjerna).

I punkt 8.5 a–c i kommentaren till artikel 9.1.2 specificeras vilka uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ("tax attributes") som inte får tas med i beräkningen enligt artikel 9.1.1. Det är följande.

- a. Uppskjutna skattefordringar som har uppstått på grund av att en överenskommelse med myndigheter i en stat har ingåtts eller ändrats efter den 30 november 2021, när överenskommelsen ger den skattskyldige skatteförmåner i form av skattereduktioner eller andra skattelättnader som inte hade uppstått utan en sådan överenskommelse.
- b. Uppskjutna skattefordringar som uppstått till följd av att en koncernenhet efter den 30 november 2021 gjort eller ändrat ett val och därigenom retroaktivt ändrar behandlingen av en transaktion som har ingått i beräkningen av koncernenhetens beskattningsbara inkomst ett tidigare beskattningsår och som har fastställts av skattemyndigheten eller som framgått av en inlämnad deklaration avseende bolagsskatt.
- c. Uppskjutna skattefordringar eller uppskjutna skatteskulder som uppstått till följd av att koncerner har fått använda ett högre skattemässigt värde än det bokförda värdet på tillgångar vid övergången till systemet när en stat infört bolagsskatt efter den 30 november 2021, men före övergångsåret.

I riktlinjerna erinras om att avsikten med övergångsbestämmelserna i artikel 9.1 inte är att ge koncerner eller myndigheter verktyg för att genomföra transaktioner som tillskapar uppskjutna skattefordringar som, när de återförs, i praktiken helt eller delvis undantar en koncerns framtida lågbeskattade inkomster från tilläggsskatt. De skatteförmåner som uppstått i de tre ovannämnda fallen i punkt 8.5 a–8.5 c omfattas inte av beräkningen enligt artikel 9.1.1, utan de ska undantas enligt artikel 9.1.2 i modellreglerna (punkt 4 i kommentaren till artikel 9.1 i modellreglerna och punkt 8.5 i kommentaren till artikel 9.1.2 i modellreglerna).

Artikel 9.1.2 är tillämplig på alla uppskjutna skattefordringar som har uppstått i transaktioner efter den 30 november 2021. Artikel 9.1.2 blir därför tillämplig även på en uppskjuten skattefordran som uppstår till följd av en transaktion som äger rum efter övergångsåret, om fordran redovisas eller

återspeglas i räkenskaperna för en koncernenhet för övergångsåret (punkt 8.2 i kommentaren till artikel 9.1.2 i modellreglerna).

En kostnad avseende uppskjuten skatt som hänför sig till återföringen av en uppskjuten skattefordran som beskrivs i de ovan angivna tre fallen i punkt 8.5 a–8.5 c ska inte tas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt artikel 4.4 (3 kap. 30–34 d §§ lagen om tilläggsskatt) och inte heller räknas som skattekostnad enligt 8 kap. 4 § andra stycket lagen om tilläggsskatt vid tillämpning av den tillfälliga förenklingsregeln (punkt 8.6 i kommentaren till artikel 9.1.2 i modellreglerna).

Artikel 9.1.2 ska tillämpas så att en uppskjuten skattefordran hänförlig till en förlust som uppstod mer än fem räkenskapsår före ikraftträdandet av ett nytt bolagsskattesystem i en stat som tidigare inte hade något sådant system undantas från beräkningen enligt artikel 9.1.1. Uppskjutna skattefordringar som avser förluster som uppkommit mindre än fem år innan ett nytt bolagsskattesystem införts får i princip föras in i systemet. Artikel 9.1.2 ska emellertid tillämpas även på sådana uppskjutna skattefordringar på samma sätt som för en uppskjuten skattefordran som uppstår till följd av en förlust enligt ett befintligt bolagsskattesystem (punkt 8.7 i kommentaren till artikel 9.1.2 i modellreglerna).

Det kan konstateras att riktlinjerna har antagits av IF för att klargöra hur artikel 9.1 i modellreglerna, som har införts i bl.a. 4 kap. 25 och 27 §§ lagen om tilläggsskatt, ska tolkas vad avser behandlingen av vissa skatteförmåner vid övergången till systemet. Utgångspunkten är således att sådana skatteförmåner som identifierats av IF och som redogörs för i det ovanstående inte alls ska beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen för koncernenheterna i en stat för ett övergångsår och för varje därpå följande övergångsår när en koncern övergår till systemet med tilläggsskatt. För att lagen ska överensstämma med riktlinjerna behöver det därför införas bestämmelser i 4 kap. 27 § lagen om tilläggsskatt om att sådana uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som nämns i punkterna 8.5 a–8.5 c ska undantas vid fastställandet av den effektiva skattesatsen i enlighet med 25 §. Enligt riktlinjerna ska reglerna gälla redan fr.o.m. 2024, dvs. det första år som systemet med tilläggsskatt tillämpas på. Mot bakgrund av förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning till den enskildes nackdel i 2 kap. 10 § regeringsformen är det inte möjligt att ändra vilka värden som får användas som ingående balans vid beskattningen för ett redan avslutat eller påbörjat beskattningsår när detta är till den skattskyldiges nackdel. Därför föreslås att bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas på beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2026 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2026. Det innebär att för räkenskapsår som avslutas efter detta datum får sådana fordringar och skulder inte räknas med.

Av punkt 8.8 i kommentaren till artikel 9.1.2 i modellreglerna framgår att en del uppskjutna skattekostnader som hänför sig till återföringen av en uppskjuten skattefordran ska få beaktas vid beräkningen av dels det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt artikel 4.4 (3 kap. 30–36 §§ lagen om tilläggsskatt), dels skattekostnaden enligt den tillfälliga förenklingsregeln (8 kap. 4 § andra stycket lagen om tilläggsskatt) vad avser:

1. återföring av en uppskjuten skattefordran som avses i punkt 8.5 a och 8.5 b i kommentaren till artikel 9.1.2 i modellreglerna för räkenskapsår som börjar under 2024 och 2025 och som slutar före den 1 juli 2027, och
2. återföring av en uppskjuten skattefordran som avses i punkt 8.5 c i kommentaren till artikel 9.1.2 i modellreglerna räkenskapsår som börjar under räkenskapsår 2025 och 2026 och som slutar före den 1 juli 2028.

Det högsta belopp som får beaktas i dessa fall är ett belopp som motsvarar 20 procent av summan av de uppskjutna skattefordringarna (punkt 8.9 i kommentaren till artikel 9.1.2 i modellreglerna). Dessa bestämmelser omfattar endast beskattningsåren 2024–2026. Mot bakgrund av att de ändringar som föreslås i 4 kap. 27 § inte ska gälla för beskattningsåren 2024–2026 behöver det inte införas några bestämmelser i lagen om tilläggsskatt som motsvarar punkt 8.8–8.12 i kommentaren till artikel 9.1.2.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 8 kap. 4 § och införandet av 4 kap. 27 § tredje stycket i lagen om tilläggsskatt.

9.2 Övergångsår

Promemorians förslag

När reglerna om uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skattefordringar och överförda tillgångar vid övergången till systemet tillämpas ska övergångsåret för en stat vara det första räkenskapsår då en concern omfattas av lagens tillämpningsområde vad avser den staten.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

I 4 kap. 25–25 c §§ och 27–28 b §§ lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om hur uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skattefordringar och överförda tillgångar ska beaktas vid övergången till systemet. Enligt 4 kap. 26 § avses med övergångsår för en stat det första räkenskapsår då en koncernenhet omfattas av en lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med antingen bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523, i den ursprungliga lydelsen, eller, när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna.

Definitionen av övergångsår finns i artikel 47.1 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 10.1.1 i modellreglerna.

Förslag

I artikel 47.1 i direktivet definieras uttrycket övergångsår för en stat som det första räkenskapsår under vilket en koncern omfattas av direktivets tillämpningsområde med avseende på den staten. I modellreglerna avses med övergångsår för en stat det första året en koncern omfattas av regler om global minimibeskattnings i fråga om den staten (Transition Year, for a jurisdiction, means the first Fiscal Year that the MNE Group comes within the scope of the GloBE Rules in respect of that jurisdiction). Av punkt 7 i kommentaren till artikel 9.1.1 framgår att övergångsåret bestäms stat för stat och att definitionen är utformad så att övergångsåret för en koncern för en viss stat kan inträda till följd av minimibeskattningsregler i en annan stat.

Den nuvarande utformningen av bestämmelsen i 4 kap. 26 § leder till oklarheter pga. hänvisningarna till en stats lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med direktivet, eller, när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna. Att övergångsåret på detta sätt ska avgöras av om lagstiftning gäller i en stat innebär t.ex. att en koncern inte har ett övergångsår i fråga om en stat där koncernen hör hemma om den staten inte infört direktivet eller regler motsvarande modellreglerna. Det är inte så bestämmelsen är avsedd att fungera och dess utformning behöver därför justeras i linje med hur övergångsår definieras i direktivet och modellreglerna. Vad som är övergångsår ska enligt såväl modellreglerna som direktivet avgöras av vilket år som är det första räkenskapsåret då en koncern omfattas av regler om minimibeskattnings i fråga om en jurisdiktion.

Några exempel kan illustrera. För en koncern som omfattas av lagens tillämpningsområde för räkenskapsåret 2024 är övergångsåret 2024 avseende alla stater där det finns koncernenheten som hör hemma. Om en multinationell koncern med ett svenskt moderföretag har koncernenheten i tio andra stater så är övergångsåret 2024 (dvs. det år lagen om tilläggsskatt trädde i kraft) för koncernenheterna i de tio staterna. För en koncern som omfattas av lagens tillämpningsområde för räkenskapsåret 2024 och som etablerar koncernenheten i en viss stat först 2026 är övergångsåret 2026 för den staten eftersom det är först det året som koncernen omfattas av lagens tillämpningsområde med avseende på den staten. Ett annat exempel är en koncern som omfattas av lagens tillämpningsområde först för räkenskapsåret 2026 till följd av att koncernen först då har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro på det sätt som anges i 1 kap. 3 § i lagen. Övergångsåret blir i detta fall tidigast räkenskapsåret 2026 och kommer även i denna situation att i det enskilda fallet avgöras stat för stat beroende av om det ett år finns koncernenheten som hör hemma i en viss stat eller inte.

För att definitionen av övergångsår i 4 kap. 26 § ska överensstämma med motsvarande definition i direktivet och modellreglerna föreslås därför att definitionen ändras så att med övergångsår för en stat avses det första räkenskapsår då en koncern omfattas av lagen om tilläggsskatt vad avser den staten.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 4 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt.

9.3 Uppskjuten skattekostnad avseende skatt enligt vissa system för beskattning av kontrollerade utländska företag

Promemorians förslag

Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder avseende skatt som har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag och som beräknar skatten för kontrollerade utländska företag gemensamt för samtliga sådana företag ska inte beaktas vid fastställande av den effektiva skattesatsen för koncernenheter i en stat vid övergången till systemet.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

Av 4 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt (artikel 9.1.1 i modellreglerna och artikel 47.2 i minimibeskattningsdirektivet) framgår att vid fastställande av den effektiva skattesatsen för koncernenheter i en stat för ett övergångsår enligt 26 § och för varje därpå följande räkenskapsår ska alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i en stat beaktas för övergångsåret. I avsnitt 9.2 föreslås att bestämmelsen om övergångsår i 4 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt ska ändras så att det framgår att med övergångsår för en stat avses det första räkenskapsår då en koncern omfattas av lagens tillämpningsområde vad avser den staten.

Nya riktlinjer och förslag

I punkt 5 i kommentaren till artikel 9.1.1 i modellreglerna, vilken motsvaras av 4 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt, klargörs vad som gäller i fråga om uppskjuten skatt hänförlig till s.k. blended CFC tax regime. Punkt 5 hänger samman med bestämmelserna i 3 kap. 27 m–27 o §§ lagen om tilläggsskatt om hur det uppskjutna skattejusteringsbeloppet ska påverka fördelningen av medräknad skatt som tas ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag. Bestämmelserna i 3 kap. 27 m–27 o §§ motsvaras av punkt 71.4–71.17 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna. Av 3 kap. 27 m § framgår att 27 m–27 o §§ inte gäller uppskjuten skatt 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). Fördelning av sådan skatt sker enbart i fråga om aktuell skatt. Bestämmelserna om sådan fördelning finns i 3 kap. 27 d–27 i §§, vilka motsvaras av punkt 58.1–58.7 i kommentaren till artikel 4.3.2. Uppskjuten skatt beräknas alltså inte vad avser skatt hänförlig till ”blended CFC tax regime”. Sådan uppskjuten skatt ska därför inte heller beaktas vid tillämpning av artikel 9.1.1. Det föreslås därför att 4 kap. 25 § tillförs ett förtydligande med denna innebörd.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 4 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt.

10 Lagens tillämpningsområde vid förändringar i en koncern

Promemorians förslag

Om en koncern som omfattas av lagens tillämpningsområde delas i två eller flera koncerner, ska beloppsgränsen för lagens tillämpningsområde avseende en koncerns årliga intäkt anses vara uppnådd

- för det första räkenskapsåret som avslutas närmast efter delningen: om summan av intäkterna i koncernredovisningen för den koncernen för det räkenskapsåret uppgår till minst 750 miljoner euro, och

- för det andra till fjärde räkenskapsåret som avslutas närmast efter delningen: om summan av intäkterna i koncernredovisningen för den koncernen uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av de fyra räkenskapsår som avslutas närmast efter delningen.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

Av 1 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt framgår, något förenklat, att lagen ska tillämpas när en svensk koncernenhet ingår i en koncern som har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro. I 1 kap. 10 § lagen om tilläggsskatt finns särskilda bestämmelser om hur prövningen av denna beloppsgräns ska göras när en koncern som uppfyller kriterierna för att omfattas av lagens tillämpningsområde delas.

Paragrafens första stycke lyder:

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

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

I modellreglerna finns bestämmelsen i artikel 6.1.1 c. Denna punkt lyder:

Where a single MNE Group within the scope of the GloBE Rules demerges into two or more Groups (each a demerged Group), the consolidated revenue threshold is deemed to be met by a demerged Group:

- with respect to the first tested Fiscal Year ending after the demerger, if the demerged Group has annual revenues of EUR 750 million or more in that year;
- with respect to the second to fourth tested Fiscal Years ending after the demerger, if the demerged Group has annual revenues of EUR 750 million or more in at least two of the Fiscal Years following the year of the demerger.

I minimibeskattningsdirektivet återfinns denna bestämmelse i artikel 33.4. Med undantag för att lydelsen i minimibeskattningsdirektivet även inkluderar stora nationella koncerner överensstämmer den i allt väsentligt med artikel 6.1.1 c i modellreglerna. En skillnad i uttryckssätt återfinns i slutet av punkt ii i den artikeln. I modellreglerna lyder slutet av denna punkt: "...or more in at least two of *the Fiscal Years following the year of the demerger*" medan motsvarande text i minimibeskattningsdirektivet lyder: "...or more in at least two of *those fiscal years*" (kursiveringar här).

Förslag

Ordalydelsen i 1 kap. 10 § lagen om tilläggsskatt skiljer sig från modellreglerna och direktivet i några avseenden. För det första ska paragrafen enligt ingressen tillämpas om den koncern som delas omfattades av lagens tillämpningsområde året före delningsåret. Enligt modellreglerna och direktivet gäller i stället att regeln ska tillämpas om den koncern som delas omfattas av lagens tillämpningsområde under delningsåret. För det andra skulle uttrycket "summan av intäkterna i koncernredovisningen för vardera ny koncern" i strecksatserna kunna tolkas som att det ska göras en sammanlagd bedömning av de nya koncernerna. Av såväl ordalydelsen i modellreglerna som av punkt 33 i kommentaren till artikel 6.1.1 c i modellreglerna framgår emellertid klart att reglerna i artikeln gäller separat för varje koncern, både en koncern som uppkommer och det som finns kvar av koncernen som delats. Varje sådan koncern är det som i punkt 33 kallas "a demerged group" och omfattas av bestämmelsen i 1 kap. 10 §. För det tredje är avslutningen på den andra strecksatsen i paragrafen olyckligt formulerad. Strecksatsen behandlar den prövning som ska göras det andra till fjärde året efter delningen. I både den svenska lagen och minimibeskattningsdirektivet anges att beloppsgränsen på 750 miljoner euro ska uppnås under minst två av dessa räkenskapsår. En bokstavstolkning av bestämmelsen innebär att prövningen bara ska avse de år som behandlas i strecksatsen, dvs. det andra till fjärde året efter delningen. Med en sådan tolkning går regeln emellertid inte att tillämpa det andra året efter delningen eftersom det då inte finns två år att bedöma. Enligt motsvarande text i modellreglerna och punkt 36 i kommentaren framgår emellertid helt klart att prövningen enligt andra strecksatsen i bestämmelsen även ska innefatta delningsåret. Att regeln ska tolkas på detta sätt framgår också i författningskommentaren till paragrafen (prop. 2023/24:32 s. 514 och 515).

För att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med direktivet och modellreglerna föreslås därför att 1 kap. 10 § ändras så att bestämmelsen tillämpas på sådana koncerner som omfattas av lagens tillämpningsområde under delningsåret. Vidare föreslås att det vid bedömningen av om beloppsgränsen är uppnådd för en koncern efter delningen endast ska tas hänsyn till den aktuella koncernens intäkter. När bestämmelsen tillämpas på de koncerner som finns efter delningen kommer prövningen av om beloppsgränsen i bestämmelsen är uppnådd alltså att göras för varje koncern för sig, utan att intäkterna i den eller de andra koncernerna räknas med. Slutligen föreslås att det klargörs att den prövning avseende två räkenskapsår som ska göras det andra till fjärde räkenskapsåret som

avslutas närmast efter delningen även ska inkludera delningsåret (det första räkenskapsåret som avslutas närmast efter delningen).

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 1 kap. 10 § lagen om tilläggsskatt.

11 Moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning

Promemorians förslag

Om den justerade vinsten för ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska minskas, ska minskningen göras lägst till noll. Motsvarande gäller vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

I 7 kap. 67 och 68 §§ lagen om tilläggsskatt finns särskilda bestämmelser om minskning av justerad vinst för moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning. För den tillfälliga förenklingsregeln i 8 kap. 3–7 §§ finns en motsvarande bestämmelse i 8 kap. 9 §. Motsvarande reglering finns i artikel 39 i minimibeskattningsdirektivet, vilken motsvaras av artikel 7.2.1 och 7.2.4 i modellreglerna. Lydelsen i dessa artiklar skiljer sig emellertid från bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt såtillvida att minskningen enligt dessa artiklar ska ske lägst till noll. För att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med direktivet föreslås därför att bestämmelserna i 7 kap. 67 och 68 §§ och 8 kap. 9 § komplett-eras med en sådan begränsning.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 7 kap. 67 och 68 §§ och 8 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt.

12 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag

Lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2027. Bestämmelserna ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2026 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2026.

Den rapporterande enheten får tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024. Bestämmelserna i 4 kap. 17 a–17 d §§, 8 kap. 18 a och 18 b §§ får dock 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.

Skälen för förslaget

Det är angeläget att lagändringarna träder i kraft så snart som möjligt för att säkerställa att den svenska lagen stämmer överens med minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna. Lagändringarna ska därför träda i kraft den 1 januari 2027. Bestämmelserna ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2026, eller i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2026.

Vidare föreslås att den rapporterande enheten får tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.

Regeringen konstaterar att 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 rapporterande enheten kan 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. På motsvarande sätt infördes de administrativa riktlinjer som antagits av IF i maj 2024 i lagen om tilläggsskatt genom prop. 2025/26:22 med möjlighet för den rapporterande enheten att välja att tillämpa bestämmelser retroaktivt. 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 2027. De föreslagna lagändringarna baseras på administrativa riktlinjer som beslutats under år 2024–2026. De administrativa riktlinjerna kan därför ha kommit att beaktas i andra medlemsstaters och staters lagstiftning redan från ett tidigare datum eftersom många stater inte har något problem med att införa lagstiftning retroaktivt eller genom en direkt hänvisning till modellreglerna och kommentaren. Det är därmed angeläget att även de svenska reglerna kan tillämpas så tidigt som möjligt i anslutning till det att riktlinjerna har antagits. Vidare 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 beskattningsår som motsvarar kalenderåren 2025 och 2026 kan välja att tillämpa lagen om tilläggsskatt antingen i dess lydelse från och med det ursprungliga ikraftträdandet eller i dess lydelse från och med den 1 januari 2027. 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 2024. 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 räkenskapsåren 2025 och 2026. 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 2025.

Möjligheten för den rapporterande enheten att välja retroaktiv tillämpning föreslås vara mer begränsad i tre fall. Det gäller de bestämmelser som föreslås i avsnitt 6 och 7. I avsnitt 6 föreslås förenklingsregler dels för huvud- och kompletteringsregeln när moderföretag hör hemma i en stat med ett parallellt minimibeskattningssystem, dels för kompletteringsregeln när moderföretag hör hemma i en stat med ett parallellt minimibeskattningssystem. I avsnitt 7 föreslås bestämmelser om kvalificerade skatteincitament och om att kvalificerade respektive marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden får behandlas som kvalificerade skatteincitament. Dessa bestämmelser får dock tidigast tillämpas för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025 eller senare eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2025. Detta överensstämmer med hur reglerna har formulerats i de administrativa riktlinjerna.

13 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.

13.1 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. Lagen om tilläggsskatt trädde i kraft den 1 januari 2024. Det finns i dag ingen ny information om svenska multinationella koncerner och deras tillägsskatterapporter som kan användas för att fördjupa konsekvensanalysen. Det har däremot kommit nya land-för-land-rapporter. Underlaget som ligger till grund för konsekvensanalysen i denna promemoria och de kvantitativa delarna av analysen bygger i stor utsträckning på de land-för-land-rapporter som lämnats av svenska multinationella koncerner under åren 2022–2023. 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 av minimibeskattningsdirektivet eller modellreglerna gör att bedömningarna i konsekvensanalysen är osäkra och ska tolkas med försiktighet. Detta gäller särskilt de kvantitativa delarna.

I minimibeskattningsdirektivet anges att genomförandet av modellreglerna inom unionen bör ligga så nära den globala överenskommelsen som möjligt. Det är således centralt att även de administrativa riktlinjerna införs i lagen om tilläggsskatt. Utgångspunkten i lagstiftningsarbetet har varit att de nya bestämmelserna ska utformas så att de ligger så nära de administrativa riktlinjerna som möjligt. Några alternativa lösningar har inte övervägts eftersom det inte ansetts vara relevant.

I denna promemoria finns förslag och bedömningar om en rad nya och ändrade bestämmelser i lagen om tilläggsskatt. Förslagen föranleds av administrativa riktlinjer som antagits av IF den 24 maj 2024 och den 13 januari 2025. Vidare har IF den 5 januari 2026 antagit ett paket med fem förenklingsregler, varav fyra omfattas av denna promemoria. De administrativa riktlinjerna från januari 2025 preciserar reglerna om övergången till systemet enligt artikel 9.1 i modellreglerna. Vidare förlängs den tillfälliga förenklingsregeln med ett år och nya förenklingsregler föreslås för de fall när moderföretag hör hemma i en stat med ett parallellt minimibeskattningssystem som godkänts av IF. Det föreslås även att det ska införas regler om kvalificerade skatteincitament i lagen om tilläggsskatt. Med sådana skatteincitament får skattekostnaden höjas med ett visst belopp, vilket får till följd att tilläggsskattebeloppet blir lägre jämfört med nu gällande regler. Möjligheten att få en förmånlig behandling av kvalificerade skatteincitament begränsas emellertid av ett takbelopp.

De administrativa riktlinjerna från januari 2025 är i huvudsak preciseringar av reglerna om övergången till systemet och bedöms därför inte ge upphov till någon offentligfinansiell effekt enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner vid ändrade skatte- och avgiftsregler. Ur ett konsekvensanalysperspektiv bör förslagen kopplade till de administrativa riktlinjerna i stället tolkas och utvärderas tillsammans med de befintliga bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt. Dessa förslag ändrar inte i sak de bedömningar och slutsatser som gjordes i prop. 2023/24:32.

När det gäller förlängningen av den tillfälliga förenklingsregeln uppstår inte heller någon offentligfinansiell effekt då det bara bedöms vara administrativa kostnader som påverkas. Effekten på administrativa

kostnader på grund av förlängningen av den tillfälliga förenklingsregeln beskrivs i avsnitt 13.2.

I detta avsnitt uppdateras först relevanta bedömningar och slutsatser från propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2023/24:32) till följd av nya överenskommelser och aktuell information om vilka stater som har implementerat reglerna om minimibeskattningsregler. Bedömningen i propositionen var att Sverige kommer att få intäkter från tilläggsskatt från stater utanför EU och G20 som inte implementerar reglerna om minimibeskattningsregler eller inför nationell tilläggsskatt. Med hjälp av aktuell information om vilka stater som inte har kvalificerade regler och uppgifter från land-för-land-rapporteringar för 2022 och 2023 bedöms tilläggsskatten från moderföretag som hör hemma i Sverige och med koncernenheter i stater som inte har implementerat reglerna om minimibeskattningsregler eller nationell tilläggsskatt uppgå till ca 350 miljoner kronor per år. Det innebär att intäkterna från tilläggsskatten i Sverige fortsatt bedöms vara i samma storleksordning som i prop. 2023/24:32.

Mot bakgrund av de senaste årens utveckling i arbetet med modellreglerna och de ändringar som görs nu bedöms att vissa G20 stater inte kommer implementera minimibeskattningsreglerna. Enligt den nya överenskommelsen från 5 januari 2026 ska tilläggsskattebeloppet enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt anses vara noll för koncernenheter om moderföretaget hör hemma i stat som är godkänd av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS som en stat med ett parallellt system för minimibeskattningsregler av inhemsk och utländsk inkomst. Den 5 januari 2026 uppdaterades annex B med ett nytt avsnitt för Qualified Sbs Regimes i vilket USA och dess regler anges, tillsammans med informationen att godkännandet gäller för beskattningsår som börjar den 1 januari 2026 eller senare. Enligt den första bedömningen i propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner skulle inte Sverige få några skatteintäkter från tilläggsskatt från amerikanska koncernenheter. Bedömningen är att den nya förenklingsregeln när moderföretag hör hemma i en stat med ett godkänt parallellt minimibeskattningsregelsystem inte ger upphov till någon offentligfinansiell effekt eftersom det antas handla om stater som Sverige annars inte skulle kunna tillämpa kompletteringsregeln på. Det ska även införas regler om kvalificerade skatteincitament i lagen om tilläggsskatt. Dessa regler innebär att skattekostnaden får höjas med ett belopp vid kvalificerade skatteincitament, vilket möjliggör ett lägre tilläggsskattebelopp än om dessa regler inte används. Möjligheten att få en förmånlig behandling av kvalificerade skatteincitament begränsas av ett takbelopp. Denna del av förslaget bedöms inte leda till någon ändrad intäkt av svensk nationell tilläggsskatt eftersom Sverige inte har sådana incitament som kan omfattas av de föreslagna reglerna om kvalificerade skatteincitament. Däremot kan förslaget om nya regler för kvalificerade skatteincitament påverka den tilläggsskatt som Sverige tar ut från moderföretag som hör hemma i Sverige och med koncernenheter i stater som inte har en godkänd regel om nationell tilläggsskatt. Det finns bara ett fåtal stater som inte har en godkänd regel om nationell tilläggsskatt och där det enligt land-för-land-rapporteringar för 2022 och 2023 finns lågbeskattade vinster för koncernenheter med svenska moderföretag. Det kan inte uteslutas att den

låga beskattningen av enskilda koncernenheters vinster i vissa stater helt eller delvis beror på ett kvalificerat skatteincitament. I den utsträckning som den låga beskattningen beror på ett kvalificerat skatteincitament så minskar den tilläggsskatt som Sverige hade haft möjlighet att ta ut från det svenska moderföretaget om reglerna om kvalificerade skatteincitament inte införs. Det bedöms inte vara möjligt att i detalj uppskatta hur mycket av tilläggsskatten avseende koncernenheter i en enskild stat som beror på ett sådant skatteincitament eftersom det kräver detaljerad information om utländska koncernenheters utnyttjanden av skatteincitament. En samlad bedömning är dock att den låga beskattningen av vissa utländska koncernenheter till största del beror på andra skatteregler än kvalificerade skatteincitament. Den offentligfinansiella effekten av förslaget om nya regler för kvalificerade skatteincitament bedöms därför vara försumbar.

Sammantaget bedöms förslagen i promemorian inte påverka de offentliga finanserna nämnvärt. Det kan inte uteslutas att reglerna kan ha viss effekt på de svenska skatteintäkterna på sikt, men osäkerheten kring effekterna i kombination med att dessa bedöms vara små, särskilt i förhållande till de samlade bolagsskatteintäkterna, leder till slutsatsen att förslagen har en försumbar offentligfinansiell effekt.

13.2 Effekter för företag

Förslagen i promemorian påverkar de företag som omfattas av lagen om tilläggsskatt. Det bedöms att mellan 150 och 160 koncerner med ett svenskt moderföretag och omkring 70 koncerner med utländskt moderföretag i Sverige omfattas av lagen om tilläggsskatt. Dessa koncerner består av ca 20 000 koncernenheter (företag) varav 7 000 finns i Sverige och 13 000 i utlandet. Lagen bedöms också omfatta 2 000–8 000 koncernenheter i Sverige i koncerner med ett utländskt moderföretag.

De koncerner som omfattas av lagen tilläggsskatt har delats in i branscher med hjälp av redovisningen av svensk näringsgrensindelning (SNI) i FRIDA. Utifrån en branschindelning som bestäms av moderföretagets SNI-rapportering är området *Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik* vanligast förekommande (ca 40 procent av koncernerna) medan ca 20 procent bedriver *Handel; reparation av motorfordon och motorcyklar*. Branschtillhörigheten bör tolkas med försiktighet eftersom den inte nödvändigtvis ger en rättvisande bild av i vilken bransch koncernen huvudsakligen verkar i. Att så många koncernenheter redovisar SNI-avdelningen *Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik* kan bero på att de enskilda koncernenheter bedriver en övergripande verksamhet och tillhandahåller tjänster till flera enheter inom koncernen. En branschindelning som bestäms efter enheten med störst omsättning ger dock en annan bild. Cirka 30 procent av de koncerner som bedöms omfattas av regelverket rapporterar att de bedriver *Handel; reparation av motorfordon och motorcyklar* medan drygt 25 procent av koncernerna faller inom tillverkning. Andelen som faller verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik sjunker till 10 procent. Omkring 10 procent är verksam inom *Information och Kommunikation*.

Vilka av koncernerna och företagen som kommer att påverkas av respektive förslag är dock svårt, och i vissa fall omöjligt, att avgöra. De administrativa riktlinjerna från januari 2025 är i huvudsak ett förtydligande av vad som gäller vid tillämpningen av artikel 9.1 i modellreglerna och bedöms därför inte påverka företagen nämnvärt. När det gäller förlängning av den tillfälliga förenklingsregeln bedöms förslaget påverka de administrativa kostnaderna för företagen, vilka beskrivs närmare nedan.

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.

Administrativa kostnader

De administrativa kostnaderna för koncerner till följd av lagen om tilläggsskatt beräknas bli betydande, särskilt för koncerner med aktivitet i många stater och med många koncernenheter. Detta kan påverka konkurrensen mellan företag och missgynna stora koncerner. Förslaget om att förlänga den tillfälliga förenklingsregeln innebär möjlighet för koncerner att inte tillämpa lagen om tilläggsskatt fullt ut såvitt avser koncernenheter som hör hemma i lågriskjurisdiktioner. Förslaget är att en koncern inte behöver göra en fullständig beräkning av eventuell tilläggsskatt om den kan visa att den enligt en förenklad beräkning inte är lågbeskattad i en stat, bl.a. med hjälp av uppgifter i land-för-land-rapporteringen. Syftet är att tillhandahålla ett förenklat förfarande för bedömningen av om tilläggsskatt ska betalas och ge de koncerner som omfattas av reglerna tid att anpassa sin interna hantering till de nya reglerna. För att uppnå syftet baseras beräkningarna bl.a. på information i land-för-land-rapporten, som redan är tillgänglig för de berörda koncernerna.

Av de koncerner som bedöms omfattas av direktivets regelverk förväntas ca 30–45 av 150–160 inte behöva samla in ytterligare information och göra fullständiga beräkningar enligt regelverket för enheter i någon stat som de bedriver verksamhet i. Resterande koncerner bedöms behöva samla in och rapportera information för enheter i vissa stater. Eftersom de inte behöver göra fullständiga beräkningar i stater där de inte är lågbeskattade då den tillfälliga förenklingsregeln förlängs minskar dock rapporteringen betydligt. Förlängningen av den tillfälliga förenklingsregeln bedöms således minska företagens administrativa kostnader betydligt jämfört med vad som annars hade varit fallet. I prop. 2023/24:32 bedömdes den tillfälliga förenklingsregeln minska de administrativa kostnaderna med 87 procent per år så länge regelverket var på plats. Denna bedömning kvarstår. Förslaget att förlänga förenklingsregeln innebär alltså att företagens administrativa kostnader bedöms minska till ca 15–130 miljoner kronor per år så länge regelverket är i kraft.

Den nya förenklingsregeln om kvalificerade skatteincitament innebär vissa ytterligare beräkningar för de multinationella koncerner som vill använda reglerna för kvalificerade skatteincitament eftersom hanteringen

av dessa görs separat. Sådana beräkningar bedöms dock bygga på uppgifter som tas fram vid beräkningen av tilläggsskatt enligt de vanliga reglerna och bör därför inte innebära någon nämnvärd ytterligare påverkan på företagens administrativa kostnad. De övriga förslagen bedöms ha marginell påverkan på företagens administrativa kostnader.

Effekter för företagen och konkurrensförhållanden mellan olika stater

Även om många företag kan planera sin verksamhet så att skattekostnaden hålls nere är det i praktiken kostsamt att dra nytta av skillnader i effektiva skattesatser. Av det skälet är främst stora multinationella koncerner som har tillräckligt stora incitament och möjligheter att agera utifrån skillnader i effektiva skattesatser. Reglerna om minimibeskattnings gör att möjligheterna för de stora multinationella koncernerna att minska sina skattekostnader begränsas, vilket gör att konkurrenssituationen mellan stora och mindre koncerner förbättras. Reglerna utformades på ett sådant sätt att om en koncern har verksamhet i någon stat som inför reglerna om minimibeskattnings så behöver koncernen i princip betala lika mycket tilläggsskatt oavsett omfattning eller form av aktiviteter i de staterna. Med de nya förenklingsreglerna behandlas en koncern annorlunda när moderföretag hör hemma i en stat med ett godkänt parallellt minimibeskattningsystem, s.k. side-by-side system. IF har i januari 2026 godkänt USA:s regler i detta avseende. Det är för närvarande oklart vilka andra stater som kan komma att godkännas. Koncerner vars moderföretag hör hemma i Sverige riskerar att hamna i en konkurrensmässigt sämre situation jämfört med koncerner med moderföretag i stater med s.k. side-by-side system. Koncerner vars moderföretag hör hemma i Sverige skulle kunna få högre skattekostnader och administrativa kostnader när de har verksamhet i en stat som inte har infört reglerna om minimibeskattnings. Koncerner med moderföretag som hör hemma i en stat med ett godkänt parallellt minimibeskattningsystem kan däremot fortsätta att använda mer förmånliga strukturer för att minska sina totala skattekostnader, behålla större flexibilitet i sina globala investeringar och därmed ha en konkurrensmässigt bättre position jämfört med koncerner med moderföretag som hör hemma i Sverige eller stater som har infört reglerna om minimibeskattnings.

De nya reglerna om kvalificerade skatteincitament i de administrativa riktlinjerna från januari 2026 medför att sådana skatteincitament i andra stater blir mer förmånligt behandlade i reglerna om minimibeskattnings och ökar trycket att införa liknande kvalificerade incitament i de stater som inte har det. Nya incitament förväntas införas i ett globalt perspektiv och stater med befintliga incitament kan förväntas göra dessa mer generösa. Ett av de starkaste skälen till att införa minimiskatteregler var att minska staternas möjlighet att konkurrera om investeringar genom olika skattemässiga incitament. Med den nya behandlingen kommer emellertid möjligheter att konkurrera genom skattemässiga incitament att öka.

Sverige har för närvarande inga incitament som kan omfattas av de föreslagna reglerna om kvalificerade skatteincitament. Ur svenskt perspektiv påverkar förslaget om nya regler för kvalificerade

skatteincitament i lagen om tilläggsskatt främst konkurrensen mellan olika multinationella koncerner vars moderföretag hör hemma i Sverige och som har koncernenheter i olika stater. Förslaget medför en konkurrensfördel för de koncerner som använder kvalificerade skatteincitament i stater utan en godkänd regel för nationell tilläggsskatt. Eftersom den offentligfinansiella effekten av förslaget i denna del bedöms vara försumbar bedöms detta inte påverka konkurrensen mer än marginellt. Förslaget innebär att Sverige kan införa incitament som skulle omfattas av de föreslagna reglerna om kvalificerade skatteincitament för att förbättra Sveriges internationella konkurrenskraft i en situation där andra stater har incitament som utgör kvalificerade skatteincitament enligt de administrativa riktlinjerna från januari 2026.

Sammantaget bedöms de administrativa riktlinjerna från januari 2026 innebära en större möjlighet för stater att attrahera investeringar genom olika former av skattekonkurrerande åtgärder som får genomslag i reglerna om minimibeskattningsregler. Förslagen om regler om kvalificerade skatteincitament och förenklingsregler för s.k. side-by-side system i lagen om tilläggsskatt bedöms innebära konkurrensfördelar för multinationella koncerner med koncernenheter i stater utan godkända system för tilläggsskatt. Förslagen innebär att den tilläggsskatt som multinationella koncerner tidigare hade behövt betala i Sverige som följd av en låg effektiv skatt i andra stater under vissa omständigheter blir lägre. Sådana fall kan uppstå om den låga effektiva skattesatsen beror på sådana incitament som omfattas av de föreslagna reglerna om kvalificerade skatteincitament eller genom att de har ett moderföretag som hör hemma i ett godkänt parallellt minimibeskattningsystem som tillåter lägre effektiva skattesatser under vissa omständigheter.

13.3 Effekter på investeringar och sysselsättning

De justeringar som görs med anledning av administrativa riktlinjerna från januari 2025, som i huvudsak är ett förtydligande av vad som gäller vid tillämpningen artikel 9.1 i modellreglerna, påverkar inte investeringarna eller sysselsättningen. Däremot kan de nya förenklingsregler som föreslås när moderföretag hör hemma i en stat med ett godkänt parallellt minimibeskattningsystem minska investeringarna i Sverige jämfört med dessa stater. Skillnaderna mellan det godkända systemet och minimibeskattningsreglerna kommer att innebära att nettoavkastningen på investeringar för europeiska koncerner i till exempel USA, allt annat lika, blir lägre än nettoavkastningen på investeringar som görs av koncerner vars moderföretag hör hemma i dessa stater för samma typ av investering. Ur ett ekonomiskt perspektiv finns det en risk att detta leder till färre investeringar i Sverige och EU, samt att moderföretaget på sikt kan flyttas till dessa stater.

Det finns även en risk att de nya reglerna för kvalificerade skatteincitament som antogs av IF i januari 2026 minskar investeringarna i Sverige. Eftersom Sverige inte har sådana incitament som kan omfattas av de föreslagna reglerna om kvalificerade skatteincitament innebär de nya

reglerna att bolagsskatten blir relativt lägre i stater med incitament som utgör kvalificerade skatteincitament.

Förslaget om nya regler för kvalificerade skatteincitament i lagen om tilläggsskatt påverkar i första hand multinationella koncerner vars moderföretag hör hemma i Sverige och som har koncernenheter i stater utan en godkänd regel om nationell tilläggsskatt men som har sådana incitament som omfattas av de föreslagna reglerna om kvalificerade skatteincitament. Sådana moderföretag kan i viss utsträckning räkna med lägre tilläggsskatt på vinster från berörda koncernenheter utomlands och kan därför på marginalen välja att rikta investeringar dit i stället för till Sverige. Denna effekt bedöms dock i sig vara liten. Förslaget möjliggör däremot för Sverige att i framtiden införa ett kvalificerat skatteincitament för att locka till sig investeringar från multinationella koncerner. Till den del företagen förväntar sig en sådan utveckling kan förslaget i sig samtidigt bidra att hålla investeringar inom landet. Sammantaget bedöms effekten på investeringar av förslaget vara marginell.

Samtidigt bedöms de förändringar som på ett internationellt plan medförs av de nya reglerna för kvalificerade skatteincitament som antogs av IF i januari 2026 på ett mer betydande sätt kan antas rikta internationella investeringar till andra stater under rådande förhållanden. Dessa förändringar är dock en effekt av den internationella överenskommelsen och inte av förslagen om ändringar i lagen om tilläggsskatt.

Det finns relativt få studier som analyserar sambandet mellan bolagsskatteförändringar och sysselsättningen. Eftersom bolagsskattehöjningar antas minska investeringarna, borde de även ha negativ påverkan på sysselsättningen. De nya reglerna för kvalificerade skatteincitament kan däremot motverka denna effekt. Sammantaget bedöms effekten på sysselsättningen vara svårbedömd.

13.4 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.

13.5 Övriga effekter

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

14 Författningskommentar

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

1 kap.

10 § Om en koncern som *omfattas* av lagens tillämpningsområde delas i två eller flera koncerner, ska beloppsgränsen i 3 § *för en koncern* anses vara uppnådd

– för det *första räkenskapsåret som avslutas närmast efter* delningen: om summan av intäkterna i koncernredovisningen *för den koncernen* för det räkenskapsåret uppgår till minst 750 miljoner euro, och

– för det andra till fjärde räkenskapsåret *som avslutas närmast efter* delningen: om summan av intäkterna i koncernredovisningen *för den koncernen* uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av *de fyra räkenskapsår som avslutas närmast efter delningen*.

Första stycket gäller i fråga om varje arrangemang där koncernenheterna i en koncern delas upp i två eller flera koncerner och inte längre ingår i samma moderföretags koncernredovisning.

Paragrafen motsvarar artikel 33.1 b och 33.4 i minimibeskattningsdirektivet och 6.1.1 c, och 6.1.3 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar sådana förändringar i en koncern som innebär delning av en koncern.

Ändringarna i *första styckets* ingress innebär dels att det framgår att paragrafen tillämpas på sådana koncerner som omfattas av lagens tillämpningsområde under delningsåret, dels att den prövning som ska göras enligt paragrafen görs för varje koncern för sig.

Första strecksatsen i första stycket ändras i två avseenden. För det första vad gäller delningsåret genom att formuleringen ”för det räkenskapsår då delningen sker” ersätts med ”för det första räkenskapsåret som avslutas närmast efter delningen”. Detta innebär dock ingen ändring i sak. För det andra ändras bestämmelsen så att det framgår att det efter en delning endast ska tas hänsyn till den aktuella koncernens intäkter vid bedömningen av om beloppsgränsen i 1 kap. 3 § är uppnådd för en koncern. När bestämmelsen tillämpas på de koncerner som finns efter delningen kommer prövningen av om beloppsgränsen i bestämmelsen är uppnådd alltså att göras för varje koncern för sig, utan att intäkterna i den eller de andra koncernerna räknas med. Det är alltså fråga om separata prövningar av de olika koncernerna.

I den *andra strecksatsen* görs motsvarande ändringar som i första strecksatsen avseende referensen till ett räkenskapsår som avslutas närmast efter delningen och till att prövningen avser varje koncern för sig. I slutet av strecksatsen ändras uttrycket ”minst två av dessa räkenskapsår” till ”minst två av de fyra räkenskapsår som avslutas närmast efter delningen” för att förtydliga att de räkenskapsår som beloppsgränsen på 750 miljoner euro i intäkter ska uppnås även inkluderar delningsåret.

Övervägandena finns i avsnitt 10.

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 §
dotterföretag till ett samriskföretag i 7 kap. 44 §
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 §
hybrid enhet i 41 a §
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 §
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 skatteincitament i 4 kap. 17 c §
kvalificerat skattetillgodohavande i 29 §
lågbeskattad koncernenhet i 44 §
lågskattestat i 45 §
marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i 29 a–29 e §§
medräknade skatter i 3 kap. 24–26 §§
mellanliggande moderenhet i 12 §
minimiskattesats i 25 §
minoritetsägd koncernenhet i 7 kap. 42 §
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
 rapporterende enhet i 43 §
 redovisat resultat i 18 §
 regel om nationell tilläggsskatt i 3 §
 räkenskapsår i 22 §
 samriskföretag i 7 kap. 43 §
skattetillgodohavande i 29 §
 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 §.

I paragrafen finns en lista över begrepp, termer och uttryck som definieras och förklaras i lagen. Listan kompletteras med de nya definitionerna av kvalificerat skatteincitament och skattetillgodohavande.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2 och 8.

Skattetillgodohavande och kvalificerat skattetillgodohavande

29 § *Med skattetillgodohavande avses ett tillgodohavande som ger innehavaren rätt att minska kostnaden för medräknade skatter i den stat som beviljar tillgodohavandet.*

Med kvalificerat skattetillgodohavande avses

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

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

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

Första stycket i paragrafen saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna, medan andra och tredje styckena motsvarar artikel 3.38 i direktivet och artikel 10.1.1 ("qualified refundable tax credit") i modellreglerna. I paragrafen definieras vad som avses med kvalificerat skattetillgodohavande.

Genom ändringen flyttas bestämmelsens nuvarande första och andra stycke till ett nytt andra och tredje stycke.

I det nya *första stycket* införs en definition av uttrycket skattetillgodohavande. Definitionen är hämtad från nuvarande 29 a § 2 med en något annorlunda redaktionell utformning. Innebörden av bestämmelsen är att med skattetillgodohavande avses ett tillgodohavande som ger innehavaren rätt att minska kostnaden avseende medräknade skatter i den stat som beviljar tillgodohavandet. Kravet att ett skattetillgodohavande ska innebära en sänkning av medräknade skatter har inte tidigare framgått i definitionen av olika skattetillgodohavanden men behövs för att definitionen ska vara fullständig och överensstämja med vad som gäller enligt modellreglerna och minimibeskattningsdirektivet.

I *andra stycket*, som tidigare utgjorde det första stycket, definieras uttrycket kvalificerat skattetillgodohavande. I definitionen förtydligas att det ska vara fråga om ett skattetillgodohavande.

Övervägandena finns i avsnitt 8.

29 a § Med marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett *skattetillgodohavande*

1. som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande,
2. som uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b §, och
3. vars överlåtbarhet uppfyller kriteriet om marknadsmässighet i 29 c §.

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna.

I paragrafen definieras uttrycket marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. Ingressen förtydligas genom att ordet tillgodohavande byts ut mot skattetillgodohavande. Det medför i sin tur att nuvarande punkt 2 kan utgå eftersom det som står i den punkten numera finns i den nya definitionen av skattetillgodohavanden i 29 § första stycket. Till följd av att punkt 2 utgår numreras även nuvarande punkt 3 och 4 om.

Övervägandena finns i avsnitt 8.

30 § Med övrigt skattetillgodohavande avses ett *skattetillgodohavande* som inte omfattas av 29 § *andra stycket*, 29 a § eller 29 f §.

Paragrafen saknar motsvarar i direktivet, modellreglerna och kommentaren men framgår av punkt 41 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023.

I paragrafen definieras uttrycket övrigt skattetillgodohavande. Enligt den nya lydelsen definieras uttrycket som ett skattetillgodohavande som inte omfattas av 29 § *andra stycket*, 29 a § eller 29 f § dvs. ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande, ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande eller ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande.

Övervägandena finns i avsnitt 8.

4 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- val som påverkar det justerade resultatet (2–12 k §§),
- val som påverkar den justerade skattekostnaden (13–17 d §§),
- tillkommande tilläggsskattebelopp när det sammanlagda justerade resultatet i en stat är en förlust (18–19 a §§),
- justering av skattekostnad i efterhand (20–24 §§), och
- uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet (25–28 b §§).

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

Kvalificerade skatteincitament

17 a § Vid tillämpning av 3 kap. 37 § får den rapporterande enheten välja att de sammanlagda justerade skattekostnaderna ska ökas med ett belopp som motsvarar skatteeffekten av ett kvalificerat skatteincitament. Ökningen får inte överstiga det högsta av följande belopp:

1. 5,5 procent av personalkostnaderna enligt 5 kap. 3 §,
2. 5,5 procent av de redovisade kostnaderna för avskrivningar på tillgångar som avses i 5 kap. 4 § i den stat där koncernenheterna hör hemma.

Vid tillämpning av första stycket ska

– personalkostnader i 1 även omfatta sådana kostnader som anges i 5 kap. 3 § andra stycket 1, och

– redovisade kostnader för avskrivningar i 2 inte omfatta avskrivningar på sådana tillgångar som avses i 5 kap. 4 a §.

Den rapporterande enheten får, i stället för vad som anges i första stycket 1 och 2, välja att det belopp som skattekostnaden ska ökas med får uppgå till högst 1 procent av det redovisade värdet av sådana tillgångar som avses i 5 kap. 4 § och som finns i den stat där koncernenheterna hör hemma. Värdet av mark, övriga icke avskrivningsbara tillgångar och sådana tillgångar som avses i 5 kap. 4 a § ska inte ingå i det redovisade värdet. Ett sådant val gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val göras först fem år efter det år som återkallelsen avser. Om valet återkallas ska tillgångar som har omfattats av valet undantas från beräkningen enligt första stycket 2.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 4 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026 som kommer att införas i kommentaren.

I paragrafen regleras behandlingen av kvalificerade skatteincitament.

Av första stycket framgår att den rapporterande enheten kan välja att öka de sammanlagda justerade skattekostnaderna med ett belopp som motsvarar skatteeffekten av ett kvalificerat skatteincitament. Valmöjligheten gäller vid tillämpningen av 3 kap. 37 § vilket innebär att valet görs vid beräkningen av den sammanlagda skattekostnaden för samtliga koncernenheter i staten. Kvalificerat skatteincitament definieras i 17 b § och skatteeffekt av ett kvalificerat skatteincitament definieras i 17 c §.

Ökningen av de sammanlagda justerade skattekostnaderna begränsas av ett takbelopp som kan beräknas enligt två alternativa regler, en huvudregel och en alternativregel. Huvudregeln finns i första stycket och alternativregeln finns i tredje stycket. Utgångspunkten för båda reglerna är

att beräkningen baseras på samma parametrar som används för beräkning av substansbeloppet i 5 kap.

Vid beräkning av takbeloppet enligt huvudregeln i första stycket får ökningen av de sammanlagda justerade skattekostnaderna inte överstiga det högsta av antingen 5,5 procent av personalkostnader enligt 5 kap. 3 § (*punkt 1*), eller 5,5 procent av kostnader för avskrivningar på tillgångar som avses i 5 kap. 4 § i den stat där koncernenheterna hör hemma (*punkt 2*). Även avskrivningar på sådana tillgångar som ska behandlas som materiella tillgångar enligt 5 kap. 4 § tredje stycket (naturresurser, leasetagares nyttjanderättigheter och licenser) får ingå vid beräkning enligt punkt 2. Med avskrivning avses även redovisad minskning av värdet på exempelvis gruvor på grund av utvinning.

I *andra stycket* finns två bestämmelser som kompletterar regeln i första stycket. Enligt *första strecksatsen* ska personalkostnaderna i punkt 1 även omfatta sådana kostnader som läggs till balansvärdet för materiella anläggningstillgångar trots att sådana kostnader inte får ingå vid beräkning av substansbeloppet enligt 5 kap. 3 § andra stycket 1. Enligt *andra strecksatsen* omfattar de redovisade kostnaderna för avskrivningar i punkt 2 inte avskrivningar på sådana tillgångar som avses i 5 kap. 4 a §, dvs. materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning, leasing eller investering eller som omfattas av undantaget för sjöfartsverksamhet. Enligt 5 kap. 4 a § ska sådana tillgångar inte ingå i beräkningen enligt 5 kap. 4 §, men för att undvika missförstånd införs ett uttryckligt undantag för avskrivningar på sådana tillgångar även i den här paragrafen.

I *tredje stycket* finns den alternativa regeln för beräkning av takbeloppet. Enligt denna får den rapporterande enheten – i stället för vad som följer av första stycket 1 och 2 – välja ett belopp som motsvarar 1 procent av det redovisade värdet av sådana tillgångar som avses i 5 kap. 4 § i den stat där koncernenheterna hör hemma. Vissa tillgångar får dock inte ingå i underlaget. Det gäller mark, övriga icke avskrivningsbara tillgångar och sådana tillgångar som avses i 5 kap. 4 a § (dvs. materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning, leasing eller investering eller som omfattas av undantaget för sjöfartsverksamhet).

Om den rapporterande enheten väljer att tillämpa alternativregeln i tredje stycket så gäller detta val i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Efter femårsperioden fortsätter valet att gälla om det inte återkallas. Om valet återkallas kan ett nytt val att tillämpa alternativregeln göras först fem år efter det år som återkallelsen avser. Om valet återkallas och koncernen i stället tillämpar punkt 2 i första stycket (avskrivningar på materiella tillgångar) får avskrivningar på sådana tillgångar som har omfattats av valet inte ingå i de avskrivningar som ligger till grund för beräkningen av takbeloppet. Det innebär att avskrivningar på sådana tillgångar som har ingått i beräkningen enligt alternativregeln i tredje stycket de år denna regel har tillämpats inte får räknas med.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

17 b § Med kvalificerat skatteincitament avses ett allmänt tillgängligt skatteincitament till den del det är utgiftsbaserat eller produktionsbaserat. Ett skatteincitament är ett incitament som minskar kostnaden för aktuella eller framtida medräknade skatter. Ett skatteincitament är utgiftsbaserat om det baseras på utgifter som en koncernenhet har haft när incitamentet beviljas och summan av

skatteeffekten av incitamentet och övriga skatteincitament för samma utgift inte överstiger den utgift som incitamentet baseras på. Ett skatteincitament är produktionsbaserat om det baseras på volymen av materiella tillgångar, inklusive elektricitet, som har producerats i staten när incitamentet beviljas.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 4 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026 som kommer att införas i kommentaren.

I paragrafen definieras begreppet ”kvalificerat skatteincitament”.

Med ett kvalificerat skatteincitament avses ett allmänt tillgängligt skatteincitament till den del det är utgiftsbaserat eller produktionsbaserat. Med skatteincitament avses ett incitament som minskar kostnaden för sådana aktuella eller framtida skatter som enligt 3 kap. 24–26 §§ räknas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. Definitionen av skatteincitament är likartad den som gäller för skattetillgodohavanden i förslaget till 2 kap. 29 § första stycket. Begreppet skatteincitament är dock ett bredare begrepp än begreppet skattetillgodohavande. Ett skattetillgodohavande kan bara ges i form av en skattereduktion medan ett skatteincitament även omfattar andra åtgärder som sänker skattekostnaden såsom exempelvis skattemässiga avdrag som överstiger 100 procent av en utgift. Att ett incitament är allmänt tillgängligt innebär att incitamentet inte får riktas till enskilda företag eller till särskilda kategorier av företag, exempelvis sådana företag som omfattas av systemet med tilläggsskatt.

Vidare måste incitamentet vara antingen utgiftsbaserat eller produktionsbaserat. Med utgiftsbaserat menas att det baseras på utgifter som en koncernenhet har haft när incitamentet beviljas. Det får alltså inte baseras på utgifter som kommer att uppstå någon gång i framtiden. En koncern anses ha haft en utgift när den tas med i redovisningen och används vid beräkning av det redovisade resultatet eller vid betalningen. Det är inte nödvändigt att en förvärvad tillgång har börjat skrivas av eller ens får skrivas av. Incitament kan även betraktas som utgiftsbaserade om de grundas på avskrivningar under räkenskapsåret avseende tillgångar som har förvärvats ett tidigare räkenskapsår eller om det grundas på utgifter som har uppstått ett tidigare räkenskapsår (utom sådana utgifter som uppkom innan incitamentet trädde i kraft). Utgiftsbaserade incitament kan ges på olika sätt, exempelvis i form av en skattereduktion, ett avdrag med mer än 100 procent av en utgift (superavdrag) eller genom att en inkomst är skattefri eller beskattas med än lägre skattesats än den allmänt tillämpliga. Stöd i form av skattefria eller lågbeskattade inkomster måste dock ha en direkt koppling till utgifter för att klassificeras som ett utgiftsbaserat incitament. Slutligen får incitamentet inte vara så stort att summan av skatteeffekten (se 17 c §) av incitamentet och övriga skatteincitament för samma utgift överstiger den utgift som incitamentet baseras på. Eftersom uttrycket skatteincitament betyder ett incitament som minskar medräknade skatter kommer incitament som sänker andra skatter, exempelvis arbetsgivaravgifter, inte att ingå i den sammanlagda beräkningen.

Med ett produktionsbaserat skatteincitament menas ett skatteincitament som baseras på volymen av materiella tillgångar som har producerats i staten där incitamentet beviljas. Sådana incitament ges generellt i form av skattereduktioner. I detta sammanhang räknas elektricitet som en materiell tillgång. Även exempelvis utvinning ur gruvor och raffinering av olja

omfattas. Det är den producerade volymen som ska grunda incitamentet, inte värdet av produktionen.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

17 c § Med skatteeffekt av ett kvalificerat skatteincitament avses följande:

- 1. den minskning av medräknade skatter som har redovisats för ett räkenskapsår på grund av ett utnyttjat skatteincitament i form av en skattereduktion,*
- 2. den del av ett kostnadsavdrag för ett beskattningsår som överstiger 100 procent av utgiften multiplicerad med bolagsskattesatsen,*
- 3. en skattefri inkomst multiplicerad med bolagsskattesatsen, och*
- 4. en inkomst som beskattas med en lägre skattesats än den generellt tillämpliga bolagsskattesatsen multiplicerad med skillnaden mellan dessa skattesatser.*

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 4 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026 som kommer att införas i kommentaren.

I paragrafen definieras uttrycket ”skatteeffekt av ett kvalificerat skatteincitament”. Detta behövs för att bestämma hur stor del av ett kvalificerat skatteincitament som får användas enligt 17 a § första stycket. Beräkningen av skatteeffekten beror på vilken form som incitamentet har.

Första punkten avser incitament som ges i form av en skattereduktion. För sådana incitament uppgår skatteeffekten till den minskning av medräknade skatter som har redovisats för ett räkenskapsår på grund av ett utnyttjat skatteincitament. *Andra punkten* avser incitament i form av kostnadsavdrag som överstiger utgiften (superavdrag). För sådana incitament är skatteeffekten den del av ett kostnadsavdrag för ett beskattningsår som överstiger 100 procent av utgiften multiplicerad med bolagsskattesatsen. Om ett incitament innebär att koncernen får göra ett extra avdrag med exempelvis 50 procent (dvs. ett totalt avdrag med 150 procent) uppgår skatteeffekten till 50 procent av utgiften multiplicerad med bolagsskattesatsen. *Tredje punkten* avser incitament i form av en skattefri inkomst. För sådana incitament uppgår skatteeffekten till inkomsten multiplicerad med bolagsskattesatsen. *Fjärde punkten* avser stöd som innebär att en inkomst beskattas med en lägre skattesats än den generellt tillämpliga bolagsskattesatsen. För sådana stöd uppgår skatteeffekten till inkomsten multiplicerad med skillnaden mellan den lägre skattesatsen och den generellt tillämpliga skattesatsen.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2

Kvalificerade respektive marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden

17 d § Den rapporterade enheten får, i stället för vad som anges i 3 kap. 18–18 c, välja att behandla hela eller delar av ett kvalificerat skattetillgodohavande eller ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande som ett kvalificerat skatteincitament om skattetillgodohavandet uppfyller villkoren i 17 b §.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 4 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026 som kommer att införas i kommentaren.

I paragrafen finns en möjlighet för den rapporterade enheten att välja att behandla hela eller delar av ett kvalificerat skattetillgodohavande eller ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande som ett kvalificerat skatteincitament. Kvalificerade skattetillgodohavanden definieras i 2 kap. 29 § och marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden definieras i 2 kap. 29 a §. Valmöjligheten gäller dock bara om skattetillgodohavandet

uppfyller villkoren i 17 b §, dvs. det ska vara allmänt tillgängligt och utgifts- eller produktionsbaserat. Valet behöver inte avse alla skattetillgodohavanden som koncernen har och valet kan avse bara en viss del av ett skattetillgodohavande. Valet gäller i ett år. När valet utnyttjas gäller 4 kap. 17 a–17 c §§, i stället för de vanliga reglerna i 3 kap. 18–18 c §§. Den del av ett skattetillgodohavande som inte omfattas av ett val ska behandlas enligt de vanliga reglerna för skattetillgodohavanden.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

25 § Vid fastställande av den effektiva skattesatsen för koncernenheter i en stat för ett övergångsår enligt 26 § och för varje därpå följande räkenskapsår ska alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i en stat beaktas för övergångsåret. *Detta gäller dock inte om de uppskjutna skattefordringarna och uppskjutna skatteskulderna avser skatt som har tagits ut enligt ett sådant system för beskattning av kontrollerade utländska företag som avses i 2 kap. 26 §, och skatten för kontrollerade utländska företag enligt detta system beräknas gemensamt för samtliga sådana företag.*

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

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

Paragrafen motsvarar artikel 47.2 i direktivet och artikel 9.1.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som förs in i systemet.

Ändringen i *första stycket* innebär att det klargörs att uppskjutna skattefordringarna och uppskjutna skatteskulder som avser skatt som har tagits ut enligt ett sådant system för beskattning av kontrollerade utländska företag som avses i 2 kap. 26 § som beräknar skatten för kontrollerade utländska företag gemensamt för samtliga sådana företag inte får föras in i systemet under ett övergångsår. Vad som avses med övergångsår framgår av 26 §.

Övervägandena finns i avsnitt 9.3.

26 § Med övergångsår för en stat avses det första räkenskapsår då en *koncern* omfattas av *lagens tillämpningsområde* vad avser den staten.

Paragrafen motsvarar artikel 47.1 i direktivet och artikel 10.1.1 (transition year) i modellreglerna.

I paragrafen definieras uttrycket övergångsår för en stat, vilket är centralt för tillämpningen av bestämmelserna om uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet. Ändringen i paragrafen innebär att med övergångsår för en stat ska avses det första räkenskapsår då en koncern omfattas av lagens tillämpningsområde med avseende på den staten.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

27 § Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som avses i 25 § ska inte justeras enligt 3 kap. 34 eller 35 §.

Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av det justerade resultatet ska dock undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

Följande uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska undantas från den beräkning som avses i 25 §:

1. uppskjutna skattefordringar som uppstått på grund av en överenskommelse med myndigheterna i en stat som har ingåtts eller ändrats efter den 30 november 2021,

2. uppskjutna skattefordringar som uppstått då en koncernenhet gjort eller ändrat ett val efter den 30 november 2021, om valet retroaktivt ändrar behandlingen av en transaktion som har ingått i koncernenhetens beskattningsbara inkomst ett tidigare beskattningsår,

3. uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som uppstått till följd av att en koncernenhet använt ett högre skattemässigt värde än det bokförda värdet vid övergången till systemet när bolagsskatt har införts i en stat efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början, och

4. en uppskjuten skattefordran till den del fordran beror på en förlust som har uppstått mer än fem räkenskapsår innan bolagsskatt har införts i en stat.

Paragrafen motsvarar artikel 47.3 i direktivet och artikel 9.1.2 i modell-reglerna.

Paragrafen innehåller en begränsning avseende de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som kan föras in i systemet.

I *tredje stycket*, som är nytt, anges vissa särskilt utpekade uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen för övergångsåret och varje därpå följande räkenskapsår i enlighet med 25 §. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2026 (se punkt 2 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna). Det innebär att för räkenskapsår som avslutas efter detta datum får sådana fordringar och skulder inte räknas med.

Av *första punkten* framgår att uppskjutna skattefordringar som uppstått på grund av en överenskommelse med myndigheterna i en stat som ingåtts eller ändrats efter den 30 november 2021 inte får beaktas. Uppskjutna skattefordringar som inte uppstått på grund av en sådan överenskommelse får beaktas vid beräkningen enligt 25 §. Av *andra punkten* framgår att uppskjutna skattefordringar som uppstått då en koncernenhet gjort eller ändrat ett val efter den 30 november 2021 som retroaktivt ändrat behandlingen av en transaktion som har ingått i koncernenhetens beskattningsbara inkomst ett tidigare beskattningsår inte får beaktas. Med en koncernenhets beskattningsbara inkomst avses t.ex. att koncernenhetens inkomst har fastställts av skattemyndigheten eller att inkomsten framgått av en lämnad deklaration. Av *tredje punkten* framgår att uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som uppstått till följd av att en koncernenhet använt ett högre skattemässigt värde än det bokförda värdet vid övergången till systemet när ett bolagsskattesystem har införts i en stat efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början inte får beaktas. Av *fjärde punkten* framgår att en uppskjuten

skattefordran till den del fordran beror på en förlust som har uppstått mer än fem räkenskapsår innan bolagsskatt har införts i en stat inte får beaktas. Av punkt 8.7 i kommentaren till artikel 9.1.2 i modellreglerna, vilken motsvarar andra stycket i paragrafen, följer att den allmänna regeln i den artikeln gäller för uppskjutna skattefordringar som avser förluster som uppkommit mindre än fem år innan bolagsskatt införts på samma sätt som för en förlust enligt befintlig bolagsskatt. Det gäller till den del förlusten härrör från en post som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av det justerade resultatet och som därmed ska undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021. Detta kan exempelvis gälla mutor. I Sverige är mutor olagliga. Om ett dotterföretag till ett svenskt företag betalar mutor ska därför kostnaden för detta inte räknas med i det justerade resultatet (3 kap. 14 § 1). Om dotterföretaget finns i en stat som inför bolagsskatt från och med exempelvis 2027 ska en fordran för uppskjuten skatt som avser en förlust som uppkom under räkenskapsåren 2022–2026 undantas till den del förlusten beror på mutan. Övervägandena finns i avsnitt 9.1.

7 kap.

67 § Den justerade vinsten för ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska minskas, *dock lägst till noll*, med belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår som den justerade vinsten avser, om

1. mottagaren beskattas för utdelningen med en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen och inkomsten hänförs till ett beskattningsår som avslutas senast tolv månader efter utgången av räkenskapsåret, eller

2. det rimligen kan förväntas att det sammanlagda beloppet av medräknade skatter för moderföretaget och skatt som mottagaren betalar på utdelningen är lika med eller överstiger den utdelande enhetens inkomst multiplicerad med minimiskattesatsen.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i första stycket ska mottagaren anses ha beskattats för utdelning som lämnats i förhållande till inköp från ett inköpskooperativ till den del utdelningen minskar en avdragsgill utgift eller kostnad.

Paragrafen motsvarar artikel 39.2 och 39.6 i direktivet och artikel 7.2.1 och 7.2.4 i modellreglerna.

Paragrafen föreskriver särskilda regler för moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning. Dessa enheters effektiva skattesats skulle kunna bli noll eller åtminstone mycket låg enligt de allmänna reglerna i 3 kap. och resultera i tilläggsskatt, trots att en skattekostnad på inkomsten belastar delägarna. Skattekostnader på moderföretagets inkomst som belastar delägare som inte är koncernenheter ska därför beaktas, om de medför en beskattning av inkomsten som överstiger minimiskattesatsen.

Ändringen i *första stycket* innebär att paragrafen anpassas för att överensstämja med motsvarande bestämmelser i minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna genom att det anges att justeringar ska göras så att den justerade vinsten blir lägst noll.

Övervägandena finns i avsnitt 11.

68 § Den justerade vinsten för ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska, utöver vad som anges i 67 §, minskas, *dock lägst till noll*, med det belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår som den justerade vinsten avser, om mottagaren är

1. en fysisk person som är medlem i ett inköpskooperativ, och utdelningen lämnas i förhållande till gjorda inköp,

2. en fysisk person som har skatterättslig hemvist och är skattskyldig i den stat där moderföretaget hör hemma och dennes ägarintressen ger rätt till högst fem procent av vinst och tillgångar i moderföretaget, eller

3. ett offentligt organ, en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsfond som hör hemma i den stat där moderföretaget hör hemma.

Paragrafen motsvarar artikel 39.3 i direktivet och artikel 7.2.1 i modellreglerna.

I de fall som anges i paragrafen ska moderföretagets justerade vinst, utöver de situationer som anges i 67 §, minskas med belopp som kan hänföras till mottagare som uppfyller kriterierna i paragrafen. I paragrafen uppställs inget krav på beskattning av utdelningen hos mottagaren.

Ändringen i paragrafen innebär att paragrafen anpassas för att överensstämma med motsvarande bestämmelser i minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna genom att det anges att justeringar ska göras så att den justerade vinsten blir lägst noll.

Övervägandena finns i avsnitt 11.

8 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- tidsgräns för den tillfälliga förenklingsregeln (2 §),
- villkor för den tillfälliga förenklingsregeln (3–7 a §§),
- särskilda enheter och koncerner (8–11 §§),
- verkan av konstlade arrangemang (11 a–11 g §§),
- undantag från tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln (12 §),
- övergångsår (13 §),
- förenkling av kompletteringsregeln för tilläggsskatt (14 §),
- en förenklingsregel för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen (15–17 §§),
- en förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt (18 §),
- *förenklingsregler när moderföretag hör hemma i en stat med ett parallellt minimibeskattningsystem (18 a och 18 b §§), och*
- val (19 §).

I paragrafen anges vilka bestämmelser som kapitlet innehåller.

Ändringen är redaktionell och innebär att de nya bestämmelser som införs i kapitlet läggs till.

2 § Bestämmelserna i 3–13 §§ gäller för koncernenheter i en stat för tid som

- motsvarar de räkenskapsår som gäller för enheternas moderföretag, och
- börjar närmast efter den 31 december 2023 men före den 1 januari 2028.

Bestämmelserna gäller dock inte för räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2029.

Paragrafen har sin grund i punkt 24 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna och i avsnitt 3 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026.

Paragrafen innehåller bestämmelsen om vilken tidsperiod som den tillfälliga förenklingsregeln är tillämplig. Ändringen innebär att tidsbegränsningen förlängs ett år.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

4 § Tilläggsskattebeloppet för koncernheterna i en stat ska anses vara noll, om koncernheterna tillsammans har en effektiv skattesats som är lika med eller större än den procentsats som anges i tredje stycket. Den effektiva skattesatsen ska motsvara kvoten mellan koncernheternas skattekostnad enligt andra stycket och deras vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport.

Med skattekostnad avses i första stycket sådan skattekostnad som redovisas i koncernens kvalificerade finansiella rapport minskad med skatter som inte är medräknade skatter och medräknade skatter som hänför sig till en osäker skattesituation. *Skattekostnaden ska även minskas med belopp som återförs i redovisningen och som avser uppskjutna skattefordringar enligt 4 kap. 27 § tredje stycket 1–3.*

Procentsatsen enligt första stycket ska vara

- 15 procent för räkenskapsår som börjar under 2024,
- 16 procent för räkenskapsår som börjar under 2025, och
- 17 procent för räkenskapsår som börjar under 2026 och 2027.

Paragrafen har sin grund i artikel 32 i direktivet och Annex A i kommentaren till modellreglerna och i avsnitt 3 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026.

I paragrafen regleras det andra testet som omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln, ETR-testet ("Effective Tax Rate").

Ändringen i *andra stycket* innebär att skattekostnaden ska minskas med belopp som återförs i redovisningen och som avser uppskjutna skattefordringar enligt 4 kap. 27 § tredje stycket 1–3.

Ändringen i *tredje stycket* innebär att procentsatsen 17 procent som gäller för räkenskapsår som börjar under 2026 också ska gälla för räkenskapsår som börjar under 2027.

Övervägandena finns i avsnitt 5 och 9.1.

9 § Vid tillämpningen av 3–7 §§ gäller följande för moderföretag som är delägarbeskattade enheter eller enheter som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning. Vinsten före bolagsskatt ska minskas, *dock lägst till noll*, i den utsträckning som beloppet är hänförligt till en persons ägarintresse i den delägarbeskattade enheten eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en sådan person.

Med person avses i första stycket en sådan innehavare av ett ägarintresse som bestämmelserna i 7 kap. 12 och 13 §§ avser eller sådana mottagare som bestämmelserna i 67 och 68 §§ avser.

För delägarbeskattade enheter gäller första stycket bara om samtliga ägarintressen i moderföretaget innehas av någon som avses i 7 kap. 12 och 13 §§.

Paragrafen har sin grund i artikel 32 i direktivet och annex A i kommentaren till modellreglerna.

I denna paragraf regleras tillämpning av den tillfälliga förenklingsregeln för delägarbeskattade enheter och moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning.

Ändringen i *första stycket* innebär att den minskning av vinsten före bolagsskatt som ska ske enligt paragrafen, ska göras lägst till noll.

Övervägandena finns i avsnitt 11.

Förenklingsregler när moderföretag hör hemma i en stat med ett parallellt minimibeskattningsystem

18 a § Tilläggsskattebeloppet enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för koncernenheter om moderföretaget hör hemma i en stat med ett parallellt system för minimibeskattnings av inhemsk och utländsk inkomst som är godkänt av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Det som sägs om koncernenheter i första stycket gäller också för samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag som tillhör en koncern vars moderföretag uppfyller villkoret i första stycket. Det gäller dock bara för den koncernens andel av tilläggsskattebeloppet.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 5.1 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026 och innebär att koncerner vars moderföretag hör hemma i en stat med ett godkänt s.k. Side-by-Side-system ("Qualified Side-by-Side Regime") får välja att tillämpa en förenklingsregel som undantar koncernen samt dess samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag, från tillämpning av huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt ("Side-by-Side Safe Harbour"). Den nedsättning som följer av paragrafen ska ske om den rapporterade enheten gör ett val enligt 19 §.

I *första stycket* anges att tilläggsskattebeloppet enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för koncernenheter om moderföretaget hör hemma i stat som är godkänd av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS som en stat med ett parallellt system för minimibeskattnings av inhemsk och utländsk inkomst.

I *andra stycket* anges att det som sägs om koncernenheter i första stycket också gäller för samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag om företaget tillhör en koncern vars moderföretag uppfyller villkoret i första stycket. Det gäller dock bara för den koncernens andel av tilläggsskattebeloppet. Ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag ingår inte i en koncern. I stället används uttrycket "tillhör en koncern" i paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

18 b § Tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där moderföretaget hör hemma om den staten har ett parallellt system för minimibeskattnings av inhemsk inkomst som är godkänt av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 5.2 i de administrativa riktlinjerna från januari 2026 och innebär att koncerner vars moderföretag hör hemma i en stat med ett godkänt system ("Qualified UPE [Ultimate Parent Entity] System") får välja att tillämpa en förenklingsregel som undantar koncernen samt dess samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag, från tillämpning av kompletteringsregeln för tilläggsskatt vad avser den stat där moderföretaget hör hemma ("UPE Safe Harbour").

Den nedsättning som följer av paragrafen ska ske om den rapporterande enheten gör ett val enligt 19 §.

I paragrafen anges att tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där ett moderföretag hör hemma om den staten har ett parallellt system för minimibeskattnings av inhemsk inkomst om är godkänt av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Nedsättningen till noll ska även omfatta tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln som avser samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag som tillhör en koncern vars moderföretag uppfyller villkoren och som hör hemma i den staten. Det gäller dock bara för den koncernens andel av tilläggsskattebeloppet för samriskföretaget och dotterföretaget till samriskföretaget. Ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag ingår inte i en koncern. I stället används uttrycket ”tillhör en koncern” i paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2026 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2026.

3. Den rapporterande enheten får tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024. Bestämmelserna i 4 kap. 17 a–17 d §§, 8 kap. 18 a och 18 b §§ får dock 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.

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2027.

Enligt *andra punkten* ska lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026 eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar närmast efter den 31 december 2026.

Det följer av första meningen i den *tredje punkten* att den rapporterande enheten får välja att tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024. I 2 kap. 43 § finns en definition av rapporterande enhet. Med en rapporterande enhet avses en enhet som lämnar tilläggsskatterapport. Det ställs inte upp några särskilda krav avseende rapportering av vilka val som görs i detta hänseende. I andra meningen i den tredje punkten anges att vissa bestämmelser får tillämpas tidigast 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 gäller de förenklingsregler som föreslås för huvud- och kompletteringsregeln när moderföretag hör hemma i en stat med ett parallellt minimibeskattningsystem, och för kompletteringsregeln när moderföretag hör hemma i en stat med ett parallellt minimibeskattnings-system som föreslås i avsnitt 6. Det gäller också de i avsnitt 7 föreslagna bestämmelserna om kvalificerade skatteincitament och om att kvalifi-

cerade respektive marknadsmässigt överlåtbara skattetillegodohavanden får behandlas som kvalificerade skatteincitament.

Övervägandena finns i avsnitt 12.