



Promemorian Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (Fi2024/00750)

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet har genom remiss anmodats att yttra sig i rubricerat ärende. Fakultetsnämnden får härmed lämna följande synpunkter.

Promemorian innehåller förslag till ändringar i lagen (2023:875) om tilläggsskatt (tilläggsskattelagen).¹ Denna lag har införts för att implementera EU-direktiv 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen (direktivet). Direktivet har i sin tur införts för att genomföra de modellregler avseende en global minimibesättning som utarbetats inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework (IF). Efter antagande av modellreglerna har IF antagit en kommentar till dessa (publicerad i två utgåvor i mars 2022 och april 2024). Förslagen i promemorian föranleds av tre administrativa riktlinjer om tillämpning av modellreglerna. Dessa administrativa riktlinjer antogs av IF i februari 2023, juli 2023 och december 2023.

Teknisk komplexitet

De föreslagna bestämmelserna är tekniskt mycket komplicerade. För att fullt ut förstå deras syfte och innebörd behöver de läsas ihop med inte bara motiveringen i promemorian utan också direktivet, modellreglerna, kommentaren och de administrativa riktlinjerna. Enligt fakultetsnämndens mening vore det önskvärt med en fylligare förklaring till de föreslagna reglerna i lagmotiven, förslagsvis med tillämpningsexempel. Detta framstår som angeläget inte minst ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

Förhållandet mellan de administrativa riktlinjerna och direktivet

Det anges i direktivets ingress (punkt 24) att modellreglerna och deras kommentarer ska användas vid implementering och tolkning av direktivet. En hänvisning görs även till GlobE-regelverket för genomförande, vilket bland annat inbegriper de administrativa riktlinjer som antas inom ramen för

¹ Alla lagrumshänvisningar nedan avser tilläggsskattelagen om inget annat anges.



IF-samarbetet. Det anges också i förarbetena till tilläggsskattelagen att modellreglerna, kommentaren och de administrativa riktlinjerna ska utgöra en viktig källa för tolkning av lagen (prop. 2023/24:32 s. 128 ff.).

Fakultetsnämnden delar regeringens uppfattning att nya administrativa riktlinjer kan behöva implementeras i tilläggsskattelagen. Det är viktigt av legalitets- och rättssäkerhetsskäl att de viktigaste komponenterna av regelverket finns i svensk lagstiftning snarare än enbart i internationella riktlinjer. Detta gäller emellertid enbart under förutsättning att sådana administrativa riktlinjer är förenliga med direktivet. Det finns anledning att iaktta viss försiktighet gällande att införa lagändringar enbart till följd av nya administrativa riktlinjer som utarbetas inom ramen för IF. Om det råder tveksamhet om riktlinjerna är förenliga med direktivet bör den svenska lagstiftaren enligt fakultetsnämndens mening inte agera direkt utan i stället invänta eventuella ändringar av direktivet.

På flera punkter i promemorian saknas en tillräcklig analys av om de nya administrativa riktlinjerna är förenliga med direktivet. Fakultetsnämnden anser att lagstiftningsarbetet bör kompletteras med en sådan analys. Ett par av punkterna nedan anknyter till detta.

Dotterbolag till ideella organisationer

I artikel 2 i direktivet anges undantagna enheter som alltså inte omfattas av direktivets tillämpningsområde. Dessa enheter kan inte vara skattesubjekt till tilläggsskatt och omfattas heller inte av systemets administrativa krav. Undantagen har implementerats i 1 kap. 5–7 §§. Bland undantagna enheter finns ideella organisationer och vissa av deras dotterbolag.

I de administrativa riktlinjerna från februari 2023 införs ett nytt undantag. Ett helägt dotterbolag till en ideell organisation ska vara exkluderad från modellreglernas tillämpningsområde om två intäktskrav är uppfyllda. Detta nya undantag framställs i riktlinjerna som en tolkning av vad som utgör ”activities that are ancillary to those carried out by the Excluded Entity or Entities” enligt artikel 1.5.2 i modellreglerna. Motsvarande formulering finns även i artikel 2.3(b)(ii) i direktivet. Den undantagsregel som innehåller denna formulering är redan implementerad i 1 kap. 6 §. Nu föreslås en ny bestämmelse i 1 kap. 7 a § för att implementera den nya administrativa riktlinjen om undantagna helägda dotterbolag utifrån två intäktskrav. Fakultetsnämnden instämmer i att den nya bestämmelsen framstår som ändamålsenlig och förenlig med de nya administrativa riktlinjerna. Däremot är det tveksamt om bestämmelsen är förenlig med direktivet. Det går sannolikt inte generellt att säga att ett dotterbolag har underordnade aktiviteter i förhållande till den ideella organisationen så snart de två intäktskraven är uppfyllda. Därför ryms den nya undantagsregeln förmodligen inte inom artikel 2.3 i direktivet.



Definitionen av myndighetsenhet

I promemorian föreslås en ändring av definitionen av myndighetsenhet. En myndighetsenhet är en enhet som uppfyller fem kriterier (2 kap. 32 §). Enligt det andra kriteriet ska enheten ha två alternativa ändamål. Antingen ska enheten ”fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter” eller ”förvalta eller investera det offentliga organets tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för det offentliga organets tillgångar”. På grund av den omfattande definitionen av moderföretag i lagstiftningen är det tänkbart att myndighetsenheter som har den andra typen av ändamål kan klassificeras som moderföretag i en koncern. Så kan bli fallet i vissa fall när de behöver upprätta en koncernredovisning. Det framstår i och för sig som välgrundat att undanta dessa enheter från att kunna utgöra moderföretag enligt direktivet eller tilläggsskattelagen. Samtidigt är det tveksamt om ett undantag omfattas av direktivet. Det finns nämligen inget undantag till koncerndefinitionen för dessa typer av enheter.

Avräkning av utländsk skatt

I promemorian föreslås att utländsk nationell tilläggsskatt ska kunna avräknas av en svensk moderenhet. Bakgrunden synes vara att nationell tilläggsskatt ska tas ut utan beaktande av att bolaget i fråga kan ha CFC-beskattats högre upp i ägarkedjan. Därför föreslås en ny bestämmelse i 1 kap. 3 § fjärde stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, med innebörden att utländsk nationell tilläggsskatt som avses i lagen om tilläggsskatt ska anses som utländsk skatt vid avräkning av utländsk skatt.

Fakultetsnämnden finner att det är tveksamt om denna bestämmelse är tillräcklig för att åstadkomma en avräkningsmöjlighet för nationell tilläggsskatt i de aktuella situationerna. Den nationella tilläggsskatten har i många fall påförts ett annat subjekt i den utländska staten, avseende ett annat beskattningsunderlag än det som gäller i den svenska inkomstbeskattningen. Det torde därför behövas ytterligare regler för att säkerställa en rätt till avräkning av utländsk nationell tilläggsskatt.

Förslag till yttrande i detta ärende har upprättats av professor Martin Berglund. Ytrandet har på delegation avgivits av juridiska fakultetens dekanus, professor Anna Singer.

Anna Singer