

Regeringskansliet  
Finansdepartementet

Stockholm 3 februari 2022

fi.remissvar@regeringskansliet.se  
Kopia: henrik.hasslemark@regeringskansliet.se

## **Remiss - Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU (Fi2021/04066)**

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över Finansdepartementets remiss *Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU (Fi2021/04066)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

### **FAR:s ställningstagande**

FAR vill inledningsvis framhålla att frågan berör införandet av ett helt nytt, både omfattande och i många delar synnerligen komplicerat, parallellt företagsskattesystem. Implementeringsfasen är mycket kort och komplexiteten gör att det under så kort tid är omöjligt att få en överblick över effekterna av införandet. Det är vidare omöjligt att på denna korta tid göra nödvändiga analyser av både innehållet i och effekterna av reglerna. Mot denna bakgrund är det olyckligt med den korta remisstiden. Detta riskerar ett system som är otydligt och med brister vilket kommer påverka både exaktheten och rättssäkerheten i den framtida tillämpningen.

FAR har inte några särskilda synpunkter på antagandet av ett direktiv som implementerar Pillar 2, särskilt med de föregående politiska överenskommelserna i åtanke. Av denna anledning har inte heller FAR några synpunkter avseende de grundläggande principerna som det föreslagna direktivet bygger på eller på den föreslagna minimiskatten, utan har i detta remissvar valt att fokusera på några särskilda aspekter till följd av den föreslagna implementeringen.

FAR:s uppfattning är att direktivet inte bör antas i dess nuvarande form. FAR anser att EU bör vänta med att anta direktivet till dess att direktivet kan antas i en slutlig form. En slutlig form kan fastställas först efter överväganden som baseras på en konsekvensanalys och andra nödvändiga utredningar. En slutlig form behöver dessutom innehålla lättnadsregler och annan administrativ vägledning från OECD, exempelvis så kallade safe harbor-regler.

Avsevärda lättnadsregler är nödvändiga för att balansera den omfattande administrativa bördan som genom förslaget påförs företagen med syftet och nyttan med regelverket. Vidare är implementeringstiden för kort eftersom de internationella koncerner som kommer att omfattas av regelverket idag inte har administrativa system som kan hantera de beräkningar som varje enskilt bolag i koncernen måste göra. Slutligen bör omarbetning ske av sanktionsavgifterna som förefaller oproportionerliga.

FAR utvecklar grunderna för sitt ställningstagande nedan.

### **Inledning**

Inom ramen för det så kallade BEPS-projektet har OECD utvecklat rekommendationer till åtgärder för att adressera utmaningar på skatteområdet till följd av den digitaliserade ekonomin. Dessa åtgärder delas upp i två pelare/initiativ, de så kallade Pillar 1 och Pillar 2-initiativen. Något förenklat söker Pillar 1 att åstadkomma en allokering av beskattningsrätt till marknadsjurisdiktioner medan målsättningen med Pillar 2 är att införa en minimibeskattning för multinationella koncerner om 15 %. Tillsammans ska de båda pelarna åtgärda de resterande BEPS-utmaningarna samt begränsa skadlig skattekonkurrens mellan länder.

Pillar 2 innehåller bland annat de så kallade GloBE-reglerna, som främst består av två regler. Income Inclusion Rule (IIR)-regeln innebär i korthet att det yttersta moderbolaget i koncernen ska betala ytterligare skatt om minimibeskattningen för koncernen underskrids. Under Taxed Payments Rule (UTPR)-regeln innebär att skatt allokeras till ett antal andra jurisdiktioner i koncernen baserat på en särskild formel. Ramverket är komplext och innehåller i hög grad svårdefinierade begrepp som delvis är främmande för svensk skattelagstiftning.

Syftet med Pillar 2 är inte att omfördela något beskattningsunderlag från en jurisdiktion till en annan, utan endast att erbjuda en möjlighet för ett land att beskatta vinster om den befintliga beskattningen i landet där vinsten uppkommer bedöms otillräcklig. Beaktat detta kan det antas att ett inte oväsentligt motiv till Pillar 2 varit att begränsa skadlig skattekonkurrens mellan länder. Detta har redan innan reglernas ikraftträdande fått viss effekt då ett antal länder har aviserat skattehöjningar till följd av Pillar 2-initiativet. Vidare erbjuder själva direktivet möjligheter för medlemsstater att inom ramen för GloBE-reglerna beskatta upp till nivån för minimibeskattningen om den nuvarande beskattningen i medlemsstaten är för låg.

Enligt den plan som OECD lade fram i oktober 2021 ska GloBE-reglerna träda i kraft i lokal lagstiftning senast den 1 januari 2023. OECD publicerade därefter en rapport med modellagstiftning i december 2021. Syftet med modellagstiftningen var att tjäna som utgångspunkt för respektive lands implementering av regelverket. För att säkerställa en enhetlig implementering av reglerna inom EU har EU-kommissionen nu lagt fram ett förslag till direktiv avseende GloBE-reglerna inom Pillar 2. Förslaget följer i stor utsträckning de regler som föreslagits av OECD, med vissa modifikationer för att säkerställa att reglerna ska stå i överensstämmelse med existerande EU-regelverk.

FAR är som angivits ovan neutrala avseende antagandet av ett direktiv för implementering av Pillar 2, men har följande synpunkter avseende direktivet.

### **Avsaknad av konsekvensanalys**

FAR konstaterar att direktivet i sin helhet helt saknar en konsekvensanalys, vilket får anses anmärkningsvärt för ett så ingripande och omfattande direktiv på skatteområdet. Detta då förslaget är ett helt nytt företagsbeskattningssystem som kommer att löpa parallellt med samtliga länders interna skattesystem. Även om en konsekvensanalys inte är obligatorisk varken i den EU-rättsliga eller den svenska lagstiftningsprocessen saknas det skäl att avstå med anledning av de långtgående konsekvenser

för skattskyldiga som följer av direktivet. Kommissionen motiverar avsaknaden av en konsekvensanalys bland annat med att OECD redan gjort en konsekvensanalys i oktober 2020 och att EU gjort en preliminär bedömning avseende inverkan av Pillar 2-initiativet i oktober 2019. Vidare uttrycker kommissionen att det redan finns en politisk överenskommelse avseende reglerna inom OECD, där alla EU:s medlemsstater ingår, samt att det finns en extrem politisk brådska att införa reglerna redan 2023.

FAR anser inledningsvis att det faktum att det finns en extrem politisk brådska att införa reglerna inte hindrar EU-kommissionen från att redan ha vidtagit, eller i vart fall föreslå att under beredningstiden vidta, en konsekvensanalys. Vad gäller kommissionens hänvisning till de konsekvensanalyser och bedömningar som gjordes i oktober 2019 och 2020 konstaterar FAR att det har skett omfattande förändringar av initiativen sedan dess. De sista omfattande ändringarna av initiativen gjordes så sent som i december 2021. Direktivet innehåller därutöver vissa, om än begränsade, skillnader gentemot OECD:s förslag, vilket i sig skulle kunna motivera behovet av en egen konsekvensanalys för EU.

Det bör i sammanhanget noteras att även Pillar 1-initiativet har genomgått omfattande förändringar sedan 2020 och i princip gått från att endast omfatta vissa specifika branscher till att som utgångspunkt omfatta alla branscher. I och med att Pillar 1-initiativet har en direkt påverkan på Pillar 2-initiativet (den skatt som tas ut enligt Pillar 1 ska beaktas i beräkningen av Pillar 2) kan det mycket väl vara så att en konsekvensanalys eller bedömning som gjordes så tidigt som under 2019 eller 2020 är direkt felaktig eller i vart allvarligt bristfällig.

I och med avsaknaden av konsekvensanalys är det även svårt att bedöma huruvida reglerna är proportionerliga, det vill säga om de konsekvenser i form av exempelvis ökade kostnader för företag står i rimligt förhållande till den förväntade ökade beskattningen (se även nedan angående den ökade administrativa börda som direktivet kommer att medföra).

FAR anser även att det är olyckligt att Pillar 1 och 2-initiativen, som är direkt kopplade till varandra, implementeras gradvis och att man nu tvingas ta ställning till Pillar 2-initiativet utan ha full överblick avseende hur Pillar 1-initiativet kommer att antas.

Sammanfattningsvis anser FAR att avsaknaden av en konsekvensanalys och den gradvisa implementeringen av reglerna gör det mycket svårt att överblicka konsekvenserna av det föreslagna direktivet. Det är inte heller möjligt att i dagsläget avgöra om reglerna får anses vara proportionerliga. FAR anser därför att direktivet inte bör antas innan en konsekvensanalys genomförs och inte heller innan regler för Pillar-1 initiativet tas fram.

### **Dubbla beskattningsunderlag kan ge upphov till problem**

FAR är införstådda med behovet av att utgå ifrån ett internationellt redovisningsregelverk som IFRS, men anser att det är svårt att i dagsläget bedöma hur rättvisande de effektiva skattesatserna som räknas fram baserat på IFRS kommer att vara. Till följd av att bolag behöver räkna fram ytterligare ett beskattningsunderlag kommer det även uppstå en ökad administrativ börda för bolag. Med anledning av detta så anser FAR att det behöver införas omfattande lättnadsregler, både för att minska den administrativa bördan (vilket redogörs för närmare nedan), men även för att säkerställa att det inte är skillnader i redovisningsregelverk som föranleder en tillämpning av GloBE.

## **Förslaget leder till omfattande administrativ börda**

### *Direktivet kommer att innebära en omfattande och betungande administrativ börda för koncerner*

Som översiktligt berörts ovan kommer det föreslagna direktivet att resultera i en avsevärd administrativ börda för de koncerner som omfattas av det föreslagna regelverket. Denna administrativa börda består dels av inhämtning av information från de ingående enheterna (constituent entities) i koncernen, kvalitetssäkring och sammanställning av denna, dels olika former av rapportering i olika länder. Utöver detta kommer även flertalet beräkningar och justeringar att behöva genomföras för att uppfylla kraven i det föreslagna direktivet. Beräkningar kommer vidare att behöva göras på enhetsnivå vilket gör direktivet än mer betungande med tanke på det ofta stora antal bolag som ofta ingår i multinationella koncerner. Inte sällan sker koncernrapporteringen idag på landnivå, vilket gör den administrativa bördan än mer betungande.

Det finns inte utrymme att inom ramen för detta remissvar gå in i detalj avseende de administrativa krav som kommer att ställas på företagen till följd av detta direktiv. FAR kan dock notera bland annat följande baserat på det föreslagna direktivet:

- Den mängd finansiell information som behöver inhämtas från respektive koncernbolag för att beräkna såväl ”qualifying income or loss” enligt art. 14 – 18 samt ”covered taxes” enligt art. 19 – 24 är mycket omfattande. Båda dessa beräkningar kräver att flera olika poster identifieras och sammanställs för beräkningen av den effektiva skattesatsen för respektive land enligt det föreslagna direktivet. Utöver dessa beräkningar kan det även krävas flertalet ytterligare justeringar till både qualifying income or loss och covered taxes.
- Trots att liknande information inhämtas inom ramen för till exempel land-för-land-rapportering (CbCR) så är avgörande definitioner annorlunda. Detta innebär att det arbete som redan idag görs för att sammanställa bland annat vinster och skattekostnader i olika länder inte kan användas vid beräkningen enligt Pillar 2. Med tanke på att den information som krävs för att göra ovanstående beräkningar inte heller nödvändigtvis inhämtas och sammanställs på annat sätt under redovisnings- eller skatteregelverk idag kommer alltså företag behöva införa nya och potentiellt betungande samt resurskrävande processer. Systemen bör så långt möjligt samordnas, exempelvis när det gäller avgränsningen.
- Direktivet introducerar skyldigheter att inkomma med rapportering till skattemyndigheter i de olika medlemsstaterna (art. 42). Bland annat behöver varje ingående enhet lämna in en ”top-up tax information return” till sin skattemyndighet. Vissa undantagsregler finns. Bland annat om det yttersta moderföretaget finns inom EU och att moderföretaget ansvarar för inlämningen. I sådana fall krävs det däremot fortfarande att de ingående enheterna lämnar in en underrättelse om att så har skett. Det kommer alltså åläggas omfattande rapporteringsskyldighet inte bara för moderföretag i koncernerna, utan för varje ingående enhet.

Den administrativa bördan för företagen som omfattas bör inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå direktivets syfte. I EU-kommissionens ”Explanatory Memorandum” anges att EU-kommissionen anser att reglerna inte går vidare än att säkerställa en viss miniminivå av beskattning samt att de enbart

appliceras på det mindre antal företag som omsätter minst 750 miljoner Euro. Av dessa anledningar anser EU-kommissionen att direktivet är proportionerligt med hänsyn till syftet.

Det framgår av detta uttalande att syftet med direktivet är att säkerställa att koncerner verksamma inom EU betalar en effektiv skatt om minst 15 %. Detta är naturligtvis i linje med syftet för hela det globala arbetet med Pillar 2 som har drivits av OECD. Med tanke på det stora antal länder som varit med och politiskt accepterat Pillar 2-lösningen finns det goda skäl att anta att koncerner kommer att beskattas med minst 15 % i en stor majoritet av världens länder. Det finns således en möjlighet att den omfattande rapportering som kommer att ske till följd av direktivet till stora delar kommer att vara av rent administrativ karaktär med relativt begränsad tillkommande skatt (åtminstone inom ett par år).

Med detta i beaktande är FAR av uppfattningen att den administrativa bördan enligt direktivet inte är proportionerligt med beaktande av syftet. Syftet är ju, utöver att företag ska betala en viss minimiskatt, att begränsa skadlig skattekonkurrens mellan olika jurisdiktioner. Att lägga en mycket stor börda på företagen för att uppnå detta syfte blir därmed, enligt FAR, inte rimligt. Enligt FAR:s mening är det därmed viktigt att omfattande lättnadsregler införs för att minska den administrativa bördan utan att materiellt påverka syftet, dvs. att säkerställa att koncerner betalar en minimiskatt om 15 % och begränsa skadlig skattekonkurrens mellan länder.

#### Lättnadsregler bör införas

I direktivet finns det för närvarande en lättnad hänförligt till mindre jurisdiktioner (*de minimis*-regeln i art. 29), vars syfte är att balansera den administrativa bördan med nyttan och syftet med reglerna. Denna lättnad är i linje med OECD:s modellagstiftning.

Utöver detta finns det i förslaget en hänvisning till kommande arbete från OECD avseende ytterligare administrativ vägledning med syfte att underlätta efterlevnad av regelverket, inklusive safe harbor-regelverk. Det är för tillfället inte klart hur denna vägledning kommer att se ut eller hur safe harbor-regelverken är tänkta att fungera, men FAR välkomnar dessa initiativ och hoppas att de kan leda till att lättnadsregler införs som innebär att omfattningen på rapporteringen begränsas till situationer där det föreligger en reell risk att den effektiva skattesatsen understiger 15 %.

En möjlig lättnad som enligt FAR bör diskuteras på såväl EU- som OECD-nivå är att införa ett, vad vi i svensk skatterätt skulle benämna, vita listan-system motsvarande det system som används för de svenska CFC-reglerna. Syftet med den vita listan, såsom det uttrycks i förarbetena till nuvarande lagstiftning, är att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för såväl skattskyldiga som skattemyndigheter. Det är ett effektivt medel att uppnå proportionalitet. Ett sådant system inom ramen för Pillar 2 skulle syfta till att identifiera länder med skattesystem som i regel leder till en effektiv skattesats om en viss procentsats. Den procentsatsen skulle kunna ligga högre än minimiskatten om 15 %. För dessa länder skulle ingen alternativt en kraftigt förenklad rapportering krävas. Detta system skulle innebära att information endast skulle behöva tas in, bearbetas och läggas till grund för beräkningar enbart för länder där det föreligger en reell risk för beskattning under minimiskatten om 15 %. Förutom att detta skulle underlätta för företag som omfattas av reglerna, skulle detta även effektivt uppnå syftet om att säkra en viss minimiskatt och begränsa skadlig skattekonkurrens mellan länder.

Trots hänvisningen till kommande lättnadsregler föreslås nuvarande förslag antas innan dessa har tagits fram, vilket är problematiskt. Pillar 2-regelverket kan enbart på ett tillförlitligt sätt utvärderas baserat på reglerna som helhet. Företag kan inte förbereda sig inför införandet av dessa regler utan att vara fullt ut införstådda med de rapporteringskrav som kommer att åläggas dem och under vilka förutsättningar. FAR är således av åsikten att direktivet inte bör antas förrän de tänkta lättnadsreglerna har tagits fram och inkluderats i direktivet.

### **Svårdefinierade begrepp**

Regelverket är komplext och innehåller i hög grad svårdefinierade begrepp som till viss del är främmande för svensk skattelagstiftning. Även om syftet med direktivet är att tillse att reglerna implementeras på ett enhetligt sätt inom EU kan det antas att det till följd av direktivets komplexa natur och antalet nya begrepp som ska införas i lokal lagstiftning kommer att uppstå tolkningssvårigheter. Dessa svårigheter kommer respektive lands myndigheter och domstolar kommer att få ta ställning till, vilket får anses mindre önskvärt. Denna farhåga stöds även av implementeringen av andra EU-direktiv på skatteområdet, exempelvis. DAC6-direktivet som gett upphov till omfattande skillnader i tolkning medlemsstaterna emellan och därigenom bristande förutsebarhet för skattskyldiga.

I direktivet finns många oklarheter, såväl när det gäller generella regler som definitioner. Det är emellertid inom ramen för detta remissvar inte möjligt att redogöra för samtliga de begrepp som får anses otillräckligt definierade i direktivet, men exempel på sådana begrepp är följande:

- Art. 15.1 (f) (ii) – “fines and penalties”
  - Det framgår inte vad för typer av straff- och sanktionsavgifter som omfattas och det är inte klart om även traditionella förseningsavgifter, räntor på skattekonton, skadestånd eller liknande ska omfattas.
- Art. 19.1 (c) – ”taxes imposed in lieu of a generally applicable corporate income tax”
  - Vad som ska anses utgöra en inkomstskatt som ersätter en generellt tillämplig inkomstskatt får anses vara oklart. I sammanhanget kan nämnas att vad som utgör en skatt som motsvarar en inkomstskatt är en fråga som inte sällan dyker upp vid tillämpningen av de svenska reglerna om avräkning för utländsk skatt. Begreppet har i stor utsträckning definierats av rättspraxis, vilket skulle kunna innebära att även det begrepp som nu föreslås i direktivet är ett sådant begrepp som ytterst kommer att definieras av lokala myndigheter och domstolar. Det får därför antas uppstå skillnader mellan jurisdiktionerna.

Sammantaget finner FAR att direktivet behöver kompletteras med ytterligare definitioner för att i större utsträckning än vad som för närvarande är fallet undvika tolkningsutrymme.

### **Föreslagna sanktionsavgifter kan bli oproportionerligt stora**

Direktivet innehåller en bestämmelse om sanktionsavgifter i art. 44, enligt vilken en ingående enhet kan bli föremål för sanktionsavgift om 5 % av omsättningen i det fall den inte lämnar in en ”top-up tax information return” i tid eller ger en ”false declaration”.

En top-up tax information return kan lämnas av ett bolag å andra ingående enheters vägnar. Detta kan med andra ord innebära att ett bolags ingivande av en försenad "top-up tax information return" alternativt om en sådan innehåller en "false declaration" så kommer sanktionsavgifter utgå för vart och ett av de ingående enheterna som denna "top-up tax information return" har ingivits för. I teorin kan således hela koncernens sammanlagda omsättning (inkl. koncernintern omsättning som normalt elimineras vid konsolideringen) bli föremål för denna sanktionsavgift. I ett sådant fall skulle sanktionsavgiften börja på 37 500 000 Euro. Dessa sanktionsavgifter ska utgå oavsett om det har lett till något faktiskt undandragande av skatt eller inte.

Det kan även noteras att direktivet inte innehåller en detaljerad redogörelse om vad som utgör en "false declaration" och om det till exempel kan innefatta att otillräcklig information har ingivits (likt det svenska begreppet "oriktig uppgift"). Det kan dock noteras, som anförts ovan, att innehållet i "top-up tax information return" till stor grad är ospecificerat i direktivet. Bland annat anges i art. 42.5 (c) att informationen som ska inkluderas är den information som är nödvändig för att beräkna bland annat effektiv skattesats. Det finns däremot ingen ytterligare vägledning om vilken information som faktiskt är nödvändig, enligt EU-kommissionen, för att göra dessa beräkningar. Det förefaller inte heller osannolikt att såväl olika företag som skattemyndigheter skulle göra olika bedömningar avseende vad som är nödvändigt.

OECD:s modellagstiftning nämner i sin motsvarighet till denna artikel att denna information kommer att specificeras ytterligare (se OECD:s modellagstiftning, art. 8.1.4), men något motsvarande står inte i direktivet.

Med tanke på att det kan föreligga stora skillnader i tolkningar kring vilken information som måste lämnas finns det därmed – beroende på hur begreppet definieras – en stor risk för att företag gör en "false declaration" och därmed behöver betala stora sanktionsavgifter. Detta även om det inte finns någon risk för skatteundandragande.

Sammantaget finner FAR att reglerna avseende sanktionsavgifterna är otydliga, oförutsebara samt klart oproportionerliga och bör arbetas om. Till detta kan läggas det faktum att ur ett svenskt perspektiv skulle samma felaktighet kunna komma att ligga till grund för såväl ifrågavarande sanktionsavgift som skattetillägg.

### **Ikraftträdande**

Som framgår ovan ska det göras en särskild (parallell) inkomstberäkning för varje enskilt bolag i koncernen. De rapporteringssystem som många koncerner har idag kan inte hantera de nya beräkningarna. Företagens arbete med implementering m.m. men även kostnaden för att klara detta kommer bli omfattande och tidskrävande. Detta arbete kommer vara omöjligt att klara inom den tidsplan som OECD och EU har lagt fast. Således bör ikraftträdandet senareläggas.

Ett annat skäl till senareläggning är komplexiteten i regelsystemet. Även om det från ett svenskt perspektiv finns systematiska likheter genom sambandet mellan redovisning och beskattning innehåller förslaget många skillnader från både det svenska skattesystemet och många andra länders system. Såväl den legala implementeringen som den praktiska implementeringen i företagssektorn kommer att kräva omfattande arbete.

## Utvärdering efter antagande

FAR vill påtala vikten av att direktivet utvärderas efter att det har antagits av EU och implementerats av de olika medlemsländerna. Med tanke på att det finns en reell möjlighet att direktivet inte leder till att top-up tax betalas i särskilt stor utsträckning måste nyttan med direktivet vägas mot den avsevärda administrativa bördan som åläggs företagen. Det bör även utvärderas huruvida andra liknande rapporteringsregelverk (t.ex. land-för-land-rapportering) är nödvändiga eller om de kan justeras för att bättre passa in med Pillar 2-reglerna.

FAR



Michael Johansson

Ordförande i FAR:s remissgrupp – Skatt



Karin Apelman

Generalsekreterare och vd FAR