

Regeringskansliet  
Finansdepartementet  
Jakobsgatan 24  
103 33 Stockholm

# Nya förenklingsregler och andra kompletteringar i lagen om tilläggsskatt

Fi2026/00780

## 1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslagen genomförs. Skatteverket lämnar vissa synpunkter och förslag till ändringar.

Skatteverket vill särskilt framhålla följande:

- Behovet av ändamålsenliga förenklingsregler har blivit än mer påtagligt och bör fortsatt prioriteras i det internationella arbetet.
- Risken för att företagen drabbas av dubbelbeskattning kvarstår och skapandet av en tvistelösningsmekanism bör därför prioriteras i det internationella arbetet.
- Skatteverket instämmer i behovet av justeringar av lagstiftningen med retroaktiv effekt. Samtidigt vill Skatteverket understryka att de återkommande förändringarna i lagstiftningen inte är hållbara över tid. Stabila och förutsägbara regler behöver prioriteras i det internationella arbetet.

Skatteverket konstaterar att reglerna om tilläggsskatt ännu en gång kompletteras som en följd av att den internationella överenskommelsen fått ett nytt materiellt innehåll genom nya administrativa riktlinjer. Skatteverket anser att nu aktuella kompletteringar är direkt nödvändiga men kan samtidigt konstatera att tilläggsskattelagens komplexitet ökar ytterligare. Komplexiteten

innebär utmaningar för Skatteverket att informera om och förtydliga hur bestämmelserna ska tillämpas. Regelefterlevnad kommer att kräva beaktansvärda resurser hos såväl berörda företag som hos Skatteverket. Skatteverket anser att den femte förenklingsregeln som tagits fram inom OECD (Simplified ETR Safe Harbour) och som kommer att behandlas i ett senare lagstiftningsärende är alltför komplex. Skatteverket förordar därför att arbetet med förenklingar fortsätter i det internationella arbetet. Detta är särskilt påkallat eftersom principerna om reciprocitet och integritet som bestämmelserna bygger på i viss mån frånfallits genom sida-vid-sida-paketet.

Komplexiteten, den omständigheten att lagstiftningen införs vid olika tidpunkter i implementerande stater och att det finns flera valmöjligheter i lagstiftningen gör att risken för att stater kommer att tolka bestämmelserna olika kvarstår. Risken för att företagen kommer att behöva betala mer tilläggsskatt än vad som är avsett är därför fortsatt påtaglig. Skatteverket upprepar därför önskemålet om att man i det internationella arbetet strävar efter att skapa en tvistelösningsmekanism.

Skatteverket förstår behovet av justeringar av lagstiftningen och att dessa behöver ske med frivillig retroaktivitet. Skatteverket är i sig positivt till detta. Skatteverket ser emellertid inte något uppenbart slut på de återkommande regeländringarna inom tilläggsskatten och efterfrågar att man i det internationella arbetet strävar efter att reglerna stabiliseras. Detta är en förutsättning för att såväl företagen som Skatteverket ska kunna tillämpa regelverket med någon form av förutsägbarhet.

## **2 Skatteverkets synpunkter**

### **2.1 Synpunkter på lagtexten**

#### **4 kap. 17 c § 1, 3 och 4 TSL**

Av lagrummet punkt 1 framgår att med skatteeffekt av ett kvalificerat skatteincitament avses ”den minskning av medräknade skatter som har redovisats för ett räkenskapsår på grund av ett utnyttjat skatteincitament i form av en skattereduktion.”

Skatteverket är tveksamma till begreppet ”redovisats” och föreslår att lagrummet omformuleras enligt följande för att bättre överensstämamma med de administrativa riktlinjerna.

”den minskning av skyldigheten att betala medräknade skatter som uppkommer ~~har redovisats~~ för ett räkenskapsår på grund av ett utnyttjat skatteincitament i form av en skattereduktion,”

4 kap. 17 c 2 TSL föreslås omfatta ”*kostnadsavdrag för ett beskattningsår som överstiger 100 procent av utgiften multiplicerad med bolagsskattesatsen*”.

Av punkt 25 framgår att det ytterligare skattemässiga avdraget vanligtvis motsvarar den del av avdraget som överstiger den faktiska kostnaden. Det framgår dock vidare, inom parentes, att det även kan motsvara hela avdragsbeloppet om kostnaden annars inte hade varit avdragsgill enligt nationell skattelagstiftning. Sistnämnda led saknas i lagtexten. Lagtexten kan förslagsvis kompletteras med följande tillägg.

3. den del av ett kostnadsavdrag för ett beskattningsår, multiplicerad med bolagsskattesatsen, som avser en kostnad som annars inte skulle ha varit avdragsgill enligt nationell skattelagstiftning.

Av lagrummet punkt 3 och 4 framgår vidare att med skatteeffekten ska bl.a. avses en ”... skattefri inkomst multiplicerad med bolagsskattesatsen” samt ”... en inkomst som beskattas med en lägre skattesats än den generellt”.

Skatteverket föreslår att det förtydligas vad som avses med *inkomst* i dessa två punkter i syfte att vara i linje med den term som anges i den administrativa riktlinjen (”income attributable to eligible expenditure”).

#### **4 kap. 26 § TSL**

Att knyta övergångsår till ”lagens tillämpningsområde” (dvs. till lag om tilläggsskatts tillämplighet) på så sätt som görs i lagtexten, skälen (avsnitt 9.2 och 9.3) och i författningskommentaren är enligt Skatteverkets uppfattning inte lämpligt. Det fungerar i många situationer eftersom den svenska lagstiftningen tillämpas från år 2024 men inte i alla situationer.

Exempel:

Om en utländsk multinationell koncern omfattas av GloBE-reglerna från 2024, men inte har någon verksamhet i Sverige då, och först etablerar sig här 2026, bör följande gälla enligt Skatteverkets uppfattning.

- Övergångsåret ändras inte i de länder där koncernen redan fanns etablerad 2024 och 2025 bara för att koncernen också börjar omfattas av reglerna i Sverige (TSL) 2026.

- För de svenska koncernenheterna räknas däremot 2026 som deras övergångsår i Sverige.

I punkt 118.49.1 i kommentaren till artikel 10.1.1. uttrycks begreppet lite annorlunda än i definitionen.

Under Article 10.1 of the GloBE Rules, a Transition Year is the first Fiscal Year that the MNE Group comes within the scope of the IIR and/or UTPR with respect to the jurisdiction.

Utifrån ovan kan den föreslagna lagtexten exempelvis utformas enligt nedan (jfr definitionerna i 2 kap. 4 och 5 §§ lag om tilläggsskatt).

Med övergångsår för en stat avses det första räkenskapsår då en koncern omfattas av en huvudregel eller en kompletteringsregel för tilläggsskatt lagens tillämpningsområde vad avser den staten.

#### **4 kap 27 § TSL**

Punkten 3 i 27 § tredje stycket omfattar bara situationen när det skattemässiga värdet är högre än det bokförda värdet. Motsvarande punkt i de administrativa riktlinjerna reglerar situationen när det föreligger en skillnad mellan det skattemässiga värdet eller underlaget och det redovisade värdet av en tillgång eller skuld. Punkt 3 kan förslagsvis utformas enligt följande.

3. uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som uppkommer till följd av en skillnad mellan det skattemässiga värdet och det redovisade värdet av en tillgång eller skuld, om det skattemässiga värdet har fastställts enligt en bolagsskatt som införts i en stat som tidigare saknade ett sådant skattesystem, under förutsättning att skatten har införts efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början, och

#### **8 kap. 18 a § andra stycket TSL**

Ordval "som tillhör en koncern".

Ett samriskföretag kan tillhöra fler än två koncerner under samma år men inte samtidigt under året om definitionen i 7 kap. ska vara uppfylld. Vid räkenskapsårets, som utgör beskattningsåret, utgång kan samriskföretagskoncernen även ha avvecklats eller avyttrats. Koncernens innehav av andelar kan också ha förändrats under året på så sätt att samriskföretaget vid årets utgång inte längre är ett samriskföretag enligt definitionen i TSL.

Det bör förtydligas om prövningen av ”tillhör” ska göras vid någon viss tidpunkt. Om avsikten är att prövningen ska göras vid utgången av det beskattningsår som tilläggsskatten avser bör det lagregleras på ett tydligt sätt, jfr 6 kap. 12 § TSL (... vid utgången av det beskattningsår som tilläggsskatten avser). Rekvisitetet ”tillhör” finns även i 6 kap. 2 a § TSL.

Hur prövningen av ”tillhör” bör mot bakgrund av att det kan ske ägarförändringar under året förklaras i skälen och författningskommentaren.

### **8 kap. 18 a § andra stycket TSL**

”Det gäller dock bara för den koncernens andel av tilläggsskattebeloppet”.

Det bör övervägas om det behövs särskilda regler i TSL för hur ”den koncernens andel av tilläggsskattebeloppet” ska beräknas. Detta mot bakgrund av att tilläggsskattebeloppet för ett samriskföretag och dess dotterföretag ska beräknas som om de utgjorde en egen koncern (7 kap. 45 § TSL), samt att ägarförhållandena kan förändras under året.

Hur beräkningen av ”den koncernens andel av tilläggsskattebeloppet” ska göras bör även förklaras i skälen och författningskommentaren. Vi antar att andelen inte ska beräknas, förenklat, proportionellt (pro rata) utan i enlighet med de redovisningsprinciper som tillämpas när tilläggsskatten beräknas för samriskföretagskoncern samt utifrån ägarandel och innehavstid under året.

### **8 kap. 18 b § TSL**

Av författningskommentaren (s. 63) framgår att sänkningen av tilläggsskattebeloppet till noll även gäller samriskföretag och deras dotterföretag som har hemvist i den aktuella staten. Det gäller dock bara för den koncernens andel av tilläggsskattebeloppet för samriskföretaget och dotterföretaget till samriskföretaget.

Eftersom lokaliseringsreglerna i 1 kap. 11–17 §§ inte fullt ut är utformade för samriskföretag (och deras dotterföretag) som inte är koncernenheter i koncernen, finns det skäl att tydliggöra i skälen eller i författningskommentaren hur dessa bestämmelser är avsedda att tillämpas på samriskföretag (jfr 7 kap. 45 § TSL).

Beräkningen av tilläggsskattebeloppet för ett samriskföretag och dess dotterföretag (det vill säga en samriskföretagskoncern) ska göras enligt 3–8 kap., som om enheterna vore koncernenheter i en egen koncern med samriskföretaget som moderföretag. Mot denna bakgrund behöver det tydliggöras att uttrycket ”moderföretaget” i 18 b § inte avser samriskföretaget, utan det moderföretag i den koncern som samriskföretaget och dess

dotterföretag faktiskt tillhör. Det bör även övervägas om detta förtydligande behöver regleras direkt i 18 b §.

Som angetts ovan i fråga om 18 a § bör det övervägas om det behövs särskilda regler i TSL för hur ”den koncernens andel av tilläggsskattebeloppet” ska beräknas samt förklaras i skälen och i författningskommentaren hur beräkningen av ”den koncernens andel av tilläggsskattebeloppet” ska göras. Tilläggsskattebeloppet för ett samriskföretag och dess dotterföretag ska beräknas som om de utgjorde en egen koncern enligt 7 kap. 45 § TSL, samtidigt som ägarförhållandena kan ändras under året. Vi utgår från att andelen inte ska beräknas på ett förenklat, proportionellt sätt (pro rata), utan i stället i enlighet med de redovisningsprinciper som används vid beräkningen av tilläggsskatt för samriskföretagskoncernen. Det bör mot bakgrund av att 18 b § gäller skatt enligt kompletteringsregeln förtydligas vilken hänsyn som ska tas till ägarförhållandena under året och vid dess utgång.

### **Övergångsbestämmelser som motsvarar punkt 8.8–8.12 i kommentaren till artikel 9.1.2.**

Det konstateras att ”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.” (s. 34).

Skatteverket anser att det bör övervägas om sådana tidsbegränsade regler ska införas i TSL mot bakgrund av att bestämmelser motsvarande föreslagna 4 kap. 27 § redan kan vara tillämpliga i andra länder, att TSL därigenom överensstämmer med modellreglerna och att förutsebarheten ökar samt mot bakgrund av att 4 kap. 27 § även föreslås kunna tillämpas retroaktivt och då bör även motsvarande undantag som regleras punkt 8.8–8.12 i kommentaren till artikel 9.1.2 kunna tillämpas retroaktivt.

## **2.2 Synpunkter på skälen och författningskommentaren**

### **Avsnitt 6.2**

Meningen på sidan 23 bör justeras enligt nedan (SbS-dokumentet punkt 2 i rutan på s. 86):

Endast system som har antagits och trätt i kraft ~~och blivit tillämpliga~~  
~~före~~ senast den 1 januari 2026 kan godkännas.

### **Avsnitt 7.2**

Det bör förklaras i skälen/författningskommentaren till 4 kap. 17 d § hur de olika valen förhåller sig till varandra. Valet enligt 17 d § gäller i ett år, vilket är i överensstämmelse med riktlinjerna punkt 21, och bestämmelsen innebär att 17 a-c §§ ska tillämpas i stället för 18 a-c §§. Valet som kan göras enligt 17 a § tredje stycket är dock femårigt och inte ettårigt.

### **Avsnitt 9.1**

Skatteverket är av uppfattningen att det bara kan finnas ett övergångsår för koncernenheter i en stat och föreslår därför att ”övergångsår” ersätts med räkenskapsår alternativt beskattningsår i nedan återgivna mening som finns på sidan 33.

”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 räkenskapsår ~~övergångsår~~ när en koncern övergår till system med tilläggsskatt”.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Fredrik Rosengren och föredragits av den rättsliga experten Henrik Sand. Vid den slutliga handläggningen har också rättschefen Michael Eriksson och sektionschefen Jens Becher deltagit.

Fredrik Rosengren