

Finansdepartementet
Fi2023/00559
Fi2023/01114

fi.remissvar@regeringskansliet.se
Kopia:
birgitta.fors.almassidou@regeringskansliet.se

Stockholm den 15 maj 2023

Remiss: En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6)

och

Promemorian Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6)

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över Finansdepartementets sammantagna förslag *En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) (Fi2023/00559)* i utredningens delbetänkande respektive promemorian Kompletteringar till delbetänkandet *En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) (Fi2023/01114)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

Den föreslagna lagen om tilläggsskatt förkortas FTSL nedan.

FAR:s generella ställningstaganden

FAR konstaterar att förslaget grundas på ett bindande EU-direktiv som i sin tur bygger på en överenskommelse inom OECD, vilket innebär att reglerna måste införas. FAR har därför inga synpunkter i detta sammanhang på om en tilläggsskatt alls bör införas.

FAR vill peka på att det föreligger en obalans mellan å ena sidan den regelbörda och de kostnader som svenska företag kommer belastas med och å andra sidan de förväntade tillkommande skatteintäkterna. FAR anser därför att sanktionssystemet bör övervägas ytterligare i den fortsatta beredningen. Vad gäller rapportavgiften är FAR av den uppfattningen att det behövs ytterligare vägledning från regeringen hur denna skall bestämmas. Vidare bör det finnas utrymme för Sverige att införa ett temporärt undantag från särskilda avgifter innebärande att några särskilda avgifter avseende tilläggsskatt inte skulle påföras på beskattningsår som slutar senast den 30 juni 2028 så länge företaget vidtagit skäliga åtgärder för att göra rätt. Ytterligare synpunkter på sanktionssystemet redovisas i detta yttrande. Obalansen som nämns ovan motiverar dessutom mer permanenta safe harbour-regler vilket direktivet ger utrymme för. Regeringen bör därför lämna förslag på sådana regler.

Förslaget innebär att uttag av skatt i hög grad kommer att styras av icke-traditionella rättskällor, t.ex. riktlinjer från OECD, redovisningsrekommendationer, m.m. Vidare kommer bedömningar som görs i andra stater att ha stor betydelse för bestämningen av uttag av skatt i Sverige. Detta ställer krav på att reglerna tolkas ambulatoriskt, dvs. inte statistiskt utan med följsamt beaktande av omvärldsförändringar.

FAR anser att de föreslagna reglerna i vissa delar bör omarbetas och förtydligas innan förslaget läggs fram för riksdagen. FAR lämnar nedan synpunkter på vad som uppfattats som de viktigaste frågorna.

FAR anser slutligen att ett utkast till lagrådsremiss med ett sammanhållet lagförslag bör skickas på en förnyad remiss för att ge tillfälle att lämna synpunkter på en mer färdig lagtext.

Allmänna synpunkter på förslaget, rättskällor m.m.

Genom direktivet och OECD:s initiativ införs en helt ny beskattningsordning på global nivå. De utökade rapporteringskraven för företagen kommer att kräva betydande arbetsinsatser och medföra väsentliga kostnader för de företag som omfattas av förslaget.

FAR är väl medvetet om att Sverige genom antagandet av EU:s direktiv åtagit sig att införa en global minimiskatt, men vill ändå framhålla att nya skatter dels normalt sett bör utgå från nationella förhållanden, dels bör ett införande och implementering av ny lagstiftning självfallet beakta att förväntade inkomster behöver stå i proportion till fullgörandekostnaden och regelbördan. Tyvärr är det svårt, utifrån utredningens bedömning av tillkommande skatteintäkter och analysen av förväntade merkostnader för svenska företag, skattemyndigheten och domstolarna, att finna en rimlig balans i det föreslagna regelverket. Internationellt överenskomna skatteregler medför i praktiken dessutom att utrymmet för, eller effekten av, nationella regler och riktade skattelättnader, permanenta eller temporära, minskar.

Därtill kommer att reglerna om minimiskatt kommer att tillämpas av flera länder samtidigt. Det innebär enligt FAR:s uppfattning att det kommer att bli nödvändigt med en följsam tillämpning och tolkning av reglerna. Det behöver klargöras i vad mån Skatteverket är bundet av den tolkning och de beräkningar som godtagits vid minimiskatteredovisningen i moderbolagets hemland. I det sammanhanget kan påpekas att i exempelvis Tyskland kommer omsättningskriteriet – såvitt FAR erfarit – att bestämmas utifrån nettoomsättningen (Umsatzerlöse) vilket enligt FAR:s förståelse inte inkluderar intäkter av omvärderingar.

Genom de mycket stränga och omfattande sanktioner som föreslås kan avvikande definitioner mellan medlemsländerna få ytterst kännbara konsekvenser även om ingen tilläggsskatt betalas här i landet.

Direktivet och det svenska förslaget bygger på OECD:s pelare 2-projekt. OECD:s kommentarer till GloBE-skattereglerna är i praktiken ett mycket viktigt tolkningsinstrument. Samtidigt är kommentaren formellt sett inte ens ett lagförarbete och finns inte heller tillgängligt på svenska.

HFD har tagit upp frågan om rättskällevärdet av OECD-kommentarer bl.a. i HFD 2016 ref. 23. OECD:s modellregler har dock helt andra utgångspunkter än exempelvis skatteavtal, varför ledning inte utan vidare torde kunna hämtas från hittillsvarande praxis.

Vad gäller tilläggsskatten är situationen än mer komplicerad eftersom lagstiftningen bygger på ett EU-direktiv. Även om avsikten är att detta ska ansluta nära till OECD:s modellregler är direktivet ett självständigt rättsligt dokument som dessutom är bindande vid såväl utformning som tolkning av den svenska lagstiftningen. FAR anser således att regeringen i den fortsatta beredningen ger direktiv för hur lagstiftningen ska tolkas, särskilt i förhållande till OECD:s publikationer. Detta är av särskild vikt i med tanke på de föreslagna sanktionerna.

Särskild uppmärksamhet behöver dessutom ägnas åt att OECD:s modellregler inte är fullständiga och i vissa delar alltför är ett pågående arbete och att fler förtydliganden kommer att lämnas av OECD som kommer att få betydelse för tolkningen av direktivet och de svenska reglerna. Det är angeläget att företagen och Skatteverket får handfasta anvisningar för hur sådant tillkommande rättsligt material ska hanteras.

Särskilt om förhållandet till redovisningsreglerna

Systemet med tilläggs-skatten bygger i avgörande delar på koncernens redovisningsprinciper, i första hand på IFRS och i andra hand det svenska regelverket K3. Dessa regelverk är till skillnad från skattelagstiftningen principbaserade och bygger på en föreställningsram, vilket innebär att de förutsätter att bolagens egna bedömningar spelar en stor roll vid tillämpning av normerna och utformningen av redovisningen.

Vad gäller förhållandet mellan sedvanlig svensk skattelagstiftning och redovisning finns sedan lång tid ett starkt samband mellan dessa. I lagtexten återfinns principen i 14:2 IL. I praxis (RÅ 1999 ref. 32 och flera senare rättsfall) har principen tolkats som att företagets redovisning ska följas vid beskattningen om den inte strider mot god redovisningssed. FAR ser ett värde i att motsvarande princip tillämpas också vad gäller tilläggs-skatten, och önskar att regeringen klargör detta i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Vid tillämpning av redovisningsnormer, såväl IFRS som K3, kan olik redovisning uppnås trots att ett och samma regelverk tillämpas vilket kan bero på följande:

- Den valda normen tillåter **olika princip- och/eller metodval** innebärande att koncernen kan välja mellan två eller flera olika principer. Normalt sett ska vald princip tillämpas konsekvent men det finns även situationer då princip t ex väljs per transaktion
- Eftersom redovisningsnormerna, IFRS och K3, är principbaserade krävs det att företagsledningen gör **bedömningar**, där koncernen utifrån sina förutsättningar tar ställning till den underliggande transaktionen som ska avspeglas i redovisningen men även tolkning och bedömning av relevant norm.
- I de fall en fråga är **oreglerad** krävs det att företagsledningen fastställer vilken princip som ska tillämpas i dessa fall. Strukturen/hierarkin för oreglerade frågor är omhändertagen i IFRS och K3 men det är bara avseende hur företagsledningen metodmässigt ska gå till väga i en oreglerad fråga. Olika företag kan alltså komma fram till olika lösningar.
- IFRS och K3 behöver endast tillämpas på väsentliga transaktioner, **väsentlighet** är en bedömning och väsentlighet kan bedömas olika på koncernnivå respektive i legal enhet, dvs en fråga som bedöms oväsentlig ur koncernens perspektiv kan vara väsentlig i en enskild legal enhet.

FAR förutsätter att det inte finns något krav på att företagen ska behöva motivera och bevisa lämpligheten av vald metod och att detta kommer till uttryck genom ett tydligt förarbetsuttalande eller direkt i lagtexten. I den mån en viss redovisning förutsätter att vissa angivna förhållanden föreligger måste sådana givetvis bevisas.

FAR kan konstatera att varken OECD:s modellregler eller direktivet innehåller någon mekanism som kan lösa de problem som kan uppstå om olika länder har olika tolkningar av direktivet (tilläggs-skattereglerna) eller redovisningsreglerna. Sådana skillnader bör beaktas i vart fall vid sanktionsprövningen. Regeringen bör beakta detta i den fortsatta beredningen.

Avsnittet En lag om tilläggsskatt på lågbeskattade inkomster

Genom direktivet och förslaget om fTSL införs en helt ny beskattningsform som inte funnits tidigare i Sverige. Det innebär bl.a. att en stor mängd nya begrepp införs.

Det faktum att skatten beräknas utifrån ett koncernperspektiv samtidigt som skatten som sådan ska påföras enskilda företag ställer extra höga krav på lagtextens tydlighet. Exempelvis kan tilläggsskatt påföras en koncern där moderföretaget är en undantagen enhet även om den undantagna enheten inte själv kan påföras skatt. Man bör därför överväga att tydligare skilja på reglerna för skattskyldighet och skattens beräkning från de reglerna som avser själva påförandet och betalningen av tilläggsskatten. Här menar FAR att det finns utrymme för en tydligare distinktion.

För de företag som ska följa lagen kan det uppfattas mycket svårt att enbart utifrån lagtexten följa processen från en koncernenhets redovisade resultat fram till att en tilläggsskatt ska påföras och vem som ska betala skatten. FAR kan vidare konstatera att vissa bestämmelser har hamnat i samma kapitel i lagen trots att de inte har något materiellt samband med varandra. Vidare har i vissa fall undantag lagts före huvudreglerna. Detta leder till ett behov av viss översyn av de föreslagna reglerna.

FAR anser också att det vore värdefullt om varje kapitel inleds med en portalparagraf som beskriver innehållet på samma sätt som i IL och annan svensk lagstiftning. Detta finns i några av kapitlen, men inte i alla.

Tillfälliga regler

Förslagen innehåller regler av delvis tillfällig karaktär och det kan antas att fler kommer att tillkomma. FAR anser därför att man bör överväga att lägga tillfälliga bestämmelser i en särskild införandelag. Om vissa inslag blir permanenta kan dessa arbetas in i den permanenta lagtexten.

Förhållandet till det svenska skattesystemet

Förslaget är neutralt i förhållande till jurisdiktion på så sätt att det ska tillämpas på samma sätt oavsett om staten som beräkningen av tilläggsskatt ska göras för är svensk eller utländsk. Samtidigt är det av stor vikt för företagen att kunna bedöma hur särdragen i det svenska skattesystemet ska hanteras i praktiken. Det kan förutsättas att en motsvarande genomgång görs i andra länder. FAR anser inte att dessa viktiga frågor helt kan överlämnas till Skatteverket och rättstillämpningen, utan bör så långt möjligt klargöras i detta lagstiftningsarbete.

FAR har identifierat några svenska särregler som regeringen bör ta hänsyn till i det fortsatta arbetet.

Koncernbidrag och kommissionärsförhållanden

Ett koncernbidrag som täcker en förlust som uppstått under året torde vara neutral med avseende på tilläggsskatten. Ett koncernbidrag som täcker en förlust från tidigare år sänker dock den effektiva skattesatsen eftersom den givande koncernenheten sänker sin skattekostnad med 20,6 % samtidigt som mottagarens uppskjutna skattefordran endast minskar med minimiskattesatsen 15 %. Saken bör klargöras i den fortsatta beredningen.

Det framstår vidare som oklart om skatterättslig kommission enligt 36 kap. IL är ett sådant system för koncernkonsolidering som avses i 4:12 fTSL.

Överavskrivningar på immateriella tillgångar och leasing

Överavskrivningar på materiella omfattas enligt FAR:s uppfattning av undantaget från femårsregeln för uppskjutna skatteskulder. Detta är dock inte fallet för immateriella tillgångar. Det är oklart hur den uppskjutna skatteskulden ska hanteras om det finns överavskrivningar på immateriella tillgångar som

är både yngre och äldre än fem år och om en återföring av en överavskrivning utgör en sådan betalning som avses i 3:33 1 fTSL.

Beträffande leasing finns oklarhet kring systematiken i regelverket. Ett exempel kan illustrera problematiken. Ett leasingbolag innehar materiella anläggningstillgångar som i juridisk person och skattemässigt behandlas som inventarier på vilka överavskrivningar får göras. I koncernredovisningen redovisas däremot tillgångarna som fordringsrätter (betalningsströmmarna utgör ränta och amortering på fordran) enligt reglerna för finansiell leasing enligt bl.a. IFRS 16. Den fråga som uppkommer är om uppskjuten skatt på överavskrivningarna får tas med i medräknade skatter och om den uppskjutna skatteskulden i så fall ska omfattas av femårsgränsen enligt 3 kap. 35 § fTSL.

Avkastningsbeskattade enheter och kapitalförsäkringar

Enheter och tillgångar som beskattas enligt avkastningsskattelagen torde i tilläggsskattehänseende behandlas som vilket bolag eller tillgång som helst om inte något undantag är tillämpligt, t.ex. 3:22 fTSL. Vad gäller det lagrummet bör dock klargöras om den ”skatt som enheten betalar på avkastning till försäkringstagarna” innebär att försäkringsföretagen kan tillgodoräkna sig all avkastningsskatt som påförs.

Pensionskostnader

Enligt svenska skatteregler får en bokförd pensionskostnad som hanteras av en pensionsstiftelse eller ett försäkringsbolag dras av om betalning sker innan deklaration ska lämnas. FAR konstaterar att denna princip inte kan upprätthållas för tilläggsskatten.

Enligt artikel 16 i direktivet ska skillnaden mellan årets förändring av redovisad pensionsskuld och det belopp som tillförts en pensionsfond under räkenskapsåret återföras i tilläggsskatteberäkningen. FAR menar att detta ger uttryck för att en kontantprincip gällande pensioner ska tillämpas. Som bestämmelsen är utformad synes den ge möjlighet att till exempel göra ett avdrag som är större än årets pensionskostnad om erlagda pensionspremier överstiger årets förändring av koncernens pensionsskuld.

3:18 fTSL är emellertid skriven på ett annat sätt. Resultatet ska enligt bestämmelsen justeras så att det inte påverkas av en kostnad som avser förändring i värdet hos en pensionsskuld och motsvarande belopp inte överförs till en pensionsenhet under räkenskapsåret.

Som FAR uppfattar den förslagna bestämmelsen synes denna inte stämma överens med direktivets lydelse. Dels avser den enbart kostnader, dels kan den föreslagna ordalydelsen tolkas som att avdrag endast kan komma i fråga om ”motsvarande belopp” överförs under året, annars medges det inget avdrag alls.

Den föreslagna paragrafen ger upphov till omotiverade permanenta skillnader som inte har stöd i direktivet. FAR menar att den kan formuleras så att den närmare anknyter till direktivet ordalydelse. Man bör också beakta att en pensionsskuld enligt bl.a. IFS 19 delvis bokförs direkt över eget kapital. 3:18 första stycket fTSL kan med fördel formuleras på följande sätt:

Resultatet ska justeras med skillnaden mellan årets förändring i värdet hos en pensionsskuld som redovisas över resultaträkningen och det belopp som överförs till en pensionsenhet under räkenskapsåret.

Safe Harbour-regler

Promemorian förslår att routine profits-testet ska utgå från substansbeloppet i fTSL. FAR vill i sammanhanget påpeka att direktivet artikel 48 tillåter betydligt högre procentsatser för substansbeloppet under en övergångsperiod. FAR anser att Sverige ska utnyttja denna

lätnadsmöjlighet fullt ut på samma sätt som exempelvis Tyskland. FAR menar också att möjligheten att införa permanenta safe harbour-regler bör utnyttjas, när OECD har lämnat ett sådant förslag, för att inte det nya regelverket ska bli orimligt betungande.

Kommentar till föreslagna 49 e, 51 och 52 kap. SFL

FAR konstaterar i denna del att direktivet ger en betydande frihet att utforma sanktionerna utifrån nationella principer.

FAR konstaterar att OECD:s förslag till ”Transitional Penalty Relief” inte finns med i förslaget. FAR menar ett införande av en sådan regel ligger inom den handlingsfrihet som direktivet ger och att regeringen ska utnyttja denna möjlighet. Detta skulle innebära att några särskilda avgifter avseende tilläggsskatt inte skulle påföras på beskattningsår som slutar senast den 30 juni 2028 så länge företaget vidtagit skäliga åtgärder för att göra rätt.

Promemorian föreslår att bestämmelserna om förfarande och sanktioner ska ligga i SFL. FAR menar att utredningens förslag i detta hänseende i delbetänkandet är mer lämpligt. Tilläggsskatten är ett system som är väsensskilt från nationella skatter. Det innebär att bl.a. frågor om sanktioner inte bör avgöras utifrån den praxis som finns för skattetillägg utan bedömas på egna meriter.

Rapportavgiften kan komma att uppgå till mycket höga belopp som dessutom saknar tak i vissa situationer. Regeringen bör lämna ytterligare anvisningar om principerna vid utdömande av avgiften. FAR menar att avgiften delvis bör spegla den fara för ett felaktigt skatteuttag som bristen har inneburit.

Enligt 52 kap 8 f § andra stycket fSFL ska beslut om skattetillägg fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. FAR anser att det, med hänsyn till de ytterst höga belopp som föreslås, att frågor om rapportavgift ska avgöras i förvaltningsdomstol i första instans. Det är lämpligt att en beloppsgräns införs där mindre betydande sanktioner kan påföras av Skatteverket.

Övriga kommentarer

I specialmotiveringen till 2:7 § fTSL s. 328 står det felaktigt att dotterföretag alltid konsolideras post för post. Det finns nämligen undantag från denna regel bl.a. för dotterföretag till investmentföretag enligt IFRS 10.

FAR menar att 2:24-25 fTSL med fördel kan flyttas till beräkningsreglerna i kap. 3.

3:1-4 §§ beskriver slutet av beräkningen och bör placeras sist i texten. Nuvarande 2:24-25 fTSL bör läggas in omedelbart före dessa paragrafer.

Det bör också övervägas om inte beräkningen av justerad skattekostnad bör läggas i ett eget kapitel.

4:19-28 §§ bör läggas i ett eget kapitel och benämnas ”Justering av tilläggsskatt i efterhand i vissa fall” eller liknande.

Bestämmelserna om substansbelopp i 5 kap fTSL bör kunna flyttas till beräkningsreglerna i 3 kap.

Beträffande formkravet för tilläggssrapporteringen anser FAR att det bör vara tillåtet att lämna in tilläggsskatterapport och -deklaration på blanketter som utfärdats i en annan medlemsstat med de justeringar som kan följa av valutaeffekter och liknande. Sverige bör sträva efter att EU fastställer enhetliga blanketter där endast språket skiljer sig åt. Eftersom frågan är under beredning på internationell nivå bör frågan bevakas i den fortsatta beredningen.



FAR anser att förslaget om att omprövning endast kan komma i fråga vid oriktig uppgift är mycket bra då det ökar rättssäkerheten.

Förnyad remiss

För närvarande finns inget sammanhållet lagtextförslag utan detta är delat mellan utredningen och promemorian. FAR anser att ett utkast till lagrådsremiss bör skickas på en förnyad remiss för att ge tillfälle att lämna synpunkter på en mer slutlig lagtext.

FAR

Karin Apelman
Generalsekreterare och vd

Michael Johansson
Ordförande i FAR:s remissgrupp – Skatt