

Finansdepartementet
Elisabeth Sheikh
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm

Er referens/dnr: Fi2023/00559/Fi2023/01114

Stockholm, 2022-05-12

Remissyttrande

Remissvar avseende

- delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6), samt
- promemorian Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6)

Näringslivets Skattedelegation (NSD) har valt att besvara ovanstående två remisser samlat i ett dokument. Inledningsvis redovisas övergripande synpunkter varefter vissa närmare synpunkter lämnas på delbetänkandet respektive promemorian.

Övergripande synpunkter

Inledning

De remitterade förslagen har sin grund i det av OECD initierade projektet BEPS (Base Erosion Profit Shifting). Ett övergripande syfte med BEPS-projektet är att begränsa skatteplanering som utnyttjar luckor och brister i skatteregler för att på konstgjord väg flytta vinster till platser med låg eller ingen skatt där det finns liten eller ingen ekonomisk aktivitet eller för att urholka skattebaserna genom avdragsgilla betalningar som räntor eller royalties.¹

Genom ett EU-direktiv² är Sverige förpliktigt att innan kommande årsskifte införa ett regelverk varigenom det säkerställs att modellreglerna från OECD avseende tilläggsskatt implementeras, samt att vissa tillkommande EU-rättsligt motiverade kompletteringar införs.

NSD ställer sig bakom ambitionerna att motverka konstlade upplägg. Det är centralt att de åtgärder som vidtas är rättssäkra, proportionerliga och beaktar regleringens konsekvenser i form av bl.a. administrativ börda. Vid mer omfattande förslag till regelgivning aktualiseras särskilt höga krav på en god beredningsprocess, så att en proportionerlig lagstiftning av god kvalitet kan säkerställas.³

¹ BEPS 2014 Deliverables, OECD.

² Rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen.

³ Se Om beredningsprocessen för skattelag, Svenskt Näringsliv 2014.

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Det internationella regelverk (modellreglerna), som utarbetats inom OECD och antagits av Inclusive Framework (IF) och som de nu remitterade förslagen baserar sig på, framstår som ett av de mest komplexa skatteregelverk som utarbetats och antagits i modern tid. Denna komplexitet har också fått genomslag i EU-direktivet.

Mot denna bakgrund kan höga krav på en beredningsprocess av hög kvalitet ställas, såväl på internationell som nationell nivå. NSD anser att beredningen avseende den här aktuella lagstiftningen har allvarliga brister, såväl när det gäller det internationella beredningsarbetet som det nationella, och att resultatet kan komma att bli en proposition och lagstiftning med påtagliga brister, vilka utvecklas nedan.

Vid årsskiftet 2021/2022 antogs modellreglerna av IF, i mars månad 2022 kompletterades dessa med kommentarer och exempel och i december samma år antogs en tillfällig safe harbour-regel samt en tillfällig sanktionslättnad. Så sent som i februari i år antog IF även Administrative Guidance, i vilken det bl.a. uttrycks att ytterligare framtida beslut (reglering/vägledning), förutsätts för att en stat ska kunna implementera modellreglerna i sin nationella lagstiftning.⁴ Några sådana har ännu inte publicerats. Arbetet inom OECD/IF får anses ha forcerats fram allt för snabbt. Trots detta har EU:s medlemsländer genom antagande av ett direktiv förbundit sig att till kommande årsskifte ha implementerat en nationell lagstiftning som är i överensstämmelse med modellreglerna. NSD anser att det inte är säkerställt att EU-direktivet harmoniserar med modellreglerna initialt och över tid.

Att OECD sent kommer med lättnader och förbättringar av olika slag samtidigt som det svenska genomförandet sker skyndsamt riskerar att dessa, för näringslivet väsentliga förslag, inte kommer med i den svenska lagstiftning som nu ska antas. Exempel på detta är de temporära lättnaderna avseende sanktioner och övergångsfrågor avseende omstruktureringar.⁵ NSD förutsätter att en promemoria som säkerställer att lättnader och förbättringar som innefattar sådana förslag kommer att remitteras inom kort.

Det är enligt NSD ytterst beklagligt att regelverket har forcerats fram och att det nu inte längre torde vara möjligt att förhindra att företag drabbas av betydande delar av regelverkets skyldigheter redan för räkenskapsår som inleds fr.o.m. den 1 januari 2024. Detta beror på att regelverket har konstruerats så att det utifrån en koncerns perspektiv i regel kan vara tillräckligt att en av de stater den har en koncernenhet i inför regelverket för att rapportering av samtliga enheter i koncernen ska ske. Av detta skäl avstår NSD från att avstyrka förslaget att införa regelverket i svensk lagstiftning redan i år, så att det kan träda i kraft vid årsskiftet 2023/2024.

Berörda koncerner har till följd av ovanstående hamnat i en situation där arbetet med att skapa rutiner och system för efterlevnad av regelverket behöver ske med stor skyndsamhet och under ovisshet om hur det slutliga regelverket kommer att utformas och hur det ska tolkas. Det medför att företagens arbete försvåras och fördyras, samtidigt som oklarheterna kraftigt ökar graden av rättsosäkerhet. Oklarheterna kring hur bestämmelserna om t.ex. uppskjuten skatt ska kunna tillämpas är många och det framstår för NSD som om vissa delar av dessa bestämmelser inte heller går att efterleva. Ett exempel utifrån ett rent nationellt/svenskt perspektiv är hur ett företag vid en tillämpning av de s.k. recapture-reglerna ska kunna visa att en uppskjuten skatteskuld (relaterad till en s.k. överavskrivning i

⁴ Se *Administrative Guidance, Executive summary* s. 7.

⁵ Att modellreglerna 9.1.3. endast ska tillämpas om säljaren inte beskattas har förtydligats i de nya p. 10.9 och 10.10 i kommentarerna samt i exemplen i *Administrative Guidance* s. 92 ff.

enlighet med reglerna i 18 kap. inkomstskattelagen) hänförlig till en specifik förvärvad immateriell tillgång har återförts senast det femte året från det år då den först redovisades.

Den situation som OECD, EU och dess medlemsstater försatt företagen i är, enligt NSD, inte acceptabel. Då det inte bedöms praktiskt möjligt att backa bandet eller skjuta på de internationella implementeringarna av modellregelverket förutsätter NSD att berörda internationella organ, skattemyndigheter och politiker inser behovet av att i möjligaste mån underlätta för företagen att fullgöra skyldigheterna i regelverket. Detta kan inte nog betonas. Behovet innefattar såväl kompletteringar, justeringar och förtydliganden av regelverket som förbättrad vägledning.

OECD:s temporära safe harbour-regel och sanktionslättnader är kompletteringar som bidragit till att underlätta för företagen, men ytterligare behövs - inte minst väl fungerande och lättadministrerade permanenta safe harbour-regler. Sådana regler skapar förutsättningar för att det komplexa regelverket och den administrativa bördan kan begränsas till enheter i länder som faktiskt är lågskatteländer. Med beaktande av att det kan förutsättas att många länder kommer att införa en nationell tilläggs-skatt för att säkra det egna landets skattebas, är det olyckligt att modellreglerna inte redan nu kompletterats med en safe harbour-regel för enheter i de länder som infört en inhemsk tilläggsbeskattning. Vidare är det centralt att rent nationella koncerner ges ändamålsenliga permanenta lättnader i rapporteringen.

Det är dessutom viktigt att regelverken skyndsamt justeras i takt med att allvarliga brister identifieras. Det kan exempelvis handla om att åtgärda skadliga effekter av regelverket som påtagligt påverkar konkurrensen mellan företag inom en bransch eller investeringsklimatet i stort.

När det gäller vägledning på nationell svensk nivå behöver Skatteverket ges och ta ett stort ansvar för att bistå företagen i situationer där de har behov av stöd. Det är inte realistiskt eller rationellt, inte minst mot bakgrund av tidspressen på företagen, att förutsätta att de ska hantera implementeringen av de svenska reglerna utan ett betydande stöd från Skatteverket. Representanter från myndigheten har haft möjlighet att följa den internationella beredningen av regelverket och har även resurser för kompetensuppbyggnad. Dessa erfarenheter och kompetenser måste skyndsamt omsättas i handling med produktion av vägledningar och stödfunktioner.

När det gäller frågor där vägledning på internationell nivå förutsätts är det angeläget att Sverige agerar för att frågor som är betydelsefulla utifrån hur den svenska bolagsbeskattningen är konstruerad skyndsamt blir besvarade – av IF respektive EU med de mandat till tolkning de har – på ett sådant sätt att de underlättar, eller inte i onödan försvårar, för svenska enheter. Detta är inte minst av betydelse för det svenska skattesystemets internationella konkurrenskraft. Exempel på frågor av det senare slaget ges nedan.

Att företagen redan från kommande årsskifte har att säkerställa att de kan fullgöra skyldigheterna som följer med detta unikt komplexa och delvis ”ofärdiga” regelverk ställer bl.a. höga krav på att Skatteverket tidigt publicerar information som ger vägledning och i tid säkerställer god tillgänglighet för besvarande av frågor från företagen och dess rådgivare. Myndigheten kan inte vänta med sin informationsgivning och möjligheten till att kommunicera till dess att riksdagen antagit lagstiftningen. Behovet av tidig information och vägledning är alltför betydelsefull.

Avslutningsvis förutsätter NSD att regeringen och Regeringskansliet tar lärdom av den situation som nu föreligger och säkerställer att detta inte upprepas. Arbetet bakom och genomförandet av minimiskatten har skett på ett sådant sätt att näringslivets förtroende för det svenska agerandet såväl i internationella skattearbetet som vid den svenska implementeringen minskat påtagligt. En sådan utveckling är ytterst olycklig.

Valet mellan vag och väl definierad svensk lagstiftning

Det mest centrala behovet utifrån ett företagsperspektiv är att de länder som inför modellreglerna, och i förekommande fall en nationell tilläggsskatt, tolkar och tillämpar de materiella reglerna på ett likartat sätt och det är klargjort att en s.k. common approach ska gälla för deltagande länder. Att detta verkligen fungerar i praktiken är en viktig förutsättning för koncernernas möjligheter att begränsa den administrativa bördan av reglerna och möjligheterna att undvika felaktigheter som kan föranleda sanktionsavgifter och inte minst att minska risken för dubbelbeskattning.

Utifrån ovanstående är det enligt NSD av vikt att de svenska reglerna utformas på ett sådant sätt att de ger utrymme för en internationell enhetlig tolkning och tillämpning. I detta ligger att den svenska lagstiftningen som utgångspunkt inte bör avvika från hur de internationella regelverken utformats. Att förslagen till lagtext i en väsentlig omfattning avviker från modellreglerna kan mot denna bakgrund ses som en svaghet. Avvikelse som sker i syfte att ge vissa bestämmelser en mer vag utformning så att ett mer betydande tolkningsutrymme skapas kan dock vara motiverade. Exempelvis för regler där OECD/IF kan antas komma med en tolkning/vägledning som är vid i jämförelse med regelns utformning.

NSD önskar även påtala värdet av att det i propositionen framgår hur kommande vägledningar från OECD förutsätts påverka tolkningen av det svenska regelverket, såväl bakåt som framåt i tiden.

Av skäl som anförts ovan begränsas enligt NSD utrymmet för vägledning i det lagstiftningsärendet som här aktuella remisser ingår i. Detta förstärker behovet av god vägledning från Skatteverket, EU och OECD.

När det gäller för Sverige mer nationella företeelser kan det finnas skäl att anta att information från OECD inte kommer ge någon klar vägledning, i vart fall inte på kort sikt. Sådana företeelser kan föranleda ett behov av vägledning i lagstiftningen eller förarbetsuttalanden. I betänkandet finns exempel på sådana, såsom reglerna för investmentföretag. Se nedan.

NSD har vid valet av vad som ska, respektive inte ska, lämnas närmare synpunkter på i yttrandena avseende förslagen i delbetänkandet och promemorian utgått från de avvägningar som anförts ovan.

En följd av ovanstående är att många av NSD identifierade oklarheter som behöver undanröjas inte lyfts fram i yttrandet nedan. Arbetet med att undanröja dessa bedöms lämpligen ske genom vägledning från framför allt OECD/IF, men även från EU, Skatteverket och andra skattemyndigheter. NSD, som redan har lämnat några exempel på sådana frågor till Skatteverket och Finansdepartementet, kommer i anslutning till detta lagstiftningsärende och senare överlämna ytterligare frågor där sådan vägledning behövs eller är önskvärd.

Beredningen

NSD instämmer i de synpunkter om svagheter i beredningen som framförts i det särskilda yttrandet i SOU 2023:6. NSD vill därutöver tillägga följande. Den föreslagna regleringen är mycket komplex. Dessutom ska regleringen träda i kraft redan 2024. De företag som kommer att omfattas av regleringen kommer p.g.a. detta att få en oacceptabelt kort tid på sig för att bygga nödvändiga system som krävs för att säkerställa en korrekt rapportering. Företagen tvingas dessutom göra detta utan full klarhet om hur reglerna ska tolkas och tillämpas.

I ett normalt fall torde ett införande av regler för en ny typ av företagsskatt som bygger på en komplex internationell reglering kräva flera års framförhållning innan den kan träda i kraft, för att ge företagen en rimlig möjlighet till anpassning.

I detta fall har EU-reglerna forcerats fram med en alltför kort tid för nationell implementering. NSD anser att den svenska lagstiftningsmodellen inte är anpassad för sådana förhållanden. Det är enligt NSD tydligt att en sekventiell hantering av det aktuella ärendet (först förhandling om modellregler i OECD, därefter förhandlingar om ett EU-direktiv, därefter en ofullständig SOU och slutligen kompletterande PM från Finansdepartementet), med korta remisstider, inte uppfyller rimliga krav på beredning i sak. Bristerna i klarhet och framförhållning vältras på företagen på ett oacceptabelt sätt.

NSD anser att regeringen i ett tidigt skede borde ha skapat en "permanent plattform" som hade gjort det möjligt för intressenter att fortlöpande ge synpunkter till regeringen under hela processen på ett sammanhållet sätt. Vidare borde regeringen mycket tidigare ha utrett konsekvenserna för svenska företag och börjat skissera på hur en svensk reglering skulle kunna utformas. På så sätt hade misstag kunnat undvikas, regeringen hade fått ett bättre underlag såväl i internationella förhandlingar som vid implementering och företagen hade tidigare kunna få en uppfattning om effekterna av den kommande regleringen.

Behovet av åtgärder på internationell nivå för tvistelösning

Modellreglerna utgör en ny komplex beskattningsmodell där tolkningen och tillämpningen av reglerna kräver att olika länders interna beskattningssystem beaktas. Trots identisk ordalydelse i olika länders implementering av modellreglerna, har risken för internationella tvister bedömts som hög, även med beaktande av utvecklandet av Administrative Guidance.⁶ NSD menar att skillnader i implementering, tolkning och tillämpning i olika länder skapar ett rättsosäkert och oförutsägbart regelverk med risk för att dubbelbeskattning uppstår. En dubbelbeskattningssituation kan exempelvis uppstå när en tolkning och tillämpning av modellreglerna i en jurisdiktion inte delas av en annan jurisdiktion som sedan påför en tilläggsskatt på samma lågbeskattade inkomst. För såväl företag som skattemyndigheter är det angeläget med klargöranden avseende hur skillnader i tolkningen och tillämpningen av reglerna ska hanteras. NSD anser att Sverige bör agera för att det på såväl EU- som OECD-nivå tas fram effektiva mekanismer för att förebygga och lösa internationella tvister inom ramen för modellreglerna i syfte att skapa förutsebarhet för företagen och samtidigt eliminera eller i vart fall minska risken för dubbelbeskattningssituationer.

⁶ Se Danon, R. m.fl., International – The Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules and Tax Certainty: A Proposed Architecture to Prevent and Resolve GloBE Disputes, International Tax Studies, 2023 (Vol. 6) nr 2, IBFD.

Behov av justeringar av inkomstskattelagen

I regeringens tilläggsdirektiv anges att utredaren ska bedöma vilka författningsändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till direktivet, exempelvis om det krävs några följdändringar i andra lagar än inkomstskattelagen eller skatteförfarandelagen i och med införandet.

Vare sig i delbetänkandet eller i promemorian återfinns dock några förslag till ändringar i annan skattelagstiftning för att få ett väl fungerande skattesystem. Detta är en brist som behöver åtgärdas.

En konsekvens av hur modellreglerna har utformats är att vissa bestämmelser i inkomstskattelagen som bidragit till att stärka det svenska företagsbeskattningsystemets internationella konkurrenskraft kommer att urholkas. Det kan mot denna bakgrund finnas behov av justeringar utifrån syftet att värna svensk konkurrenskraft även i framtiden. NSD anser att Finansdepartementet systematiskt bör kartlägga behovet av ändringar i nationell skattelagstiftning för att säkerställa det svenska bolagsskattesystemets konkurrenskraft.

Ett exempel är att modellreglerna kan begränsa värdet av periodiseringsfonderna för de företag som berörs av tilläggsskatten. Då ett syfte bakom periodiseringsfonderna är att åstadkomma utrymme för förlustutjämning bakåt i tiden, bör det bl.a. övervägas att komplettera dagens möjligheter till förlustutjämning med andra kompenserande åtgärder.

NSD finns naturligtvis tillgängliga för att bidra i ett arbete med att kartlägga behov av justeringar av här nämnt slag.

Något om förslag inom försäkrings- och pensionsområdet

NSD anser även att modellreglerna inte fullt ut beaktar särdrag som finns inom den svenska beskattningen när det gäller försäkrings- och pensionsområdet. NSD ber här att få hänvisa till brister som Svensk Försäkring framför i sitt remissvar. Inte minst är ett förtydligande om att avkastningsskatt är en skatt som får medräknas centralt.

Några förfarandefrågor

Inledning

Komplexiteten i reglerna, det faktum att reglerna alltjämt omarbetas, den forcerade beredningsprocessen samt risken för motstridiga tolkningar av olika rättskällor hos olika aktörer (stater/företag/myndigheter), riskerar att äventyra rättssäkerheten och förutsägbarheten för företagen. För att legitimiteten i systemet inte ska urholkas ställs det då krav på särskilda överväganden vid utformningen av sanktionsbestämmelserna och förfarande kring beslutsfattandet.

NSD kan konstatera att delbetänkandet i flera avseenden uppfyller dessa krav, bl.a. genom begränsningar av Skatteverkets möjlighet att ompröva beslut om tilläggsskatt. Andra förslag i delbetänkandet bör däremot justeras för att stärka rättssäkerheten, då framför allt de som reglerar påförandet av sanktioner (se avsnitt nedan).

NSD kan även konstatera att den viktiga frågan om det finns särskilda behov av justeringar i sekretessreglerna inte närmare har analyserats, varför detta bör ske inom ramen för den fortsatta beredningen.

Val av lag

I det remitterade delbetänkandet görs bedömningen att bestämmelserna om förfarandet vid uttag av tilläggsskatt ska tas in i lagen om tilläggsskatt och att skatteförfarandelagens regler i princip inte ska gälla. I den kompletterande promemorian görs en annan bedömning. Således framgår det av den remitterade promemorian att skatteförfarandelagen ska gälla vid uttag av tilläggsskatt och att samtliga förslag när det gäller förfarande föreslås införas i skatteförfarandelagen som därutöver kompletteras med vissa bestämmelser.

Enligt NSD:s bedömning är en bättre lösning att fullfölja delbetänkandets förslag och låta förfarandet regleras i lagen om tilläggsskatt då detta ger en mer ändamålsenlig lagstiftning. De argument som framförs i delbetänkandet är välgrundade och har föregåtts av en beredning inom ramen för en offentlig utredning. Att införa samtliga föreslagna förfaranderegler avseende tilläggsskatten i skatteförfarandelagen, utan en gedigen analys, riskerar leda till oavsedda och ej önskvärda konsekvenser.

Som framgår nedan anser NSD, med hänsyn till att tilläggsskatten är en komplex hybrid i skattesystemet, att bestämmelser om sanktioner - såväl rapportavgift som skattetillägg - måste få en särskild och mer ändamålsenlig utformning. Genom att bestämmelserna placeras i en särskild lag underlättas en sådan ordning.

Förhandsbesked

Med hänsyn till det föreslagna regelverkets komplexitet delar NSD den bedömning som görs i delbetänkandet att såväl en enskild som det allmänna ombudet hos Skatteverket (AO) ska kunna söka förhandsbesked i frågor som gäller tilläggsskatt. NSD kan konstatera att i tilläggspromemorian regleras endast rätten för enskild att ansöka om förhandsbesked. Någon närmare motivering eller analys varför AO inte ska kunna ansöka om förhandsbesked finns ej i nämnda promemorian. NSD anser det angeläget att AO:s möjligheter till att ansöka om förhandsbesked behandlas i den fortsatta beredningsprocessen.

Sanktioner

Inledning

Av såväl EU-direktivet som OECD:s modellregler (artikel 46 respektive artikel 8.1.8) framgår att reglerna om tilläggsskatt ska förenas med sanktioner. Av EU-direktivet följer att sanktionerna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande.

I det remitterade betänkandet görs bedömningen att Sverige har en skyldighet att införa sanktioner som gäller skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport respektive skyldigheten att lämna tilläggsskattedeklaration. De sanktioner som föreslås är *förseningsavgift* för det fall att tilläggsskatterapporten eller tilläggsskattedeklarationen inte lämnas i tid, *rapportavgift* för det fall att tilläggsskatterapporten innehåller allvarliga brister samt att reglerna om *skattetillägg* blir tillämpliga på tilläggsskatten. I remissvaret behandlas de två sistnämnda sanktionerna.

Sanktionernas slutliga utformning kan komma att påverkas av vilka val andra länder gör. NSD utgår från att Finansdepartementet, som deltar i det löpande internationella arbetet, noggrant följer hur andra stater agerar och aktivt verkar för att säkerställa rättssäkerheten i det svenska sanktionssystemet.

Till vilka situationer bör sanktioner begränsas?

I delbetänkandet konstateras att en tilläggsskatterapport kommer innehålla en stor mängd uppgifter för respektive enhet inom koncernen samt att många uppgifter kommer avse enheter som redan betalar minst 15 procent i effektiv skatt. NSD kan därtill konstatera att det remitterade förslaget om tilläggsskatt är en helt ny beskattningsmodell och systemet är mycket komplext och svårtillämpat. Till detta kommer att det baserar sig på resultat beräknat utifrån de redovisningsstandarder som tillämpas i koncernredovisningen, vilka inte är utformade med beaktande av krav som kan ställas på skattelagstiftning. Det kommer finnas svåra tolkningsfrågor, inte bara mellan företagen och Skatteverket i Sverige, utan även mellan olika länder. Dessa omständigheter medför sammantaget enligt NSD:s bestämda uppfattning att tillämpningsområdet för sanktioner avseende såväl rapportavgift som skattetillägg måste vara väl avgränsat och endast aktualiseras i mer graverande fall.

I det remitterade förslaget anges visserligen att rapportavgift endast ska utgå vid allvarliga brister. Enligt NSD är detta inte en tillräcklig begränsning av tillämpningsområdet, särskilt som definitionen av vad som är en allvarlig brist i sig inte är tydlig. Utgångspunkten bör enligt NSD i stället vara att en rapportavgift endast ska kunna påföras om felaktiga uppgifter har lämnats uppsåtligt eller om företaget vid rapporteringen varit grovt oaktsamt. Den reglering som föreslås i betänkandet i 9 kap. 8 § tredje stycket punkt 3 bör, enligt NSD, sålunda vara avgörande för huruvida rapportavgift ska påföras eller inte. Rapportavgift bör enligt NSD därtill begränsas till de fall där felaktigheter har haft faktisk betydelse för skatteuttaget, exempelvis när någon tilläggsskatterapport inte har lämnats.

Systemet med tilläggsskatt är en i svensk rätt främmande konstruktion, där en koncernenhet åläggs ett ansvar för att rapportera för andra enheter och därtill betala eventuell tilläggsskatt hänförlig till andra enheter. Med hänsyn till detta bör grunden för uttag av skattetillägg begränsas i förhållande till vad som gäller enligt skatteförfarandelagen. Rapportavgift får enligt förslaget endast tas ut vid allvarliga brister. Detta synsätt bör enligt NSD även vara avgörande för uttag av skattetillägg. Om en felaktighet inte föranleder rapportavgift på grund av att bristen inte anses vara allvarlig ska samma felaktighet inte heller kunna utgöra en oriktig uppgift som leder till skattetillägg gällande tilläggsskatt. En sådan konstruktion ger en ändamålsenlig och konsekvent lagstiftning.

Eftergiftsgrunder

I det remitterade delbetänkandet föreslås särskilda eftergiftsgrunder gällande skattetillägg på tilläggsskatt. Förslaget är utformat så att Skatteverket vid en bedömning av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp även ska beakta:

- om felaktigheten/passiviteten som skattetillägget grundats på även lett till sanktion för den rapporterade enheten i annan stat, och
- att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt komplicerade och att den uppgiftsskyldighet som gäller enligt regelverket är mycket omfattande.

Med hänsyn till den mycket strikta tolkning som Skatteverket och domstolarna gör av eftergiftsgrunderna för skattetillägg⁷ är det enligt NSD bra att man förenar detta regelverk med särskilda eftergiftsgrunder. För rapportavgiften föreslås dock inga särskilda eftergiftsgrunder utan där gäller endast de "normala" eftergiftsgrunderna enligt skatteförändelagen. Enligt NSD är detta en brist i förslaget. Även rapportavgiften bör vara föremål för de särskilda eftergiftsgrunderna som föreslås gälla för skattetillägget.

Det remitterade regelverket baserar sig på OECD:s modellregler, vilka har inkorporerats i EU-direktivet. Ledning för den framtida rättstillämpningen kommer därmed kunna hämtas från såväl OECD:s kommentarer, exempel och vägledning som vad som kan utläsas genom en tolkning av EU-direktivet och svenska lagförarbeten. De två förstnämnda rättskällorna kan dessutom komma att ges olika tolkningar i olika stater. Detta är omständigheter som kan äventyra rättssäkerheten för företagen. Om ett företag följer en tolkning av regelverket som gjorts av en annan stat eller som följer av nuvarande eller kommande vägledning i Administrative Guidance ska det, enligt NSD, alltid föreligga grund för eftergift av sanktionsavgifter.

Enligt NSD bör därtill ytterligare en eftergiftsgrund införas för skattetillägg. Enligt det remitterade delbetänkandet ska vid bestämmandet av storleken på rapportavgiften hänsyn tas till huruvida de felaktiga uppgifterna lämnats med uppsåt eller genom grov oaktsamhet. Motsvarande bedömning bör enligt NSD göras även vid påförande av skattetillägg. Om den oriktiga uppgiften inte har lämnats uppsåtligt eller på grund av grov oaktsamhet ska huvudregeln vara att befrielse från skattetillägg ska medges.

Övergångsvisa lättnader i sanktionsreglerna

Den 15 december 2022 godkände IF ett implementeringspaket som bl.a. inkluderar ett dokument med temporära safe harbour-regler (Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)).

I dokumentet anges att under en övergångsperiod (bokslutsår som avslutas senast 30 juni 2028) ska inga sanktioner påföras hänförliga till tilläggs-skatteberättiganden. Genom den svenska promemorian Fi2023/01114 har safe harbour-reglerna remitterats men nämnda promemoria behandlar inte avsnitten om Transitional Penalty Relief. NSD utgår dock från att regeringen avser att remittera motsvarande lättnader för det svenska regelverket. Vidare utgår NSD från att en sådan lättnad i sanktionsreglerna även kommer avse skattetillägg och inte endast rapportavgiften.

Närmare synpunkter på delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6)

Av skäl som anförts ovan begränsar sig synpunkterna här till de frågor som NSD, under den begränsade tid som givits för analys av förslagen, identifierat som lämpliga att hantera inom beredningen av de lagförslag som lämnas i delbetänkandet och promemorian. Övriga

⁷ Se Svensk Näringslivs rapport 2018, [Skattetillägg i mål om internprissättning – gällande rätt och empiri](#), samt Rättsvis Skatteprocess 2022, [Rättsvis Skatteprocess: Ett mer rättssäkert skattetillägg \(rattviskatteprocess.se\)](#)

identifierade brister hanteras, såsom anförts ovan, av NSD genom efterföljande kommunikation med Finansdepartementet och Skatteverket.

1 kap. Lagens innehåll och tillämpningsområde

I förslaget till 7 § 5 anges att pensionsenheter är undantagna. Enligt NSD:s uppfattning behövs ett förtydligande av hur bestämmelsen ska tolkas i relation till försäkringsområdet. NSD ber här att få hänvisa till Svensk Försäkrings remissvar. Vidare råder viss oklarhet om en svensk pensionsstiftelse som ett företag använder för tryggnad av pensionsåtaganden utgör en sådan pensionsenhet. En sådan pensionsstiftelse konsolideras inte i någon koncernredovisning och borde därmed inte anses utgöra koncernenhet. NSD anser att regeringen bör överväga ett förtydligande.

I förslaget till 7 § 6 anges att investmentföretag är undantagna. Av delbetänkandet framgår att investmentföretag uppfyller kraven för att undantas såsom en investeringsfond. Enligt NSD:s uppfattning bör investmentföretag undantas, dock behövs inte det särskilda undantaget i punkt 6, när man som utredningen anser att punkt 4 är tillämplig. NSD anser att regeringen bäst hanterar detta genom att i en författningskommentar klargöra att investmentföretag är undantagna.

6 kap - Huvudregeln, kompletteringsregeln och nationell tilläggsskatt

12 §

Att rent inhemska koncerner omfattas av regelverket, trots att de utifrån syftena med modellreglerna inte borde det, och samtidigt inte har givits tillgång till några safe harbour-regler, är naturligtvis olyckligt. Utifrån detta är det för dessa koncerner centralt vad som följer med undantaget som återfinns i 12 §. En fråga som aktualiseras är om det med det även följer lättnader i rapporteringen.

Nationell tilläggsskatt

Förslagen avseende nationell tilläggsskatt behöver enligt NSD justeras utifrån den ytterligare vägledning som publicerats av OECD den 1 februari 2023.

9 kap - Särskilda avgifter

8 § andra stycket

Enligt den föreslagna lydelsen ska rapportavgiften beräknas enligt reglerna om skattetillägg om felaktigheten hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i annan stat, även om det innebär att beloppet kommer överstiga 10 miljoner kronor.

Enligt NSD måste bestämmelsen tolkas så att den endast kan tillämpas om felaktigheten hade kunnat utgöra grund för sanktion men någon sanktion aldrig påförts i den andra staten. En ordning med möjlighet till en förhöjd rapportavgift i Sverige trots en påförd sanktion i annan stat kan enligt NSD:s mening inte ligga i linje med EU-direktivets krav på att sanktionerna ska vara proportionella.

12 §

Enligt den föreslagna bestämmelsen ska skattetillägg inte utgå till den del den grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift tas ut.

Utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv bör det klart framgå av lagtexten vilka sanktioner som den enskilde kan drabbas av och när de kan påföras. Enligt NSD bör det därför i författningstexten förtydligas att skattetillägg inte ska utgå till den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift skulle kunna tas ut oavsett om så även har skett. Det är enligt NSD inte rimligt eller acceptabelt att låta Skatteverket välja att inte ta ut rapportavgift för att i stället påföra ett skattetillägg.

Av författningskommentarerna framgår att det vid tillämpningen av bestämmelsen saknar betydelse att rapportavgiften tas ut av en annan enhet än den enhet som skattetillägg är aktuellt för. NSD tillstyrker en sådan ordning då den innebär att det endast kan bli en sanktion för en felaktighet/passivitet.

NSD kan dock konstatera att samma ordning inte synes bli gällande om rapportavgift påförs i Sverige men skattetillägget - eller annan liknande sanktion - påförs i en annan stat.⁸ Samma felaktighet/passivitet kan då bli föremål för dubbla sanktioner, om än i olika jurisdiktioner. NSD ifrågasätter om ett sådant förfarande, med risk för dubbla sanktioner vid etablering i annan stat, är förenligt med den fria etableringsrätten inom EU.

Synpunkter på promemorian Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

4 kap - Uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet

I förslaget till 30 § anges att ett krav för att uppskjutna skattefordringar ska få beaktas är att de återspeglas eller redovisas i räkenskaperna. Med förslaget följer en oklarhet vad gäller underskott. Vad gäller exempelvis om en uppskjuten skattefordring hänförlig till ett underskott inte återspeglas eller redovisas i räkenskaperna till följd av att värdet redovisningsmässigt bedöms vara noll. Syftet med regeln får förutsättas vara att underskott ändå ska beaktas eftersom man ska bortse från redovisningsmässiga justeringar vid bedömningen av värdet på skattefordringen. NSD anser därför lagtexten behöver justeras i förtydligande syfte. Se även Administrative Guidance 4.1.

8 kap - De temporära safe harbour-reglerna

6 §

Enligt promemorian ska procentsatserna vid det s.k. Routine profit-testet utgöra fem procent, för såväl löner som tillgångar. Enligt vad NSD erfarit finns det en stark internationell uppfattning om att de förhöjda procentsatser som övergångsvis gäller enligt modellreglerna även ska tillämpas vid denna safe harbour-test. Det är enligt NSD ytterst olyckligt om Sverige skulle ha sämre safe harbour-regler än andra stater. Det skulle i onödan försvåra för

⁸ SOU s 267, där det anförs att man bör ha ett top-down approach även gällande sanktioner.

svenska företag. Som anförts ovan är väl fungerande safe harbour-regler centrala för att avlasta företagen från den administrativa börda och den osäkerhet som annars uppstår.

Avslutning

Det internationella regelverk som utgör grunden för förslagen som denna remiss avser är ett av de mest komplexa skatteregelverk som utarbetats och antagits i modern tid. Mot denna bakgrund kan höga krav på en beredningsprocess av hög kvalitet ställas, såväl på internationell som nationell nivå. NSD anser att den här aktuella beredningen har allvarliga brister, inte minst kvarstår för företagen påtagliga brister som för dem medför såväl administrativa svårigheter som en allvarlig rättslig osäkerhet.

NSD förutsätter mot bakgrund av den komplexitet och de brister som föreligger att regeringen bl.a.

- tar tillvara samtliga de möjligheter till förenklingar som erbjuds nu, och som kommer att erbjudas, inte minst när det gäller s.k. safe harbours,
- utformar systemet för sanktionsavgifter så att de begränsar sig till situationer av uppsåt eller grov oaktsamhet,
- verkar internationellt och nationellt för en god och för näringslivet anpassad vägledning och justering av reglerna, samt
- säkerställer en fortsatt beredningsprocess som gör det möjligt för intressenter att fortlöpande ge synpunkter till regeringen under hela processen, från det att den startar på internationell nivå till dess den avslutas på nationell nivå, på ett sammanhållet sätt.

NSD förutsätter vidare att Skatteverket och regeringen tillsammans agerar för att frågor som är betydelsefulla utifrån hur den svenska bolagsbeskattningen är konstruerad skyndsamt blir besvarade och att dessa och kommande justeringar av regelverket utformas på ett sådant sätt att de underlättar för företagen. Hur regeringen och Skatteverket agerar i frågor som berör regelverket kan få stor betydelse för företagen och värandet om det svenska bolagsskattesystemets konkurrenskraft.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Johan Fall

Richard Hellenius