



UPPSALA
UNIVERSITET

Juridiska fakultetsnämnden

Box 256
SE-751 05 Uppsala

REMISSYTTRANDE

1 (3)

2025-05-23

JURFAK 2025/14

Finansdepartementet

Promemorian Ytterligare kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner
(Fi2025/00675)

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

Promemorian innehåller förslag till ändringar i lagen (2023:875) om tilläggsskatt (TSL).¹ Denna lag har införts för att implementera EU-direktiv 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen (direktivet). Direktivet har i sin tur införts för att genomföra de modellregler avseende en global minimibeskattning som utarbetats inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework (IF). Efter antagandet av modellreglerna har IF antagit en kommentar till dessa (publicerad i flera utgåvor). Förslagen i promemorian föranleds av administrativa riktlinjer om tillämpning av modellreglerna. Dessa administrativa riktlinjer antogs av IF i juni 2024. De har sedermera inarbetats i 2025 års utgåva av kommentaren.

Teknisk komplexitet

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

Fördelning av medräknade skatter som avräknas enligt regler om avräkning av utländsk skatt

I de nya administrativa riktlinjerna anges en modell för att fördela skattekostnader mellan fasta driftställen och andra utländska inkomster (s.

¹ Alla lagrumshänvisningar nedan avser tilläggsskattelagen om inget annat anges.



37–42 i promemorian) när den stat där huvudenheten hör hemma tillämpar overall-metoden för beräkning av spärrbeloppet vid avräkning av utländsk skatt. Modellen utgörs av en formel för att fördela de skatter i hemviststaten som återstår efter avräkning. Detta bedöms kräva nya regler i TSL. Däremot har det tidigare inte tagits in regler gällande den mer grundläggande frågan hur fördelningen av skattekostnader ska göras mellan huvudenhet och fast driftställe. För denna fördelning anges en trestegsmodell i kommentaren till modellreglerna (s. 37–38 i promemorian och punkt 46–54 i kommentaren till artikel 4.3.2 a). Det kan ifrågasättas om denna modell kan läsas in i, eller ens är förenlig med, nuvarande 7 kap. 25 §. I den bestämmelsen anges endast att en skattekostnad ska fördelas till ett fast driftställe om den är hänförlig till ”det justerade resultatet för det fasta driftstället”. Enligt den nämnda trestegsmodellen ska man i stället vid fördelningen utgå från den beskattningsbara inkomsten. Avräkningseffekter ska också beaktas.

Fakultetsnämnden anser att det bör analyseras mer ingående i vilka avseenden det behövs uttryckliga regler i TSL om fördelning av medräknade skatter som avräknas enligt regler om avräkning av utländsk skatt. Det är svårt att förstå varför det å ena sidan behövs en detaljerad regel för fördelningen mellan fasta driftställen och andra utländska inkomster, medan det å andra sidan inte behövs en regel för fördelningen mellan huvudenhet och fast driftställe.

Beräkning av justerat resultat för en huvudenhet – behandlingen av förlust i fasta driftställen

I artikel 18.5 i direktivet anges att en justerad förlust för ett fast driftställe under vissa förutsättningar ska behandlas som en kostnad för huvudenheten vid beräkningen av justerad vinst eller förlust. Artikeln har implementerats i 7 kap. 24 §. Ordalydelsen i TSL är nära nog identisk med direktivet. Det anges två krav för att en förlust i ett fast driftställe ska få behandlas som en kostnad för huvudenheten:

1. Förlusten ska behandlas som en kostnad vid beräkningen av huvudenhetens beskattningsbara inkomst i den stat där huvudenheten hör hemma.
2. Förlusten ska inte kvittas mot någon nationellt beskattningsbar inkomstpost som beskattas såväl enligt lagstiftningen i huvudenhetens jurisdiktion som enligt lagstiftningen i det fasta driftställets jurisdiktion.

Om något av dessa villkor endast delvis är uppfyllt ska förlusten endast behandlas som en kostnad för huvudenheten till den del villkoret är uppfyllt.

I en ny riktlinje anges att det vid tillämpningen av det första kravet ovan ska beaktas om en utländsk stat ”kvittar förlust i ett fast driftställe mot inkomst i ett annat fast driftställe vid fastställandet av de utländska inkomster som



berättigar till avräkning av utländsk skatt” (s. 43–44 i promemorian). I den nya riktlinjen anges allmänt att ”foreign tax credit rules” ska beaktas (avsnitt 3, punkt 54 i de administrativa riktlinjerna från juni 2024). Som exempel anges i samma punkt att ”the rules of a Main Entity’s jurisdiction offset PE losses against PE income in determining the amount of foreign source income against which a foreign tax credit is allowed”. Det föreslås inga nya regler i TSL till följd av den nya riktlinjen. Den bedömning som görs i promemorian synes vara att riktlinjen omfattas av (och därmed också att den är förenlig med) den befintliga lagtexten.

Enligt fakultetsnämndens mening är det tveksamt om den nya riktlinjen kan tolkas in i varken direktivtextens eller den svenska lagtextens lydelse. Det krav som formuleras i artikel 18.5 och 7 kap. 24 § tar uttryckligen sikte på beräkningen av den beskattningsbara inkomsten. Om avräkning av utländsk skatt tillämpas är förluster i fasta driftställen i och för sig avdragsgilla från den beskattningsbara inkomsten. En annan sak är att hanteringen av förlusten i samband med avräkning i vissa fall kan ge liknande effekter som att avdrag nekas.

Vidare är det oklart vilken räckvidd den nya riktlinjen har. Den skulle kunna uppfattas så att en förlust i ett fast driftställe inte ska beaktas om den ska dras av från inkomst i ett annat fast driftställe vid beräkningen av spärrbeloppet vid avräkning av utländsk skatt.² I så fall kan förlusten potentiellt minska den avräkning som medges, men så behöver inte vara fallet. Det beror på vilket tillvägagångssätt som i övrigt tillämpas för att bestämma spärrbeloppet samt vilka inkomster och skattesatser som är aktuella i de olika staterna. Att aldrig hänföra en förlust i ett fast driftställe till huvudenheten snart förlusten ska beaktas i spärrbeloppsformeln täljare framstår som alltför restriktivt. En sådan tillämpning måste också sägas ligga utanför vad som regleras i artikel 18.5 i direktivet och 7 kap. 24 §.

Fakultetsnämnden anser att förenligheten mellan den nya riktlinjen å ena sidan, och direktivet respektive TSL å andra sidan borde ha analyserats mer ingående i lagstiftningsärendet.

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

Anna Singer

² Avräkningsreglerna tillämpas inte på det sättet i Sverige (RÅ 1999 ref. 65).