Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen, Enheten för inkomstskatt och socialavgifter.

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

Stockholm 21 maj 2025

Remiss: Promemorian Ytterligare kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner, Fi2025/00675

FAR har erbjudits tillfälle att yttra sig över Finansdepartementets remiss *Promemorian Ytterligare kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (Fi2025/00675).* FAR vill med anledning av detta lämna följande synpunkter.

Inledning

Redan när lagen om tilläggsskatt (tilläggsskattelagen) trädde i kraft den 1 januari 2024 var lagstiftaren medveten om att tilläggsskattelagen inte var komplett utan att förändringar av reglerna kommer att vara nödvändiga, framför allt beroende på att det internationella arbetet fortgår successivt. I mars 2024 remitterade regeringen en promemoria med förslag på ändringar av tilläggsskattelagen, som utifrån denna ändrades senare under 2024. Redan i juni 2024 publicerade OECD ytterligare administrativa riktlinjer. Nu aktuell remiss innehåller i första hand regler om implementering i tilläggsskattelagen av OECD:s riktlinjer från juni 2024.

Ett särskilt problem är att avgöra om de nya riktlinjerna medför en ändring av modellreglerna eller om det enbart är fråga om ett förtydligande inom ramen för befintligt regelverk, se exempelvis nedan om femårsregeln om uppskjutna skatter. I dessa fall kan förhållandet mellan de tre regelverken bli svårt att bedöma, exempelvis om en lagstiftningsåtgärd är nödvändig utifrån modellreglerna och möjlig enligt direktivet. Det kan i sammanhanget konstateras att någon ändring av direktivet ännu inte har gjorts och därför kan det inte uteslutas att direktivet blir oförenligt med modellreglerna, ett faktum som måste tas hänsyn till i lagstiftningsarbetet. En annan aspekt i den allt för snabba lagstiftningsprocessen, inklusive remissarbetet, är att risken för misstag och otydlighet ökar, se exempelvis nedan Kapitel 6, Generellt. Detta är aspekter som måste tas hänsyn till och beaktas i lagstiftningsarbetet för att den framtida tillämpningen inte ska bli rättsosäker, något som ur FAR:s perspektiv inte är acceptabelt.

Synpunkter

Kapitel 6 – Fördelning av medräknade skatter som avräknas enligt regler om avräkning av utländsk skatt

Generellt
I tilläggsskattelagen finns redan idag allokeringsregler. Utifrån skrivningarna i Promemorian är det viktigt att det tydliggörs om det endast är ett förtydligande, jämför punkt 52 i den konsoliderade vägledningen, eller om det är nya regler. Detta kan ha betydelse för bedömningen av från vilken tidpunkt vägledningen kan tillämpas och hur den kan tillämpas.

Fördelningsbeloppet
Vägledningen avser allokering av skatter till bland annat fasta driftställen, kontrollerade utländska företag, hybridenheter, omvända hybridenheter och utdelande koncernenheter. I det remitterade förslaget föreslås att reglerna införs i tilläggsskattelagen genom fyra i princip identiska uppsättningar bestämmelser för fasta driftställen (7 kap. 25 b – 25 e §§ tilläggsskattelagen), kontrollerade utländska företag (7 kap. 63 j – 63 m §§ tilläggsskattelagen), hybrid- och omvända hybridenheter (7 kap. 64 e-64 h §§ tilläggsskattelagen) och utdelande koncernenheter (3 kap. 27 a – 27 d §§ tilläggsskattelagen).

En central del av allokeringsmekanismen är att bestämma fördelningsbeloppet (”cross-crediting allocation key”) för varje utländsk enhet. I OECD:s riktlinjer beskrivs fördelningsbeloppet för fasta driftställen och moder- eller huvudenheten, samtidigt som det görs klart att samma synsätt ska tillämpas när skatter ska allokeras till kontrollerade utländska företag och dess fasta driftställen, samt hybrid- och omvända hybridenheter. Det förslag till lagtext som ges i Promemorian synes inte vara helt stringent för utländska kontrollerade företag och hybrida enheter. 7 kap. 63 m § och 64 h § tilläggsskattelagen som gäller fördelningsbeloppet för respektive kontrollerade utländska företag och hybrida enheter synes vara otydliga om vilka enheter som avses.

9 kap – Uppskjuten skatt vid fördelning av medräknade skatter från en koncernenhet till en annan

Ett av huvudsyftena med OECD:s riktlinjer är att säkerställa att en uppskjuten skattekostnad som redovisas hos en huvud- eller moderenhet ska omräknas till 15 procent när skatten allokeras till ett fast driftställe, en hybridenhet eller ett kontrollerat utländskt företag. Det är dock oklart om de föreslagna bestämmelserna 7 kap. 25 a §§, 63 f–63 i §§ samt 64 a–64 d §§ tilläggsskattelagen leder till en korrekt omräkning.

Enligt OECD:s riktlinjer kan en huvud- eller moderenhet redovisa en uppskjuten skattekostnad hänförlig till ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag eller en hybridenhet antingen som ett netto- eller ett som ett bruttobelopp. Ett nettobelopp motsvarar den skatteskuld som kvarstår efter avräkning av utländsk skatt, medan ett bruttobelopp normalt består av en uppskjuten skattekostnad kopplad till skatt före avräkning och en uppskjuten skatteintäkt avseende den utländska skatt som ska avräknas.

Om den uppskjutna skattekostnaden redovisas som ett nettobelopp bör, som FAR uppfattar det, beloppet enligt OECD:s riktlinjer delas upp för att kunna beräkna bruttobeloppet. Den del som avser skatt före avräkning ska omräknas till 15 procent, medan den del som motsvarar den utländska skatten som ska avräknas inte ska omräknas. Därefter ska nettobeloppet av dessa två delar allokeras till det fasta driftstället, hybridenheten eller det kontrollerade utländska företaget. I de föreslagna bestämmelserna i 7 kap. 25 a §, 63 h § och 64 c § tilläggsskattelagen framstår det dock som att båda bruttobeloppen ska omräknas till 15 procent, vilket inte synes vara i linje med OECD:s riktlinjer.

Ett annat syfte med punkt 4.2 i OECD:s riktlinjer är att identifiera den del av den uppskjutna skattekostnaden som är hänförlig till inkomster hos det fasta driftstället, hybridenheten eller det kontrollerade utländska företaget, men som inte ingår i en sådan enhets justerade resultat. Dessa belopp ska först allokeras till den aktuella enheten och därefter exkluderas från enhetens justerade skattekostnad. Som följd ska denna del av den uppskjutna skatten inte ingå i vare sig huvud- eller moderenhetens, eller den mottagande enhetens, justerade skattekostnad. De föreslagna bestämmelserna i 7 kap. 25 a §, 63 g § och 64 b § tilläggsskattelagen bör förtydligas alternativt att det görs en hänvisning till 3 kap. 34 § första stycket, punkt 1, för att tydliggöra att sådan uppskjuten skatt ska exkluderas från justerad skattekostnad efter allokering.

Kapitel 14 - Femårsregeln beträffande uppskjutna skatter

Definitionen av ”General ledger account”
Som anges i Promemorian är OECD:s administrativa riktlinjer generella och passar inte alltid särskilt väl i en svensk kontext. Samtidigt finns betydande skillnader mellan koncerner i hur uppskjutna skatter bokförs. FAR anser därför att översättningen av OECD:s begrepp "General Ledger account" till "huvudbokskonto" utan ytterligare förtydligande riskerar att skapa missförstånd.

Inom svensk bokföring och redovisning förknippas termen "huvudbokskonto" med konton som genererar transaktioner i redovisningen enligt kronologisk och systematisk ordning i enlighet med bokföringslagen. Ofta baseras dessa konton på den svenska baskontoplanen.

OECD använder termen "General Ledger account" för att beskriva hur företagen mer detaljerat kan sortera och klassificera olika slags tillgångar. Detta kan åstadkommas genom att företag som omfattas av tilläggsskattelagen anpassar sin bokföring av anläggningstillgångar och uppskjutna skatter exempelvis genom att använda sig av så kallade underkonton. Enligt OECD:s riktlinjer synes det finnas ett krav att uppskjutna skatter som är hänförliga till icke avskrivningsbara immateriella tillgångar, avskrivningsbara immateriella tillgångar med en nyttjandeperiod över fem år, samt fordringar och skulder till närstående parter bokförs separat. När det gäller framför allt materiella anläggningstillgångar använder sig företagen normalt av olika försystem, exempelvis ett anläggningsregister, där en mer specificerad indelning av tillgångarna görs. Enligt FAR:s uppfattning täcks även försystem och andra rapportsystem av OECD:s krav på sortering och klassificering. Det är således inte nödvändigt att ha flera huvudbokskonton om det finns exempelvis försystem. Detsamma gäller redovisning av uppskjuten skatt.

Tillämpning av femårsregeln ("recapture") på överavskrivningar
Enligt svensk skattelagstiftning tillämpas en kollektiv avskrivning på maskiner, inventarier och förvärvade immateriella tillgångar. När den skattemässiga avskrivningen överstiger den planenliga avskrivningen i redovisningen uppstår en så kallad överavskrivning, vilken redovisas som en bokslutsdisposition i bolagets resultaträkning och obeskattad reserv i dess balansräkning. Systemet med obeskattade reserver kan närmast ses som en form av bruttoredovisning av uppskjuten skatt. I koncernredovisningen redovisas normalt den obeskattade reserven uppdelad på uppskjuten skatteskuld och eget kapital. Eftersom skatterättsliga värdeminskningsavdrag görs samlat går det i praktiken inte att särskilja vilken typ av tillgång – maskiner, inventarier eller immateriella tillgångar – som överavskrivningen avser.

Enligt tilläggsskattelagen omfattas inte uppskjutna skatteskulder hänförliga till avskrivningar på materiella anläggningstillgångar av femårsregeln. Däremot kan uppskjutna skatteskulder kopplade till många immateriella tillgångar komma att omfattas av den femåriga begränsningen och då finns ett krav på spårbarhet.

Som FAR påpekat i tidigare remissvar, är de svenska avskrivningsreglerna och OECD:s krav på spårbarhet omöjliga att förena med reglerna om värdeminskningsavdrag utan tillämpning av schabloner.

Det är uppskjuten skatteskuld hänförlig till vissa tillgångar som ska identifieras. Tillämpningen av en schablonmetod bör medge att det är nödvändigt att allokera en uppskjuten skatteskuld endast om överavskrivningarna (uppskjuten skatteskuld) ökar under året. Minskar skatteskulden ett visst år kan hävdas att det inte finns någon skatteskuld hänförlig till tillgångarna det året.

Tillgångar som omfattas av femårsregeln kan delas in i tre kategorier.

Kategori 1: Materiella tillgångar omfattas inte av femårsregeln och behöver därför behandlas som en enhet.

Kategori 2: Förvärvade immateriella tillgångar, där det kan visas att en uppskjuten skatteskuld alltid reverseras inom fem år, omfattas inte av femårsregeln. OECD:s riktlinjer från juni 2024 avsnitt 1.2.3 (punkt 39-43, sida 13) innehåller en förenklingsregel som innebär att uppskjutna skatteskulder, för vilka företaget kan visa att skatteskulden alltid reverseras inom fem år, inte behöver identifieras. Enligt riktlinjerna omfattar detta exempelvis tillgångar som skrivs av linjärt för skatteändamål över fem år, men i redovisningen under tio år. Inom ramen för en schablon anser FAR att OECD:s riktlinjer är uppfyllda oberoende av om huvudregeln eller kompletteringsregeln enligt reglerna om räkenskapsenlig avskrivningsmetod tillämpas. Det avgörande är att den redovisningsmässiga nyttjandeperioden är högst tio år.

Kategori 3: För immateriella tillgångar, där nyttjandeperioden är längre än tio år, måste uppskjutna skatteskulder hänförliga till dessa tillgångar identifieras enligt femårsregeln. Allokeringen av en

uppskjuten skatteskuld kan göras schablonmässigt, baserat på värdet av tillgångarna i kategori 3, värde i förhållande till det sammanlagda värdet på inventarier (se 18 kapitlet 1 och 13 §§ inkomstskattlagen).

Det är angeläget med en förenklad metod som är praktisk att tillämpa, snarare än en komplex metod som eftersträvar precision. För att den framtida rättstillämpningen ska bli rättssäker är det viktigt att lagstiftaren ger sin syn på hur femårsregeln ska tillämpas i en svensk kontext så att svenska bolag och tillämpande myndighet på ett pragmatiskt sätt kan hantera uppskjutna skatteskulder kopplade till överavskrivningar.

Kapitel 15 - Uppskjuten skatt när värdet beträffande tilläggsskatt skiljer sig åt från värdet enligt räkenskaperna

Det är positivt att lagstiftaren inför en lagbestämmelse som reglerar den generella principen om att uppskjuten skatt bör beräknas utifrån skillnaden mellan skattemässigt värde och värdet enligt tilläggsskattelagen, om detta skiljer sig från värdet enligt räkenskaperna.

OECD klargör i riktlinjerna från juni 2024 (kapitel 2 punkterna 9 och 22) att om ingen uppskjuten skatt redovisas i räkenskaperna på grund av särskilda redovisningsregler – till exempel undantaget "initial recognition exemption" i IAS 12 – ska inte heller någon uppskjuten skatt beaktas vid beräkning av tilläggsskattebeloppet. Enligt denna standard behöver inte uppskjuten skatt på befintliga temporära skillnader avseende förvärvade tillgångar redovisas. I sådana fall ska – enligt OECD:s vägledning – inte heller någon uppskjuten skatt tas upp vid beräkning av tilläggsskattebeloppet. Enligt FAR behöver detta tydliggöras.

En annan viktig del av OECD:s riktlinjer är att företag, vid beräkning av tilläggsskattebeloppet, kan tillämpa avskrivningar baserade på värdet enligt tilläggsskattereglerna om detta skiljer sig från värdet i räkenskaperna (kapitel 2 punkt 23). Även detta behöver tydliggöras.

Övergångsbestämmelser
Föreslagna ändringar i tilläggsskattelagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2026 och ska i huvudsak tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2025. Ändringarna får dock tillämpas retroaktivt normalt för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023. Motsvarande gäller för de ändringar i tilläggsskattelagen som gjordes under 2024.

FAR har förståelse för den retroaktiva tillämpningen men förordar att det i den fortsatta lagstiftningsprocessen tydliggöras i tabell eller liknande vilka bestämmelser som är frivilliga att tillämpa och från vilken tidpunkt.

FAR

Michael Johansson
Ordförande i FAR:s remissgrupp - Skatt