

EMMA ANNELUND, CHRISTINE LINDSTRÖM, PARDIS NABAVI,  
MARTIN NORDSTRÖM & ANDERS BENGTSSON

## Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: ”Lagen om tilläggsskatt”

*En del av uppdraget för 2021 års utredning om vissa internationella företagskattefrågor har varit att föreslå hur det s.k. minimibeskattningsdirektivet<sup>1</sup> ska genomföras i Sverige. Direktivet innehåller regler som ska säkerställa att intäkter hos företag som ingår i stora koncerner beskattas med minst 15 procent. Den 7 februari överlämnades betänkandet ”En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner”, SOU 2023:6. I betänkandet föreslås en ny lag – lagen om tilläggsskatt. Betänkandet innehåller förslag till implementering av de materiella och det fåtal processuella regler som finns i direktivet. Det innehåller också de kompletterande nationella förfaranderegler som behövs.*

### 1 INLEDNING

2021 års utredning om vissa internationella företagskattefrågor har i uppdrag att följa upp och se över några olika frågor som gäller 2019 års generella ränteavdragsbegränsningsregler. Utredningen ska också försöka justera de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna, så att de blir förenliga med EU-rätten. Slutligen ska utredningen lämna förslag till implementering av reglerna i minimibeskattningsdirektivet. I denna artikel behandlas det delbetänkande som lämnats i februari 2022 och som gäller den sista av dessa frågor. Förslaget presenteras av den särskilde utredaren och utredningssekreterarna.

Medlemsstaterna är skyldiga att införa reglerna i minimibeskattningsdirektivet så att de gäller från den 1 januari 2024. Direktivet bygger på modellregler utarbetade av OECD<sup>2</sup> och är en del av *Inclusive Framework* och

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

2 OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>. När det fortsättningsvis allmänt talas om ”minimibeskattningsregler” eller ”minimibeskattningsreglerna” avses det system vars internationella byggenstenar består av OECD:s modellregler och minimibeskattningsdirektivet.

tillhör arbetet i pelare 2.<sup>3</sup> Till stor del överensstämmer direktivet med modellreglerna, men bl.a. vad gäller tillämpningsområdet skiljer sig reglerna något åt.<sup>4</sup> Det kan förutsättas att även många länder utanför EU kommer att införa regler som uppfyller kraven i modellreglerna. Det som har byggts upp genom arbetet i *Inclusive Framework* är en komplicerad rättslig struktur, där lager av internationella rekommendationer, bindande regler och nationella lagregler ska samverka och samordnas vid efterföljande förändringsarbete. För den som ska tillämpa reglerna innebär det naturligtvis utmaningar. Det återstår att se hur det kommer att fungera.

Utredningen föreslår att det införs en ny lag på skatteområdet, lagen om tilläggsskatt. Den nya lagen innehåller tio kapitel och behandlar både materiella skattefrågor och förfarandefrågor.<sup>5</sup> Av skäl som utvecklas i betänkandet har det inte ansetts möjligt att införa reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229) eller skatteförfarandelagen (2011:1244).<sup>6</sup>

Beräkningen av skatten är komplicerad och den kommer kräva betydande resurser av såväl företag som Skatteverket. Därtill förväntas Sveriges skatteintäkter bli relativt små. I andra vågskålen ligger att staters möjlighet att konkurrera med varandra genom låg beskattning av företagsinkomster begränsas, vilket minskar incitamenten för storskalig internationell skatteplanering.

## 2 MINIMIBESKATTNINGENS HUVUDDRAG OCH BEGREPP

Minimibesättning är något nytt och för att förstå systemet är det nog enklast att försöka släppa traditionellt inkomstskattetänkande. Minimibesättning utgår från inkomstbesättning, men har drag både av skattebetalning och företrädaransvar. Det är inte koncernbesättning i tradi-

3 För en beskrivning av det internationella arbetet, se BEPS 2.0 med fokus på Pillar Two, Johanna Ahlstedt, SkatteNytt 2022 s. 27.

4 Se avsnitt 3.

5 1 kap. handlar i huvudsak om vem lagen gäller och var företag har hemma. I 2 kap. finns definitioner. 3 kap. behandlar hur tilläggsskattebeloppet ska beräknas. 4 kap. innehåller regler om vilka val som företagen kan göra, om tillkommande tilläggsskattebelopp och om konsekvenser när skattekostnader ändras i efterhand. 5 kap. innehåller undantagsregler. I 6 kap. behandlas vem som ska betala tilläggsskatt. 7 kap. innehåller regler för särskilda enheter och i 8-10 kap. finns förfaranderegler.

6 När det gäller inkomstskattelagen torde det över huvud taget inte vara möjligt. Reglerna om tilläggsskatt avviker så mycket från övriga regler i den lagen. När det gäller förfaranderegler hade det nog varit möjligt att inordna reglerna i skatteförfarandelagen, men konsekvenserna hade blivit regler med avvikande innehåll från vad som i övrigt gäller; det hade blivit svårare att tillgodogöra sig både skatteförfarandelagen och de processuella reglerna för tilläggsskatt.

tionell mening, men det centrala är en koncerns beskattning i varje stat. I praktiken är det frågan om ett slags system för internationell överprövning av den nationella beskattningen där den grundläggande frågan är: Har koncernen betalat tillräcklig skatt på dess samlade inkomst i varje stat där den är verksam?

Tilläggsbeskattning kan bli aktuell då en koncern är lågbeskattad i en stat. Avgörande är om den effektiva skattesatsen i staten understiger minimiskattesatsen (15 procent). I dessa fall ska ett tilläggsskattebelopp beräknas för den stat där koncernen är lågbeskattad och fördelas på koncernenheterna i staten.<sup>7</sup> Minimibeskattningsreglerna bygger på principen att tilläggsskattebeloppet tas ut av andra stater, om inte den stat där lågbeskattade koncernenheter hör hemma själv tar ut tillräcklig skatt på inkomsterna.<sup>8</sup>

Minimibeskattningsystemet bygger på en omfattande begreppsbyggnad. Alla begrepp och definitioner behöver inte tas upp här, men några är nödvändiga. En *koncernenhet* är ett subjekt (bolag, organisation, fast driftställe m.fl.) som ingår i en koncern som omfattas av reglerna. En koncernenhet kan vara lågbeskattad och få ett tilläggsskattebelopp beräknat för sig (skatteobjekt). En koncernenhet kan vidare vara skyldig att betala tilläggsskatt (skattesubjekt) och därmed även att lämna deklaration. *Undantagna enheter* är enheter som på grund av sin art eller verksamhet inte omfattas av lagen. Hit hör exempelvis myndighetsenheter, ideella organisationer och internationella organisationer. *Tilläggsskattebeloppet* är det belopp som ska betalas i tilläggsskatt om en koncern är lågbeskattad i en stat. Beloppet beräknas först för den stat där koncernens effektiva skattesats är lägre än minimiskattesatsen och fördelas sedan till koncernenheterna i staten utifrån deras andel av den justerade vinsten. *Huvudregeln (Income Inclusion Rule, IIR)* respektive *kompletteringsregeln (Undertaxed Profit Rule, UTPR)* anger vilken koncernenhet som sedan ska betala tilläggsskattebeloppet. Alla koncernenheter är som utgångspunkt skyldiga att lämna en *tilläggsskatterapport*, som ska innehålla omfattande information om alla enheter i koncernen. *Safe harbours* är en samling förenklingsregler som leder till att vissa företag inte behöver tillämpa reglerna.

<sup>7</sup> Hur den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet beräknas framgår av avsnitt 4.

<sup>8</sup> Vilka koncernenheter som är skattskyldiga för tilläggsskattebeloppet beskrivs i avsnitt 5.

### 3 FÖR VILKA GÄLLER LAGEN?

Modellreglerna gäller endast för internationellt verksamma koncerner, inte för koncerner som bara har verksamhet i en stat. Minimibeskattningsdirektivet har däremot ett bredare tillämpningsområde. Direktivet omfattar därför även koncerner som endast har verksamhet i en stat. Syftet är att garantera etableringsfriheten samt att undvika diskriminering mellan gränsöverskridande och nationella situationer. Reglerna i förslaget omfattar därför även koncerner som endast har koncernenheter i Sverige, om dessa i övrigt uppfyller förutsättningarna för att omfattas av lagen.<sup>9</sup>

Det är koncernens intäkter som avgör om företagen i den omfattas av reglerna. Bara företag som ingår i en koncern som sammantaget har intäkter som uppgår till 750 miljoner euro ska tillämpa reglerna. Om koncernens intäkter under två av de fyra år som föregår prövningsåret uppfyller storleksgränsen gäller reglerna för företagen i koncernen. Det finns också regler om vad som ska gälla när koncerner bildas, utvidgas eller delas. Det är i princip koncernens totala intäkter som ligger till grund för prövningen. Även intäkter som inte ingår i nettoomsättningen ska alltså beaktas.<sup>10</sup>

### 4 HUR BERÄKNAS TILLÄGGSSKATTEBELOPPET?

#### 4.1 Inledning

Det belopp som ska betalas i tilläggsskatt om koncernens verksamheter i en stat sammantaget är lågbeskattade – tilläggsskattebeloppet – beräknas för varje stat för sig. Vid beräkningen växlar emellertid perspektivet. Först hämtas det justerade resultatet och den justerade skattekostnaden för det enskilda företaget. Därefter läggs såväl resultat som skattekostnad samman ("poolas") för alla koncernenheter i staten och den effektiva skattesatsen beräknas. Är koncernenheterna i staten sammantaget lågbeskattade, dvs. om den effektiva skattesatsen understiger 15 procent, ska ett tilläggsskattebelopp beräknas för staten. Tilläggsskattebeloppet beräknas genom att den överskjutande vinsten multipliceras med skillnaden mellan minimiskattesatsen och den effektiva skattesatsen. Tilläggsskattebeloppet fördelas

9 En annan skillnad mot modellreglerna är att huvudregeln enligt direktivet ska tillämpas på koncernföretag i moderenhetens egen stat. En moderenhet är alltså enligt direktivet skyldig att betala tilläggsskatt för lågbeskattade koncernenheter i den egna staten.

10 OECD arbetar fortfarande med att ta fram regler för omräkning av valuta vid tillämpning av de storleksgränser som finns i systemet. Lagförslaget har inga motsvarande regler.

sedan ut på de enskilda koncernenheterna, så att ansvaret för att betala tillägsskatten kan hänföras till rätt moderenhet med stöd av huvudregeln.

Ett enkelt exempel kan illustrera detta. Anta att det justerade resultatet för en koncerns verksamhet i en stat uppgår till 100. Den justerade skattekostnaden uppgår till 12. Den effektiva skattesatsen blir då 12 procent. Tillägsskattebeloppet beräknas till 3 procent av den justerade vinsten (i detta fall 3) eftersom skillnaden mellan den effektiva skattesatsen och minimiskattesatsen är 3 procentenheter. Detta belopp ska betalas av något företag i den koncern som har lågbeskattad verksamhet.

Det är som utgångspunkt koncernredovisningsprinciperna som ska ligga till grund för beräkningen. På så sätt ska beräkningen så långt det är möjligt utgå från en ”riktig” affärsässig vinst respektive skattekostnad. De principer som ett företag använder i sin legala redovisning kommer många gånger att skilja sig från moderföretagets koncernredovisningsprinciper och resultatet måste då justeras utifrån dessa. Minimibeskattningsreglerna innehåller ett stort antal undantagsregler som innebär att andra redovisningsprinciper under särskilda förutsättningar kan användas. I de flesta fall måste ett resultat som beräknats med ledning av alternativa principer korrigeras om de beloppsmässiga konsekvenserna blir för stora.

#### 4.2 Justering av resultatet

Efter omräkningen till koncernredovisningsprinciperna justeras resultatet utifrån de särskilda regler som finns i direktivet och modellreglerna. Dessa regler har olika syften. När redovisningen används som utgångspunkt för en beräkning av effektiv skattesats kan temporära skillnader mellan redovisning och beskattning leda till att ett företag bedöms som lågbeskattat och att tillägsskatt ska betalas. I de flesta fall syftar reglerna till att säkerställa att det inte blir så. Det har för de poster som det gäller godtagits att beskattningen avviker från redovisningen vid beräkningen av den effektiva skattesatsen. Ett exempel gäller skattefri utdelning. Under vissa förutsättningar ska sådan utdelning tas bort från resultatet. Det leder till att den effektiva skattesatsen, allt annat lika, ökar. I andra fall är det andra, mer tekniska skäl som ligger bakom bestämmelser som innebär att det redovisade resultatet ska justeras.

### 4.3 Skattekostnaden

Det justerade resultatet ska jämföras med en justerad skattekostnad. Även skattekostnaderna justeras. Att skattekostnaden justeras innebär att bara sådana skattekostnader som minimibeskattningsreglerna godtar som skatt på vinsten räknas med. Andra skattekostnader än sådana som är ”medräknade” skatter ska alltså inte beaktas.

Beräkningen av skattekostnaden är teknisk och komplicerad. Utgångspunkten är de redovisade skatterna. För de redovisade aktuella skatterna finns justeringsbestämmelser. Eftersom hela systemet är uppbyggt på relationen mellan vinsten och beskattningen är det naturligtvis viktigt att fördelning av vinst respektive skattekostnad matchar varandra tidsmässigt. För att åstadkomma detta använder sig minimibeskattningsreglerna också av redovisad uppskjuten skatt. Förändringen av uppskjuten skatt påverkar årets skattekostnad och minimibeskattningsreglerna innehåller förhållandevis många bestämmelser om hur den redovisade uppskjutna skatten ska justeras. Skälen bakom att det finns bestämmelser om hur skatten ska justeras är väsentligen desamma som när det gäller justeringar av resultatet. Det handlar om ändamålsöverväganden som gäller vilka effekter man vill ha. I andra fall finns rent tekniska förklaringar.

En av de mer centrala bestämmelserna innebär att uppskjutna skatteskulder inte får vara äldre än fem år. Eftersom en uppskjuten skatteskuld kommer att påverka bedömningen av den effektiva skattesatsen har det ansetts angeläget att skulden regleras inom viss tid. Annars ska skulden återföras vid beräkningen av den effektiva skattesatsen. Från denna regel finns emellertid flera undantag som är viktiga från ett svenskt perspektiv. Det gäller t.ex. överavskrivningar av inventarier. Något undantag för periodiseringsfonder finns emellertid inte. Ett företag som har en låg effektiv skattesats i Sverige måste alltså hålla koll på sina periodiseringsfonder. Utnyttjas fonden över hela den tid som är tillåtet i Sverige kan det i värsta fall leda till att bolaget anses lågbeskattat.

### 4.4 Undantag och särskilda enheter

I förslaget finns ett antal undantag samlade i ett kapitel. Undantag görs för resultat från internationell sjöfart, som under vissa förutsättningar inte ska påverka det justerade resultatet. Ett annat undantag innebär att tilläggs-skattebeloppet ska anses vara noll om en koncern endast har verksamhet av begränsad betydelse i en stat. Vidare kan en koncern välja att tillämpa

ett avdrag för ett substansbelopp, vilket påverkar beräkningen av tilläggs-skattebeloppet.

Det finns även särskilda regler vad gäller beräkning av resultatet, fördelning av skattekostnader och beräkning av tilläggs-skattebeloppet för delägarbeskattade enheter (t.ex. handelsbolag), fasta driftställen och investeringsenheter. Gällande investeringsenheter kan koncernen göra vissa val som gäller hur de ska behandlas skattemässigt.

De viktigaste undantagsreglerna är reglerna om s.k. *safe harbours*. Sådana regler finns inte med i betänkandet, utan lagförslaget kommer att kompletteras i denna del när det internationella arbetet är färdigt.

## 5 VEM SKA BETALA TILLÄGGSSKATTEN?

### 5.1 Huvudregeln

Huvudprincipen i minimibeskattningsreglerna är att det företag som är högst beläget i koncernen ska betala tilläggs-skattebeloppet avseende en lågbeskattad koncernenhet. I det svenska förslaget används beteckningen ”moderföretaget” på det som i minimibeskattningsreglerna kallas ”det yttersta moderföretaget”. Om moderföretaget finns i ett land som tillämpar minimibeskattningsreglerna i enlighet med modellreglerna eller direktivet är det i första hand detta företag som ska betala tilläggs-skatten. Det kommer till uttryck i huvudregeln, som egentligen är en uppsättning regler.

Om moderföretaget finns i ett land som inte tillämpar minimibeskattningsreglerna överförs skyldigheten att betala tilläggs-skatt till den moderenhet som kommer näst i tur och som finns i ett land som tillämpar minimibeskattningsreglerna.

För delägda moderenheter finns särskilda regler. Delägda moderenheter är enheter som ägs till minst 20 procent av delägare utanför koncernen. Syftet med reglerna är att säkerställa att så stor del som möjligt av tilläggs-skattebeloppet tas ut.

En moderenhet är skattskyldig för sin andel av tilläggs-skattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet. Flera moderenheter kan samtidigt vara skattskyldiga för en andel av tilläggs-skattebeloppet och det finns särskilda regler för avräkning av den tilläggs-skatt som andra moderenheter betalar, för att undvika dubbelbeskattning.

## 5.2 Kompletteringsregeln

Som namnet antyder finns kompletteringsregeln till för att säkerställa att tilläggsskatten betalas även om huvudregeln i vissa fall inte alls eller fullt ut leder till att ett tilläggsskattebelopp betalas. Kompletteringsregeln ska tillämpas om moderföretaget inte omfattas av en huvudregel eller endast omfattas av en huvudregel i förhållande till lågbeskattade koncernenheter utanför den egna staten. Det antas att regeln endast kommer att tillämpas i begränsad utsträckning.

Regeln innebär att tilläggsskattebeloppen för samtliga lågbeskattade koncernenheter i en koncern läggs samman, med undantag för de andelar som betalas genom tillämpning av huvudregeln. Den sammanlagda kompletterande tilläggsskatten som därmed beräknas ska allokeras till koncernenheter i samtliga länder som tillämpar en kompletteringsregel som uppfyller modellreglernas respektive direktivets krav på en sådan regel. Allokeringen utgår från den andel anställda och värdet på materiella tillgångar som koncernen har i varje land. Syftet är att den kompletterande tilläggsskatten ska allokeras till länder där koncernen bedriver faktisk verksamhet.

Direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att själva bestämma om den kompletterande tilläggsskatten ska tas ut genom att beloppet påförs en koncernenhet som en separat skatt eller genom att avdrag vägras mot den beskattningsbara inkomsten vid den ordinarie inkomstbeskattningen. Medlemsstaterna får också själva bestämma vilka koncernenheter som ska vara skattskyldiga för skatten.

Utredningen föreslår att den kompletterande tilläggsskatten tas ut på samma sätt som tilläggsskatt enligt huvudregeln, dvs. som en separat tilläggsskatt. Det finns flera fördelar med en sådan utformning. Den kräver inte att lika många regler införs jämfört med alternativet. Den är också enklare att tillämpa och fungerar mer effektivt.

Vidare föreslår utredningen att, i det fall mer än en koncernenhet är skattskyldig för kompletterande tilläggsskatt i Sverige, tilläggsskatten ska fördelas mellan enheterna utifrån respektive enhets andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige. Särskilda regler gäller för fasta driftställen.

Utredningen föreslår även att koncernen ska kunna ansöka om att en koncernenhet ska vara ensamt skattskyldig för den del av koncernens kompletterande tilläggsskatt som allokeras till Sverige. Ett sådant ansvar förenas med möjlighet för Skatteverket att under vissa förutsättningar besluta om solidarisk betalningsskyldighet för samtliga svenska koncernenheter.

### 5.3 Nationell tilläggsskatt

Det är upp till varje stat att bestämma om den vill införa regler om nationell tilläggsskatt. Sådana regler innebär att landet självt tilläggsbeskattar lågbeskattade enheter i staten. Syftet är naturligtvis att varje stat ska ges en möjlighet att hävda sin beskattningsrätt.

Utredningen har haft i uppdrag att bedöma om det ska införas nationell tilläggsskatt i Sverige och föreslår att sådana regler införs. Skatteintäkterna bedöms å ena sidan bli begränsade. Å andra sidan blir sannolikt inte den administrativa bördan särskilt mycket större än vad den blir med enbart en internationell tilläggsskatt. De principiella aspekterna väger också tungt. Det handlar ytterst om inkomster som Sverige i första hand har rätt att beskatta.

Nationell tilläggsskatt ska räknas av vid internationell tilläggsbeskattning. Inom unionen gäller också att något tilläggsskattebelopp inte alls ska beräknas för en lågbeskattad stat vid den internationella tilläggsbeskattningen om en nationell tilläggsskatt har beräknats med ledning av IFRS eller moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard.

## 6 PROCESSUELLA REGLER

Det finns bara ett fåtal processuella regler i de internationella minimibeskattningsreglerna. Den viktigaste gäller tilläggsskatterapporten. Tanken är att det internationellt ska byggas upp ett omfattande system för att inhämta och utbyta information. Som utgångspunkt måste alla koncernenheter i koncerner som omfattas av regleringen lämna all information som behövs för att ta ut tilläggsskatt, inte bara om sina egna förhållanden utan även om alla andra koncernföretags. Inom en koncern kan man dock samordna arbetet och överlåta skyldigheten att lämna information till en koncernenhet. I praktiken är det troligtvis oftast moderföretagen som kommer svara för det arbetet.

Utredningen föreslår att tilläggsskatterapporten kompletteras med ett starkt förenklat deklarationsförfarande. I princip ska bara de koncernenheter deklarerar som enligt en tilläggsskatterapport ska betala tilläggsskatt. Utredningens bedömning är att det handlar om några hundra deklARATIONER per år. Skatteverket kan också förelägga koncernenheter att deklarerar.

De internationella minimibeskattningsreglerna förutsätter att det införs sanktioner. För svensk del föreslås sanktionerna förseningsavgift och skattetillägg som i princip motsvarar vad som gäller enligt skatteförfarande-

lagen, även om förseningsavgiften är betydligt högre. Det föreslås också en särskild sanktion för allvarliga brister i tilläggsrapporten. Denna benämns rapportavgift och kan variera mellan 250 000 kr och 10 miljoner kronor. Om den brist som rapporten har skulle ha föranlett skattetillägg kan avgiften dock bli högre och ska då motsvara det belopp som påförts som skattetillägg med tillägg för en summa som motsvarar övriga brister.

När det gäller Skatteverkets beslut avviker förslaget från vad som gäller enligt skatteförfarandelagen. Beslut fattas bara i de fall koncernenheten har deklarerat eller det i övrigt framkommit att tilläggsskatt ska betalas. Har ett beslut väl fattats får Skatteverket bara fatta ett beslut till nackdel för den skattskyldige med stöd av reglerna om efterbeskattning.

#### 7 EKONOMISKA KONSEKVENSER

Syftet med reglerna är i huvudsak att minska storskalig internationell skatteplanering genom att säkerställa att stora multinationella koncerner beskattas med minst 15 procent på sina inkomster. I Sverige finns i förhållande till landets storlek många stora koncerner. I princip borde vi därför få stora skatteintäkter genom minimibeskattningsystemet. Det finns två omständigheter som talar emot detta. För det första förväntas reglerna fylla sitt syfte genom att stater där det finns lågbeskattad verksamhet själva ändrar sina regler, exempelvis genom att införa en nationell tilläggsskatt. Det innebär att Sveriges intäkter enligt huvudregeln blir små. För det andra finns det väldigt få koncerner med lågbeskattad verksamhet i Sverige, vilket innebär att en svensk nationell tilläggsskatt antas ge väldigt lite skatteintäkter. Sammanlagt räknar utredningen med intäkter på omkring en halv miljard kronor per år.

Att det i Sverige finns många stora multinationella koncerner innebär däremot att lagen för med sig betydande administrativa kostnader för såväl näringslivet som Skatteverket. Utredningen bedömer att det finns omkring 124 koncerner som omfattas av reglerna och vars moderföretag hör hemma i Sverige. Totalt finns det omkring 13 000 koncernenheter i sådana koncerner. Utan effektiva regler kring *safe harbours* kan de årliga administrativa kostnaderna hamna i samma storleksordning som skatteintäkterna. Det är därför mycket viktigt att det införs *safe harbour*-regler och att de effektivt minskar rapporteringsbördan. Med hänsyn till att vägledning kring sådana regler kom i ett mycket sent skede av utredningens arbete med minimibeskattningsdirektivet innehåller delbetänkandet inte något förslag till sådana regler.

Även om skatteintäkterna är små sett i relation till kostnaderna kan en global minimiskatt ändå vara till fördel för Sverige på sikt. Förklaringen är densamma som för skatteintäkterna – det finns inte många lågbeskattade koncerner i Sverige. Sveriges konkurrenskraft relativt länder som hittills attraherat investeringar genom att erbjuda låga företagsskatter eller stora avdrag kommer därför sannolikt att förbättras. Att skattekostnaden minskar i betydelse som konkurrensmedel mellan stater kan också öka acceptansen för skattesystemet i sin helhet.

#### 8 DET FORTSATTA ARBETET

Utredningstiden har varit starkt begränsad. Direktivet föreskriver att reglerna måste vara i kraft den 1 januari 2024 och då finns det helt enkelt inte mer tid tillgänglig. Det återstående arbetet får slutföras i Regeringskansliet. Flera artiklar i direktivet saknar motsvarighet i förslaget och det måste alltså kompletteras. OECD arbetar vidare med tolkningar av och vägledning till reglerna. Av särskilt intresse är arbetet i de delar som gäller valuta respektive nationell tilläggsskatt. Till de delar som inte behandlas i betänkandet hör regler om *safe harbours*; förenklingsregler som mildrar konsekvenserna av reglerna för företag och stater. Det är naturligtvis mycket viktigt hur dessa regler utformas. Ska reglerna få legitimitet och i praktiken fungera måste nog tillämpningen inriktas på de områden och de beteenden som skapat de problem som ligger bakom arbetet med att reformera det internationella företagsskattesystemet. Väl utformade förenklingsregler kan bli en viktig del i detta.

*Emma Annelund, Christine Lindström, Pardis Nabavi och Martin Nordström är sekreterare i 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor. Emma Annelund och Christine Lindström är kammarrättsassessorer och Pardis Nabavi är kansliråd samt ekonomie doktor och Martin Nordström är ekonomie doktor. Anders Bengtsson är särskild utredare och kammarrättslagman.*