

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen

Dnr. Fi2023/00559  
Dnr. Fi2023/01114

Via e-post till:

[fi.remissvar@regeringskansliet.se](mailto:fi.remissvar@regeringskansliet.se)

[birgitta.fors.almassidou@regeringskansliet.se](mailto:birgitta.fors.almassidou@regeringskansliet.se)

Stockholm den 15 maj 2023

## **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)**

Fastighetsägarna är en riksomfattande branschorganisation, som arbetar för en väl fungerande fastighetsmarknad med stort fokus på hållbarhet, stadsutveckling och trygghet. Fastighetsägarna har ca 13 000 medlemmar och dessa äger tillsammans ca 80 000 fastigheter för kontors-, handels-, industri-, samhälls- och bostadsändamål. Bland medlemmar som äger flerfamiljshus finns såväl privata som kommunägda fastighetsbolag och bostadsrättsföreningar.

Fastighetsägarna har fått rubricerade delbetänkande samt promemoria på remiss.

Fastighetsägarna lämnar följande synpunkter på delbetänkandet samt regeringens förslag i promemorian och hänvisar i övrigt till svar lämnat av Näringslivets skattedelegation, NSD.

### **Sammanfattning**

- Utgångspunkten för det föreslagna regelverket om tilläggsskatt för företag i stora koncerner är modellregler utarbetade inom Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling

(OECD).<sup>1</sup> Modellreglerna från OECD bygger på frivillighet. EU har kopierat modellreglerna och antagit ett för medlemsstaterna bindande EU-direktiv. Fastighetsägarna anser, i likhet med Sveriges riksdag, att det inte har visats på EU-nivå att det är nödvändigt att inkräkta på medlemsstaternas självbestämmanderätt avseende direkt skatt genom dessa åtgärder. I synnerhet såvitt avser direktivets inverkan på rent nationella koncerner. I likhet med Sveriges riksdag anser Fastighetsägarna att åtgärden strider mot subsidiaritetsprincipen i EU:s grundlag.

- Fastighetsägarna konstaterar att det direktiv som nu genomförs i nationell rätt är baserat på OECD:s globala modellregler mot urholkning av skattebasen (andra pelaren). EU-direktivet (EU) 2022/2523 går emellertid ett steg längre än OECD:s modellregler och inkluderar även nationella koncerner i tillämpningsområdet för en global minimibeskattningsreglering. Fastighetsägarna anser att det mot bakgrund av att reglerna medför en stor administrativ börda för företagen, utan att leda till några större skatteintäkter för den svenska statskassan, det inom EU måste tas fram effektiva och rättssäkra safe harbour-regler för de nationella koncernerna, och i synnerhet för företag vars verksamhet inte med lätthet kan förflyttas till lågbeskattade jurisdiktioner, t.ex. företag som omsätter eller förvaltar fastigheter.
- Tillämpningsområdet för lagen om tilläggsskatt föreslås omfatta svenska koncernenheter samt moderenheter som inte hör hemma i Sverige men som ska betala tilläggsskatt här. Definitionen av koncern i lagen om tilläggsskatt ska enbart tillämpas i den lagen. Inkomstskattelagens definition av koncern ska inte tillämpas. Detta leder till att koncerner måste hantera ytterligare ett koncernbegrepp i sin skatteadministration. Fastighetsägarna uppmanar regeringen att snarast anpassa koncerndefinitionen i 2 kap. 5 § inkomstskattelagen till den definition som används i de internationella redovisningsregelverken (jfr IFRS 10).
- Fastighetsägarna anser att det måste förtydligas om sänkningen av tilläggsskatten till 0 kr under en femårsperiod, enligt 6 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt innebär att det inte ska föreligga någon uppgiftsskyldighet enligt reglerna i det föreslagna 33 c kap. skatteförordningen.

## Inledning – val av skattebas för global minimiskattenivå

Tanken med den globala minimiskattereformen är att den ska genomföras i hela världen och tillämpas lika överallt. Eftersom inkomstskatter traditionellt faller inom enskilda länders kompetensområde krävs för att införa en global minimiskatt på internationell nivå att man finner en gemensam skattebas som beräkningarna ska utgå ifrån. För att raskt gå i mål med en global minimiskatt i världen valde OECD att använda allmänt erkända redovisningsregler som skattebas för beräkningar av minimiskatten, dvs. i praktiken den internationella redovisningsstandarden IFRS<sup>2</sup>,

<sup>1</sup> [Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\)](#)

<sup>2</sup> <https://www.ifrs.org/>

kombinerad med komplexa justeringsregler. Redovisningsregler och skatteregler har helt olika syften. Redovisningsregler syftar till att skapa en rättvis bild av ett företags resultat och ställning för en målgrupp som kan bestå av investerare, kreditgivare, allmänhet och det allmänna. Skattereglerna syftar till att skapa intäkter för att finansiera ett lands samhällsekonomiska behov. Skattereglerna utgår från den så kallade skatteförmågeprincipen, dvs. att det ska finnas en förmåga att kunna betala skatten i fråga. Eftersom beskattning är ett tvångsmedel som griper in i enskildas och företagens ekonomiska tillgångar kräver skatteregolverket tydliga och förutsebara regler.

IFRS är ett principbaserat regelverk. Det innebär att det vanligtvis saknas detaljerade regler och i stället formuleras mer allmänt hållna principer som ska vara vägledande för tillämparen. Då tilläggsskatten baseras på detta principbaserade redovisningsregelverk kan tillämpningen innefatta en rad bedömningar vilket i sin tur medför risk för rättsosäkerhet i skatteuttaget. För att uppnå ett för skatteändamål relevant resultat stipulerar systemet en rad justeringar i det redovisade IFRS-baserade resultatet (jämför 3 kap. i den föreslagna lagen om tilläggsskatt). Dessa justeringsregler är till sin natur övergripande (för att kunna tillämpas i olika nationella rättssystem) och därmed svårtolkade. Det finns en stor risk att ett flertal av dessa bestämmelser innebörd inte kan utläsas av de skattskyldiga företagen. I betydande omfattning kommer de vara beroende av stöd av kvalificerade rådgivare och möjligheten att få förhandsbesked. Det omfattande ansvar som följer med detta regelverk för tilläggsskatt, med sanktioner som ska utgå om reglerna inte efterlevs får anses som mycket ingripande, i vart fall innan en tydlig förståelse för det förväntade utfallet av detta nya unika regelverk kan säkerställas.

Fastighetsägarna anser mot denna bakgrund att komplexiteten i det tillskapade regelverket måste, för att det ska anses proportionerligt i förhållande till sina syften, kombineras med tydliga undantags- och förenklingsregler. Detta utvecklas närmare nedan.

## **EU:s befogenheter på området för direkt skatt har överskridits – annan beskattning beaktas inte**

Rubricerade betänkande och promemoria utgår från det antagna EU-direktivet om säkerställande av en global minimiskattenivå för stora internationella och nationella koncerner, vilket i sin tur bygger på OECD:s modellregler. Fastighetsägarna konstaterar att EU genom direktivet har tagit ett stort steg in på området för direkt skatt vilket inom EU betraktas som medlemsstaternas nationella kompetens. Den rättsliga grund som direktivet antagits på är artikel 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Enligt denna artikel ska rådet utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den inre marknadens upprättande eller funktion.

Fastighetsägarna anser, i likhet med vad Skatteutskottet yttrar i sin subsidiaritetsprövning av EU-kommissionens förslag COM(2021) 823<sup>3</sup> att nyttan av att ha harmoniserade regler måste vägas mot medlemsstaternas befogenheter och möjligheten att kunna införa och behålla egna nationella regler.

---

<sup>3</sup> Skatteutskottets utlåtande 2021/22:SkU12.

Skatteutskottet betonar att grundprincipen om skattesuveränitet för medlemsstaterna måste värnas när det gäller direkta skatter. Det faller inom varje medlemsstats nationella kompetens att säkra välfärden genom att ta ut och använda skatteintäkter på lämpligt sätt. Skatteutskottet konstaterar att kommissionen har underlåtit att genomföra en egen konsekvensanalys bl.a. med hänvisning till att det har ingåtts en överenskommelse mellan medlemsstaterna i det s.k. Inclusive Framework on BEPS (IF), att EU har ett begränsat handlingsutrymme eftersom det viktigaste inslagen i regelverket redan har fastställts samt behovet av skyndsamhet. Kommissionens underlåtenhet att genomföra en konsekvensanalys försvårade enligt Skatteutskottet en bedömning av förslaget effekter i en sådan omfattning att det inte gick att bedöma om förslaget går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de angivna målen. Mot bakgrund av detta ansåg Skatteutskottet att kommissionens förslag stred mot subsidiaritetsprincipen.

Fastighetsägarna tycker, med hänsyn till vad Sveriges riksdag har yttrat, att det är allvarligt att EU har antagit ett direktiv på den direkta skattens område med en så pass skral analys av det verkliga behovet för den inre marknaden. På så vis riskerar det antagna direktivet att bana väg för andra åtgärder för harmonisering av regler på den direkta skattens område och därmed urholka medlemsstaternas självbestämmande på detta område.

#### *Annan skattebelastning för olika verksamheter beaktas inte*

Målsättningen inom OECD och EU är att skapa en global minimibesättning av företag för att undvika att lägre beskattning i vissa jurisdiktioner (under en viss miniminivå) sätter press på andra jurisdiktioner att behöva sänka sin skattenivå (illojal skattekonkurrens) för att undvika att företag flyttar ut och etablerar sig där en lägre skattesats tillämpas. Regelverket är fokuserat på inkomstskatt, dvs. en skatt som tas ut på ett nettoresultat. Förekomsten i olika länder av andra skatter som kan belasta en verksamhet, såsom fastighetsskatter, mervärdesskatt eller särskilda punktskatter, beaktas inte. Fastighetsägarna anser att det inte är rimligt att EU-direktivet och OECD:s modellregler kan leda till att en enskild koncern kan bli tvungen att betala tilläggsskatt samtidigt som verksamheten kan vara belastad med en hög fastighetsskatt eller indirekta kostnader för icke avdragsgill mervärdesskatt. Detta blir extra kännbart genom EU-direktivets krav på att även större nationella koncerner ska omfattas av tillämpningsområdet för tilläggsskatt. Fastighetsägarna anser att ett anständighetskrav måste vara att hänsyn tas till det samlade skattestrycket i olika verksamheter när man bedömer om det råder underbeskattning eller inte.

## **Behovet av tydliga och permanenta safe harbour-regler för nationella koncerner**

Enligt artikel 32 i direktivet om säkerställande av en global minimiskattenivå ska medlemsstaterna säkerställa att tilläggsskatten för en koncern blir noll om den aktuella koncernenheten uppfyller villkoren i ett kvalificerande internationellt avtal om safe harbour. Ett sådant avtal utgör ”en internationell uppsättning regler och villkor som alla medlemsstater har samtyckt till”. Av recittexten (nr 24) till direktivet framgår att OECD:s modellregler och GloBE-regelverket för genomförande, inbegripet dess safe harbourregler, ska vara vägledande vid genomförandet av direktivet i nationell

rätt. Det framhålls i recittexten att sådana safe harbour-regler bör vara av betydelse för såväl multinationella koncerner som storskaliga nationella koncerner. Emellertid omfattar modellreglerna från OECD endast multinationella koncerner. Därmed tar safe harbour-reglerna i modellreglerna inte sikte på de nationella koncernerna. De i promemorian föreslagna tillfälliga safe harbour-reglerna tar endast sikte på företag som lämnar en land-för-land-rapport.

Fastighetsägarna anser att det är av fundamental betydelse att det tillskapas robusta permanenta safe harbour-regler för de nationella koncernerna. Fastighetsägarna delar härvid Skatteverkets uppfattning i remissvar av 2023-05-09 avseende betänkandet om tilläggsskatt för företag i stora koncerner. Sådana regler torde få utarbetas på EU-nivå eftersom det endast är EU-direktivet som även inbegriper nationella koncerner i tillämpningsområdet för minimiskatten. Dyliga safe harbour-regler skulle exempelvis kunna bygga på vilka slags tillgångar som utgör grunden för verksamheten.

I debatten kring utformningen av ett robust skattesystem diskuteras de bästa skattebaserna. Traditionellt åberopas beskattning av de tre F:en; Fastigheter, Föda och Fattigt folk, som är trögrörliga skattebaser och därmed bra att beskatta. Ett fastighetsföretag vars verksamhet består i att äga och förvalta eller handla med fastigheter kan med hänsyn till reglerna om och principerna för bestämmande av fast driftställe inte med lätthet förflytta sina vinstmedel till andra jurisdiktioner. Inkomster från en fastighet i Sverige inklusive inkomst från avyttring av fastighet i Sverige ska beskattas i Sverige om fastigheten ligger här i landet, jfr. 6 kap. 11 § 1 IL om att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige.

Vidare kan vi konstatera att GloBE-Regelverkets så kallade substansundantag (artikel 28 i direktivet) motiveras i kommentaren till artikel 5.3 i kommentaren till modellreglerna (s. 119)<sup>4</sup> med följande grundprincip:

“25. The policy rationale behind a formulaic, substance-based carve-out, based on payroll and tangible assets is to exclude a fixed return for substantive activities within a jurisdiction from the application of the GloBE Rules. The use of Payroll and Tangible Assets as indicators of substantive activities is justified because these factors are generally expected to be less mobile and less likely to lead to tax-induced distortions. Conceptually, excluding a fixed return from substantive activities focuses GloBE on “excess income”, such as intangible-related income, which is most susceptible to BEPS risks.”

Dessa principer har bäring på fastighetsföretag vars huvudsakliga materiella tillgångar normalt utgörs av fastigheter belägna i viss jurisdiktion och som inte kan förflyttas till lågbeskattade jurisdiktioner.

**Fastighetsägarna menar** att safe harbour-regler borde kunna utformas med utgångspunkt från bland annat principerna bakom substansundantaget. Fastighetsägarna delar emellertid inte de begränsningar av substansundantaget som stadgas i artikel 28.4 i direktivet (5 kap. 4 § i den föreslagna lagen om tilläggsskatt). I OECD:s kommentar till modellreglerna (punkt 46 i kommentaren till artikel 5.3.4) anges att begränsningsregeln syftar till att förhindra att multinationella koncerner

---

<sup>4</sup> [Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\)](#)

tillskansar sig ett substansundantag genom att investera i fast egendom. Fastighetsägarna menar att sådant missbruk i syfte att uppnå skattefördelar kan stävjas och ledning kan hämtas från EU-rättens princip om förfarandemissbruk. Se exempelvis flera mervärdesskattemål där frågor om förfarandemissbruk bedömts: C-425/06 Part Service, C-103/09 Weald Leasing och C-33/11, A.

## Tillämpningsområdet – definition av koncernbegreppet

Fastighetsägarna konstaterar att koncernbegreppet som det definieras i 2 kap. 7 § i den föreslagna lagen om tilläggsskatt endast ska gälla i den lagen. Detta betyder att svenska koncerner som omfattas av lagen om tilläggsskatt kommer att få hantera ytterligare en definition av koncern skattemässigt (jfr. t.ex. 2 kap. 5 § IL med en generell definition, samt specialregler i inkomstskattelagen med andra definitioner). Det är olyckligt.

I promemorian konstaterar regeringen följande. Den svenska koncerndefinitionen är oförändrad sedan årsredovisningslagens tillkomst 1995. Däremot har koncerndefinitionen i EU-rätten förändrats och mer anpassats mot det redovisningsmässiga begreppet. Någon motsvarande utveckling har ännu inte skett av den svenska koncerndefinitionen. Förslag på en ny koncerndefinition i årsredovisningslagen och de övriga lagar där en sådan finns har dock lämnats i juni 2022 av utredningen om skattetransparens och några redovisningsfrågor i delbetänkandet, Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor (SOU 2022:29). Den i delbetänkandet föreslagna definitionen anknyter närmare till den definition som finns i IFRS 10. Förslaget bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

**Fastighetsägarna uppmanar** regeringen att så långt möjligt harmonisera de skattemässiga koncerndefinitionerna för att underlätta för företagen och minska osäkerheten. En sådan harmonisering bör finnas på plats inför ikraftträdandet av lagen om tilläggsskatt.

## Betalning av tilläggsskatt - undantag

Enligt 6 kap. 12 § i den föreslagna lagen om tilläggsskatt sägs följande

*Den tilläggsskatt som ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet ska betala enligt 1–2 §§ avseende lågbeskattade svenska koncernenheter, inklusive den egna enheten, ska sänkas till noll under*

- 1. de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet, och*
- 2. de första fem åren som en koncern med samtliga koncernenheter i Sverige först omfattas av denna lag.*

*Femårsperioden enligt punkt 1 börjar löpa vid inledningen av det räkenskapsår då koncernen först omfattas av lagen.*

Fastighetsägarna anser att det *såvitt avser nationella koncerner* bör förtydligas att sänkningen av tilläggsskatten till 0 kr som framgår av bestämmelsen också innebär att det inte ska föreligga någon skyldighet att lämna någon tilläggsskatterapport enligt reglerna i det föreslagna 33 c kap. skatteförfarandelagen eller föreligga någon annan uppgiftsskyldighet under denna period.

Anders Holmestig  
VD Fastighetsägarna Sverige

Ulrika Hansson  
Skattejurist