



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Julia Kwapisz

Den globala skattereformen

En rättsanalytisk studie om hur de s.k. GloBE-reglerna och CFC-reglerna kan komma att påverka varandra

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 VT2022

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	8
1.1 Problembakgrund	8
1.2 Syfte och frågeställningar	10
1.3 Avgränsningar	11
1.4 Metod och material	12
1.5 Perspektiv	18
1.6 Forskningsläge	18
1.7 Terminologi	19
1.8 Disposition	20
2 INTERNATIONELL BESKATTNING	21
2.1 Inledning	21
2.2 Principer inom internationell beskattning	22
2.3 Principer inom svensk beskattning	23
2.4 Kort om dubbelbeskattningsavtal	24
2.5 Sammanfattning	26
3 CFC-REGLERNA	28
3.1 Introduktion	28
3.2 Historisk återblick	29
3.3 Tillämpningsområde	30
3.3.1 Ägande och kontrollerande av CFC-bolag	31
3.3.1.1 Rekvisitet ”kontrollerar”	32
3.3.1.2 Kapitalandelens betydelse	33
3.3.1.3 Intressegemenskap	34

3.3.2	Rekvistet lågbeskattade inkomster	35
3.3.3	Huvudregeln	35
3.3.3.1	Nettoinkomst	36
3.3.3.2	Bestämmelserna om beskattningsinträde	38
3.3.3.3	Internationell rederiverksamhet	38
3.3.3.4	Filialregeln	39
3.3.4	Kompletteringsregel I	39
3.3.4.1	Betydelsen av skatteavtal	40
3.3.4.2	Verksamheter som inte omfattas	42
3.3.5	Kompletteringsregel II	42
3.3.5.1	Kompletteringsregelns bakgrund och innebörd	42
3.3.5.2	Finns en verklig etablering?	43
3.3.6	Beskattning av delägare	44
3.4	Sammanfattning	45
4	GLOBE-REGLERNA	50
4.1	Introduktion	50
4.1.1	Historisk återblick	50
4.1.2	Pelare ett	54
4.2	Pelare två	55
4.2.1	Omfattning/tillämpningsområde	57
4.2.2	Avgöra betalningsskyldighet för eventuell top-up skatt	58
4.2.2.1	Regeln om inkluderade inkomster	58
4.2.2.2	IIR och CFC	60
4.2.2.3	Regeln om lågbeskattade betalningar	62
4.2.2.4	Regeln om extraskatt	63
4.2.3	Beräkning av den effektiva skatten	64
4.2.3.1	Beräkning av GloBE-inkomsten	65
4.2.3.2	Täckta skatter	66
4.2.3.3	Effektiv skatt per jurisdiktion	68
4.2.4	Beräkning av påfyllnadsbeskattning	69
4.2.4.1	Substansbaserat inkomstundantag	69
4.2.4.2	Kvalificerad inhemsk minimiskatt	70
4.2.4.3	Beräkning av påfyllnadsskattebelopp	70
4.2.4.4	Beskattning enligt GloBE-reglerna	71
4.3	Sammanfattning	71
5	ANALYS	76
5.1	En jämförelse	76
5.2	Hur påverkar de två regelverken varandra?	80
5.3	Ett samlat regelverk?	84
6	AVSLUTANDE KOMMENTARER	87
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	89
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	100

Summary

There is a need for change in the international tax system to be able to deal with the challenges and gaps of tax evasion due to the digital economy. The current international taxation principles are a few years old and has not been updated in accordance with the digital development that has taken place in recent years. It is therefore of the utmost importance to find out how these gaps in taxation law are to be filled.

The OECD's proposal for GloBE rules is an attempt to close the digital gap and a first step towards change. The GloBE rules are a complex set of rules partly because they undermine the principle of tax sovereignty for jurisdictions, and partly because the rules constitute a completely new taxation model that has no previous equivalent. Therefore, it is important to analyze how the regulations relate to already existing regulations that have a similar task; to prevent the transfer of profits to low-tax countries. The GloBE rules could have an impact on existing rules that counteract tax evasion, especially CFC rules. The CFC rules mean that shareholders in a foreign legal entity with low-taxed income can be liable to pay tax on the company's income.

This essay therefore aims to shed light on how the so-called GloBE rules and CFC rules affect each other from a Swedish perspective. The basis is the calculation principles in the respective regulation.

In summary, it can be said that the effects that the regulations have in the application may be considered similar; if, according to the respective calculation, it is considered that there is low-taxed income in a company (the CFC rules) or a jurisdiction (the GloBE rules), the “owner” shall be taxed. The fundamental idea is the same but there are thereafter many differences. One of the major differences is that according to the CFC rules, the partner must be taxed for the entire low-taxed income, regardless of

what the company is taxed for in the company country. Thereafter, tax credits of foreign tax may be made to avoid double taxation.

In the current wording, companies that are affected by both regulations risk being double taxed as a result of the allocation rules. Applying the two regulations in parallel can also lead to extensive work for both tax administrations and companies. The IIR of the GloBE rules also risks violating the freedom of establishment regarding the fact that there is no criterion that the regulations only apply to purely artificial arrangements, as the CFC rules have. An alternative to two parallel regulations could therefore be a single regulatory framework.

Sammanfattning

Det finns ett behov av förändring inom det internationella skattesystemet för att kunna hantera utmaningarna med skatteundandragande till följd av den digitala ekonomin. De nuvarande internationella beskattningsprinciperna har några år på nacken och är inte uppdaterade i enlighet med den digitala utvecklingen som skett på senare år. Det är därför av största vikt att komma underfund med hur dessa luckor i beskattningsrätten ska fyllas.

OECD:s förslag på GloBE-regler är ett försök att täppa till den digitala luckan och ett första steg till förändring. GloBE-reglerna är ett komplext regelverk dels på grund av att regelverket underminerar principen om skattesuveränitet för jurisdiktioner, dels att reglerna utgör en helt ny beskattningsmodell som saknar tidigare motsvarighet. Därför är det viktigt att analysera hur regelverket förhåller sig till redan befintliga regelverk som har en liknande uppgift; att förhindra förflyttning av vinster till lågbeskattade länder. GloBE-reglerna kan ha inverkan på redan existerande regler som motverkar skatteundandragande, särskilt CFC-regler.

Uppsatsen syftar därför till att belysa hur de s.k. GloBE-reglerna och CFC-reglerna påverkar varandra utifrån ett svenskt perspektiv. Detta görs med utgångspunkt i beräkningsprinciperna i respektive regelverk.

Sammanfattningsvis kan sägas att effekterna som regelverken får vid tillämpning får anses vara liknande; om det enligt respektive beräkningsprinciper anses finnas lågbeskattade inkomster i ett bolag (CFC-reglerna) eller en jurisdiktion (GloBE-reglerna) ska "ägaren" beskattas. Grundtanken är samma men det finns därutöver många skillnader regelverken emellan. En av de större är att enligt CFC-reglerna ska delägaren beskattas för hela den lågbeskattade inkomsten, oavsett vad bolaget beskattats för i bolagslandet. Därefter får avräkning göras av utländsk skatt för att undvika dubbelbeskattning.

I nuvarande lydelse riskerar företag som träffas av båda regelverken att bli dubbelbeskattade till följd av allokeringsreglerna. Att tillämpa de två regelverken parallellt kan också leda till omfattande arbete, både för skatteadministrationer och företag. Även GloBE-reglernas IIR riskerar att bryta mot etableringsfriheten gällande att det inte finns något kriterium att regelverket enbart träffar rent konstlade upplägg, som CFC-reglerna har. Ett alternativ till två parallella regelverk kan därför vara ett samlat regelverk.

Förord

Stort tack till min handledare Peter för genomläsning och kloka råd. Jag vill även tacka KPMG för en lärorik praktikperiod.

Förkortningar

ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BNP	Bruttonationalprodukt
CFC	Controlled Foreign Company
ECOFIN	Rådet för ekonomiska och finansiella frågor
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
ETR	Effective Tax Rate
EU	Europeiska unionen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
GloBE	Global Anti-Base Erosion
G7	The Group of Seven
G20	Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors
IF	Inclusive Framework on BEPS
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIR	Income Inclusion Rule
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Kap.	Kapitel

MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting
MNE	Multi-National Entities
MEUR	Miljoner euro
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD:s modellavtal	Model Tax Convention on Income and on Capital
Ref.	Referat
RF	Regeringsformen
SKV	Skatteverket
STTR	Subject To Tax Rule
SvSkT	Svensk Skattetidning
UPE	Ultimate Parent Company
USD	United States dollar
UTPR	Undertaxed Payments Rule

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Den femte juni 2021 nåddes en milstolpe inom den internationella beskattningsrätten. De s.k. G7-länderna nådde en överenskommelse vars syfte är att hindra globala bolagsjättar från att förflytta vinster till länder med mer fördelaktiga skattesatser. Efter årtal av diskussioner och möten var en reformering av det globala skattesystemet i form av anpassning till den digitala eran nära. Överenskommelsen bestod av två pelare; beskattning av digitala bolagsnärvaro och en global miniminivå på bolagsskatt.¹ Den förstnämnda delen har därefter utvidgats och fått ett bredare tillämpningsområde.² G7-länderna hoppas att den globala minimiskattesatsen ska sätta stopp för jurisdiktioner att pressa skatter för att attrahera de stora bolagsjättarna.³

Därefter gick det fort. I december 2021 publicerades OECD:s slutdokument och två dagar senare publicerade EU ett förslag på direktiv om införandet av en global minimiskatt. På presskonferensen vid publiceringen av förslaget uttalade kommissionären Gentiloni att det nya regelverket kommer etablera standarder för transparens vid användandet av skalbolag, så att bolagens eventuella missbruk enklare kan upptäckas av skattemyndigheter. Förslaget kommer i sin tur hjälpa nationella skattemyndigheter att upptäcka bolag som endast existerar på pappret. Gentiloni avslutade presskonferensen med följande ord:

“Our world has changed enormously in the last two years, and it is high time also for global taxation to change.”⁴

¹ Se Dahlberg, Svenska Dagbladet (2021).

² Se OECD (2022) Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing.

³ Se Dahlberg, Svenska Dagbladet (2021).

⁴ Se Opening remarks by Commissioner Gentiloni (2021).

Den globala minimiskattens regelverk är en del av OECD:s BEPS-projekt, som i huvudsak syftar till att motverka urholkandet av nationella skattebaser och att vinster allokeras till lågbeskattade länder med hjälp av aggressiv skatteplanering. En global minimiskatt är därför en del av motverkandet och OECD samt EU motiverar den skyndsamma hanteringen av regelverket med att den internationella beskattningsrätten måste vara följsam med den digitala utvecklingen.⁵

Det går att ifrågasätta det brådskande beteendet hos både OECD och EU sett till hur omfattande den globala skattereformen gällande en global minimiskatt är. Många av BEPS andra åtgärder har nyligen blivit implementerade och därför ännu inte hunnit utvärderas. Vidare anser Svenskt Näringsliv att alla BEPS-åtgärder måste förse oss med klarhet och inte bidra till dubbelbeskattning.⁶

I det föreslagna EU-direktivet skriver EU-kommissionen att implementeringen av de s.k. GloBE-reglerna kan ha påverkan på redan existerande regler som motverkar skatteundandragande (ATAD⁷), särskilt CFC-regler. CFC-reglerna, som innebär att delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster kan bli skattskyldig för det utländska bolagets inkomster, är en del av EU:s direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (skatteflyktsdirektivet). Reglerna har till uppgift att motverka skatteflykt och att förhindra bolag att förflytta vinster till följd av att undvika beskattning.⁸ EU-kommissionen skriver att de har undersökt hur direktivet gällande global minimiskatt ska hantera interaktionen mellan CFC och särskilt regeln om inkluderade inkomster (IIR)⁹ i GloBE-reglerna, men kommit fram till att

⁵ Se Förslag på EU-direktiv för säkerställandet av en global minimumskattesats för multinationella koncerner inom unionen (2021/0433), s. 5; OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), s. 3.

⁶ Se Svenskt Näringsliv (2019).

⁷ Eng. ”Anti Tax Avoidance Directive”, på svenska skatteflyktsdirektivet.

⁸ Se (12) Europeiska rådets direktiv 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

⁹ Eng. ”Income Inclusion Rule”.

det inte behövs någon ändring i nuvarande CFC-regler. Däremot anser kommissionen det som viktigt att tillämpa de två regelverken parallellt. I praktiken tillämpas först CFC-reglerna och därefter appliceras GloBE-reglerna.¹⁰

Enligt Svenskt Näringsliv finns det en stor risk att införandet av GloBE-reglerna kommer öka komplexiteten, den administrativa bördan för företag samt risken för dubbelbeskattning.¹¹ Utifrån EU:s föreslagna direktiv verkar kommissionen ha berört risken för dubbelbeskattning vid tillämpningen av GloBE-reglerna och CFC-reglerna, men avfärdat den utan någon närmre förklaring. Det får därför anses vara av vikt att diskutera hur dessa två regelverk, vid tillämpningen, kommer förhålla sig till varandra och om de i praktiken riskerar att leda till dubbelbeskattning för berörda bolag.

1.2 Syfte och frågeställningar

GloBE-reglerna är ett komplext regelverk som EU avser att implementera i Sverige och övriga Europa vid årsskiftet 2023. Regelverket får anses komplext dels på grund av att det underminerar principen om skattesuveränitet för jurisdiktioner,¹² dels att reglerna utgör en helt ny beskattningsmodell som saknar tidigare motsvarighet.¹³ Det kallas en global skattereform av en anledning och kommer påverka bolag världen över. Därför är det viktigt att analysera hur regelverket förhåller sig till redan befintliga regelverk som har en liknande uppgift; att förhindra förflyttning av vinster till lågbeskattade länder.

Uppsatsen syftar därför till att analysera hur de s.k. GloBE-reglerna och CFC-reglerna påverkar varandra utifrån ett svenskt perspektiv. Detta görs med utgångspunkt i beräkningsprinciperna i respektive regelverk.

¹⁰ Se Förslag på EU-direktiv, s. 2.

¹¹ Se Svenskt Näringsliv (2019).

¹² Se Näringslivets skattedelegation remissvar (2022).

¹³ Se SKV remissvar (2022).

För att uppnå syftet har följande frågeställningar besvarats i uppsatsen:

- Vilka effekter får respektive regelverk vid tillämpningen?
- Är det någon skillnad i effekten av tillämpningen för de två regelverken?
- Hur påverkar de två regelverken varandra?

1.3 Avgränsningar

I huvudsak riktar sig denna uppsats till personer med grundläggande juridiska kunskaper inom svensk och internationell beskattningsrätt.

Uppsatsen innehåller därför inte någon genomgång av EU-rättens inflytande över svensk rätt eller av dubbelbeskattning och åtgärder mot denna. Läsaren förutsätts ha viss förståelse för OECD:s arbete med det s.k. BEPS-projektet avseende internationella skattefrågor. Uppsatsen är därför avgränsad till att endast omfatta den första åtgärds punkten avseende den digitala ekonomin, vilken den globala minimiskatten är en del av.

Pelare ett¹⁴ och pelare två¹⁵ är två omfattande och komplexa regelverk. Med anledning av detta har en avgränsning ansetts nödvändig gällande att enbart fokusera på ett av regelverken; pelare två. Pelare ett redogörs för på ett övergripande plan men uppsatsen ger ingen ingående eller fördjupad inblick i regelverket. Istället fokuserar uppsatsen endast på pelare två, alltså GloBE-reglerna, och dess förhållande till CFC-reglerna.

Eftersom EU lämnat ett förslag på direktiv gällande en global minimiskatt har detta varit det underlag som främst använts vid beskrivandet av GloBE-reglerna. Eftersom det föreslagna direktivet så småningom förväntas bli svensk rätt och har företräde framför OECD:s material har OECD:s slutdokument gällande global minimiskatt i sin tur avgränsats från förevarande uppsats. I de situationer direktivet inte givit ett tillfredsställande

¹⁴ Eng. ”Pillar One”.

¹⁵ Eng. ”Pillar Two”.

svar har det däremot varit nödvändigt att närmare studera vad OECD:s slutdokument med tillhörande kommentarer säger i frågan. Eftersom direktivet är baserat på OECD:s slutdokument får detta anses som ett välfungerande arbetssätt.

I samband med de s.k. ECOFIN-mötena inom EU har flera medlemsländer framfört sin oro gällande den snäva tidsramen. Mycket talar därför för att det föreslagna direktivet kommer implementeras först vid årsskiftet 2023. OECD:s GloBE-regler och dess tidsplan är för närvarande oförändrad.¹⁶ Eftersom jag utgår från direktivet har jag använt EU:s föreslagna tidsram för implementering löpande i texten. OECD:s implementeringsplan lämnas därför därhän.

Uppsatsens syfte är att redogöra för hur beräkningen görs enligt respektive regelverk. Eftersom förslag på direktivet är omfattande sett till sitt innehåll, samt regelverkets nuvarande stadiet vad gäller implementering och att det krävs ytterligare förtydliganden, så har de delar av regelverket som inte berör beräkningsprinciperna uteslutits. Av den anledningen ger uppsatsen inte någon fördjupad inblick i de mer komplexa delarna av regelverken, utan fokus har istället lagts på att redogöra grundligt för beräkningsprinciperna enligt respektive regelverk.

Uppsatsen berör slutligen endast den direkta bolagsbeskattningen. Den indirekta beskattningen och beskattning av fysiska personer lämnas därför därhän.

1.4 Metod och material

Uppsatsens syfte är att beskriva två regelverk där det ena redan tillämpas i Sverige och det andra som Sverige har för avsikt att implementera under år 2024. Därför har främst den rättsdogmatiska metoden använts. Det går att

¹⁶ Se exempelvis Protokoll ECOFIN (6976/22); Protokoll ECOFIN (7709/22).

ifrågasätta valet av den rättsdogmatiska metoden eftersom GloBE-reglerna fortfarande endast är på förslagsstadiet och ännu inte har implementerats. Regelverket är däremot tänkt att implementeras i svensk rätt till följd av EU:s förslag på direktiv så fort det har röstats igenom, vilket väntas göras nu under år 2022. Därför anser jag att även om det inte är gällande rätt i skrivande stund är det på god väg att bli svensk gällande rätt. Därtill är CFC-reglerna redan en del av svensk gällande rätt och för att kunna jämföra de båda systemen tillämpas samma metod för att ge en så rättvis bild som möjligt. Därför får den rättsdogmatiska metoden vara en välfungerande metod i förevarande uppsats.

Det finns ingen entydig eller allmänt accepterad definition av vad rättsdogmatisk metod är, men traditionellt brukar metodens syfte beskrivas som att fastställa gällande rätt eller att hitta lösningen på ett rättsligt problem genom tillämpning av en rättsregel.¹⁷ Tillvägagångssättet för att fastställa gällande rätt är att studera de allmänt accepterade rättskällorna. Dessa rättskällor utgörs av lagtext, rättspraxis, förarbeten och juridisk doktrin. Genom att analysera de accepterade rättskällorna får resultatet anses avspegla vad som utgör gällande rätt.¹⁸

Vad gäller GloBE-reglerna har jag i största möjliga mån försökt använda mig av primärkällor i form av utkast och slutdokument från EU-kommissionen samt OECD. Detta eftersom de utgör de tillförlitligaste källorna enligt rättskällevärdet.¹⁹ Det ska dock poängteras att de två dokumenten endast är utkast, vilket egentligen inte är en primärkälla enligt den rättsdogmatiska metoden. Däremot, eftersom det inte finns något färdigt regelverk och det enda som finns att tillgå är utkast vad gäller GloBE-reglerna, så får utkastens anses vara primärkällor i det här fallet.

¹⁷ Se Sandgren (2021) s. 51; Kleineman (2018) s. 21.

¹⁸ Se Kleineman (2018) s. 21 och 26.

¹⁹ Se Nääv & Zamboni (2018) s. 21; Sandgren (2018) s. 48 ff.

I de situationer som jag behövt vägledning gällande översättning har jag sökt mig vidare till sekundärkällor. Beskrivningen av de svenska CFC-reglerna görs enligt ovan beskrivna metod, eftersom de är svensk gällande rätt.

Det är också viktigt att upprepa att skillnaden mellan CFC-reglerna och GloBE-reglerna är att de förstnämnda redan är en del av svensk lagstiftning, medan GloBE-reglerna ännu inte är implementerade i svensk rätt. GloBE-reglerna är, som tidigare nämnt, för närvarande endast utkast både hos OECD och EU, vilket innebär att regelverket inte är fullständigt. Det är något jag behövt ta hänsyn till genom arbetets gång och därför har en uppdatering skett i redogörelsen av GloBE-reglerna när något ändrats.

På grund av att GloBE-reglerna ännu inte är gällande rätt har jag fått i viss mån använda mig av en bredare och mer kritisk version av den rättsdogmatiska metoden, vilken är den rättsanalytiska metoden. Den rättsanalytiska metoden erbjuder en större omfattning av material som normalt inte omfattas av rättskällevärde, såsom föreskrifter, tidningsartiklar och underrättspraxis.²⁰ Även om jag främst utgått från förslaget till EU-direktiv har jag till viss del använt mig av OECD:s slutdokument med tillhörande kommentarer innehållande GloBE-reglerna samt andra behjälpliga dokument för att få förståelse för regelverket. Dessa dokument har däremot endast använts när jag inte fått ett tillfredsställande svar från förslaget på direktivet. Direktivförslaget har under arbetets gång varit min främsta källa och OECD:s slutdokument har endast använts som utfyllnad, vilket beskrivits under avsnitt 1.3.

Material från OECD omfattas inte av den traditionella rättskällevärde och har därför inte det primära rättskällevärde som bl.a. lagtext har. Jag har ändå valt att använda mig av OECD:s material vid behov eftersom de är ledande i arbetet inom den internationella beskattningsrätten. Som tidigare nämnt är

²⁰ Se Sandgren (2018) s. 50 f.

det OECD som tagit fram det aktuella regelverket som EU-kommissionen utarbetat direktivet från och därför är materialet användbart för att i sin tur tolka och få djupare förståelse för artiklarna i direktivet.

HFD har uttalat sig gällande vilket tolkningsvärde kommentarerna till OECD:s modellavtal har vid tolkning av intern rätt när den interna rätten anses ofullständig. Även om förevarande uppsats inte utgår från OECD:s modellavtal och dess kommentarer har rättsfallet ändå betydelse i detta fall då det går att utläsa när vägledning kan hämtas från material från OECD i allmänhet. I målet HFD 2016 ref. 23 konstaterade domstolen att vägledning kan inhämtas från OECD och deras kommentarer. Enligt Rick får domstolens uttalande anses vara tillämpligt även vid användning av andra typer av icke-bindande uttalanden från OECD, men Rick ställer sig frågande till om det finns någon gräns för vilket material som kan användas. Bl.a. går det att fundera kring om material måste uppnå en viss status inom OECD för att "kvalificera" sig som relevant tolkningsmaterial.²¹ Jag anser ändå att OECD:s slutdokument får anses vara någon form av doktrin och eftersom den interna rätten för närvarande är ofullständig vad gäller GloBE-reglerna är det ett korrekt tillvägagångssätt att utgå från OECD:s material.

Anledningen är att det så småningom, genom EU-direktivet så fort det röstas igenom, kommer implementeras i svensk rätt. Som tidigare nämnt är förslag på direktivet baserat på OECD:s slutdokument och i de fall där artiklarna är identiska finns det all anledning att inhämta vägledning från OECD. Eftersom förslag på direktivet inte är något minimidirektiv får jag utgå från att det förväntade direktivet kommer att implementeras i svensk rätt i sin helhet och därför får OECD:s slutdokument vara ett aktuellt tolkningsverktyg.

Regelverket är, som tidigare nämnts, nytt och ännu inte implementerat eller införlivat i svensk rätt. Regelverket är heller inte helt färdigutvecklat varken inom OECD och EU, vilket gör att materialet vad gäller

²¹ Se Rick, SvSkT (2016), s. 544.

samhällskonsekvenser är begränsat. Därför får den rättsanalytiska metoden anses användbar dels eftersom en större mängd material inkluderas, dels eftersom metoden öppnar upp utrymmet för fri argumentation om hur regelverk borde vara utformade. Detta innebär att fokus kan ligga både på vad gällande rätt är och vad den borde vara.²² Den rättsanalytiska metoden har därför använts dels vid analysen av respektive regelverk, dels vid jämförelsen mellan de två regelverken.

Både CFC-reglerna och GloBE-reglerna har, som tidigare nämnt, en EU-rättslig koppling och därför behöver en viss diskussion gällande EU-rättslig metod göras. År 1995 gick Sverige med i EU och det innebar bl.a. en ny autonom rättsordning som den svenska interna rätten behöver förhålla sig till. EU-domstolen fastslog tidigt att EU-rätten har företräde framför nationella regler om regelkonflikt skulle uppstå.²³ Det innebär i praktiken att svensk intern rätt måste ta hänsyn till samt vara förenlig med EU-rätten. Det i sin tur innebär att EU-rättsliga källor behöver tas hänsyn till vid en analys av vad som utgör svensk gällande rätt.²⁴ Att EU-rätten betraktas som en autonom rättsordning får betydelse för hur den EU-rättsliga metoden ska förstås. Enligt Reichel beskrivs den EU-rättsliga metoden som ett tillvägagångssätt för att hantera EU-rättsliga källor.²⁵ Förevarande uppsats använder däremot ett svenskt perspektiv och kommer inte att analysera EU-rätten på beskrivna sätt. CFC-reglerna är redan en del av svensk lagstiftning och även om viss hänsyn behöver tas till EU-lagstiftningen så skrivs uppsatsen utifrån ett svenskt perspektiv. Det görs därutöver ingen bedömning eller analys av hur de två regelverken kommer appliceras i andra EU-länder eller på EU-nivå. Ett ytterligare argument till varför EU-rättslig metod inte är aktuell i förevarande uppsats är att det inte finns något ytterligare material utöver förslaget på direktivet vad gäller GloBE-reglerna då de ännu inte införlivats vare sig Sverige eller EU. Istället är det endast

²² Se Sandgren (2018) s. 50 ff.; Nääv & Zamboni (2018) s. 36 f.

²³ Se Reichel (2018) s. 111 med däri angivna hänvisningar till mål 26/62 Van Gend en Loos och mål 6/64 Costa mot E.N.E.L.

²⁴ Jfr Reichel (2018) s. 109.

²⁵ Se Reichel (2018), s. 109.

beräkningsprinciperna i regelverket som ska analyseras och jämföras med beräkningsprinciperna i CFC-reglerna, som redan är en del av svensk rätt.

För att få en allsidig bild av rättsläget och finna synpunkter på både det nya regelverket och CFC-reglerna har doktrin behandlats. Kritik från andra skribenter har redogjorts för och refererats tydligt till när dessa framförts.²⁶ Något kort ska också sägas om valet av remissvar som redogörs för i kapitel 4. När förslag på direktivet skickades ut på remissrunda uttalade sig ett flertal olika remissinstanser. De remissvar som valts ut i förevarande uppsats är de som berörde både GloBE-reglerna och CFC-reglerna i sina svar. Resterande remissvar har bortsetts från eftersom de ansetts som irrelevanta för uppsatsens syfte då CFC-reglerna inte nämndes.

Därutöver har ett flertal nyhetsartiklar använts från både svenska och internationella tidskrifter. Materialet har främst använts för att tolka det nya regelverket. För att förstå de praktiska konsekvenserna av de båda regelverken har artiklar från redovisnings- och skatterådgivningsbyråer varit särskilt hjälpsamma, även om det mestadels handlat om spekulationer.

En svårighet med förevarande uppsats har varit den ständiga uppdateringen på området. OECD:s slutdokument publicerades den 20 december 2021, EU:s förslag på direktiv publicerades den 22 december 2021, kommentarer och exempel till slutdokumentet publicerades den 14 mars 2022, etc. Det innebär att det kontinuerligt utkommer nytt material och nya förtydliganden om vad respektive bestämmelse innebär samt hur tillämpningen ska göras. Därför är det viktigt att nämna att mot denna bakgrund görs förbehållet att uppsatsen avser rättsläget till och med den 1 maj 2022.

²⁶ Se Sandgren (2018) s. 50 ff.; Nääv & Zamboni (2018) s. 36 f.

1.5 Perspektiv

Uppsatsen är skriven utifrån ett svenskt perspektiv. Uppsatsen redogör för hur effekten av tillämpningen av respektive regelverk kommer bli i Sverige. Vidare utgår uppsatsen från de svenska CFC-reglerna och GloBE-reglerna jämförs därför inte med något annat lands CFC-regler. GloBE-reglerna ska också så småningom implementeras i svensk lagstiftning och därför behöver ett svenskt perspektiv appliceras för att analysera regelverkens effekter i förhållande till varandra.

Det ska även nämnas att eftersom GloBE-reglerna och dess implementering är en internationell fråga så har uppsatsen vid redogörelsen av GloBE-reglerna även till viss del skrivits ur ett internationellt perspektiv.

1.6 Forskningsläge

Eftersom GloBE-regelverket ännu inte är implementerat är området ringa utforskat, särskilt vad gäller det svenska området. Även om det skrivits en hel del om OECD:s slutdokument och dess föregångare ”blueprintsen” är det få som berört relationen mellan GloBE-reglerna och de svenska CFC-reglerna. Det har nämnts i förbifarten i vissa remissvar från bl.a. Näringslivets skattedelegation²⁷, men någon djupgående analys verkar ännu inte ha gjorts. Även inom svensk litteratur är materialet gällande GloBE-reglerna skalt. Det finns desto mer om CFC-reglerna, eftersom de är en del av svensk rätt, men en jämförelse mellan de två regelverken på ett djupgående plan har inte gjorts. På den internationella fronten har det utforskats i större grad. OECD har varit drivande i utvecklingen och det är deras publikationer som påverkar forskningsläget i hög grad. Det finns också artiklar och viss doktrin som behandlar den globala minimiskattesatsen.²⁸ Många revisions- och redovisningsbyråer håller sig ständigt uppdaterade på skatteområdet och har därför uttalat sig i ett flertal

²⁷ Se exempelvis Näringslivets skattedelegation remissvar (2022).

²⁸ Se exempelvis Hongler & Pistone, IBFD (2015); Farri (2021); Pistone & Weber (2019).

artiklar med visst analytiskt inslag, även om analyserna tenderar att vara generella. Artiklarna är också oftast av internationell karaktär och djupdyker inte särskilt i hur svenska bolag kan komma att påverkas mer än i generella drag.²⁹ Tidigare forskning gällande global minimiskatt har framförallt behandlat den internationella aspekten. Forskningen har utöver det fokuserat på effekten av det kommande regelverket och inte särskilt på hur regelverket förhåller sig till andra, liknande regelverk.

Förevarande uppsats utgår från ett svenskt perspektiv och sätter GloBE-reglerna i relation till de svenska CFC-reglerna. Därmed avviker denna uppsats från tidigare forskning. Det tål också att upprepas att regelverket är nytt och icke implementerats, vilket innebär att det ännu inte har hunnit analyseras i alltför stor uträkning.

1.7 Terminologi

Det ska även kort nämnas något om terminologin i förevarande uppsats. GloBE-reglerna har ännu ingen svensk översättning och därför har det varit min uppgift i förevarande uppsats att översätta vissa av de begrepp som används i reglerna och som ännu är oklara. Jag vill därför poängtera att översättningarna är mina egna och inte officiella i många av fallen. Till exempel har jag använt mig av begreppet ”pelare två” istället för ”Pillar Two”. Jag har ansett det nödvändigt att översätta centrala begrepp av den anledningen att regelverket så småningom ska bli svensk lagstiftning. Genom översättningarna har jag också försökt beskriva effekten av terminologierna, t.ex. har begreppet ”top-up tax” översatts till påfyllnadsskatt då det är en slags extraskatt som toppmodern får ”fylla ut” sin koncerns lågbeskattade inkomster med. Ett ytterligare exempel är begreppet ”Subject to Tax Rule” som översatts till ”Regeln om extraskatt”. När jag har översatt begrepp som är centrala för beräkningsprinciperna i

²⁹ Se exempelvis KPMG-rapport (2022); PwC (2022); EY (2022).

GloBE-reglerna har den engelska termen angetts i en fotnot första gången som begreppet används.

1.8 Disposition

För att skapa en förståelse för hur CFC-reglerna och GloBE-reglerna förhåller sig till varandra presenterar uppsatsens första del en redogörelse av internationella beskattningsprinciper (kapitel 2). Efter den internationella beskattningsrättsgenomgången redogör uppsatsen för CFC-reglerna och dess beräkning. I redogörelsen för CFC-reglerna kommer också en beskrivning av effekten av regelverkets tillämpning göras (kapitel 3). Därefter presenteras GloBE-reglerna och en redogörelse för dess beräkningsprinciper. Även effekten av regelverkets tillämpning berörs för att påvisa likheten med CFC-reglerna (kapitel 4). I nästföljande kapitel görs en analys av de två regelverken och hur dessa förhåller sig till samt påverkar varandra. Även alternativa lösningar till de två regelverken presenteras (kapitel 5). Slutligen redovisas några avslutande kommentarer för att tydliggöra uppsatsens slutsatser (kapitel 6).

2 Internationell beskattning

2.1 Inledning

Det finns ingen egentlig definition av vad som avses med internationell skatterätt idag, utan det är fortfarande jurisdiktionerna själva som utformar sina respektive skattesystem. Det finns därför ingen internationellt harmoniserad skattelagstiftning.³⁰ Enligt Lindencrona får internationell skatterätt avse den del av skatterätten som har internationell anknytning. Intern rätt kan därför delas in i ”rent intern skatterätt” och ”intern internationell skatterätt”. Intern internationell skatterätt är sådan lagstiftning som har internationell anknytning, t.ex. vilka kriterier som konstituerar obegränsad skattskyldighet i Sverige för en fysisk person, som i Sverige återfinns i IL.³¹ I och med globalisering och internationalisering av ekonomin har skatterätten fått en större internationell koppling.³²

Utöver jurisdiktionernas interna rätt, s.k. unilateral lagstiftning, finns lagstiftning mellan jurisdiktioner, s.k. bilateral lagstiftning, på den internationella skatterättens område. Det är främst dubbelbeskattningsavtal som menas men det finns även andra bilaterala samarbeten, såsom inom EU. Skatteavtal ingås mellan stater och är av folkrättslig karaktär. Avtalens främsta uppgift är att undvika dubbelbeskattning i de situationer där mer än en jurisdiktion har beskattningsanspråk på samma inkomst. Många av dessa avtal är baserade på OECD:s modellavtal för inkomster och kapital³³, vilket innebär att majoriteten av världens skatteavtal har stora likheter. Modellavtalet saknar däremot någon juridiskt bindande verkan och utgör bara rekommendationer för avtalens utformning.³⁴

³⁰ Se Dahlberg (2020), s. 31.

³¹ Se Lindencrona (2004), s. 23.

³² Se Dahlberg (2020), s. 31 f.

³³ Eng. ”OECD Model Tax Convention on Income and on Capital”.

³⁴ Se Dahlberg (2020), s. 31 f.

2.2 Principer inom internationell beskattning

I beskattningssituationer när fler än en jurisdiktion har skatteanspråk finns det en risk för dubbelbeskattning. För att motverka detta har två huvudsakliga principer utarbetats för att hantera jurisdiktionernas skatteanspråk, hemvistprincipen och källstatsprincipen. Det är inte ovanligt att båda principerna används av en jurisdiktion som grund för beskattningsanspråk. Hemvistprincipen innebär att en person som är obegränsat skattskyldig i en jurisdiktion är skattskyldig för alla dennes inkomster världen över i jurisdiktionen i fråga. T.ex. om en person är obegränsat skattskyldig i Sverige är denne skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige, oavsett vilken jurisdiktion de härstammar från. Principen tar därmed sikte på skattesubjektets anknytning till en viss jurisdiktion.³⁵ När det gäller ett aktiebolag brukar hemvisten grundas på antingen var bolaget har sitt säte eller där bolaget är registrerat. Med bolagets säte menas där bolagets ledning utövas och med registrering avses den formella bolagsregistreringen.³⁶ I Sverige tillämpas registreringsprincipen.³⁷ Jurisdiktioner använder sig av olika kriterier beträffande fysiska och juridiska personer vid fastställandet av beskattningsanspråk enligt hemvistprincipen, men enligt Dahlberg kan det allmänt sägas att det krävs en stark anknytning till en jurisdiktion för att beskattning enligt hemvistprincipen ska bli aktuell.³⁸

Källstatsprincipen å sin sida tar sikte på skatteobjektets anknytning till en viss jurisdiktion. Om en inkomst anses ha tillräcklig anknytning till jurisdiktionen i fråga kan den anses skattepliktig även om personen inte har en sådan stark anknytning till jurisdiktionen för att anses vara obegränsat skattskyldig. Personen, eller skattesubjektet, får därmed anses begränsat skattskyldig i jurisdiktionen.³⁹ En av de vanligare situationerna när

³⁵ Se Dahlberg (2020), s. 33 f.

³⁶ Se Dahlberg (2019), s. 25.

³⁷ Se 6 kap. 3 § IL.

³⁸ Se Dahlberg (2020), s. 33 f.

³⁹ Se Ibid., s. 33.

källstatsprincipen blir tillämplig är när företag har ett fast driftställe i jurisdiktionen i fråga. Fast driftställe är den skatterättsliga termen för filial och är inte någon självständig juridisk person. Företaget anses dock ändå ha en stark närvaro i jurisdiktionen. Definitionen av fast driftställe återfinns i artikel 5 i OECD:s modellavtal och beskrivs som en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.⁴⁰ Om ett företag anses ha ett fast driftställe i en jurisdiktion beskattas det för vissa inkomster med anknytning till jurisdiktionen. Skattskyldigheten är också begränsad till att omfatta inkomster som uttryckligen framgår av lagstiftning.⁴¹

Utöver hemvistprincipen och källstatsprincipen finns det ytterligare beskattningsprinciper som tillämpas av jurisdiktioner för att fastställa beskattningsrätten vid gränsöverskridande situationer. Två exempel är territorialprincipen och nationalitetsprincipen. Territorialprincipen innebär att en jurisdiktion beskattar en person för de inkomster som har tillräcklig anknytning till jurisdiktionen i fråga. Källstatsprincipen kan därför anses vara en tillämpning av territorialprincipen. Nationalitetsprincipen å sin sida innebär att en jurisdiktion beskattar dess medborgare utifrån grunden att de är medborgare, oavsett var de uppehåller sig eller varifrån deras inkomster härrör. USA är en av få stater som tillämpar principen i sin interna inkomstbeskattning.⁴²

2.3 Principer inom svensk beskattning

Inom svensk beskattningsrätt finns ett antal viktiga grundprinciper som skattesystemet bygger på. En av dessa principer är legalitetsprincipen, vilket innebär att ingen skatt får tas ut utan stöd i lag. Legalitetsprincipen finns stadgad i 1 kap. 1 § 3 st. regeringsformen (RF) och har till syfte att skydda den enskilde mot övergrepp från det allmänna. Det mest centrala inom

⁴⁰ Se Dahlberg (2019), s. 26.

⁴¹ Se SKV, (2021), Vad innebär internationell dubbelbeskattning?

⁴² Se Dahlberg (2020), s. 33 f.

legalitetsprincipen är föreskriftkravet som innebär att skatt bara får tas ut om det finns lagstöd för det. Det innebär i praktiken att det finns ett krav på skriven rätt.⁴³

Utöver legalitetsprincipen tillämpas också kravet på förutsägbarhet och proportionalitetsprincipen. Kravet på förutsägbarhet innebär att rättstillämpningen inte får vara godtycklig, eftersom den då riskerar att bli oförutsägbar samt förlora den legitimitet som krävs för att medborgare ska känna tillit för den dömande makten. Inom skatterätten och dess doktrin betonas kravet på förutsägbarhet särskilt eftersom en skattskyldig måste kunna förutse de skatterättsliga konsekvenserna av sitt handlande.⁴⁴

Proportionalitetsprincipen innebär att det allmänna ska göra välavvägda avvägningar mellan det allmännas och den enskildes intressen innan en åtgärd vidtas. Det betyder att åtgärden inte får vara mer långtgående än nödvändigt och åtgärden får bara vidtas om resultatet står i rimlig proportion till de olägenheter som åtgärden orsakar för den enskilde.⁴⁵

2.4 Kort om dubbelbeskattningsavtal

Eftersom jurisdiktioner vanligtvis använder sig av både hemvistprincipen och källstatsprincipen är det inte ovanligt att jurisdiktioners skatteanspråk kolliderar. Om en person är föremål för beskattning för samma inkomst i minst två stater under samma tidsperiod föreligger en juridisk dubbelbeskattningsituation.⁴⁶ Ett klassiskt exempel är när ett företag har hemvist i en jurisdiktion och har ett fast driftställe i en annan. Företaget är dessutom begränsat skattskyldigt i jurisdiktionen där det fasta driftstället finns.⁴⁷

⁴³ Se Hultqvist, (1995), s. 424 f.

⁴⁴ Se exempelvis SOU 1993:62 s. 77 ff.; Hultqvist, SvSkT (1998), s. 763 ff.

⁴⁵ Se SKV (2022), Förvaltningsrättsliga principer.

⁴⁶ Se Dahlberg (2020), s. 33 f.

⁴⁷ Se Dahlberg (2019), s. 28.

För att undanröja alternativt lindra dubbelbeskattningen används skatteavtal mellan de två jurisdiktioner med beskattningsanspråk på den aktuella inkomsten. De två jurisdiktionerna fördelar genom skatteavtal beskattningsrätten dem emellan och är förpliktigade att sätta ned sina egna beskattningsanspråk i enlighet med skatteavtalen.⁴⁸ I skatteavtalen används oftast avräkningsmetoden eller friställningsmetoden för att undanröja dubbelbeskattning och det är vanligtvis hemvistjurisdiktionen som ser till att dubbelbeskattningen undanröjs. Avräkningsmetoden innebär att den erlagda utländska skatten avräknas från den inhemska skatten i hemvistjurisdiktionen. Friställningsmetoden innebär istället att den utländska inkomsten undantas från beskattning i hemvistjurisdiktionen och är därför inte med vid beräkningen av skatten. Sverige tillämpar vanligtvis avräkningsmetoden.⁴⁹

Skatteavtalen är folkrättsliga traktat, vilket innebär att rättsförhållandet jurisdiktionerna emellan regleras av folkrätten. Som exempel så tillämpar Sverige, precis som ett flertal andra jurisdiktioner, ett s.k. dualistiskt synsätt på den internationella rätten. Det innebär att folkrätten och den interna rätten utgör två separata rättssystem som existerar parallellt och samtidigt. Det i sin tur innebär att skatteavtal behöver införlivas genom en införlivandelag i den interna rätten för att kunna tillämpas. Någon automatisk tillämplighet förekommer därmed inte.⁵⁰

Majoriteten av dagens skatteavtal är utformade utifrån OECD:s modellavtal⁵¹, vilket har resulterat i en harmonisering av medlemsstaternas skatteavtal. Även om modellavtalet inte är bindande fungerar det som ett ramverk för både medlemsstater som icke-medlemsstater världen över vid ingående av skatteavtal.⁵² I anslutning till modellavtalet har OECD också utvecklat kommentarer⁵³ till avtalets respektive artiklar som utvecklar

⁴⁸ Se Hilling (2016), s. 34 f.

⁴⁹ Se Dahlberg (2019), s. 28.

⁵⁰ Se Dahlberg (2020), s. 281.

⁵¹ Se OECD (2017) Model Tax Convention on Income and on Capital.

⁵² Se Hilling (2016), s. 35.

⁵³ Se OECD (2017) Model Tax Convention on Income and on Capital.

modellavtalets terminologi samt återger bakgrunden till bestämmelserna. Kommentarer kan därför användas som tolkningsverktyg för ingångna skatteavtal. Internationellt råder uppfattningen att OECD:s kommentarer utgör ett viktigt hjälpmedel vid tolkning av skatteavtal.⁵⁴ Precis som modellavtalet är även kommentarerna icke-bindande för medlemsstater och domstolar. Bestämmelserna behöver implementeras eller inkorporeras i nationell rätt för att bli bindande.⁵⁵

2.5 Sammanfattning

Trots avsaknad av definition kan den internationella skatterätten anses utgöras av intern internationell skatterätt samt skatteavtalsrätten. Den internationella rätten präglas och regleras av folkrätten. För länder som tillämpar ett dualistiskt synsätt, vilket Sverige gör, krävs att skatteavtal och andra internationella överenskommelser införlivas i den nationella rätten för att bli bindande.

De traditionella skatterättsprinciperna som en jurisdiktion grundar sitt skatteanspråk på är hemvistprincipen och källstatsprincipen. I de fall en person är föremål för beskattning för en inkomst i minst två jurisdiktioner under en och samma tidsperiod föreligger en juridisk dubbelbeskattningssituation. Grunden är att de två principerna kan ge flera jurisdiktioner beskattningsanspråk på en och samma inkomst. För att undanröja alternativt lindra detta dubbelbeskattningsanspråk tillämpas skatteavtal mellan de aktuella staterna. De vanligaste metoderna för att undanröja dubbelbeskattning är avräkningsmetoden och friställningsmetoden. Det är vanligtvis hemvistjurisdiktionen som undanröjer dubbelbeskattningen och Sverige tillämpar främst avräkningsmetoden. Majoriteten av skatteavtalen är utformade utifrån OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer. Modellavtalet och dess

⁵⁴ Se Dahlberg (2020), s. 285.

⁵⁵ Se Tjernberg (2018), s. 114 ff.

kommentarer är därför viktiga tolkningsverktyg vid tillämpning av skatteavtal.

Utöver nämnda skatterättsprinciper finns det ett flertal andra principer inom svensk beskattning, såsom legalitetsprincipen och principen om förutsägbarhet. Även proportionalitetsprincipen har en viktig roll inom svensk beskattningsrätt och principerna syftar till att skydda den enskilde mot det allmänna i form av föreskriftskrav och begäran av proportionering från staten.

3 CFC-reglerna

Först inleds kapitlet med en historisk återblick och syftet med CFC-reglerna förklaras. Därefter redogörs för hur CFC-reglerna och dess beräkningsprinciper tillämpas. För att tydliggöra beräkningen och på ett pedagogiskt sätt visa hur beräkningen görs återfinns slutligen ett beräkningsexempel i sista avsnittet i förevarande kapitel.

3.1 Introduktion

I och med att den internationella ekonomin blir alltmer globaliserad ger det stora möjligheter för företag att såväl migrera som att investera i utlandet, direkt eller genom andra bolag. Det i sin tur ger även möjligheter till skatteplanering. För att motverka aggressiv skatteplanering finns det ett antal regelverk som har till uppgift att försvåra för juridiska personer att undvika beskattning. Ett av de viktigaste regelverken i svensk intern rätt som syftar till att skydda den svenska skattebasen är CFC-reglerna.⁵⁶

CFC-reglerna har till syfte att motverka skatteplanering i de fall där juridiska eller fysiska personer undviker beskattning genom ett led av utländska bolag.⁵⁷ Svenska moderföretag beskattas som huvudregel inte för utländska dotterbolags inkomster förrän dessa inkomster tagits ”hem” till Sverige. Det vanligaste sättet att ta hem inkomster är genom utdelning. Ett utländskt dotterbolag går med vinst och moderföretaget beskattas först när bolaget erhållit utdelning från dotterbolaget. Att beskattning i Sverige först görs i ett senare skede är ett uttryck för principen om uppskov med beskattningen av dotterbolagsvinster. Ur svenskt perspektiv finns det dock en risk att svenska företag bedriver sin verksamhet genom lågbeskattade utländska företag för att undvika beskattning i Sverige. Vinsten kommer endast beskattas om dotterbolaget väljer att dela ut vinsten till moderbolaget

⁵⁶ Se Lodin m.fl. (2021), s. 554.

⁵⁷ Se Prop. 2003/04:10 s 44.

och även då kan utdelningen vara skattefri om andelen är näringsbetingad. Det är liknande situationer som är bakgrunden till Sveriges CFC-lagstiftning.⁵⁸

Både EU och OECD har, som tidigare nämnt, varit drivande i arbetet att motverka internationell skatteflykt. Inom BEPS-projektet har fokus främst varit de stora företagen och deras möjligheter till oönskad skatteplanering samt skatteflykt. Ett direktiv som är särskilt viktigt inom området är Europeiska rådets direktiv 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (skatteflyktsdirektivet). Sverige har implementerat direktivet i de regelverk som ansetts nödvändigt, vilket bland annat är CFC-lagstiftningen.⁵⁹ Skatteflyktsdirektivet är ett minimidirektiv, vilket betyder att det endast anger en miniminivå för utformningen av nationell rätt. Medlemsländerna får därför ha strängare CFC-lagstiftning än vad som stadgas i direktivet.⁶⁰

3.2 Historisk återblick

Sveriges CFC-lagstiftning infördes år 1990 och viktiga förändringar gjordes därefter både år 2004 och år 2019. Införandet av CFC-lagstiftningen var motiverat utifrån avskaffandet av de svenska valutarestriktionerna som påbörjades år 1989. Valutarestriktionerna fungerade som ett slags skydd mot internationell skatteflykt och CFC-reglerna fyllde därmed den lucka i lagstiftningen som uppstod efter avskaffandet.⁶¹

Den stora omarbetningen av CFC-reglerna som gjordes år 2004 innebar att reglerna generellt avsåg att förhindra eller försvåra transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer som syftar till att minska den

⁵⁸ Se Dahlberg (2020), s. 187.

⁵⁹ Se Lodin m.fl. (2021), s. 555.

⁶⁰ Se art. 3 skatteflyktsdirektivet.

⁶¹ Se Dahlberg, (2019), s. 98.

svenska skattebasen.⁶² 2004 års CFC-lagstiftning skulle uppfylla flera syften där ett av dem var att förhindra att den utökade skattefriheten för vinster vid avyttring av näringsbetingade andelar utnyttjas för att ta hem lågbeskattade vinstmedel till Sverige utan någon påföljande beskattning i Sverige.⁶³

Nästa stora förändring av CFC-lagstiftningen gjordes i och med implementeringen av skatteflyktsdirektivet år 2019. Eftersom direktivet innehåller regler som till viss del avvek från den svenska CFC-lagstiftningen behövde de svenska reglerna anpassas till direktivets minimikrav.⁶⁴

3.3 Tillämpningsområde

Huvudregeln vid företagsbeskattning är att ett utländskt bolag ska beskattas för sitt resultat i det land där det är beläget. CFC-reglerna är därför ett undantag från huvudregeln att bolag endast är obegränsat skattskyldiga i det land där de är belägna. Det är däremot viktigt att notera att det inte är bolaget självt som beskattas i Sverige, utan dess ägare. I grova drag innebär CFC-reglerna att ägaren i Sverige blir direkt beskattad för den vinst som bolaget arbetat upp.⁶⁵

Enligt IL är det endast en utländsk juridisk person som kan vara ett CFC-bolag. Den utländska juridiska personen ska ha lågbeskattade inkomster, samtidigt som delägarna ska bli beskattade i Sverige för sin andel av överskottet.⁶⁶

Bestämmelserna för delägare i ett s.k. CFC-bolag finns i 39 a kap. IL. Syftet med lagstiftningen är att en delägare som är bosatt eller registrerad i Sverige inte ska kunna erhålla skatteförmåner genom att investera i

⁶² Se Dahlberg, (2020), s. 187.

⁶³ Se Ibid., s. 189.

⁶⁴ Se Dahlberg, (2019), s. 38.

⁶⁵ Se Lodin m.fl. (2021), s. 556.

⁶⁶ Se 39 a kap. 1 § IL.

inkomstbringande verksamhet via ett utländskt bolag i en lågbeskattad jurisdiktion.⁶⁷ Rättsföljden av CFC-lagstiftningen framgår av 39 a kap. 13 § IL och innebär att hela den lågbeskattade inkomsten ska beskattas. En delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster är skattskyldig i Sverige för så stor andel av överskottet i nämnda utländska juridiska person som motsvarar delägarans kapitalandel.

3.3.1 Ägande och kontrollerande av CFC-bolag

CFC-bolag är begränsat skattskyldiga i Sverige eftersom de är utländska juridiska personer. De är skattskyldiga för vissa uppräknade inkomster, såsom inkomst från fast driftställe. För att undvika dubbelbeskattning hos CFC-bolaget och dess delägare finns det en bestämmelse som anger att CFC-bolaget inte är skattskyldigt för den del av inkomsterna som delägare är skattskyldiga för enligt CFC-reglerna.⁶⁸

Med delägare menas en skattskyldig fysisk eller juridisk person som antingen äger eller kontrollerar minst 25 procent av CFC-bolagets kapital eller röster, s.k. direkt ägande. Den fysiska eller juridiska personen behöver själv inte inneha eller kontrollera 25 procent utan kan anses som delägare om den tillsammans med personer i en intressegemenskap uppnår 25 procent, vilket benämns indirekt ägande.⁶⁹ Indirekt ägande infördes år 2004 och innebär att inkomster hos ett utländskt företag, som ägs av en svensk juridisk eller fysisk person genom ett eller flera utländska juridiska personer, kan CFC-beskattas trots bristen på direkt ägande.⁷⁰ Enligt SKV:s uppfattning är det den delägare som "ligger närmast" de utländska juridiska personerna som CFC-beskattas. SKV framför också att saknas vidare betydelse om de utländska juridiska personerna mellan CFC-bolaget och delägaren CFC-beskattas i sitt hemland.⁷¹

⁶⁷ Se Prop. 2003/04:10 s. 44.

⁶⁸ Se 6 kap. 12 § IL.

⁶⁹ Se 39 a kap. 2 § IL.

⁷⁰ Se 39 a kap. 4 § IL.

⁷¹ Se SKV (2022), Beskattning av CFC-bolag och dess delägare.

Bedömningen av vem som anses vara delägare görs vid utgången av delägarrens beskattningsår.⁷² Någon proportionering ska inte göras även om ägarförhållandena har ändrats under året. Inte heller ska någon hänsyn tas till om personen omfattas av CFC-reglerna endast en del av beskattningsåret.⁷³ Delägaren ska ta upp sin andel det beskattningsår som utgår samtidigt som CFC-bolagets beskattningsår. Om de inte har samma beskattningsår ska överskottet tas upp det beskattningsår som utgår närmast efter CFC-bolagets beskattningsår.⁷⁴ CFC-bolagets beskattningsår bestäms av lagstiftningen i den stat där CFC-bolaget hör hemma. Om sådan period saknas räknar man räkenskapsåret i den staten som beskattningsår.⁷⁵

Både obegränsat och begränsat skattskyldiga kan träffas av CFC-reglerna. En begränsat skattskyldig ska däremot endast anses som delägare om andelarna är knutna till ett fast driftställe.⁷⁶

3.3.1.1 Rekvisitet ”kontrollerar”

Vad som menas med kontroll av andelar är alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande. Utöver direkt och indirekt ägande som medför kontroll, kan andra former av faktiskt inflytande omfattas. Ett exempel är kontroll som uppstår vid lån.⁷⁷

Vidare anses företag inneha kontroll genom ägande eller andelar i juridisk person och som genom avtalsförhållanden har ensamt bestämmande inflytande över personen. Samma sak gäller när bestämmande inflytande uppkommer genom föreskrift i bolagsordning, bolagsavtal eller jämförliga stadgar. Det görs däremot undantag för pantavare. Delägarbegreppet är även vidare än så, eftersom överförande av ägandet till trustar, utländska

⁷² Se 39 a kap. 2 § IL.

⁷³ Se SKV (2022), Beskattning av CFC-bolag och dess delägare.

⁷⁴ Se 39 a kap. 13 § tredje stycket IL.

⁷⁵ Se 39 a kap. 12 § IL.

⁷⁶ Se 39 a kap. 2 § andra stycket IL.

⁷⁷ Se Prop. 2003/04:10 s. 54.

stiftelser eller i samband med tecknandet av utländska kapitalförsäkringar anses kontrollen i vissa situationer kvarstå hos tidigare ägare. Delägaren kan anses ha kontrollen genom vissa villkor i t.ex. en kapitalförsäkring.⁷⁸

Det finns inga exakta regler för att fastställa det faktiska inflytandet och en bedömning får göras mot bakgrund av omständigheterna i varje enskilt fall. Regeringen anser att gränsdragningsfrågor därför slutligen får avgöras i rättspraxis.⁷⁹

3.3.1.2 Kapitalandelens betydelse

En delägars kapitalandel har betydelse för om CFC-reglerna blir tillämpliga genom indirekt ägande, men den har också betydelse för hur stor andel av CFC-bolagets inkomster som delägaren ska beskattas för. Vid bedömningen av hur stor andel en delägare ska beskattas för utgår lagstiftaren därför från delägarens kapitalandel.⁸⁰ Motivet bakom bestämmelsen är att syftet med CFC-reglerna är att beskatta avkastningen som kapitalandelen ger i Sverige, eftersom den annars hade lågbeskattats i landet där CFC-bolaget är hemmahörande.⁸¹

Vid indirekt ägande räknas kapitalandelen respektive rösterna. Kapitalandelen beräknas utifrån produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan. Varje kapitalandel i ägarkedjan multipliceras med varandra för att få fram en sammanlagd kapitalandel. Röstandelarna bestäms istället utifrån den lägsta röstandelen som förekommer i något led av ägarkedjan. Om den lägst förekomna röstandelen överstiger 25 procent omfattas delägaren av CFC-reglerna.⁸² I propositionen ges två exempel som illustrerar beräkningen av indirekt ägande avseende kapitalandel och röstandel:⁸³

⁷⁸ Se Prop. 2003/04:10, s. 54.

⁷⁹ Se Ibid, s. 54 f.

⁸⁰ Se 39 a kap. 13 § IL.

⁸¹ Se Prop. 2003/04:10, s. 54 f.

⁸² Se 39 a kap. 4 § IL; Lodin m.fl. (2021), s. 556.

⁸³ Se Prop. 2003/04:10 s. 57.

Det första exemplet har följande förutsättningar; anta att en svensk person A innehar 50 procent av andelarna i utländsk juridisk person B. B äger i sin tur 60 procent av andelarna i lågbeskattad utländsk juridisk person C. A:s kapitalandel i C uppgår därmed enligt 39 a kap. 4 § IL till 30 procent (0,5 x 0,6). Ägarandelen överstiger 25 procent och CFC-beskattning kan därför bli aktuell.

Det andra exemplet berör röstandelar och har följande förutsättningar; En svensk person A innehar 30 procent av rösterna i utländsk juridisk person B. B innehar i sin tur 50 procent av röstandelarna i lågbeskattad utländsk juridisk person C. A:s röstandel i C uppgår till 30 procent och röstandelen överstiger därmed 25 procent. CFC-beskattning kan därför bli aktuell.

3.3.1.3 Intressegemenskap

Som tidigare nämnt ska även andelar som innehas eller kontrolleras av personer i intressegemenskap till delägaren beaktas.⁸⁴ Syftet med bestämmelsen är för att det i annat fall hade varit alltför enkelt att kringgå CFC-reglerna genom att sprida ut ägande och inflytande till närstående.⁸⁵

IL förtydligar begreppet ”intressegemenskap” och listar ett antal olika personer som anses vara i intressegemenskap med varandra:

- moderföretag och dotterföretag eller om personerna står i huvudsak under gemensam ledning.
- juridisk person som direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av kapital eller röster i annan juridisk person.
- fysisk person som direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av kapital eller röster i juridisk person.

⁸⁴ Se 39 a kap. 2 § IL.

⁸⁵ Se Dahlberg (2020), s. 192.

- juridiska personer där en och samma fysisk eller juridisk person direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av kapital eller röster.
- närstående personer.⁸⁶

Vid bedömningen av om personer står under gemensam ledning anses närstående personer utöva ett gemensamt inflytande. Samma synsätt tillämpas om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person. Den fysiska personens närstående anses därmed vara i intressegemenskap med den juridiska personen.⁸⁷

Begreppet närstående regleras i 2 kap. 22 § IL och innefattar make eller maka, förälder, mor- och farförälder, avkomling, avkomlings make eller maka, syskon, syskons make eller maka och avkomling samt dödsbo.

3.3.2 Rekvisitet lågbeskattade inkomster

CFC-reglerna blir tillämpliga först när den utländska juridiska personen har lågbeskattade inkomster. Enligt IL finns det tre sätt att avgöra om en inkomst är lågbeskattad:

- huvudregeln⁸⁸
- kompletteringsregel I⁸⁹
- kompletteringsregel II⁹⁰

3.3.3 Huvudregeln

För att fastställa om nettoinkomsten hos CFC-bolaget är lågbeskattad görs en fiktiv svensk skatteberäkning.⁹¹ Nettoinkomsten anses lågbeskattad om

⁸⁶ Se 39 a kap. 3 § IL.

⁸⁷ Se Ibid.

⁸⁸ Se 39 a kap. 5-6 §§ IL.

⁸⁹ Se 39 a kap. 7 § IL.

⁹⁰ Se 39 a kap. 7 a § IL.

⁹¹ Se Carneborn, Inkomstskattelagen, kommentar till 39 a kap. 5 § (2021-10-13, Norstedts Juridik), JUNO.

den inte beskattats eller om den är lindrigare beskattad än beskattningen som skulle gjorts i Sverige om 55 procent av nettoinkomsten utgjort överskott av näringsverksamhet för svenskt aktiebolag med motsvarande verksamhet i Sverige.⁹² Beräkningen ser ut enligt följande när den svenska bolagsskattesatsen är 20,6 procent: $0,55 \times 0,206 = 11,33$ procent.⁹³

All utländsk skatt som betalats av CFC-bolaget och som kommit eller kan komma att tillgodoräknas delägare eller utdelningsmottagare från CFC-bolaget ska inte tas med i beräkningen.⁹⁴ Anledningen till att detta undantas är på grund av s.k. imputationssystem som syftar till att undvika ekonomisk dubbelbeskattning. Reglerna utgör avräkning av underliggande bolagsskatt och om delägare kan tillgodoföras sådan skatt skulle den utländska juridiska personens skatt helt eller delvis elimineras. Malta är ett av de länder som tillämpar imputationssystem.⁹⁵

3.3.3.1 Nettoinkomst

För att utländska juridiska personer ska kunna ha lågbeskattade inkomster krävs det att de har en positiv nettoinkomst. Om en utländsk juridisk person har ett underskott kan det inte vara ett CFC-bolag.⁹⁶

Inkomstberäkningen ska göras med utgångspunkt i den utländska juridiska personens resultat- och balansräkning. Det har ingen betydelse vilka regler som resultat- och balansräkningarna ska vara upprättade efter. Det som är avgörande är att redovisningen innehåller tillförlitliga uppgifter som är tillräckliga för beskattningen.⁹⁷ Med tillförlitliga uppgifter menas att redovisningen granskats av en revisor som motsvarar svenska redovisningsregler. Om redovisningen uppfyller EU:s direktiv på området bör kriterierna anses vara uppfyllda, med eventuellt några enklare

⁹² Se 39 a kap. 5 § IL.

⁹³ Se SKV (2022), Beskattning av CFC-bolag och dess delägare.

⁹⁴ Se 39 a kap. 5 § fjärde stycket IL.

⁹⁵ Se Prop. 2017/18:296 s. 89.

⁹⁶ Se 39 a kap. 5 § andra stycket IL.

⁹⁷ Se 39 a kap. 11 § tredje stycket IL.

justeringar.⁹⁸ Om redovisningen gjorts i utländsk valuta ska den räknas om till svensk valuta. Om det inte är möjligt ska omräkningen göras på annat lämpligt sätt.⁹⁹

Vid beräkningen av nettoinkomsten ska en utländsk juridisk person behandlas som ett svenskt aktiebolag med motsvarande inkomster i Sverige.¹⁰⁰ Regler som tillämpas är bland annat skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar om personen äger sådana andelar och förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.¹⁰¹ Även bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas¹⁰². Inkomst som motsvarar ägda andelar i delägarbeskattad juridisk person i utlandet ska också ingå i nettoinkomsten.¹⁰³ Samtliga inkomster i den utländska juridiska personen ska tas med i beräkningen, oavsett om de är lågbeskattade eller inte.¹⁰⁴

Vissa inkomster ska därefter undantas från nettoinkomsten, såsom inkomster som den utländska juridiska personen själv blir beskattad för i Sverige med stöd av andra svenska bestämmelser¹⁰⁵, avdrag för avsättning till periodiseringsfond¹⁰⁶ och avdrag för allmän skatt till utländsk stat¹⁰⁷. Exempel på beskattning enligt andra bestämmelser är inkomst från fast driftställe i Sverige.¹⁰⁸

Vid beräkning av nettoinkomsten får avdrag göras för uppkomna underskott under de tre närmast föregående åren om delägaren var delägare vid utgången av respektive beskattningsår.¹⁰⁹ Ett underskott ska beräknas på

⁹⁸ Se Prop. 2010/11:165 del 2 s. 1251; Prop. 2003/04:10 s. 136.

⁹⁹ Se 39 a kap. 11 § andra stycket IL.

¹⁰⁰ Se 39 a kap. 10 § första stycket IL.

¹⁰¹ Se Carneborn, Inkomstskattelagen, kommentar till 39 a kap. 10 § (2021-10-13, Norstedts Juridik), JUNO.

¹⁰² Se 18 kap. 14 § IL.

¹⁰³ Se Carneborn, Inkomstskattelagen, kommentar till 39 a kap. 10 § (2021-10-13, Norstedts Juridik), JUNO.

¹⁰⁴ Se Carneborn, Inkomstskattelagen, kommentar till 39 a kap. 5 § (2021-10-13, Norstedts Juridik), JUNO.

¹⁰⁵ Se 39 a kap. 10 § andra stycket IL.

¹⁰⁶ Se 39 a kap. 6 § IL.

¹⁰⁷ Se 16 kap. 19 § IL.

¹⁰⁸ Se Prop. 2003/04:10 s. 89.

¹⁰⁹ Se 39 a kap. 6 § IL.

samma sätt som ett överskott. Regeln innebär att när ett tidigare års underskott utnyttjas kan det innebära att en utländsk juridisk persons nettoinkomst är negativ och därmed inte omfattas av CFC-lagstiftningen.¹¹⁰ Normalt sett finns det ingen begränsning för hur länge ett underskott kan rulla vidare, utan det är ett undantag som finns i CFC-reglerna. Det finns däremot ingen tidsbegränsning för exempelvis kapitalförluster på delägarrätter, men de får endast kvittas mot kapitalvinster i delägarrätter.¹¹¹

3.3.3.2 Bestämmelserna om beskattningsinträde

Om delägaren inte var skattskyldig för CFC-bolagets inkomst det föregående beskattningsåret ska skattemässiga anskaffningsvärden och utgifter för tillgångar och förpliktelser bestämmas enligt bestämmelserna om beskattningsinträde.¹¹² Bestämmelserna kan bli aktuella om andel i CFC-bolaget förvärvats av icke skattskyldig i Sverige eller om det inte gjorts någon CFC-besättning tidigare år då bolaget hade negativa resultat.¹¹³ Beskattningsinträdet infaller vid början av beskattningsåret¹¹⁴ och delägare kan därför ha olika anskaffningsvärden på tillgångarna vid beräkningen av nettoinkomsten om de förvärvat sina andelar under olika år.¹¹⁵

3.3.3.3 Internationell rederiverksamhet

Inkomster från internationell rederiverksamhet som finns hos den utländska juridiska personen är undantagna från CFC-reglerna, även om verksamheten är lågbeskattad. För att inkomsterna ska vara undantagna krävs det att delägaren eller annan juridisk person som hör hemma inom EES och är i intressegemenskap med delägaren bedriver rederiverksamhet i utlandet.¹¹⁶ En utländsk juridisk person anses bedriva rederiverksamhet när den hyr ut

¹¹⁰ Se Prop. 2003/04:10 s. 128.

¹¹¹ Se 48 kap. 26 § IL.

¹¹² Se 20 a kap. 1 § IL.

¹¹³ Se 20 a kap. 1 § första stycket, andra punkten IL.

¹¹⁴ Se Prop. 2003/04:10 s. 128.

¹¹⁵ Se SKV (2022) Beskattning av CFC-bolag och dess delägare.

¹¹⁶ Se 39 a kap. 8 § IL.

fartyg utan besättning till det svenska moderbolaget i samma koncern enligt Skatterättsnämnden.¹¹⁷ Fasta driftställen som anses utgöra självständiga juridiska personer enligt filialregeln omfattas inte av undantaget.¹¹⁸ Syftet med undantaget är att förhindra de kvarvarande svenska rederierna med internationell verksamhet att flytta hela sin verksamhet utomlands.¹¹⁹

3.3.3.4 Filialregeln

Om utländsk juridisk person med svensk delägare har ett fast driftställe i annan stat än sin hemstat ska det fasta driftstället behandlas som en självständig juridisk person, om driftställets resultat inte beskattas hos den utländska juridiska personen i dess hemstat. Bedömningen om ett fast driftställe föreligger ska göras enligt intern rätt¹²⁰, vilket innebär att definitionen av fast driftställe som ska användas är den som återfinns i 2 kap. 29 § IL.¹²¹ Definitionen av fast driftställe är i sin tur baserad på definitionen som finns i OECD:s modellavtal.¹²²

Om ett fast driftställe bedöms vara en självständig juridisk person ska en separat CFC-prövning göras av driftställets inkomster.¹²³ Det fasta driftstället anses hemmahörande i den stat där driftstället befinner sig.¹²⁴

3.3.4 Kompletteringsregel I

Den första av de två kompletteringsreglerna innebär att nettoinkomsten inte ska anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen är hemmahörande och skattskyldig i ett område som är uppräknat på en specifik lista, som återfinns i bilaga 39 a IL, och inte omfattas av där angivna undantag.¹²⁵ Det finns därefter inget krav på hur verksamheten

¹¹⁷ Se SRN 2005-07-04.

¹¹⁸ Se 39 a kap. 9 § IL.

¹¹⁹ Se Dahlberg (2020), s. 199.

¹²⁰ Se 39 a kap. 9 § första stycket IL.

¹²¹ Se Dahlberg (2020), s. 199.

¹²² Se art. 5 OECD (2017) Model Tax Convention on Income and on Capital.

¹²³ Se Prop. 2003/04:10 s. 83.

¹²⁴ Se 39 a kap. 9 § andra stycket IL.

¹²⁵ Se 39 a kap. 7 § första stycket IL.

bedrivs eller om personen i praktiken faktiskt betalar någon skatt. En sådan situation kan uppkomma om den utländska juridiska personen bedriver skattemässigt gynnad verksamhet som inte är undantagen enligt listan i bilaga 39 a IL. De jurisdiktioner som är med på listan har den svenska lagstiftaren funnit oproblematiska och avsikten är att listan ska revideras kontinuerligt. Det sker däremot sällan i praktiken.¹²⁶ Listan uppdaterades år 2018 till följd av införandet av skatteflyktsdirektivet¹²⁷ och senaste uppdateringen gjordes år 2021.¹²⁸

Listan i bilaga 39 a IL, som kallas vita listan, är geografiskt indelad i fem världsdelar; Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien. De stater eller delar av stater som är belägna i respektive världsdel redovisas där de är geografiskt placerade. Om en stat är belägen i två världsdelar ska respektive del anges under respektive världsdel för att omfattas av listan i sin helhet. Ett exempel är Turkiet som både redovisas under Europa och Asien.¹²⁹

Under Europa framgår det för vilka stater CFC-beskattning kan bli aktuell och är markerat antingen genom att den aktuella staten är undantagen från kompletteringsregelns område eller att vissa hemmahörande inkomster företag förvärfvar där är undantagna. För Afrika och Asien räknas de stater upp för vilka CFC-beskattning alltid eller i vissa fall kan bli aktuell. Det markeras på samma sätt som under Europa. Vad gäller Amerika och Oceanien uppräknas de stater där det inte sker någon CFC-beskattning, med undantag för att vissa inkomster från dessa stater kan bli CFC-beskattade.¹³⁰

3.3.4.1 Betydelsen av skatteavtal

Huvudregeln är att om fullständigt skatteavtal finns mellan Sverige och en annan stat kan kompletteringsregel I endast bli tillämplig på sådana

¹²⁶ Se Lodin m.fl. (2021), s. 557.

¹²⁷ Se Carneborn, Inkomstskattelagen, kommentar till 39 a kap. 7 § (2021-10-13, Norstedts Juridik), JUNO.

¹²⁸ Se SFS 2020:1072 Lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

¹²⁹ Se Prop. 2003/04:10 s 72 f.

¹³⁰ Se Bilaga 39 a till IL.

inkomster som omfattas av skatteavtalet.¹³¹ Det finns några undantag, såsom att kompletteringsregeln inte omfattar de företagsformer och verksamheter som nämns i protokollet till skatteavtalet med Luxemburg.¹³² Undantagen kallas för uteslutningsartiklar och det är en del av svensk skatteavtalspolitik att införa sådana. Artiklarna kan antingen rikta in sig mot skattesubjekt eller skatteobjekt. Om artiklarna är subjektinriktade utesluts lågbeskattade utländska juridiska personer från det aktuella skatteavtalets förmåner eller tillämpningsområde. Om de istället är objektsinriktade utesluts lågbeskattade inkomster helt från tillämpningsområdet.¹³³

De gemensamma drag som går att urskilja bland oacceptabla beskattningssystem är främst inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra immateriella rättigheter som lågbeskattas i jämförelse med den normala inkomstskatten i landet i fråga (t.ex. Kroatien, Kenya och Peru). Det kan också vara inkomst som inte beskattas i det aktuella landet eftersom inkomsten inte anses härröra därifrån (t.ex. Panama, Kuwait och Singapore). Även inkomst som kan vara föremål för ”avdrag för fiktiv ränta”¹³⁴ anses som oacceptabel.¹³⁵

De stater som inte finns med på listan undantas inte genom kompletteringsregeln och huvudregeln blir istället tillämplig. Det innebär att om en inkomst inte anses ha beskattats enligt en acceptabel beskattningsnivå enligt kompletteringsregeln måste inkomsten även vara lågbeskattad enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL.¹³⁶

¹³¹ Se 39 a kap. 7 § andra stycket IL.

¹³² Se Prop. 2003/04:10 s 72.

¹³³ Se Dahlberg (2020), s. 197.

¹³⁴ Eng. ”notional interest deduction”.

¹³⁵ Se Dahlberg (2020), s. 197.

¹³⁶ Se Prop. 2003/04:10 s. 72.

3.3.4.2 Verksamheter som inte omfattas

Inkomster som är undantagna från kompletteringsregelns tillämpningsområde ska CFC-beskattas även om staten ifråga är med på listan i bilaga 39 a IL. Sådana inkomster är t.ex. inkomst som inte är beskattad med den normala inkomstskatten i den berörda staten, inkomst som inte beskattats i berörd stat över huvud taget eftersom den inte anses härröra därifrån samt inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet.¹³⁷ De verksamheter som inte omfattas anses inte ha en acceptabel beskattningsnivå.

Inom EES har inkomst från bank- och finansieringsrörelse samt försäkringsverksamhet en begränsning då begreppen endast omfattar inkomster för att direkt eller indirekt finansiera eller försäkra risker för företag den utländska juridiska personen är i intressegemenskap med, enligt 14 kap. 20 § IL.¹³⁸ Anledningen till den förmånliga begränsningen är att en mer generell användning av de svenska CFC-reglerna mot personer verksamma inom lågskatteregimer belägna inom EES skulle kunna strida mot EU-rätten.¹³⁹ Fasta driftställen som anses utgöra självständiga juridiska personer enligt filialregeln omfattas därför inte.¹⁴⁰

3.3.5 Kompletteringsregel II

3.3.5.1 Kompletteringsregelns bakgrund och innebörd

Om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat inom EES, där den utgör en verklig etablering, och om den bedriver affärsmässig verksamhet i landet ska nettoinkomsten inte anses lågbeskattad. Detta gäller även om den utländska juridiska personens nettoinkomst anses som lågbeskattad enligt huvudregeln och inte är undantagen enligt kompletteringsregel I.¹⁴¹ Den nu beskrivna kompletteringsregel II infördes

¹³⁷ Se Bilaga 39 a till IL.

¹³⁸ Se Prop. 2003/04:10 s. 68.

¹³⁹ Se Ibid., s. 64 ff.

¹⁴⁰ Se Ibid., s. 83.

¹⁴¹ Se 39 a kap. 7 a § IL.

efter EU-domstolens avgörande i målet C-196/04 Cadbury Schweppes.¹⁴² Domen är en av de viktigare på EU-skatterättens område och EU-domstolen prövade i målet den brittiska CFC-lagstiftningen. Domstolen fann att CFC-beskattningen innebar en negativ särbehandling av utländska bolag då ägare till brittiska företag inte beskattades för bolagets resultat. Denna särbehandling av utländska bolag och personer kunde endast rättfärdigas om den riktade sig mot endast konstlade etableringar som syftade till att uppnå skattefördelar.¹⁴³

3.3.5.2 Finns en verklig etablering?

Till följd av Cadbury Schweppes-domen har utländska juridiska personer getts en möjlighet att visa att en verklig etablering föreligger, för att i sin tur inte omfattas av CFC-reglerna. Det är delägaren själv som har bevisbördan. Vid bedömningen om verklig etablering föreligger ska hänsyn tas till samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet.¹⁴⁴

Vissa omständigheter anses dock vara av särskild vikt, vilka är om bolaget har egna resurser i hemstaten i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet, har egna resurser i hemstaten i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten samt har personal som självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten.¹⁴⁵ Även om omständigheterna inte framgår uttryckligen av lagtext är bestämmelsen utformad på vis att samtliga relevanta omständigheter ska beaktas.¹⁴⁶ Verksamheter ska i normalfallet kräva exempelvis kontor och viss kontorsutrustning, men det finns inget särskilt krav på att lokalen ska vara ägd. Det är tillräckligt att den utländska juridiska personen förfogar över utrymmet. Syftet med regleringen är att kunna särskilja företag som endast har en postbox i

¹⁴² Se Prop. 2007/08:16.

¹⁴³ Se C-196/04 Cadbury Schweppes; Lodin m.fl. (2021), s. 558.

¹⁴⁴ Se Prop. 2007/08:16 s. 16.

¹⁴⁵ Se 39 a kap. 7 a § andra stycket IL.

¹⁴⁶ Se Prop. 2007/08:16 s. 16.

etableringsstaten från de verkliga företagen.¹⁴⁷ Även förfogande över personal som har nödvändig kompetens beaktas särskilt. Syftet med att särskild hänsyn ska tas till egen personal är att verksamheten ska bedrivas i egen regi och utan inflytande från moderbolag eller annat koncernbolag.¹⁴⁸ Vidare har det normalt ingen betydelse om ägarna beslutar om allmänt hållna riktlinjer och anvisningar riktade till personalen, antingen genom styrelsen eller stämman. Det kan däremot få betydelse för helhetsbedömningen om det finns inskränkningar för personalen att företräda företaget i förhållande till tredje man.¹⁴⁹

3.3.6 Beskattning av delägare

Delägaren är skyldig att beskattas för så stor andel av överskottet som motsvarar dennes andel av den utländska juridiska personens kapital. Alla delägare, oavsett om de är fysiska eller juridiska, ska ta upp sin andel av bolagets inkomster och utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁵⁰

Vid bedömningen av vem som anses vara delägare är det förhållandena vid utgången av delägarens beskattningsår som är avgörande. De som är delägare vid beskattningsårets utgång är därmed skattskyldiga för sin andel av CFC-bolagets överskott.¹⁵¹

Beräkningen av den lågbeskattade inkomsten görs som huvudprincip på samma sätt som när bedömningen görs för att avgöra om den utländska juridiska personens inkomst är lågbeskattad. Utgångspunkten är den utländska juridiska personens resultat- och balansräkningar.¹⁵²

¹⁴⁷ Se Prop. 2007/08:16 s 21.

¹⁴⁸ Se Ibid.

¹⁴⁹ Se Ibid.

¹⁵⁰ Se 39 a kap. 13 § IL.

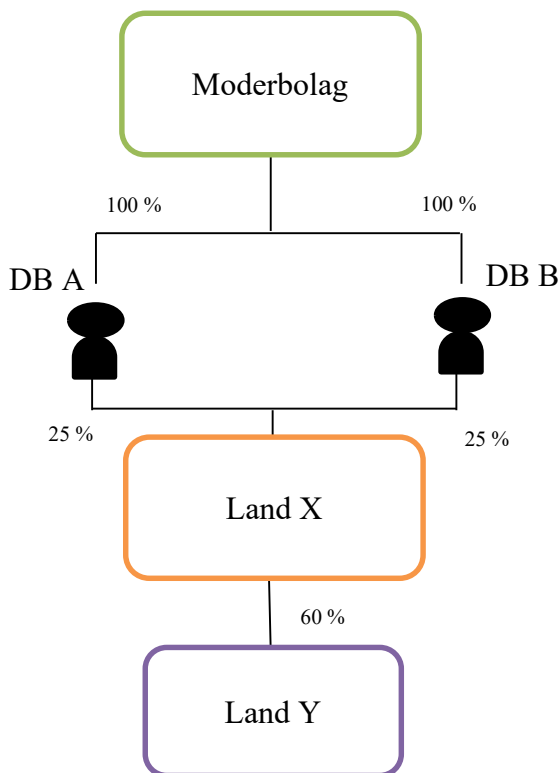
¹⁵¹ Se 39 a kap. 13 § tredje stycket IL.

¹⁵² Se 39 a kap. 13 § första stycket IL.

Delägaren får undantagsvis också göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond och delägaren får bara göra avdrag för det underskott som drogs av vid prövningen av om inkomsten var lågbeskattad.¹⁵³

3.4 Sammanfattning

För att tydliggöra hur beräkningen ska göras består sammanfattningen av ett beräkningsexempel. Beräkningen är ett förenklat exempel och det är endast ett bolag som beräkningen utgår från samt en delägare.



DB A är en svensk juridisk person som äger 25 procent av andelarna i den utländska juridiska personen i land X och har varit delägare i många år. DB B är systerföretag till DB A och äger också 25 procent av andelarna i den utländska juridiska personen i land X. Bolaget i land X äger i sin tur 60 procent av andelarna i den utländska juridiska personen i land Y. Bolaget i land Y misstänks ha lågbeskattade inkomster och DB A är därför möjligen

¹⁵³ Se 39 a kap. 13 § andra stycket IL.

föremål för CFC-beskattning. En beräkning behöver göras om DB A kan anses vara delägare till bolaget i land Y och om det finns en svensk beskattningsrätt till de eventuella lågbeskattade inkomsterna.

Med delägare menas en skattskyldig fysisk eller juridisk person som antingen äger eller kontrollerar minst 25 procent av CFC-bolagets kapital eller röster, s.k. direkt ägande. Den fysiska eller juridiska personen behöver själv inte inneha eller kontrollera 25 procent, utan kan anses som delägare om de tillsammans med personer i en intressegemenskap uppnår 25 procent vilket benämns indirekt ägande.¹⁵⁴ Eftersom DB B är systerföretag till DB A, till följd av att moderbolaget äger 100 % av både DB A och DB B, ska även dennes andel tas med i beräkningen. De äger tillsammans 50 % av bolaget i land X.

En delägars kapitalandel har betydelse för om CFC-reglerna blir tillämpliga, men den har också betydelse för hur stor andel av CFC-bolagets inkomster som delägaren ska beskattas för. Kapitalandelen beräknas utifrån produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan.¹⁵⁵ Beräkningen i detta fall blir därför $0,5 \times 0,6 = 30 \%$. DB A ska därför anses som delägare i det lågbeskattade bolaget i land Y.

Därefter ska en beräkning göras för att se om bolaget i land Y har lågbeskattade inkomster. Först och främst görs beräkningen enligt huvudregeln. För att undersöka om nettoinkomsten hos CFC-bolaget är lågbeskattad görs en fiktiv svensk skatteberäkning. Nettoinkomsten anses lågbeskattad om den inte beskattats eller om den är lindrigare beskattad än beskattningen som skulle gjorts i Sverige, om 55 procent av nettoinkomsten utgjort överskott av näringsverksamhet för svenskt aktiebolag med motsvarande verksamhet i Sverige. Beräkningen ser ut enligt följande när

¹⁵⁴ Se avsnitt 3.3.1.

¹⁵⁵ Se avsnitt 3.3.1.2.

den svenska bolagsskattesatsen är 20,6 procent: $0,55 \times 0,206 = 11,33$ procent.¹⁵⁶

Vid beräkningen av nettoinkomsten ska en utländsk juridisk person behandlas som ett svenskt aktiebolag med motsvarande inkomster i Sverige. Regler som tillämpas är bland annat skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar om personen äger sådana andelar och förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.¹⁵⁷ Bolaget i land Y har skattefria utdelningar om 10 och skattefria kapitalvinster om 5. De skattefria utdelningarna är inte skattefria i Sverige och ska därför subtraheras från resultatet före skatt. De skattefria kapitalvinsterna är däremot skattefria även i Sverige och ska därför bortses från.

Vissa inkomster ska därefter undantas från nettoinkomsten, såsom inkomster som den utländska juridiska personen själv blir beskattad för i Sverige med stöd av andra svenska bestämmelser, avdrag för avsättning till periodiseringsfond och avdrag för allmän skatt till utländsk stat.¹⁵⁸ Bolaget i land Y har ett fyra år gammalt underskott om 15. Enligt CFC-reglerna får avdrag för underskott endast göras för från de tre föregående beskattningsåren.¹⁵⁹ Underskottet om 15 ska därför adderas till resultatet.

	Resultat före skatt (MEUR)	Skatt (MEUR)	Effektiv skatt (%)
Land Y	200 - 10 + 15	20	
Summa	205	20	9,76 %

Enligt ovanstående tabell har bolaget i land Y blivit lindrigare beskattat än gränsen om 11,33 procent, vilket innebär att bolagets nettoinkomst anses

¹⁵⁶ Se avsnitt 3.3.3.

¹⁵⁷ Se avsnitt 3.3.3.1.

¹⁵⁸ Se Ibid.

¹⁵⁹ Se Ibid.

vara lågbeskattad. Bolaget i land Y bedriver heller inte någon internationell rederiverksamhet¹⁶⁰ och är inget fast driftställe¹⁶¹.

Eftersom inkomsten är lågbeskattad enligt huvudregeln blir nästa steg att se om någon av de två kompletteringsreglerna är tillämpliga. Om bolaget i land Y omfattas av någon av kompletteringsreglerna kan delägaren ändå undvika CFC-beskattning. Den första av de två kompletteringsreglerna innebär att nettoinkomsten inte ska anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen är hemmahörande och skattskyldig i ett område som är uppräknat på vita listan och inte omfattas av där angivna undantag.¹⁶² Land Y finns inte med på listan i bilaga 39 a IL, vilket innebär att kompletteringsregel I inte är tillämplig.

Om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat inom EES, där den utgör en verklig etablering, och om den bedriver affärsmässig verksamhet i landet ska nettoinkomsten inte anses lågbeskattad. Detta gäller även om den utländska juridiska personens nettoinkomst anses som lågbeskattad enligt huvudregeln och inte är undantagen enligt kompletteringsregel I.¹⁶³ Det är delägaren som har bevisbördan i detta avseende. Vid bedömningen av om verklig etablering föreligger ska hänsyn tas till samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet. Relevanta omständigheter är t.ex. att kontor finns, förfogande över personal med nödvändig kompetens i egen regi och utan inflytande från moderbolag.¹⁶⁴

DB A lyckas inte visa att bolaget i land Y utgör en verklig etablering då det finns ett alltför stort inflytande från bolaget i land X. Den andra kompletteringsregeln är därmed inte tillämplig. Delägaren ska därför CFC-beskattas.

¹⁶⁰ Se avsnitt 3.3.3.3.

¹⁶¹ Se avsnitt 3.3.3.4.

¹⁶² Se avsnitt 3.3.4.

¹⁶³ Se avsnitt 3.3.5.1.

¹⁶⁴ Se avsnitt 3.3.5.2.

Delägaren är skyldig att beskattas för så stor andel av överskottet som motsvarar dennes andel av den utländska juridiska personens kapital. Inkomster och utgifter ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Beräkningen av överskottet av den lågbeskattade inkomsten görs som huvudprincip på samma sätt som när bedömningen görs för att avgöra om den utländska juridiska personens inkomst är lågbeskattad. Utgångspunkten är den utländska juridiska personens resultat- och balansräkningar.¹⁶⁵

Hela den lågbeskattade inkomsten ska därmed beskattas. Precis som i föregående tabell utgår beräkningen från resultat före skatt enligt redovisningen, vilket är 200. I dessa 200 ingår både de skattefria utdelningarna och underskottet som tidigare beskrivits. Ett svenskt bolag får göra avdrag för underskott äldre än tre år enligt vanliga beskattningsregler, vilket gör att någon justering för underskottet om 15 inte ska göras.¹⁶⁶ Ett svenskt bolag är däremot skattepliktigt för utdelningarna i land Y, vilket gör att dessa ska subtraheras även här. Resultatet före skatt blir därmed 190. Därefter beräknas skatten enligt mitterkolumnen och slutligen får avräkning av betald utländsk skatt göras, se tabell.

	Resultat före skatt	Skatt	Avräkning utländsk skatt
Sverige	200 - 10	190 x 0,206	39,14 – 20
Summa	190	39,14	19,14

Den slutgiltiga skatten blir därmed 19,14 MEUR och ska fördelas mellan delägarna. DB A:s andel i CFC-bolaget i land Y är $0,25 \times 0,6 = 15\%$. Det betyder att DB A ska betala 15 % av 19,14 MEUR, vilket blir 2,87 MEUR ($0,15 \times 19,14$).

¹⁶⁵ Se avsnitt 3.3.6.

¹⁶⁶ Se Ibid.

4 GloBE-reglerna

För att få en förståelse för GloBE-reglerna och dess utformning inleds kapitlet med en historisk återblick. Därefter redogörs det för beräkningsprinciperna och hur regelverket är utformat enligt GloBE-reglerna. Precis som under kapitlet om CFC-reglerna avslutas kapitlet med ett beräkningsexempel för att tydliggöra hur beräkningsprinciperna tillämpas.

4.1 Introduktion

4.1.1 Historisk återblick

I en rapport från år 2013 uttrycktes oro inför att multinationella företag utnyttjade luckor i världens olika skattesystem för att betala lägre skatt. Därför utformade OECD, efter begäran från G20-länderna, projektet Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) som en handlingsplan för att utreda och utforma förslag till förändringar av de deltagande staternas bolagsskattesystem.¹⁶⁷ OECD tog därefter fram 15 åtgärder för att hantera de utmaningar med skatteundandragande som projektet identifierade.¹⁶⁸ Den första av åtgärds punkterna avsåg den digitala ekonomins framfart och utmaningar som uppkommit i och med denna.¹⁶⁹ Åtgärderna ansågs brådskande och det förhandlades därför fram ett multilateralt instrument för att underlätta implementeringen av BEPS-åtgärder år 2016. Instrumentet (MLI) har godkänts av över 90 jurisdiktioner och trädde i kraft 2018.¹⁷⁰

Efter att arbetet med BEPS-projektet genomförts etablerade OECD det s.k. Inclusive Framework (IF), som har till syfte att utforma lösningar för beskattning av den digitala ekonomin. Inom IF samarbetar 137 länder för att

¹⁶⁷ Se OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

¹⁶⁸ Se OECD (2020), Economic Impact Assessment.

¹⁶⁹ Se OECD (2015), Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation.

¹⁷⁰ Se OECD (2016), Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

motverka skatteundandragande strategier som utnyttjar luckor i länders skattesystem för att betala lägre skatt.¹⁷¹

År 2014 publicerades en rapport¹⁷² där en undersökning gällande beskattning av den digitala ekonomin genomförts. Denna rapport har under senare tid varit grunden för ytterligare arbete inom OECD och utmynnade i en rådgivande rapport som utkom i början av år 2019. Den rådgivande rapporten lämnade förslag på olika former av beskattning av den digitala ekonomin. Ett flertal remissrundor genomfördes med 2019 års rapport där bl.a. företag och näringslivsorganisationer fick möjlighet att lämna synpunkter på förslagen.¹⁷³ De föreslagna lösningarna utmynnade därefter i två pelare; pelare ett och pelare två. Pelare ett avser ett nytt skatterättsligt nexus och nya vinstfördelningsregler, medan pelare två presenterar en global minimiskatt som ska säkerställa att multinationella koncerner betalar en viss skattesats världen över.¹⁷⁴

Ett första utkast på de två pelarna, s.k. blueprints, presenterades av OECD, tillsammans med IF, i oktober år 2020. OECD hade tidigare utlovat att presentera färdiga förslag redan före utgången av år 2020, men arbetet försenades till följd av Covid-19 pandemin och svårigheten att uppnå enighet kring ett antal centrala frågor.¹⁷⁵ Då båda pelarna adresserar bland annat de beskattningssvårigheter som uppstått med anledning av digitaliseringen av ekonomin. Utöver blueprints publicerades också en ekonomisk konsekvensanalys som beräknar att de två förslagen kommer inbringa 60 – 100 miljarder USD årligen i skatteintäkter världen över.¹⁷⁶

Den 1 juli 2021 publicerade OECD tillsammans med IF slutligen en gemensam överenskommelse mellan 130 medlemsländer avseende

¹⁷¹ Se <<https://www.oecd.org/tax/beps/>>.

¹⁷² Se OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy.

¹⁷³ Se OECD (2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy, Public Consultation Document.

¹⁷⁴ Se OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint; OECD (2020) Report on Pillar Two Blueprint.

¹⁷⁵ Se Hammarstedt, Svenskt Näringsliv (2020).

¹⁷⁶ Se OECD (2020), Economic Impact Assessment.

uppdateringar av de två pelarna, med avsikt att genomföra grundläggande förändringar vad gäller den internationella beskattningsrätten. Ett antal obesvarade frågor kvarstod och en slutlig överenskommelse planerades att nås i oktober 2021. Det planerades också att länderna skulle utarbeta en detaljerad implementeringsplan för att uppnå målet gällande att de nya reglerna skulle börja gälla år 2023.¹⁷⁷ I juli 2021 meddelade även EU-kommissionen i ett uttalande att ett direktiv kommer att användas för att säkerställa en enhetlig implementering för EU:s medlemsstater, samt för att säkerställa att implementeringen är i linje med befintlig EU-lagstiftning. Direktiv skulle främst upprättas för pelare två, men eventuellt också för pelare ett. Kommissionen meddelade också att ett sådant förslag på direktiv var att vänta kort efter att politisk överenskommelse uppnåtts inom OECD och IF.¹⁷⁸ Den 8 oktober 2021 publicerades den uppdaterade gemensamma överenskommelsen av OECD och IF avseende pelare ett och två. Överenskommelsen sammanförde 140 länder och jurisdiktioner för att samarbeta om ett genomförande av de två pelarna. Enligt förslaget skulle de föreslagna reglerna tillämpas redan från år 2023.¹⁷⁹

I slutet av december 2021 publicerades slutligen OECD:s slutdokument med detaljerade modellregler avseende pelare två. Modellreglerna beskriver vilka som träffas av reglerna och hur skatten för respektive bolag ska beräknas, samt hur medlemsländerna ska arbeta med reglerna inom sin jurisdiktion. De s.k. GloBE-reglerna erbjuder medlemsländerna ett samordnat beskattningssystem för att se till att stora multinationella koncerner betalar en minimiskatt på sina inkomster i respektive land som de är aktiva inom. OECD meddelade även att kommentarer till modellreglerna hade för avsikt att publiceras i början av 2022 för ytterligare vägledning och förtydliganden.¹⁸⁰

¹⁷⁷ Se OECD (juli, 2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy.

¹⁷⁸ Se EU-kommissionen (2021), Global Agreement on Corporate Taxation: Frequently asked questions.

¹⁷⁹ Se OECD (oktober, 2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

¹⁸⁰ Se OECD (2021), OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax; OECD (2021), Model GloBE Rules.

Två dagar senare publicerade EU-kommissionen ett förslag på direktiv gällande implementering av GloBE-reglerna som korresponderar i huvudsak med OECD:s modellregler, med undantag för viss utvidgning av tillämpligheten för inhemska koncerner.¹⁸¹ Förslaget skickades ut på remissrunda till EU:s medlemsländer där ett flertal länder, bl.a. Sverige, var skeptiska till den snäva tidsramen.¹⁸²

Efter viss försening släpptes slutligen även OECD:s kommentarer, tillsammans med ett exempeldokument på hur reglerna kommer att tillämpas, den 14 mars 2022. Kommentarererna erbjuder skatteadministrationer detaljerad och teknisk vägledning för hur reglerna ska tolkas. Kommentarererna och exemplen har också för avsikt att klargöra innebörden av vissa termer samt främja en gemensam och konsekvent tolkning av modellreglerna. De publicerade exemplen är endast för illustrativt syfte och är inte en del av kommentarererna. Det kan även komma att publiceras ytterligare exempel om så behövs för att illustrera tillämpningen av samma eller andra aspekter av reglerna.¹⁸³

Den 15 mars 2022 var det dags för rådet för ekonomiska och finansiella frågor i EU (ECOFIN) att rösta om kompromissförslaget rörande GloBE-reglerna inom EU. Rådet lyckades inte nå politisk överenskommelse utan beslutet sköts fram till kommande möte. Kompromissförslaget är ett resultat av skepsismen inom medlemsländerna på bl.a. den snäva tidsramen och bestod bl.a. av ett förslag om att implementeringen av GloBE-reglerna ska förlängas med ett år, alltså till årsskiftet 2023. Sverige var ett av de länder som förespråkade en senareläggning och implementeringen kommer eventuellt flyttas fram till följd av ländernas oenighet. Ett fåtal länder kräver också att pelare ett och två ska implementeras samtidigt för att inte missgynnas och förlora sin beskattningsrätt. Det krävs därför att pelare ett

¹⁸¹ Se (6) Förslag på EU-direktiv.

¹⁸² Se Regeringskansliet faktapromemoria 2021/22:FPM46.

¹⁸³ Se OECD (2022), Commentary to the GloBE rules; OECD (2022), Illustrative examples.

och två är färdigställda och accepterade innan implementering kan genomföras.¹⁸⁴ Konsensus kring kompromissförslaget uppnåddes inte heller på det efterkommande mötet som genomfördes den 5 april 2022, men enighet är på god väg då 26 av 27 medlemsländer nu ställer sig bakom förslaget. En jurisdiktion står däremot fortfarande kvar vid att implementering av pelare ett och två ska ske samtidigt. Det återstår att se om samtliga medlemsländer uppnår konsensus vid kommande ECOFIN-möte den 24 maj 2022.¹⁸⁵

Vad gäller pelare ett råder desto större oenighet och det har i skrivande stund ännu inte publicerats några modellregler. OECD har publicerat ett antal utkast som bland annat berör inkomstallokering och definitioner samt har skickat ut dessa på korta remissrundor.¹⁸⁶ Det återstår att se när modellregler publiceras.

4.1.2 Pelare ett

Pelare ett består av två åtgärder; belopp A och belopp B. Belopp A syftar till att koncerner ska beskattas i jurisdiktioner där koncernens varor och tjänster faktiskt konsumeras, s.k. slutmarknader. Det innebär att det inte finns något krav på fysisk närvaro i ett land för att ett företag ska kunna beskattas, utan avgörande är om företaget bedriver försäljning i landet. Belopp A är tänkt att träffa koncerner med en årlig omsättning på global nivå överstigande 20 miljarder euro. I de marknadsjurisdiktioner där koncernen omsätter minst 1 miljon euro medges en rätt för jurisdiktionen att beskatta 25 procent av koncernens vinst överstigande 10 procent av koncernens intäkter.

Gränsnivåerna är tänkta att utvärderas och kan komma att sänkas inom ett antal år. Den ursprungliga tanken var att endast digitala tjänster till konsumenterna skulle beskattas, men nu är regelverket tänkt att omfatta både

¹⁸⁴ Se Protokoll ECOFIN (6976/22).

¹⁸⁵ Se Protokoll ECOFIN (7709/22); Videoupptagning av diskussionen på Ekofinrådets möte den 5 april 2022.

¹⁸⁶ Se OECD (2022), Draft Model Rules for Tax Base Determinations; Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing; Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope.

varor och tjänster även till andra än konsumenter.¹⁸⁷ För att avgöra vilka intäkter som ska hänföras till respektive jurisdiktion och undvika dubbelbeskattning används en materialitetströskel, ett s.k. Nexus test. Tröskeln sätter en lägstanivå för hur stora intäkter som måste hänföras till en jurisdiktion för att företaget ska bli skattskyldigt i jurisdiktionen i fråga. Det föreslås två olika tröskelvärden beroende på jurisdiktionens BNP; 250 000 euro för små länder och 1 miljon euro för stora länder.¹⁸⁸ Belopp A innehåller även regler för hur en intäkts ursprung ska bestämmas, d.v.s. vilket land en viss intäkt är hänförlig till. I förslaget ingår en utförlig lista med olika typer av kategorier av transaktioner samt metoder för kategorisering.¹⁸⁹ Belopp B är tänkt att fungera som en slags ”safe harbor” för marknadsförings- och distributionsaktiviteter av lågriskkaraktär.¹⁹⁰

På grund av den höga omsättningströskeln är det få bolag som kommer omfattas av regelverket när det väl implementeras. Förslaget i dess nuvarande form kommer träffa cirka 100 multinationella koncerner världen över. Belopp A har för avsikt att implementeras och tillämpas år 2024 medan Belopp B är fortfarande på diskussionsstadiet men som avses färdigställas under år 2022. Tanken är att omsättningströskeln ska sänkas under år 2030.¹⁹¹

4.2 Pelare två

Reglerna i pelare två är utformade för att träffa multinationella koncerner med en konsoliderad global inkomst om minst 750 miljoner euro för att försäkra sig om att dessa betalar en minimumskatt på sina inkomster i varje jurisdiktion som de har verksamhet inom.¹⁹² Reglerna är utformade som en

¹⁸⁷ Se OECD (oktober, 2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, s. 1.

¹⁸⁸ Se OECD (2022), Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, s. 5.

¹⁸⁹ Se OECD (2022), Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, s. 6.

¹⁹⁰ Se OECD (oktober, 2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, s. 3.

¹⁹¹ Se Ibid., s. 3; Ahlstedt, Skattenytt (2022).

¹⁹² Se art. 2.1 Förslag på EU-direktiv.

slags påfyllnadsskatt¹⁹³ som beräknas och tillämpas på vinster i jurisdiktioner där den effektiva skatten understiger 15 procent enligt GloBE-beräkningen.¹⁹⁴ Även inhemska koncerner omfattas enligt förslag på direktivet.¹⁹⁵

GloBE-reglerna består av elva kapitel och är utformade som modellregler för att jurisdiktioner ska kunna implementera reglerna i sin inhemska lag på ett effektivt sätt.¹⁹⁶ Det första kapitlet berör reglernas tillämpningsområde och omfattning. Andra kapitlet beskriver hur bedömningen av vem som är beskattningsskyldig ska göras. Tredje till femte kapitlet innehåller de operativa reglerna, såsom hur skatteberäkningen ska göras. Kapitel sex hanterar företagsförvärv och kapitel sju innehåller specialregler som kan appliceras på särskilda skatteneutrala regimer samt existerande utdelningsbeskattande länder. Det åttonde kapitlet redogör för de administrativa bestämmelserna och det nionde kapitlet innehåller övergångsregler. Slutligen har vi det tionde kapitlet som innehåller specialregler om bedömningen av beskattningsskyldigheten och kapitel elva som innehåller slutliga bestämmelser. GloBE-reglerna är utformade med beaktande av differentierade skattesystem världen över, såsom enhetsdefinitioner, inkomstfördelning osv. Alla delar av modellreglerna kommer därför inte att vara applicerbara i alla jurisdiktioner.¹⁹⁷

Ytterligare vägledning återfinns i OECD:s kommentarer och exempel som publicerades en tid efter slutdokumentet och förslag på direktivet.¹⁹⁸ Kommentarererna erbjuder vissa förtydliganden, både vad gäller definitioner och hur länderna ska implementera reglerna i sin inhemska lagstiftning. Kommentarererna är utformade precis som modellreglerna sett till kapiteluppdelningen. Dokumentet med exempel följer också modellreglerna vad gäller kapitlen, men ger endast exempel på vissa utvalda artiklar.

¹⁹³ Eng. "Top-up tax".

¹⁹⁴ Se Förslag på EU-direktiv, s. 5.

¹⁹⁵ Se (6) Förslag på EU-direktiv.

¹⁹⁶ Se Förslag på EU-direktiv, s. 6 f.

¹⁹⁷ Se Förslag på EU-direktiv, s. 7 ff.

¹⁹⁸ Se avsnitt 4.1.1.

Exemplen består av illustrationer som bl.a. redogör för hur regeln om inkluderade inkomster ska tillämpas. Tillsammans utgör modellreglerna, kommentarerna och exemplen ramverket för GloBE-reglerna.¹⁹⁹

Implementeringen av GloBE-reglerna enligt OECD:s kommentarer bygger på ett s.k. gemensamt förfarande²⁰⁰, vilket betyder att jurisdiktioner inte är tvungna att implementera reglerna. Men om jurisdiktionen väljer implementering, ska reglerna implementeras i enlighet med ramverket för modellreglerna. OECD:s kommentarer innehåller därför utförlig vägledning hur jurisdiktioner ska gå till väga vid implementeringen.²⁰¹

4.2.1 Omfattning/tillämpningsområde

Som tidigare nämnt träffar GloBE-reglerna endast multinationella koncerner (MNE:s)²⁰² med en konsoliderad global inkomst om minst 750 miljoner euro. Inkomströskeln måste ha uppfyllts minst två av de fyra föregående räkenskapsåren för att koncernen ska omfattas. Beräkningen som avgör om koncernen når upp till inkomströskeln baseras på toppmoderns²⁰³ (UPE) koncernredovisningsstandard.²⁰⁴ Godtagbar redovisningsstandard är huvudsakligen IFRS och dess motsvarigheter i ett antal uppräknade länder.²⁰⁵ För att en toppmoder ska anses vara en UPE för en enhet²⁰⁶ krävs det att bolaget har ett kontrollintresse i enheten eller om UPE:n har som skyldighet att redovisa enhetens tillgångar, skulder, inkomster och utgifter.²⁰⁷ Alla enheter som ingår i den träffade koncernen omfattas av regelverket, även fasta driftställen.²⁰⁸ Med koncern menas en samling verksamheter som är relaterade genom ägandeskap eller kontroll, som t.ex.

¹⁹⁹ Se OECD (2022), Commentary to the GloBE rules; OECD (2022) Illustrative examples.

²⁰⁰ Eng. "Common approach".

²⁰¹ Se OECD (2022), Commentary to the GloBE rules, s. 11 f.

²⁰² Eng. "Multinational enterprises".

²⁰³ Eng. "Ultimate Parent Entity".

²⁰⁴ Se art. 2 (1) Förslag på EU-direktiv.

²⁰⁵ Se art. 3 (22) Förslag på EU-direktiv.

²⁰⁶ Eng. "Entities".

²⁰⁷ Se art. 3 (11) Förslag på EU-direktiv.

²⁰⁸ Se art. 3 (2) Förslag på EU-direktiv.

att tillgångar, intäkter, kostnader etc. är inkluderade i toppmoderns konsoliderade finansiella rapportering.²⁰⁹

Vissa företag är undantagna från GloBE-reglerna och dessa definieras i art. 2 (3), även om deras intäkter ändå ska beaktas vid intäktsberäkningen. Undantagna enheter är statliga enheter, internationella organisationer, ideella organisationer och pensionsfonder. Även investeringsfonder och fastighetsfonder är undantagna, men endast om de är UPE i den multinationella koncernen. Även enheter som kontrolleras till större delen av exkluderade enheter faller utanför tillämpningsområdet.²¹⁰

4.2.2 Avgöra betalningsskyldighet för eventuell top-up skatt

Själva GloBE-reglerna består i grunden av två sammankopplade nationella regler, vilka är regeln om inkluderade inkomster (IIR)²¹¹ och regeln om lågbeskattade betalningar (UTPR)^{212, 213}.

4.2.2.1 Regeln om inkluderade inkomster

Huvudregeln IIR innebär att den uträknade påfyllnadsskatten ska belasta UPE:n. Eftersom det i normala fall är UPE:n som finns högst upp i ägarkedjan är det denna som ska beskattas. Det betyder att om den effektiva skatten i någon av koncernenheternas jurisdiktioner understiger 15 procent ska enheten som är högst upp i ägarkedjan beskatta dessa inkomster upp till miniminivån om 15 procent. Jurisdiktionen där UPE:n befinner sig får därmed beskattningsrätt i de fall andra länder inte har utövat sin primära beskattningsrätt.²¹⁴ Det finns ett undantag från denna beskattningsrätt som

²⁰⁹ Se art. 3 (3) Förslag på EU-direktiv.

²¹⁰ Se art. 2 (3) Förslag på EU-direktiv.

²¹¹ Eng. "Income Inclusion Rule".

²¹² Eng. "Undertaxed Payments Rule".

²¹³ Se art. 1 Förslag på EU-direktiv.

²¹⁴ Se art. 1 (1) Förslag på EU-direktiv; Förslag på EU-direktiv, s. 5.

kallas ”de minimis” undantaget²¹⁵ enligt direktivet. Det innebär att någon beskattning inte ska ske i de länder där den totala GloBE-inkomsten för en MNE-grupp understiger 10 miljoner euro och vinsterna understiger 1 miljon euro.²¹⁶

För att undvika dubbelbeskattning vid användningen av påfyllnadsbeskattningen inom samma grupp finns en uppifrån och ner-metod^{217, 218}. Metoden innebär att om UPE:n är etablerad i en jurisdiktion som inte implementerat IIR ska istället beskattningsrätten tillfalla jurisdiktionen där UPE:ns direktägda dotterbolag är etablerat. Om även denna jurisdiktion inte implementerat IIR fortsätter beskattningsrätten nedåt i ägarkedjan i den mån andelsinnehavet understiger 80 procent, vilket kallas regeln om delat ägande^{219, 220}. OECD:s kommentarer och exempel innehåller en utvidgad vägledning om hur regeln om delat ägande appliceras och inkluderar en hypotetisk redovisningskonsolideringsstandard samt illustrativa exempel.²²¹ Vidare föreslås en särskild förflyttningsregel²²² för undantagna filialer som inte ska beskattas enligt befintligt skatteavtal för att möjliggöra tillämpningen av IIR även i dessa situationer.²²³

Utöver ovanstående regler finns det en möjlighet för en jurisdiktion att själva beskatta upp till minimiskatten innan dess att IIR slår till. Detta kallas för kvalificerad inhemsk minimiskatt²²⁴ och ger respektive land möjlighet att behålla beskattningsrätten innan landet där UPE:n finns får beskatta påfyllnadsskatten.²²⁵

²¹⁵ Eng. ”De minimis exclusion”.

²¹⁶ Se art. 29 Förslag på EU-direktiv.

²¹⁷ Eng. ““top-down” approach”.

²¹⁸ Se Förslag på EU-direktiv, s. 5.

²¹⁹ Eng. “Split-ownership rule”.

²²⁰ Se Förslag på EU-direktiv, s. 5 f.

²²¹ Se art. 2.2 OECD (2022), Commentary to the GloBE rules.

²²² Eng. ”Switch-over rule”.

²²³ Se Ahlstedt, Skattenytt (2022).

²²⁴ Eng. “Qualified Domestic Minimum Tax”.

²²⁵ Se art. 10 Förslag på EU-direktiv.

4.2.2.2 IIR och CFC

IIR fungerar som en form av CFC-beskattning, vilket innebär att ”ägaren” beskattas för lågbeskattade inkomster i bolaget. En skillnad från den svenska CFC-lagstiftningen är däremot att beskattningen endast sker på påfyllnadsdelen och inte på hela den lågbeskattade inkomsten. En annan skillnad är att beskattningen enligt IIR baseras på justerade siffror i koncernredovisningen och inte genom omräkning av det utländska företagets resultat i enlighet med svenska regler.²²⁶

Enligt EU-kommissionen appliceras CFC-reglerna först och om ytterligare skatt betalas av moderbolaget i en CFC-regim, inom det angivna räkenskapsåret, kommer hänsyn tas till den betalda skatten enligt GloBE-reglerna. Detta genom att tillskriva den betalda skatten till relevant lågbeskattad enhet i syfte att beräkna enhetens effektiva skattesats per jurisdiktion.²²⁷

IIR är inte inkluderad i definitionen av en CFC-skatteregim. Även om CFC-skatteregimer påtvingar skatt på ägarna av ett utländskt dotterföretag skiljer de sig från IIR, eftersom påfyllnadsskatten enligt IIR i första hand är beräknad på jurisdiktionell basis. Dessa skatter allokeras sedan till respektive lågbeskattad enhet inom respektive jurisdiktion i proportion till den aktuella enhetens GloBE-inkomst, innan UPE:n blir ansvarig för skatten. En jurisdiktion är inte skyldig att ersätta en existerande CFC-beskattning med IIR och kan därför implementera både IIR och CFC-beskattning i sina inhemska lagar.²²⁸

Det har från flera håll framförts kritik mot hur hanteringen av de två regelverken genomförts, främst gällande risken för dubbelbeskattning.²²⁹

²²⁶ Se Ahlstedt, Skattenytt (2022).

²²⁷ Se Förslag på EU-direktiv, s. 2.

²²⁸ Se Art. 10.1 OECD (2022) Commentary to the GloBE rules.

²²⁹ Se t.ex. Svenskt Näringsliv (2019); Svenskt Näringsliv (2020); Näringslivets skattedelegation remissvar (2022); Svenska bankföreningen remissvar (2022); FAR remissvar (2022); Stockholms universitet remissvar (2022).

Näringslivets skattedelegation har uppmärksammat att IIR överlappar med de svenska CFC-reglerna gällande liknande skatteobjekt på nationell nivå. De menar att även om de två regelverken kanske inte hamnar i konflikt med varandra, ökar deras parallella tillämpning komplexiteten för företag. De anser att en överblick av skatteundandraganderegler med liknande effekter borde göras och att en förenkling är nödvändig.²³⁰ Även Svenska bankföreningen ställer sig frågande till behovet av GloBE-reglerna när nuvarande CFC-regler redan finns eller vice versa.²³¹ Svenskt Näringsliv menar också att likheten mellan IIR och CFC-reglerna gör att IIR riskerar att bryta mot etableringsfriheten till följd av avsaknaden av undantaget om verklig etablering, vilket återfinns i CFC-reglerna. Svenskt Näringsliv anser att samma begränsning borde göras även i GloBE-reglerna så att regelverket endast träffar rent konstlade upplägg som leder till skattefördelar och inte appliceras på företag med verklig etablering.²³²

GloBE-reglerna innehåller bestämmelser som i vissa fall kommer innebära en högre beskattning än vad CFC-reglerna gör, vilket i sin tur kan underminera CFC-reglerna. Den juridiska fakulteten vid Stockholms universitet föreslår därför, precis som både Svenskt Näringsliv och Svenska bankföreningen, att en ändring av CFC-reglerna i skatteflyktsdirektivet ska göras så att CFC-beskattning endast görs om IIR eller UTPR inte tillämpas. På så vis undviker länderna dubbelbeskattning då de två regelverken inte är tillämpliga samtidigt och det begränsar den administrativa bördan med två parallella beräkningar samt avräkningen av utländsk skatt.²³³

En lättnad som föreslagits är införandet av ett s.k. vita listan-system som återfinns i CFC-reglerna. Syftet med den vita listan, som beskrivits i avsnitt 3.3.4, är att öka förutsägbarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för alla, såväl skattemyndigheter som skattskyldiga. Det är också ett verktyg för att uppnå proportionalitet. FAR anser att ett sådant system

²³⁰ Se Näringslivets skattedelegation remissvar (2022).

²³¹ Se Svenska bankföreningen remissvar (2022).

²³² Se Svenskt Näringsliv (2019); Svenskt Näringsliv (2020).

²³³ Se Stockholms universitet remissvar (2022).

kan identifiera länder med skattesystem som i regel leder till en särskild skattesats och inom ramen för GloBE-reglerna kan denna skattesats sättas någonstans över 15 procent för att förenkla regelefterlevnad. För upptagna länder skulle ingen eller en kraftigt förenklad rapportering krävas och på så vis begränsa rapporteringsskyldigheten. Istället skulle rapportering endast krävas till grund för beräkningar för länder där det föreligger en reell risk för beskattning under minimigränsen.²³⁴

4.2.2.3 Regeln om lågbeskattade betalningar

Om en lågbeskattad inkomst inte blivit påfyllnadsbeskattad enligt IIR finns det ytterligare ett verktyg för att se till att minimiskatten om 15 procent uppfylls. UTPR fungerar som en kompletteringsregel och ska ses som en slags säkerhetsventil. Beräkningen av påfyllnadsskattebeloppet enligt UTPR görs utifrån en pool av påfyllnadsskattebelopp hänförliga till lågbeskattade inkomster i MNE-gruppen²³⁵ som inte beskattats enligt IIR. Det totala påfyllnadsskattebeloppet ska därefter allokeras mellan inkluderade enheter²³⁶ i MNE-gruppen som är hemmahörande i länder som implementerat UTPR.²³⁷

Uttaget av påfyllnadsskattebeloppet kan göras på ett flertal olika sätt, såsom nekade avdrag eller ökning av den skattepliktiga inkomsten, vilket höjer den effektiva skatten på enhetsnivå.²³⁸ Det är upp till respektive skatteadministration hur de väljer att allokera påfyllnadsskattebeloppet. Det krävs däremot ett omfattande administrativt samarbete jurisdiktioner emellan då det är vanligt att koncernenheter oftast finns i flera olika länder.²³⁹ Själva andelen av påfyllnadsskatten beräknas utifrån en föreskriven formel i art. 13 och i proportion till andelen tillgångar samt

²³⁴ Se FAR remissvar (2022).

²³⁵ Eng. "MNE Group".

²³⁶ Eng. "Constituting Entities".

²³⁷ Se art. 1 (2) Förslag på EU-direktiv; Förslag på EU-direktiv, s. 6.

²³⁸ Se art. 2.4.1 OECD (2021) Model GloBE Rules.

²³⁹ Se Ahlstedt, Skattenytt (2022).

anställda. Om delar av skatten eller skatten i sin helhet inte kan tas ut direkt kan den sparas till kommande år och påföras i samma jurisdiktion.²⁴⁰

Tillämpningen av UTPR begränsas till viss del av att reglerna inte omfattar vissa mindre koncerner under ett antal år från det att en MNE-gruppen börjar omfattas av GloBE-reglerna.²⁴¹

I det nuvarande förslag på direktiv finns UTPR inte med och är därför inte aktuell när resterande del av direktivet har för avsikt att implementeras 31 december 2023. Kompletteringsregeln väntas istället implementeras vid årsskiftet 2024.²⁴²

4.2.2.4 Regeln om extraskatt

Regeln om extraskatt (STTR)²⁴³ är en kompletteringsregel till GloBE-reglerna och inriktar sig på källstaten i samband med vissa koncerninternas betalningar, där mottagaren drar nytta av låga nominella skattesatser i mottagarlandet. I skatteavtal har många källstater gett upp beskattningsrätten vid gränsöverskridande betalningar och STTR syftar till att återinföra beskattningsrätten för vissa definierade koncerninternas betalningar för källstater. Regeln är utformad för att återupprätta utvecklingsländers beskattningsrätt och skydda deras skattebaser.²⁴⁴ STTR ger en källstat rätt att ta ut en påfyllnadsskatt på upp till 9 % i det fall mottagarlandet inte beskattar alls eller beskattar den erhållna betalningen med en nominell skattesats under 9 %. Det innebär att STTR ger källstaten rätt att beskatta skillnaden mellan uttagen skatt och minimiskatten om 9 %. Skatt som tas ut enligt STTR ingår i de s.k. täckta skatterna²⁴⁵.²⁴⁶ De betalningar som omfattas är koncerninternas betalningar som anses utgöra större risk för baserosion. För närvarande omfattas räntor, royalties och

²⁴⁰ Se art. 13 Förslag på EU-direktiv.

²⁴¹ Se Förslag på EU-direktiv, s. 6.

²⁴² Se Protokoll ECOFIN (6976/22); Förslag på EU-direktiv, s. 6.

²⁴³ Eng. "Subject To Tax Rule".

²⁴⁴ Se Förslag på EU-direktiv, s. 1.

²⁴⁵ Eng. "Covered taxes".

²⁴⁶ Se art. 9.2 OECD (2020) Report on Pillar Two Blueprint.

andra definierade betalningar, såsom t.ex. franchiseavgifter och leasingavgifter på lös egendom, som anses omfatta rörligt kapital, tillgångar eller risker. Diskussioner har även förts om att omfatta kapitalvinster i viss utsträckning.²⁴⁷

STTR finns däremot inte i förslag på direktivet eftersom det är upp till varje jurisdiktion att implementera regeln. Därför kommer EU inte genomföra några åtgärder för att få EU-länderna att implementera STTR.²⁴⁸

4.2.3 Beräkning av den effektiva skatten

De multinationella koncerner som omfattas av reglerna beräknar därefter den effektiva skatten respektive jurisdiktion koncernen är verksam i. För att räkna fram beloppet som ska påfyllnadsbeskattas behöver en beräkning göras av dels GloBE-inkomst²⁴⁹ och s.k. täckta skatter per enhet, dels effektiv skatt per land (ETR)^{250, 251}.

Enligt GloBE-reglerna beräknas den effektiva skatten på följande vis:²⁵²

²⁴⁷ Se art. 9.1 OECD (2020) Report on Pillar Two Blueprint.

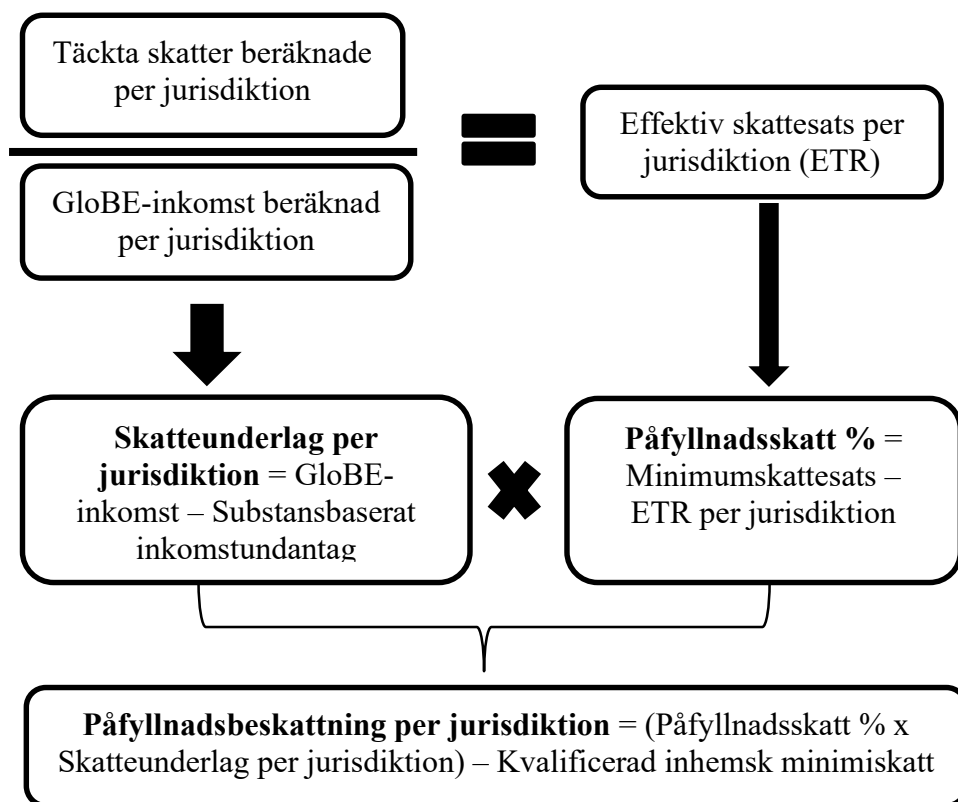
²⁴⁸ Se Förslag på EU-direktiv, s. 5.

²⁴⁹ Eng. "GloBE income".

²⁵⁰ Eng. "Effective Tax Rate".

²⁵¹ Se Förslag på EU-direktiv, s. 15 f.

²⁵² Se Pillar Two Model Rules Fact Sheets, s. 5.



Den effektiva skatten beräknas genom att faktisk betald skatt jämförs med en skattebas som utgörs av vinsten enligt den redovisningsstandard som gäller för UPE:n med vissa justeringar. Detta eftersom en gemensam standard gör att bedömningen av om beskattningen når upp till miniminivån blir lika i alla länder. Även vilka skatter som får beaktas vid beräkningen av effektiv skatt blir därmed också enhetlig.²⁵³

4.2.3.1 Beräkning av GloBE-inkomsten

GloBE-inkomsten avser varje enhets redovisade resultat före skatt och eventuella elimineringar för koncerninterna transaktioner med justeringar för vissa definierade poster enligt GloBE-reglerna.²⁵⁴

²⁵³ Se Regeringskansliet faktapromemoria 2021/22:FPM46.

²⁵⁴ Se art. 3 (30) Förslag på EU-direktiv.

Inkomstberäkningen utgår från redovisad intäkt och kostnad.²⁵⁵ Utgångspunkten är nettoskattekostnad²⁵⁶, vilket enligt definitionen inkluderar all redovisad skatt med vissa undantag, förutbetalda skattetillgångar kopplade till ett underskott, upplupna påfyllnadsskattekostnader och ej återbetald imputationsskatt. Det ger en bas som är harmoniserad i alla jurisdiktioner.²⁵⁷

De aktuella justeringarna omfattar ett antal vanliga skattemässiga justeringar, t.ex. utdelningsjusteringar och justeringar för kapitalvinster/förluster på andelsinnehav som inte är kortfristiga. Exempelvis ska skattefria utdelningar och kapitalvinster dras av och ej avdragsgilla kapitalförluster ska läggas till. Utöver dessa finns det uttryckliga justeringsregler för överlåtelse av tillgångar och skulder.²⁵⁸

Visst undantag görs däremot för inkomster och förluster från internationell sjöfart och vissa relaterade inkomster. Det gäller både för transporter av passagerare och gods, men inkluderar inte inkomster från transporter inom samma jurisdiktion.²⁵⁹ Det finns däremot inget motsvarande undantag för internationell flygtrafik.²⁶⁰

4.2.3.2 Täckta skatter

Enligt bilden på sida 65 finner vi täckta skatter i täljaren, vilket avses med i princip all obligatorisk skatt på ett företags inkomster. Utöver den obligatoriska skatten inkluderas även skatt som tas ut i samband med utdelning, skatt på ett företags egna kapital och skatt som ersätter eller som påförs istället för allmänt tillämplig inkomstskatt och som kan ha en annan beräkningsgrund. Vidare omfattas skatter på bruttointäkter, såsom källskatter. Däremot undantas skatter där inkomsten i praktiken är skattefri,

²⁵⁵ Se art. 14 Förslag på EU-direktiv.

²⁵⁶ Eng. "Net tax expense".

²⁵⁷ Se art. 15.1 Förslag på EU-direktiv.

²⁵⁸ Se art. 15.2 Förslag på EU-direktiv.

²⁵⁹ Se art. 16 Förslag på EU-direktiv.

²⁶⁰ Se Ahlstedt, Skattenytt (2022).

såsom imputationsskatt.²⁶¹ I OECD:s kommentarer går det även att utläsa att skatt enligt pelare ett belopp A räknas som täckta skatter precis som skatt enligt STTR, medan skatt på digitala tjänster inte anses vara täckta skatter.²⁶² Skatt som inte är täckta skatter är konsumtionsskatter, punktskatter, digitala skatter, stämpelskatter, transaktionsskatter, löneskatter, sociala avgifter och fastighetsskatter.²⁶³

Vad gäller allokering är huvudregeln att täckta skatter ska allokeras till det land och den enhet som förvärvat inkomsten. Det innebär att källskatt på ränta, hyra och royalty ska allokeras till det bolag som erhållit inkomsterna. Källskatt på koncerninterna utdelningar ska däremot allokeras till det utdelande företaget, även om de är skattefria. Vidare ska skatt som betalats av huvudkontoret i deras jurisdiktion, men som avser inkomster i ett fast driftställe, hänföras till landet där det fasta driftstället finns.²⁶⁴ OECD:s kommentarer till GloBE-reglerna erbjuder ytterligare detaljer om hur allokeringen ska göras, men indikerar också att särskilda gemensamma allokeringmetoder behövs för att regelverket ska anses tillfredsställande.²⁶⁵

Vad gäller CFC-beskattning betald av moderbolaget allokeras denna till CFC-bolaget och landet där CFC-bolaget har sin hemvist. Reglerna är till stor del identiska med reglerna om allokering till fasta driftställen. Dessa specialregler anses nödvändiga för att hantera gränsöverskridande skatter och för att bolaget som erhållit inkomsten ska ta med skatten i beräkningen. För att avgöra vilket skattebelopp som ska exkluderas från moderbolaget och allokeras till CFC-bolaget genomförs en trestegsprocess; först bestäms beloppet av CFC-inkomsten som är inräknad i moderbolagets lokala skattemässiga inkomst. Nästa steg är att avgöra skattskyldigheten för CFC-inkomsten. Avgörande är om CFC-inkomsten är ihopmixad med moderbolagets andra inkomster då skattskyldigheten på just CFC-inkomsten

²⁶¹ Se art. 19.1 Förslag på EU-direktiv.

²⁶² Se art. 4.2.1 OECD (2022) Commentary to the GloBE rules.

²⁶³ Se art. 19.2 Förslag på EU-direktiv.

²⁶⁴ Se art. 23 Förslag på EU-direktiv.

²⁶⁵ Se art. 4.3 OECD (2022) Commentary to the GloBE rules.

blir svårare. Om CFC-inkomsten däremot är avskild från resterande inkomster blir det enklare att avgöra hur mycket skatt som ska allokeras. Tredje och sista steget är att avgöra skattelättnaden, om någon sådan finns i form av betald skatt av CFC-bolaget i dess jurisdiktion.²⁶⁶

Det finns därutöver särskilda regler gällande inkomstskatter i länder där beskattningen sker först i samband med utdelning. Inkluderade enheter som omfattas av en sådan inkomstbeskattning kan därför under vissa kriterier uppnå en effektiv beskattning över 15 procent. En förutsättning för detta är dock att beskattningen i sig också överstiger miniminivån.²⁶⁷

Det finns vidare särskilda regler vad gäller justeringar för uppskjuten skatt. Reglerna har införts för att hantera temporära skillnader, inklusive underskott, länder emellan. Huvudregeln för uppskjuten skatt är att om en intäkt ingår i redovisningen och därav är en del av GloBE-inkomsten, men som ännu inte beskattats på lokal nivå, får skatten på inkomsten tillgodoräknas. Beräkningen görs på jurisdiktionell nivå. En tillgodoräkning av den uppskjutna skatten maximeras till 15 procent och behöver normalt betalas inom en femårsperiod.²⁶⁸ Vissa övergångsregler planeras också att införas för uppskjuten skatt inklusive underskott som ett bolag haft före GloBE-reglerna blivit tillämpliga. Utöver detta föreslås en alternativ regel där företag beräknar en fiktiv uppskjuten skatt istället för att utgå från den redovisade uppskjutna skatten.²⁶⁹

4.2.3.3 Effektiv skatt per jurisdiktion

När GloBE-inkomsten och täckta skatter per enhet är beräknade ska en sammanläggning av dessa göras. Eftersom beräkningen av den effektiva skatten görs per jurisdiktion ska alla enheter inom samma jurisdiktion slås

²⁶⁶ Se art. 23.3 Förslag på EU-direktiv; Art. 4.3.2 OECD (2022) Commentary to the GloBE rules.

²⁶⁷ Se art. 23 Förslag på EU-direktiv.

²⁶⁸ Se art. 21 Förslag på EU-direktiv.

²⁶⁹ Se art. 45, Förslag på EU-direktiv.

samman. Årets vinster och förluster inom ett land kvittas här fullt ut.²⁷⁰ De enheter som är statslösa ska behandlas som en enskild enhet lokaliserad i en separat jurisdiktion.²⁷¹

För att beräkna den effektiva skatten per land för en MNE-grupp tas summan täckta skatter från alla enheter i landet dividerat med GloBE-inkomsterna från samma enheter (se bild på s. 65). Om GloBE-inkomsten är noll eller negativ uppkommer ingen skattskyldighet för det aktuella landet enligt GloBE-reglerna.²⁷²

4.2.4 Beräkning av påfyllnadsbeskattning

Om den effektiva skatten i en jurisdiktion understiger 15 procent behöver en påfyllnadsbeskattning göras. Procentsatsen bestäms genom att beräkna differensen mellan 15 procent och den effektiva skatten i jurisdiktionen.²⁷³

4.2.4.1 Substansbaserat inkomstundantag²⁷⁴

När beräkningen av om ett bolag behöver påfyllnadsbeskattas för en viss jurisdiktion är genomförd ska ett skatteunderlag²⁷⁵ tas fram. Det görs genom att beräkna differensen mellan GloBE-inkomsten per jurisdiktion som ska påfyllnadsbeskattas och det substansbaserade inkomstundantaget.

Substansbaserat inkomstundantag är ett nationellt undantag från internationell standard²⁷⁶ baserat på lönekostnader och materiella tillgångar i respektive jurisdiktion. Undantaget består av 10 procent av lönekostnaderna respektive 8 procent av avskrivningarna på materiella tillgångar. Under en tioårsperiod kommer procentsatserna att successivt reduceras till 5 procent. Vad som ingår i lönekostnaderna, utöver vanliga lönekostnader för personal, är även underkonsultkostnader och kostnader för inhyrd personal som utgör

²⁷⁰ Se art. 25.1 Förslag på EU-direktiv.

²⁷¹ Se art. 5.1 OECD (2022) Commentary to the GloBE rules.

²⁷² Se art. 25.2 Förslag på EU-direktiv.

²⁷³ Se art. 26.1 Förslag på EU-direktiv.

²⁷⁴ Eng. "Substance Based Income Exclusion".

²⁷⁵ Eng. "Excess Profit".

²⁷⁶ Eng. "Carve-out".

en del av företagets normala operationella verksamhet. I avskrivningar på materiella tillgångar ingår en fiktiv avskrivningskostnad på mark samt kostnader för leasing av materiella tillgångar.²⁷⁷ Syftet med det substansbaserade inkomstundantaget är att undanta fast ersättning så att reglerna främst träffar övervinster på exempelvis immateriella tillgångar. Det innebär att kapitalintensiva bolag med många anställda gynnas av det substansbaserade inkomstundantaget och ger länder en möjlighet att tillhandahålla skatteförmåner till dessa verksamheter.²⁷⁸ Om beloppet som ska reduceras enligt det substansbaserade inkomstundantaget överstiger GloBE-inkomsten får överskjutande belopp inte sparas till nästa års reduktion av GloBE-inkomsten.²⁷⁹

4.2.4.2 Kvalificerad inhemsk minimiskatt

Det land där UPE:n är placerad har rätt till att beskatta skatteunderlaget som beräknats fram ovan upp till minimiskattesatsen om 15 procent.²⁸⁰ Beskattningen benämns kvalificerad inhemsk minimiskatt och regeln innebär att den primära beskattningsrätten tillfaller det land där inkomsten uppkommer.²⁸¹

4.2.4.3 Beräkning av påfyllnadsskattebelopp

Slutligen multipliceras påfyllnadsskattesatsen med skatteunderlaget. På så vis fastställs ett lands påfyllnadsskattebelopp (se bild på s. 65).²⁸² Om jurisdiktionen där UPE:n är placerad har tagit ut någon kvalificerad inhemsk minimiskatt ska denna avräknas från påfyllnadsskattebeloppet.²⁸³

²⁷⁷ Se art. 27 Förslag på EU-direktiv.

²⁷⁸ Se Ahlstedt, Skattenytt (2022).

²⁷⁹ Se art. 26.4 Förslag på EU-direktiv.

²⁸⁰ Se art. 10 Förslag på EU-direktiv.

²⁸¹ Se art. 3 (23) Förslag på EU-direktiv.

²⁸² Se art. 26.5 Förslag på EU-direktiv.

²⁸³ Se art. 10.2 Förslag på EU-direktiv.

4.2.4.4 Beskattning enligt GloBE-reglerna

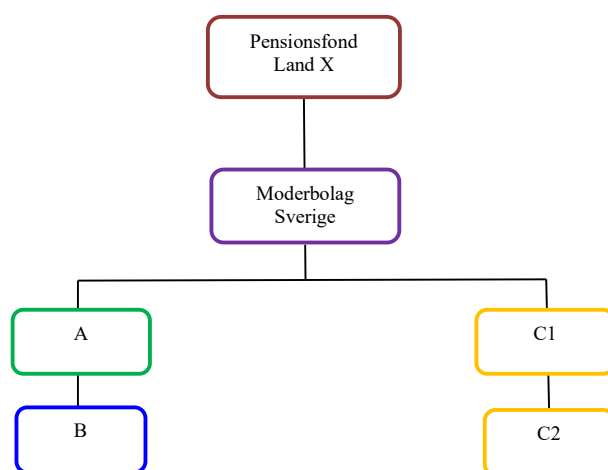
Det beräknade påfyllnadsskattebeloppet allokteras mellan inkluderade enheter i det aktuella landet och som har en GloBE-inkomst för året för att avgöra vilka bolag som medför påfyllnadsbeskattning.²⁸⁴

I första hand betalas påfyllnadsskattebeloppet av UPE:n som har en direkt eller indirekt ägarandel i de inkluderade enheterna, men kan enligt uppifrån och ner-metoden eller regeln om delat ägarskap komma att tas ut av en inkluderad enhet längre ner i ägarkedjan.²⁸⁵

Om beskattning inte sker enligt IIR ska beskattning istället ske enligt UTPR och endast i de länder som implementerat UTPR.²⁸⁶

4.3 Sammanfattning

För att tydliggöra hur beräkningsprinciperna tillämpas består sammanfattningen av ett beräkningsexempel.



²⁸⁴ Se art. 26.6 Förslag på EU-direktiv.

²⁸⁵ Se art. 8.1 Förslag på EU-direktiv.

²⁸⁶ Se art. 11 Förslag på EU-direktiv.

	Intäkter (MEUR)	Skatt (MEUR)
Moderbolag	50	12
Bolag A	250	75
Bolag B	100	12
Bolag C1	400	16
Bolag C2	800	64
Summa	1600	179

Först och främst ska en avgränsning av koncernstrukturen göras.

Pensionsfonder är undantagna från GloBE-reglerna och pensionsfonden ska därför bortses från vid beräkningen. Därefter ska en bedömning göras gällande om inkomsttröskeln anses uppfylld.²⁸⁷ Förutsatt att koncernens sammanlagda intäkter överstiger 750 miljoner euro under minst två av de fyra räkenskapsåren får inkomsttröskeln anses uppfylld, se tabell ovan.

Därefter ska en beräkning av den effektiva skatten göras i varje jurisdiktion koncernen är verksam i. En beräkning behöver göras av dels GloBE-inkomsten och täckta skatter per enhet, dels effektiv skatt per land.²⁸⁸ I mitt exempel kommer jag göra beräkningen utifrån land C.

Land C	Resultat före skatt (MEUR)	Skatt (MEUR)	Effektiv skatt (%)
Bolag C1	200	16	8 %
Bolag C2	400	64	16 %

GloBE-inkomsten avser varje enhets redovisade resultat före skatt. Därefter ska vissa justeringar göras, t.ex. utdelningsjusteringar och justeringar för kapitalvinster/försluter på andelsinnehav som inte är kortfristiga. Därtill ska exempelvis skattefria utdelningar och kapitalvinster dras av och ej avdragsgilla kapitalförluster ska läggas till.²⁸⁹ Bolag C1 har haft skattefria utdelningar om 30, skattefria kapitalvinster om 50 och ej avdragsgilla kapitalförluster om 20. Bolag C2 har inga justeringar som behöver göras.

²⁸⁷ Se avsnitt 4.2.1.

²⁸⁸ Se avsnitt 4.2.3.

²⁸⁹ Se avsnitt 4.2.3.1.

Därefter ska de täckta skatterna beräknas. Täckta skatter avser i princip all obligatorisk skatt på ett företags inkomster. Däremot undantas vissa skatter, såsom punktskatter och fastighetsskatter.²⁹⁰ Bolag C1 har inga sådana undantagna skatter, utan all skatt ska räknas med. Bolag C2 har däremot betalat punktskatt om 10, vilket ska dras av från den erlagda skatten (se nedan). Slutligen beräknas den effektiva skattesatsen för respektive jurisdiktion där täckta skatter divideras med GloBE-inkomsten.²⁹¹

	Vinst före skatt (MEUR)	Skatt GloBE (MEUR)	Effektiv skatt (%)
Bolag C1	200 – 30 – 50 + 20 = 140	16	
Bolag C2	400	64 – 10 = 54	
Summa	540	70	13 %

Enligt tabellen ovan är den effektiva skatten i jurisdiktion C under 15 procent, vilket innebär att en påfyllnadsbeskattning behöver göras. Innan någon sådan påfyllnadsbeskattning görs ska justeringar för uppskjuten skatt göras. Reglerna har införts för att hantera temporära skillnader, inklusive underskott, länder emellan. Huvudregeln för uppskjuten skatt är att om en intäkt ingår i redovisningen och därav är en del av GloBE-inkomsten, men som ännu inte beskattats på lokal nivå, får skatten på inkomsten tillgodoräknas. Beräkningen görs på jurisdiktionell nivå. En tillgodoräkning av den uppskjutna skatten maximeras till 15 procent och behöver normalt betalas inom en femårsperiod.²⁹² Land C hade föregående år ett underskott om 20, vilket ska subtraheras från GloBE-inkomsten, se nedan.

²⁹⁰ Se avsnitt 4.2.3.2.

²⁹¹ Se avsnitt 4.2.3.3.

²⁹² Se avsnitt 4.2.3.2.

	GloBE-inkomst (MEUR)	Täckta skatter (MEUR)	Effektiv skatt (%)
Land C	$540 - 20 = 520$	70	13,5 %

Även om underskottet gjorde den effektiva skatten högre behöver en påfyllnadsbeskattning ändå göras. Procentsatsen bestäms genom att beräkna differensen mellan 15 procent och den effektiva skatten i jurisdiktionen.²⁹³

Påfyllnadsbeskattningen i detta fall blir därför $15 - 13,5 = 1,5$ procent.

Vid bedömningen av påfyllnadsbeskattningen ska skatteunderlaget tas fram, vilket består av GloBE-inkomsten subtraherat med det substansbaserade inkomstundantaget. Det substansbaserade inkomstundantaget består av 10 procent av lönekostnaderna respektive 8 procent av avskrivningarna på materiella tillgångar.²⁹⁴ Land C har lönekostnader om 200, vilket innebär att deras substansbaserade inkomstundantag beräknas till 20.

	GloBE-inkomst (MEUR)	Substansbaserat inkomstundantag (MEUR)	Påfyllnadsskattebelopp
Land C	520	$200 \times 10 \% = 20$	$520 - 20 = 500$
Summa			$500 \times 1,5 \% = 7,5$

Det beräknade påfyllnadsskattebeloppet på 7,5 MEUR allokeras mellan inkluderade enheter i det aktuella landet och som har en GloBE-inkomst för året för att bestämma vilka bolag som medför påfyllnadsbeskattning.²⁹⁵

I första hand betalas påfyllnadsskattebeloppet av toppmodern enligt IIR, som i denna koncern är det svenska moderbolaget eftersom moderbolaget har direkt ägarandel i C1 och C2.²⁹⁶

²⁹³ Se avsnitt 4.2.4.

²⁹⁴ Se avsnitt 4.2.4.1.

²⁹⁵ Se avsnitt 4.2.4.4.

²⁹⁶ Se Ibid.

Om beskattning inte sker enligt IIR, t.ex. om Sverige inte infört IIR, ska beskattning istället ske enligt UTPR och endast i de länder som implementerat UTPR.²⁹⁷

²⁹⁷ Se avsnitt 4.2.4.4.

5 Analys

5.1 En jämförelse

Utifrån redogörelserna av regelverken går det att utläsa ett flertal likheter dem emellan. I förevarande avsnitt görs därför en jämförande analys mellan regelverken i syfte att tydliggöra likheter och olikheter. Jämförelsen görs främst med hjälp av nedanstående tabell:

	GloBE-regler	CFC-regler
<i>Vilka bolag omfattas?</i>	Multinationella koncerner med konsoliderad global inkomst om minst 750 miljoner euro ²⁹⁸	Utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster ²⁹⁹
<i>Vem blir beskattningsskyldig?</i>	”Ägaren” ³⁰⁰	Delägaren, både fysisk och juridisk person ³⁰¹
<i>Hur görs beräkningen?</i>	Jurisdiktion för jurisdiktion ³⁰²	Bolag för bolag som misstänks ha lågbeskattade inkomster ³⁰³
<i>Vad utgår beräkningen från?</i>	Justerade siffror i koncernredovisningen ³⁰⁴	Omräkning av det utländska företagens resultat enligt svenska regler ³⁰⁵
<i>Vad finns för krav på redovisningen?</i>	Enligt IFRS eller andra uppräknade redovisningsstandarder ³⁰⁶	Inget krav på standard, krävs endast tillförlitliga uppgifter. Det räcker med revisorsgranskning motsvarande svenska redovisningsregler. ³⁰⁷

²⁹⁸ Se avsnitt 4.2.1.

²⁹⁹ Se avsnitt 3.3.

³⁰⁰ Se avsnitt 4.2.2.1.

³⁰¹ Se avsnitt 3.3.

³⁰² Se avsnitt 4.2.3.

³⁰³ Se avsnitt 3.3.

³⁰⁴ Se avsnitt 4.2.1.

³⁰⁵ Se avsnitt 3.3.3.1.

³⁰⁶ Se avsnitt 4.2.1.

³⁰⁷ Se avsnitt 3.3.3.1.

<i>Vad för slags justeringar görs?</i>	Bl.a. ett antal vanliga skattemässiga justeringar, såsom utdelningsjusteringar. ³⁰⁸	Bl.a. skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. ³⁰⁹
<i>Vilka inkomster undantas?</i>	Bl.a. inkomster från internationell sjöfart ³¹⁰	Bl.a. inkomster från internationell rederiverksamhet, avsättning till periodiseringsfond. ³¹¹
<i>Vad är minimiskattesatsen?</i>	15 % ³¹²	11,33 % ³¹³
<i>Vad beskattas?</i>	Påfyllnadsdelen ³¹⁴	Hela den lågbeskattade inkomsten ³¹⁵

Huvudregeln vid svensk företagsbeskattning är att ett utländskt bolag ska beskattas för sitt resultat i det land där bolaget är beläget, vilket kallas hemvistprincipen. Vad gäller aktiebolag kan hemvisten grundas på registreringsprincipen, vilket avses med den formella bolagsregistreringen.³¹⁶ För att försvåra för företag att flytta sina inkomster till lågskatteländer och urholka länders skattebaser har flera åtgärder införts världen över. Två av dessa åtgärder är GloBE-reglerna och CFC-reglerna, vilket innebär att regelverken har samma grundtanke eftersom de införts världen över för att hantera urholkningsproblematiken. En ytterligare likhet är att de båda regelverken syftar till att uppnå samma effekt; att förhindra juridiska personer från att lågbeskattas. Det som skiljer de två regelverken åt är däremot att GloBE-reglerna är samordnade och utgör en helt ny skatteberäkning som ska användas av samtliga länder. CFC-reglerna skiljer sig åt jurisdiktioner emellan, främst eftersom skatteflyktsdirektivet är ett minimidirektiv och endast till viss del samordnas på EU-nivå. Förslaget på

³⁰⁸ Se avsnitt 4.2.3.1.

³⁰⁹ Se avsnitt 3.3.3.1.

³¹⁰ Se avsnitt 4.2.3.1.

³¹¹ Se avsnitt 3.3.3.1; avsnitt 3.3.3.3.

³¹² Se avsnitt 4.2.

³¹³ Se avsnitt 3.3.3.

³¹⁴ Se avsnitt 4.2.4.

³¹⁵ Se avsnitt 3.3.

³¹⁶ Se avsnitt 2.2.

EU-direktiv gällande GloBE-reglerna ska istället implementeras i sin helhet, vilket innebär att medlemsländerna måste förhålla sig till det som är stadgat. CFC-reglerna kan däremot variera i ”styrka” beroende på jurisdiktion och Sverige har strängare regler än skatteflyktsdirektivet.

Om en delägare är obegränsat skattskyldig i Sverige och innehar andelar i ett CFC-bolag är delägaren skattskyldig för sin andel av den lågbeskattade inkomsten. Det betyder att det avgörande är var delägaren befinner sig.³¹⁷ Vad gäller GloBE-reglerna är det enligt IIR det land där UPE:n befinner sig som får beskattningsrätten för påfyllnadsskatten. Landet där UPE:n befinner sig får därmed beskatta upp till miniminivån om 15 %. Landet där det/de lågbeskattade bolagen har sin hemvist har däremot fortfarande en primär beskattningsrätt och har rätt till att själva beskatta upp till miniminivån, vilket kallas för kvalificerad inhemsk minimiskatt.³¹⁸ Även om de båda regelverken utgår från var ”ägaren” befinner sig är CFC-reglerna inte samordnade på samma sätt som GloBE-reglerna på så vis att en internationell skattesats används, utan de svenska CFC-reglernas definition av lågbeskattad inkomst bestäms av skatteflyktsdirektivet samt Sveriges interna rätt. Det som däremot är liknande är att om landet där det lågbeskattade bolaget befinner sig utövar sin primära beskattningsrätt har inget annat land någon möjlighet att påfyllnadsbeskatta bolaget. I sådana fall blir det inte aktuellt med vare sig CFC-beskattning eller påfyllnadsbeskattning enligt GloBE. Det är inte helt självklart hur beskattningsrätten enligt GloBE ska fördelas om vissa länder inte implementerat IIR, vilket kan leda till att flera länder har beskattningsanspråk. Det kommer krävas en omfattande administrativ samordning länder emellan för att komma underfund med vilket land som får beskattningsrätten för påfyllnadsskatten. Liknande administrativ börda för skatteadministrationerna finns inte till följd av CFC-reglerna, då varje land beskattar ”sina” delägare.

³¹⁷ Se avsnitt 3.3.

³¹⁸ Se avsnitt 4.2.4.2.

CFC-reglerna träffar endast utländska juridiska personer, medan GloBE-reglerna även träffar inhemska koncerner.³¹⁹ Det innebär att GloBE-reglerna är mer omfattande än CFC-reglerna, även om CFC-reglerna både träffar fysiska och juridiska personer.

En av de stora skillnaderna regelverken emellan är att GloBE-reglerna utgår från justerade siffror i koncernredovisningen samt att beräkningen görs per jurisdiktion. CFC-reglerna utgår istället från svenska regler och omräknar det aktuella bolagets resultat, och inte koncernredovisningen.³²⁰ Som tidigare nämnt beror detta på att de svenska CFC-reglerna är just svenska interna regler och återfinns inte ordagrant någon annanstans. GloBE-reglerna å sin sida är ett förslag på direktiv samt modellregler från OECD som är tänkta att fungera som ett internationellt samordnat regelverk. Sverige har anslutit sig till OECD:s modellregler samt är tvungna att implementera direktivet när det väl är framröstat. Sverige har själva inte ”skapat” regelverket gällande GloBE, utan det har gjorts på internationell nivå. Även om CFC-reglerna är politiskt påverkade är GloBE-reglerna desto mer påverkade av politik. Många av världens länder har tillsammans framförhandlat GloBE-reglerna till följd av den digitala ekonomin och därför har troligen ett flertal kompromisser fått göras. Även om CFC-reglerna också påverkas av bl.a. skatteflyktsdirektivet och fördragsfriheterna är de utformade utifrån svensk lagstiftning och reglerna fanns långt innan skatteflyktsdirektivet implementerades. Det ska dock poängteras att de båda regelverken tar avstamp vad gäller beräkningen i redovisningen, även om de skiljer sig åt gällande vilken redovisning som används samt vilka krav regelverken ställer på bolagens redovisningsstandarder.

Effekterna av regelverkens tillämpning får därmed anses vara liknande; om det enligt respektive beräkningsprinciper anses finnas lågbeskattade inkomster i ett bolag (CFC-reglerna) eller en jurisdiktion (GloBE-reglerna) ska ”ägaren” beskattas. Grundtanken är samma men det finns därutöver

³¹⁹ Se avsnitt 3.3; avsnitt 4.2.

³²⁰ Se avsnitt 4.2.1.; avsnitt 3.3.3.1.

flera skillnader regelverken emellan. En av de större skillnaderna är att enligt CFC-reglerna ska delägaren beskattas för hela den lågbeskattade inkomsten, oavsett vad bolaget beskattats för i bolagslandet. Därefter får avräkning göras av utländsk skatt för att undvika dubbelbeskattning.³²¹ Enligt GloBE-reglerna ska istället endast mellanskillnaden mellan skattesatsen om 15 procent och faktisk betald skatt belasta ägaren (UPE:n).³²² Något annat som är intressant är att CFC-reglerna beräknar per bolag som misstänks ha lågbeskattade inkomster medan GloBE-reglerna beräknar per jurisdiktion.³²³ En fundering är om det inte är svårare för bolag att redovisa per jurisdiktion. Det torde vara rimligare med bolag för bolag, eftersom det är enklare att härleda vem som är beskattningsskyldig sett till ägande. Det torde däremot kräva mindre från koncernen i allmänhet i de fall där en koncern har flera bolag i ett och samma land och endast behöver lämna in en rapport. Den stora frågan är vilken beräkning som kommer vara mest effektiv och proportionerlig för att uppnå sitt syfte.

5.2 Hur påverkar de två regelverken varandra?

De två regelverken har, som nämnt i föregående avsnitt, liknande effekt på de personer som omfattas; att lågbeskattade inkomster ska beskattas och att ägaren blir beskattningsskyldig. Det är därför viktigt att ställa sig frågan om de två regelverken kan leda till dubbelbeskattning vid parallell tillämpning. Enligt EU-kommissionen kan GloBE-reglerna ha påverkan på CFC-regler och kommissionen skriver i förslag på direktivet att de har analyserat hur GloBE-reglerna ska hantera interaktionen mellan CFC och IIR. Kommissionens slutsats är att någon ändring i nuvarande CFC-regler inte är nödvändig, utan någon ytterligare förklaring. Kommissionen framhåller endast att det är viktigt att tillämpa de två regelverken parallellt. I praktiken tillämpas först CFC-reglerna och därefter appliceras GloBE-reglerna.³²⁴ Det

³²¹ Se avsnitt 3.3.6.

³²² Se avsnitt 4.2.4.

³²³ Se avsnitt 4.2.3; avsnitt 3.3.

³²⁴ Se avsnitt 4.2.2.2.

får anses vara ett otillfredsställande svar på frågan om dubbelbeskattning. Som tidigare nämnt skiljer sig CFC-reglerna åt mellan EU-länder till följd av att skatteflyktsdirektivet är ett minimidirektiv. Det blir därför missvisande att EU-kommissionen uttalar sig om att någon ändring i nuvarande CFC-regler inte behövs, eftersom de troligen endast utgår från minimidirektivet och inte kan uttala sig om respektive medlemslands lagstiftning.

GloBE-reglerna träffar, som tidigare nämnt, även inhemska koncerner för att inte strida mot EU:s fördragsfriheter. Regelverket berör däremot inte behovet av något krav på verklig etablering, vilket återfinns i CFC-reglernas kompletteringsregel II. Om en utländsk juridisk person hör hemma i en stat inom EES där den utgör verklig etablering och om den bedriver affärsmässig verksamhet i landet ska inkomsten inte anses lågbeskattad. Kompletteringsregeln är, som tidigare nämnt, en följd av Cadbury Schweppes-domen och har till syfte att motverka negativ särbehandling, vilket strider mot etableringsfriheten inom EU. Det innebär att CFC-reglerna i grund och botten endast får träffa rent konstlade upplägg som etablerats för att uppnå skattefördelar.³²⁵ Enligt Svenskt Näringsliv liknar IIR till stor del CFC-reglerna och därför borde samma begränsning göras även här. IIR borde därför tillämpas på endast rent konstlade upplägg som leder till skattefördelar och inte appliceras på företag med verklig etablering.³²⁶ Utifrån nuvarande förslag kan en påfyllnadsskatt enligt IIR appliceras enbart på grunden lågbeskattade inkomster och inte på något konkret kriterium gällande skatteundandragande. GloBE-reglerna riskerar därför att strida mot etableringsfriheten inom EU och är något som kommissionen behöver se över en extra gång innan någon implementering av medlemsländerna görs. Det innebär därför att CFC-reglerna kan komma att påverka GloBE-reglerna, i vilket fall vad gäller lagtexten och dess formulering.

³²⁵ Se avsnitt 3.3.5.

³²⁶ Se avsnitt 4.2.2.2.

Som tidigare beskrivits i avsnitt 4.2.2.2. skriver OECD att IIR inte är inkluderad i definitionen av en CFC-skatteregim. Motiveringen är att påfyllnadsskatten enligt IIR i första hand är beräknad på juridisktionell basis, till skillnad från CFC-reglerna som påtvingar skatt på ägarna av ett utländskt bolag. Enligt OECD är en juridisktion inte skyldig att ersätta redan existerande CFC-lagstiftning med IIR och därför kan båda regelverken tillämpas parallellt. Det är intressant att det inte görs någon djupare motivering till varför IIR inte är inkluderad i CFC-definitionen och varför de två regelverken kan användas parallellt. Enligt den jämförelseanalys som gjorts i avsnitt 5.1 framgår det att regelverken har liknande effekt, även om den ena beräknas på juridisktionell basis och den andra på företagsbasis. Resultatet torde bli det samma och det är ”ägaren” som beskattas i slutändan. CFC-reglerna och IIR fungerar på liknande sätt och IIR borde därför omfattas av definitionen av en CFC-skatteregim. Det blir intressant att se hur EU-kommissionen och medlemsländerna kommer att hantera denna konflikt i framtiden. Särskilt intressant blir det att se vad EU-domstolen har att säga om reglernas likheter samt om GloBE-reglerna riskerar att strida mot etableringsfriheten.

GloBE-reglerna kan också i sin tur komma att påverka CFC-reglerna i de fall EU-kommissionen eller medlemsländerna anser att en uppdatering eller förändring behöver göras av befintlig CFC-lagstiftning. I de situationer där dubbelbeskattning kan uppstå kommer något av de två regelverken behöva uppdateras för att vara förenliga med ländernas beskattningsprinciper, såsom proportionalitetsprincipen. Det innebär att GloBE-reglerna kan komma att påverka CFC-reglerna, men eftersom GloBE-reglerna ännu inte implementerats är det svårt att göra en djupare analys kring detta i nuläget. Det är däremot värt att nämna att OECD uttalat i kommentarerna till slutdokumentet att allokeringen av CFC-beskattning kan bli problematisk och måste uppdateras till följd av ländernas respektive CFC-lagstiftning.³²⁷ Hur problemlösningen ska genomföras framgår däremot inte.

³²⁷ Se avsnitt 4.2.3.2.

Enligt uttalande från EU-kommissionen tillämpas först CFC-reglerna och därefter ska GloBE-reglerna appliceras. Därför blir frågan om GloBE-reglerna påverkar CFC-reglerna relativt enkel att svara på. Eftersom CFC-reglerna appliceras först borde GloBE-reglerna inte påverka CFC-beräkningen och därför inte heller påverka vilka personer som omfattas. Det finns i nuläget inga planer på att inkludera GloBE-beräkningen i de svenska CFC-reglerna, vilket innebär att GloBE-reglerna inte har någon direkt påverkan på CFC-reglerna. Det kan däremot komma att ändras i framtiden, även om det tål att upprepas att GloBE-reglerna fortfarande endast är ett förslag på direktiv. Så småningom kan möjligen påfyllnadsskatten enligt GloBE eller vissa uppskjutna skatter att inkluderas vid beräkningen enligt CFC-reglerna. Det återstår att se.

Vad gäller CFC-reglernas påverkan på GloBE-reglerna blir svaret annorlunda. CFC-reglerna appliceras först och en konsekvens blir att GloBE-reglerna behöver ta hänsyn till eventuell CFC-beskattning för de bolag som omfattas av båda regelverken. Som beskrivits i avsnitt 4.2.3.2 allokeras betald CFC-beskattning till CFC-bolaget och får därefter avräknas i den jurisdiktion där CFC-bolaget finns. Situationen kan beskrivas med följande exempel:

Ett företag i land A har en inkomst om 100 MEUR och har betalat 5 procent i skatt på denna inkomst. Rekvisiten för CFC-bolag är uppfyllda och en CFC-beskattning ska därför göras. En delägare i Sverige beskattas för den lågbeskattade inkomsten med 20,6 %, vilket är den svenska företagsskattesatsen. Delägaren får däremot göra avräkning för den betalda skatten i land A, vilket innebär i praktiken att delägaren betalar endast 15,6 procent (20,6 – 5) skatt i Sverige. Detta eftersom 5 procent skatt på inkomsten om 100 MEUR redan betalats i land A av företaget. Samma företag i land A ingår också i en multinationell koncern som omfattas av GloBE-reglerna. Enligt GloBE-reglerna ska betald CFC-beskattning allokeras till CFC-bolaget och avräknas i aktuell jurisdiktion. Vid en senare

beräkning enligt GloBE-reglerna ska därför den betalda skatten av delägaren i Sverige tas med vid beräkningen i land A. Det innebär att det berörda företaget i land A har betalat över 20 procent (15,6 + 5) i skatt och är därmed inte lågbeskattat enligt GloBE-reglerna. Det är på så vis CFC-reglerna främst kan påverka GloBE-reglerna och dess beräkning. På följande vis kan CFC-reglerna vara orsaken till att ett bolag inte längre omfattas av GloBE-reglerna. Det kan i sin tur göra att en hel jurisdiktion inte längre behöver påfyllnadsbeskattas då ett av bolagen i en jurisdiktion bidrar till att skattesatsen om 15 procent är uppfylld. Det torde därför kunna innebära att CFC-reglerna kan komma att motverka GloBE-reglerna i slutändan. Det är däremot svårt att dra några slutsatser och hur effekten blir får vi se först om och när GloBE-reglerna implementeras.

Vad gäller dubbelbeskattning så är det främst i de situationer då CFC-beskattning inte helt får eller kan avräknas från beskattning enligt IIR eller UTPR som dubbelbeskattning blir aktuell. Det kan innebära att redan betald skatt inte får avräknas från påfyllnadsskatten och i sin tur dubbelbeskattas. Även om OECD:s kommentarer berör hur allokeringen ska göras är det svårt att utesluta alla situationer då dubbelbeskattning kan bli aktuellt till följd av att CFC-reglerna skiljer sig åt länder emellan. Jag skulle tro att det är först när vi ser effekterna av de två regelverken i förhållande till varandra i praktiken som det kan komma att ske förändringar.

5.3 Ett samlat regelverk?

Att det finns viss påverkan regelverken emellan samt en risk för dubbelbeskattning framgår av föregående avsnitt. Även om GloBE-reglerna ännu inte är implementerade betyder det inte att det redan nu går att finna några alternativa lösningar på de eventuella konflikter som kan uppstå, för att i sin tur motverka skatteundandragande till följd av den digitala ekonomin.

Som nämnts under avsnitt 4.2.2.2 har ett flertal aktörer påtalat att IIR överlappar med de svenska CFC-reglerna vad gäller liknande skatteobjekt på nationell nivå. Även om en konflikt inte anses uppstå ökar den parallella tillämpningen komplexiteten för företag. En överblick behöver därför göras av skatteundandraganderegler med liknande effekter. Även en förenkling får anses nödvändig. Det kan därför vara ett alternativ att göra någon form av sammanslagning av de två regelverken till följd av deras likheter. En uppdatering av nuvarande CFC-regler hade både underlättat för skatteadministrationer och företag som redan är införstådda med de svenska CFC-reglerna, samt att det bidrar till att förutsägbarheten för företag blir tydligare. Implementeringen för medlemsländerna borde också bli mindre omfattande då CFC-reglerna redan är en del av svensk lagstiftning och det behövs i så fall endast göras ändringar i befintlig lagtext. Kravet på förutsägbarhet är viktigt i svensk rätt och det är av största vikt att svensk lagstiftning inte är mer avancerad eller krånglig än vad den behöver vara. Det är därför önskvärt att interaktionen mellan de två regelverken ses över på ett djupare plan samt att EU-kommissionen analyserar alternativ som kan förenkla för medlemsländerna.

GloBE-reglerna innehåller bestämmelser som i vissa fall kommer innebära en högre beskattning än vad CFC-reglerna gör, vilket i sin tur kan underminera CFC-reglerna. Den juridiska fakulteten vid Stockholms universitet föreslår därför, precis som både Svenskt Näringsliv och Svenska bankföreningen, att en ändring av CFC-reglerna i skatteflyktsdirektivet ska göras så att CFC-beskattning endast tas ut om IIR eller UTPR inte tillämpas. På så vis undviker länderna dubbelbeskattning då de två regelverken inte är tillämpliga samtidigt och det begränsar den administrativa bördan med de två beräkningarna samt avräkningen av utländsk skatt.³²⁸ Det underlättar för både skatteadministrationer och företag samt att dubbelbeskattningen undanröjs. Det är däremot viktigt att samordna regelverken så att inte det ena beräknas på jurisdiktionell basis och det andra på företagsbasis, får då

³²⁸ Se avsnitt 4.2.2.2.

riskerar företag ändå att behöva göra två avancerade beräkningar. Det hade varit intressant att höra vad EU-kommissionen har att säga om ett sådant alternativ.

GloBE-reglerna är, som tidigare nämnt, ett komplext regelverk. Även om särskilda förenklingsregler förväntas publiceras någon gång under år 2022 kommer det krävas ett omfattande arbete för både länder, skatteadministrationer och företag för att uppnå regelverkets efterlevnad. En lättnad som föreslagits och som ändå får anses som ett användbart verktyg är införandet av ett s.k. vita listan-system, precis ett sådant system som återfinns i CFC-reglerna. För upptagna länder skulle ingen eller en kraftigt förenklad rapportering krävas och på så vis begränsa rapporteringsskyldigheten. Rapportering skulle endast krävas till grund för beräkningar för länder där det föreligger en reell risk för beskattning under minimigränsen.³²⁹ Förslaget får anses vara genomtänkt och det återstår att se om systemet återfinns i de safe harbor-regler som väntas publiceras under året.

³²⁹ Se 4.2.2.2.

6 Avslutande kommentarer

Det kan sammanfattningsvis konstateras att det finns ett behov av förändring inom det internationella skattesystemet för att kunna hantera utmaningarna med skatteundandragande till följd av den digitala ekonomin. De nuvarande internationella beskattningsprinciperna har några år på nacken och håller inte jämna steg med den digitala utvecklingen som skett på senare år. Det är därför av största vikt att komma underfund med hur dessa luckor i beskattningsrätten ska fyllas.

OECD:s förslag på GloBE-regler är ett försök att täppa till den luckan relaterat till den digitala ekonomin och är ett första steg till förändring. Eftersom regelverket ännu inte implementerats är det svårt att dra några alltför skarpa slutsatser om hur regelverket kan komma att påverka den internationella beskattningsrätten, men det går att dra vissa slutsatser om hur regelverket och liknande regelverk, som CFC-reglerna, kan komma att påverka varandra. Till följd av likheterna mellan CFC-reglerna och de föreslagna GloBE-reglerna är det viktigt att de två regelverken sätts i relation till varandra och att dess liknande effekter inte leder till dubbelbeskattning. I nuvarande lydelse riskerar företag som träffas av båda regelverken att bli dubbelbeskattade till följd av allokeringsreglerna. Att tillämpa de två regelverken parallellt kan också leda till omfattande arbete, både för skatteadministrationer och företag. Även GloBE-reglernas IIR riskerar att strida mot etableringsfriheten då det inte finns något kriterium att regelverket enbart får träffa rent konstlade upplägg, vilket CFC-reglerna har. Ett alternativ till två parallella regelverk kan därför vara ett samlat regelverk. Arbetet för skatteadministrationer och företag skulle bli mindre omfattande då endast en beräkning behöver göras. CFC-reglerna är redan implementerade och lagstiftningen hade därför endast behövt uppdateras och ändras utefter GloBE-reglerna samt att risken för dubbelbeskattning minskar.

Även om det i nuläget främst går att utläsa GloBE-reglernas påverkan på CFC-reglerna tvivlar jag inte på att de två regelverken kommer att hamna i konflikt med varandra i framtiden om någon förändring inte sker. Risken för dubbelbeskattning är förhållandevis stor och både EU och OECD behöver göra en djupare analys av de två regelverken för att säkerställa att deras syften uppnås samt att regelverken är proportionerliga, särskilt vid parallell tillämpning.

Det återstår att se hur EU-kommissionen och OECD kommer fortsätta arbetet med GloBE-reglerna och det är i nuläget oklart när, och om, GloBE-reglerna implementeras världen över. Det återstår därför att se hur regelverket kommer utveckla sig samt hur medlemsländerna kommer hantera de två parallella regelverken och deras framtida konflikter.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Författningar

Inkomstskattelag (1999:1229).

SFS 2020:1072 Lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Promemoria

2021/22:FPM46 Direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU.

Propositioner

Prop. 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattning.

Prop. 2007/08:16 Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m.

Prop. 2010/11:165 del 2 Skatteförfarandet.

Prop. 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.

Statens offentliga utredningar

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen.

EU

Europeiska rådets direktiv 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

Proposal for a council directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union (2021/0433), 22 december 2021.

OECD

OECD (2016), Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing.

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. Tillgänglig på:

<<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>>. Hämtad: 2022-02-15.

OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris. Tillgänglig på:

<<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>>. Hämtad: 2022-03-28.

OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples,

OECD, Paris. Tillgänglig på: <<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>>. Hämtad: 2022-03-28.

Litteratur

Carneborn, Christian: *Kommentar till 39 a kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)*, Norstedts Juridik Lagkommentar, 2021-10-13, JUNO.

Carneborn, Christian: *Kommentar till 39 a kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229)*, Norstedts Juridik Lagkommentar, 2021-10-13, JUNO.

Carneborn, Christian: *Kommentar till 39 a kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229)*, Norstedts Juridik Lagkommentar, 2021-10-13, JUNO.

Dahlberg, Mattias, *EU och svensk företagsbeskattning*, 1. uppl., SNS Förlag, Stockholm, 2019.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 5. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2020.

Farri, Francesco, *Tax sovereignty and the law in the digital and global economy*, 1. uppl., G. Giappichelli Editore, Italy, 2021.

Hilling, Maria, *Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv*, 1. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm 1995.

Kleineman, Jan, 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria, Zamboni, Mauro (red.): *Juridisk metodlära*, 2. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*, 18. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2021.

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, TPB, Enskede, 2004.

Pistone, Pasquale & Weber, Dennis, *Taxing the digital economy: the EU proposals and other insights*, IBFD, Amsterdam, 2019.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 4. uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2018.

Tjernberg, Mats (2018), *Skatterättslig tolkning*, 1. uppl., Iustus Förlag AB, Uppsala, 2018.

EU publiceringar

Europeiska kommissionen (2021) Global Agreement on Corporate Taxation: Frequently asked questions, juli 2021, Bryssel. Tillgänglig på: [file:///C:/Users/julia/Downloads/Global_Agreement_on_Corporate_Taxation_Frequently_asked_questions%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/julia/Downloads/Global_Agreement_on_Corporate_Taxation_Frequently_asked_questions%20(1).pdf). Hämtad: 2022-02-17.

Europeiska kommissionen (2021), Opening remarks by Commissioner Gentiloni at the press conference on the implementation of the OECD agreement on a global minimum level of taxation and on an initiative to prevent the misuse of shell entities, 22 december 2021, Bryssel. Tillgänglig på: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/sv/speech_21_7085. Hämtad: 2022-03-04.

Protokoll från Ekofinrådets möte den 12 mars 2022, Bryssel, Ecofin 6976/22. Tillgänglig på: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_6976_2022_INIT&from=EN. Hämtad: 2022-03-23.

Protokoll till Ekofinrådets möte den 5 april 2022, Bryssel, Ecofin 7709/22. Tillgänglig på: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_7709_2022_INIT&from=EN. Hämtad: 2022-04-06.

Videoupptagning av diskussionen på Ekofinrådets möte den 5 april 2022.
Tillgänglig på: <https://video.consilium.europa.eu/event/en/25659>. Hämtad:
2022:04-06.

OECD publiceringar

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig på: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page4. Hämtad: 2022-04-04.

OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Tillgänglig på: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en#page4. Hämtad: 2022-04-27.

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig på: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1. Hämtad: 2022-04-11.

OECD (2019), Public Consultation Document: Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, februari 2019. Tillgänglig på: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>. Hämtad: 2022-04-05.

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base

Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig på: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_beba0634-en. Hämtad: 2022-03-07.

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig på: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint_abb4c3d1-en#page1. Hämtad: 2022-03-07.

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment : Inclusive Framework on BEPS, , OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig på: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment_0e3cc2d4-en. Hämtad: 2022-04-11.

OECD (2021) OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, december 2021. Tillgänglig på: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm>. Hämtad: 2021-03-23.

OECD (2021) Overview of the Key Operating Provisions of the GloBE Rules, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, december 2021. Tillgänglig på: <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-GloBE-rules-fact-sheets.pdf>. Hämtad: 2022-02-10.

OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, OECD/G20

Inclusive Framework on BEPS, juli 2021. Tillgänglig på:

<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>. Hämtad: 2022-03-07.

OECD (2021) Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20

Inclusive Framework on BEPS, oktober 2021. Tillgänglig på:

<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. Hämtad: 2022-03-07.

OECD (2022) Public Consultation Document: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS,

april 2022. Tillgänglig på: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-scope.pdf>. Hämtad: 2022-04-06.

OECD (2022) Public Consultation Document: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, februari

2022. Tillgänglig på: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.pdf>. Hämtad: 2022-03-17.

OECD (2022) Public Consultation Document: Draft Model Rules for Tax Base Determinations, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, februari

2022. Tillgänglig på: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-tax-base-determinations.pdf>. Hämtad: 2022-03-17.

Skatterättslig tidskrift

Ahlstedt, Johanna, 'BEPS 2.0 med fokus på Pillar Two', Skattenytt nr 1 2022, s. 27.

Hongler, Peter & Pistone, Pasquale, 'Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy', WU International Taxation Research Paper Series No. 2015 – 15, IBFD Working Paper 20 January 2015, 2015.

Hultqvist, Anders, 'Vad är rättssäker beskattning?', Svensk Skattetidning 1998, s. 763–768.

Rick, Johan, 'Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?', Svensk Skattetidning 2016, s. 541.

Övriga artiklar

Dahlberg, Joel, 'G7 överens om global minimiskatt', Svenska Dagbladet Näringsliv, 2021-06-05, <<https://www.svd.se/a/mBAA8E/historisk-overenskommelse-om-bolagsskatt-nara>>. Hämtad: 2022-02-10.

Hammarstedt, Carl (2020), 'OECD presenterar blueprints för digitalskatt och minimiskatt', Svenskt Näringsliv, 2020-10-12, <https://www.svensktnaringsliv.se/blogg/fokus-pa-skatteerna/oecd-presenterar-blueprints-for-digitala-skatt-och-minimiskatt_1177079.html> Hämtad: 2022-02-14.

Övriga källor

< <https://www.oecd.org/tax/beps/>>.

EY (2022) ‘OECD releases Commentary and illustrative examples on Pillar Two Model Rules’, <https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-commentary-and-illustrative-examples-on-pillar-two-model-rules>.

Hämtad: 2022-04-05.

FAR (2022) ‘Remiss - Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU (Fi2021/04066)’,

<<https://www.regeringen.se/49023b/contentassets/36e18743f97942d19f5cb13fd8504590/far.pdf>>. Hämtad: 2022-04-26.

KPMG (2022) ‘Inclusive Framework BEPS Agreement’,

<<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2022/03/kpmg-update-pillar-two-commentary-release-march-2022.pdf>>. Hämtad: 2022-04-05.

Näringslivets skattedelegation (2022), ‘The European Commission proposals for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, SWD (2021) 580 final’,

<<https://www.regeringen.se/490220/contentassets/36e18743f97942d19f5cb13fd8504590/nsd-naringslivets-skattedelegation.pdf>>. Hämtad: 2022-04-26.

PwC (2022) ‘OECD releases Pillar Two Commentary and launches public consultation on the Implementation Framework’,

<<https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-pillar-2-commentary-and-public-consultation-on-the-if.pdf>>. Hämtad: 2022-04-05.

Skatteverket (2022): ‘Beskattning av CFC-bolag och dess delägare’,

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.1/339197.html#h-Huvudregel-for-lagbeskattade-inkomster>>. Hämtad: 2022-03-22.

Skatteverket (2022), 'Förvaltningsrättsliga principer',
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/324633.html>>. Hämtad: 2022-03-11.

Skatteverket (2022), 'Remissvar till Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU, Fi2021/ 04066',
<<https://www.regeringen.se/49016d/contentassets/36e18743f97942d19f5cb13fd8504590/skatteverket.pdf>>. Hämtad: 2022-04-06.

Skatteverket (2022), 'Vad innebär internationell dubbelbeskattning?',
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/326353.html>>. Hämtad: 2022-03-11.

Stockholms universitet (2022), 'Remiss: Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU',
<<https://www.regeringen.se/4905e4/contentassets/36e18743f97942d19f5cb13fd8504590/juridiska-fakulteten-stockholms-universitet.pdf>>. Hämtad: 2022-04-26.

Svenska bankföreningen (2022), 'Remissyttrande om Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU',
<<https://www.regeringen.se/490242/contentassets/36e18743f97942d19f5cb13fd8504590/svenska-bankforeningen.pdf>>. Hämtad: 2022-04-26.

Svenskt Näringsliv (2019), 'Confederation of Swedish Enterprise - Comments on the OECD Public Consultation Document entitled: "Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") – Pillar Two"',
<https://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/6qh7a0_s8-

[2019_confederation-of-swedish-enterprise-comments-on-the-globa_1138753.html/S8-2019_Confederation+of+Swedish+Enterprise+-+Comments+on+the+Global+Anti-Base+Erosion+Proposal+%2528GloBe%2529+-+Pillar+Two.pdf](https://www.confederation-of-swedish-enterprise.com/global-1138753.html/S8-2019_Confederation+of+Swedish+Enterprise+-+Comments+on+the+Global+Anti-Base+Erosion+Proposal+%2528GloBe%2529+-+Pillar+Two.pdf)>. Hämtad: 2022-02-09.

Svenskt Näringsliv (2020), 'Joint comments from Nordic business federations on OECD Blueprints',
< https://www.svensktnaringsliv.se/blogg/fokus-pa-skatterna/4fbjlr_joint-comments_1177095.html/joint-comments.pdf >. Hämtad: 2022-02-09.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2016 ref. 23.

EU-domstolen

C-196/04 Cadbury Schweppes, EU:C:2006:544.

Skatterättsnämnden

SRN 2005-07-04.