



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Eric Lichtenstein

Triangelndramat mellan OECD, EU och den svenska rätten

En granskning av den svenska implementeringen av Rådets direktiv (EU) 2022/2523 och de efterföljande konsekvenserna för framtidens skatteflykt bland multinationella koncerner

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Termin: HT23

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING.....	2
FÖRKORTNINGAR.....	4
1 INLEDNING.....	5
1.1 Bakgrund.....	5
1.2 Syfte och frågeställning.....	6
1.3 Metod	6
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Disposition	8
2 FRÅN DIREKTIV TILL SVENSK LAG.....	9
2.1 Implementering av EU-direktiv	9
3 RÅDETS DIREKTIV (EU) 2022/2523 OCH LAGEN OM TILLÄGGSSKATT.....	11
3.1 BEPS-projektet	11
3.1.1 Pillar I.....	11
3.1.2 Pillar II.....	12
4 RÅDETS DIREKTIV (EU) 2022/2523 OCH LAGEN OM TILLÄGGSSKATT.....	14
4.1 Rådets direktiv (EU) 2022/2523	14
4.2 Lagen om tilläggsskatt.....	15
4.2.1 Inledande om Lagen om tilläggsskatt.....	15
4.2.2 Fritt stående från inkomstskattelagen.....	15
4.2.3 Tilläggsskattens tillämpningsområde.....	16
4.2.4 Undantagna enheter.....	17
4.2.5 Tilläggsbeskattning i praktiken	18
4.2.6 Förväntade skatteintäkter	19
5 KOMMENTARER TILL DET SVENSKA INFÖRLIVANDET ..	21
5.1 Risk för dubbelbeskattning	21

5.2	Implementeringens handläggning och beredning	21
5.3	Implementeringens materiella innebörd	22
6	ANALYS OCH SLUTSATS.....	24
6.1	Konsekvenser av implementeringen	24
6.1.1	Direkta konsekvenser	24
6.1.2	Långdragna betydande konsekvenser.....	25
6.2	Tröskelvärdeets påverkan	27
6.3	Slutsats.....	29
	KÄLLFÖRTECKNING	30

Summary

In 2013, the OECD, in collaboration with G20 countries, introduced an action plan to address and tackle the erosion of the tax base and undue profit shifting made possible due to outdated international tax rules. The program includes regulations aimed at combating tax evasion among multinational corporations. The European Union has adopted Directive (EU) 2022/2523, which Sweden, as a member of the Union, is obligated to comply with. The directive is a direct result of the tax evasion-limiting models highlighted by the OECD as effective against the tax evasion that has arisen in a globalized and digitized world. The investigative part of the essay is to show the Swedish implementation and its future impact on Swedish companies. Furthermore, the essay has analyzed whether and to what extent the adopted provisions fulfill the goal of combating tax evasion.

The investigative part of the essay has shown that international tax law is highly complex and challenging to harmonize with national legislation. There is no doubt that multinational companies, equipped with the expertise and resources required to gain themselves economic advantages, have and will continue to do so as long as it remains profitable. Concerning the impact on Swedish companies covered by the regulations, the essay's investigation has demonstrated both immediate direct consequences and more prolonged effects that will influence how companies organize and structure their operations in the future.

Finally, based on the essay's investigation, there might be reasons to speculate that a larger portion of the financial assets lost through tax evasion could have been recovered by lowering the introduced threshold but at the expense of a less active and free climate in business as a whole.

Sammanfattning

2013 presenterade OECD tillsammans med G20-länders ett åtgärdsprogram för att ta sig an och komma till rätta med urholkningen av skattebasen och otillbörliga vinstförflyttningar som var möjliga till följd av att de internationella skattereglerna var utdaterade. Åtgärdsprogrammet innehåller bland annat regleringar avsedda att motverka skatteflykt bland multinationella koncerner. Europeiska unionen har antagit Rådets direktiv (EU) 2022/2523 som Sverige nu som medlem i unionen har att förhålla sig till. Direktivet är en direkt följd av de skatteflyktsbegränsande modellerna som OECD framhåller som effektiva mot den skatteflykt som tillkommit i och med en globaliserad och digitaliserad värld. I uppsatsen har den svenska implementeringen och dess framtidspåverkan på svenska företag undersökts närmare. Vidare har uppsatsen analyserat huruvida och till vilken grad de antagna bestämmelserna uppfyller målet att bekämpa skatteflykt.

Uppsatsen utredande del har visat att den internationella skatterätten är ytterst komplex och svår att harmonisera med nationell lagstiftning. Det råder ingen tvekan om att de multinationella företagen som besitter den kompetens och de resurser som krävs för att ge sig själva ekonomiska fördelar har och kommer fortsätta att göra så, så länge som det lönar sig. Vad gäller påverkan på svenska företag som omfattas av bestämmelserna har uppsatsens utredning kunnat visa att det finns såväl korta direkta konsekvenser som mer långdragna konsekvenser som kommer påverka framtidens sätt för företag att organisera och strukturera sina verksamheter.

Slutligen kan det utifrån uppsatsen utredning finnas skäl till att spekulera i att en större del av de finansiella tillgångarna som går till spillo genom skatteflykt hade kunnat bärgas genom en revidering av det införda tröskelvärdet men till bekostnad av ett mindre aktivt och fritt företagande.

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CbCR	Land-för-land-rapporteringen
EU	Europeiska unionen
EUR	Euro
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
IF	Inclusive Framework
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
Prop.	Proposition

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Fria kapitalrörelser har sedan 1980 talet gjort det lättare för företag att använda sig av skatteparadis.¹ Årligen beräknas det försvinna mellan 100 - 240 miljarder amerikanska dollar in i skatteparadis.²

Det har under åren som gått blivit ett mer internationaliserat företagsklimat och företagen har sträckt sig längre och djupare in över landsgränser. Det finns till följd av teknikens och globaliseringens utveckling oändliga möjligheter för företag att organisera sig på sätt som tidigare inte ansågs möjliga. Ett svenskt företag kan idag, genom dotterbolag och filialer, vara verksamma på fler platser än någonsin tidigare. Med komplexa ägarstrukturer och genom multinationella koncerner med tillgång till världens samtliga marknader kan företag med de ekonomiska förutsättningar som krävs öppna upp verksamheter i jurisdiktioner där företagsbeskattningen är låg eller i vissa fall till och med obefintlig.³

Till följd av den utvecklingen som skett har även sättet näringsidkare och företag flyttar kapital kommit att ändras. Det har blivit möjligt att flytta runt sina tillgångar för att generera en större slutlig vinst. Det här sker bland annat genom välorganiserad skatteplanering och hjälp av konsulter, advokater, omstruktureringar och väl avvägda organisatoriska beslut.⁴

För att komma till bukt med den omfattande skatteflykten och säkerställa att multinationella och nationella koncerner betalar en skälig andel skatt oavsett var de är verksamma har OECD och G20 genom sitt inkluderande ramverk (IF) arbetat fram modellregler med tillhörande kommentarer. Det omfattande regelverket har blivit antaget av Europeiska unionen i form av ett EU-direktiv.

¹ Se SvJT (2011) s. 387.

² Se Zimmer (2020) s. 14.

³ Se Zimmer (2020) s. 34.

⁴ Se Faktablad om Europeiska unionen: Allmän Skattepolitik

Ett direktiv som föranlett den kommande svenska lagen om tilläggsskatt för företag i stora koncerner.⁵

De framtagna reglerna ska nu implementeras i svensk rätt som ett nationellt åtagande i arbetet för att begränsa en urholkning av den inre marknadens skattebaser och bekämpa den utbredda skatteflykten.⁶

1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsen syftar till att undersöka det kommande svenska införlivandet av Rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen och analysera införlivandet samt de konsekvenser svenska företag som omfattas av bestämmelserna kommer att få. Vidare är syftet med uppsatsen att se om det antagna EU direktivet får den effekt mot skatteflykt som efterfrågats eller om den intäktsavgörande brytgränsen om 750 miljoner Euro är för generös i sammanhanget.

För att uppnå syftet ska följande frågeställningar besvaras:

- Vad innebär den nya lagen för de svenska företag som omfattas av lagens bestämmelser?
- Vilka effekter får införlivandet för företagens sätt att organisera sig?
- Brytgränsen för att omfattas av lagens bestämmelser är fastställd till intäkter om minst 750 miljoner EUR årligen, vad hade konsekvenserna av en lägre brytgräns inneburit?

1.3 Metod

Uppsatsen behandlar och bygger på det svenska införlivandet av Rådets direktiv (EU) 2022/2523. För att uppnå syftet med uppsatsen och besvara de

⁵ Se Rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen.

⁶ Se Prop. 2023/24:32 s. 1–2.

frågeställningar som uppsatsen kretsar kring används den rättsdogmatiska metoden. Innebörden av den rättsdogmatiska metoden har tidigare diskuterats men används i uppsatsen för att med hjälp av vedertagna rättskällor beskriva gällande rätt.⁷ De erkända rättskällor som tillämpas och anses vara allmänt accepterade inom svensk rätt är lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin.⁸

Uppsatsen grundar sig till största del på förarbeten till den nya lagstiftningen och lagtext. Som komplement till lagtext och förarbetena som föranlett dess slutliga ordalydelse kommer även juridisk doktrin att behandlas för att ge ett mer nyanserat och välgrundat resonemang vad gäller införlivandet av direktivet. Doktrinen som används kommer även att bidra med att ge uppsatsen den historiska bakgrund som behöver lyftas för att bidra med förståelse för helheten av den komplexa problematik kring skatteflykt som Rådets direktiv (EU) 2022/2523 ämnar sig begränsa.

Vid sidan av den rättsdogmatiska metoden tillämpas även den EU-rättsliga metoden till viss del. Den nya lagen om tilläggsskatt för företag i stora koncerner bygger på ett EU-direktiv och är således förenlig med den EU-rättsliga metoden. Metoden grundar sig till skillnad från den svenska juridiska metoden på en annan rättskällelära och andra tolkningsprinciper. Det innebär att EU-domstolen till högre grad beaktar en bestämmelses sammanhang och syfte utifrån en systematisk och teologisk tolkning.⁹

Då uppsatsen grundar sig på att analysera ett kommande regelverk som inte hunnit träda i kraft kommer någon redogörelse av rättspraxis inte att ske, av den enkla anledningen att sådan inte ännu existerar.

1.4 Avgränsningar

I och med att uppsatsens omfattning är begränsat till angiven längd måste avgränsningar göras. Uppsatsen har vidare avgränsats för att blicka fokus mot uppsatsens syfte och frågeställningar, således har uppsatsen begränsats till att

⁷ Se Sandgren (2021) s. 51.

⁸ Se Kleineman (2018) s. 21

⁹ Se Hettne & Otken (2011) s. 34–36.

endast behandla det nya tilläggsskattedirektivet och den svenska implementeringen av direktivet. Eventuell påverkan på annan svensk lagstiftning som följer av implementeringen har inte varit aktuell att behandla i uppsatsen. Vad gäller företagsomfattningen och den kommande lagens påverkan på företag är det strikt avgränsat till att endast behandla de svenska företag som omfattas och den svenska marknaden som påverkas. Detsamma gäller för hur implementeringen står i strid med annan nu gällande lagstiftning, i Sverige så som i annan medlemsstat. Slutligen är det den del av direktivet som har som uppgift att säkerställa att motivet bakom stiftandet som behandlas. Direktivets tidsbestämda förenklings- och så kallade safe harbour-regler berörs således inte i denna uppsats.

1.5 Disposition

En introduktion till arbetets ämne behandlas inledningsvis i uppsatsens första avsnitt. Därefter följer avsnitt två som ger läsaren en förståelse över hur normhierarkin som medlemsstat i Europeiska unionen är konstruerad samt hur ett EU-direktiv går från ett beslutsfattande i EU till en egen svensk författning. Avsnitt tre behandlar sedan bakgrunden till Rådets direktiv (EU) 2022/2523 och det världsgemensamma arbetet för ett begränsande av de multinationella företagens aggressiva skatteplanering och skatteflykt. I det fjärde avsnittet granskas utformningen och omfattningen av direktivet och den kommande svenska lagen. Särskild vikt kommer att ligga vid det svenska införlivandet av direktivet som presenteras i uppsatsen femte, och näst sista avsnitt. Uppsatsen avslutas sedan i ett sjätte och avslutande avsnitt av analyserande karaktär varvid dragna slutsatser presenteras.

2 Från direktiv till svensk lag

2.1 Implementering av EU-direktiv

Genom funktionsfördraget, FEUF, har EU långtgående befogenheter att iordningställa och meddela lagstiftning. Lagar som EU stiftar binder de anslutna medlemsstaterna, däribland Sverige, till att följa vad som kallas unionens sekundärrätt.¹⁰ Funktionsfördraget använder *rättsakt* som ett sammanfattande begrepp för unionens sekundärrätt, en rättsakt består vanligen av beslut, förordningar eller direktiv.¹¹ “*Ett direktiv föreskriver resultat som varje medlemsstat ska förverkliga inom en viss tid i det egna landet inom ramen för sin nationella rättsordning.*”¹²

Ett direktiv kan vara utformat på flertalet olika vis, utformningen skiljer sig på ambitionsnivå och till vilken grad omfattningen sträcker sig. Ett direktiv kan formuleras ner på detaljnivå och komma med krav om att den skyddsnivå som direktivet fastslår varken får över- eller understigas. Med sådana formuleringar rör det sig om ett fullharmoniseringsdirektiv, även omnämnt som maximidirektiv.¹³ En annan vanligt förekommande alternativ form av direktiv är när EU fastslår att skyddsnivån åtminstone ska uppnå en viss typ av standard och dignitet men att medlemsstaten är fri att införa nationella bestämmelser som sträcker sig längre.¹⁴

Direktiv riktar sig till medlemsstaterna och förklaras grundläggande som ett riktat krav från EU sida att en viss sak ska ske. Det riktade kravet ska, om det inte redan på nationell nivå har skett, ske och genomföras inom en viss tidsbestämd period. Vanligen ska det ske inom en period om två år. Vid utgången av den bestämda tidsperioden ska direktivet vara helt genomfört, införlivat

¹⁰ Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 55.

¹¹ Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 55.

¹² Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 57.

¹³ Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 58.

¹⁴ Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 304.

eller implementerat, där samtliga nu nämnda begrepp delar samma betydelse.¹⁵ Hädanefter benämnt som implementerat.

Implementering av direktiv kan ske på medlemsnivå genom ett införande av ny nationell lagstiftning, revidering av redan befintlig lagstiftning eller om gällande nationell lagstiftning som uppfyller resultatet av direktivet förblir oförändrad och därmed förenlig med direktivet. Vid underlåtenhet av implementering eller om implementeringen i sig är bristande gör sig medlemsstaten skyldig till fördragsbrott.¹⁶

¹⁵ Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 57.

¹⁶ Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 227.

3 Rådets direktiv (EU) 2022/2523 och Lagen om tilläggsskatt

3.1 BEPS-projektet

The Organization for Economic Cooperation and Development, hädanefter OECD, har sedan 2013 bedrivit ett internationellt samarbete med G20 gällande det så kallade Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, med de internationella förkortningarna IF respektive BEPS. Av samarbetet har det så kallade BEPS-paketet, innehållande 15 åtgärdsprogram, tagits fram. Paketet syftar till att säkerställa det nationella intresset att vinster beskattas där de har uppkommit och där värde faktiskt har skapats.¹⁷

Arbetet med BEPS-paketet ringar in utmaningarna som följt av digitaliseringen och dess efterföljande problematik för den nationella företagsbeskattningen. Motivet bakom samarbetet mellan OECD och G20 har varit att återskapa ett förtroende för det internationella skattesystemet då det försvagats under tiden som globaliseringen medfört ökad integration mellan ekonomier och marknader som tidigare hållits skilda från varandra.¹⁸

BEPS-paketet består av två delar, Pillar I och Pillar II, vars respektive uppgift är att tillsammans åstadkomma det efterlängtrade motivet att begränsa skatteflykt inom den internationella företagsbeskattningen.¹⁹

3.1.1 Pillar I

Den första av de två pelarna, Pillar I, innebär för de företagen som omfattas av regleringarna att en viss andel av det multinationella företags vinst fördelas till jurisdiktioner där företags användare och konsumenter befinner

¹⁷ Se Zimmer (2020) s. 13–14.

¹⁸ Se Prop. 2023/24:32 s. 118.

¹⁹ Se Prop. 2023/24:32 s. 119.

sig. Reglerna om den omfördelade vinstbeskattningen träffar endast multinationella företag med en global omsättning som överstiger 20 miljarder EUR och med en vinstmarginal på lägst 10 %.²⁰

I praktiken innebär Pillar I för företagen som träffas av regleringarna att en viss del av den uppburna vinsten får och ska beskattas av marknadsjurisdiktionen. Det blir således ett nytt sätt att säkerställa att skatt betalas inom den jurisdiktionen där pengarna, och därmed den eventuella vinsten har skapats.

3.1.2 Pillar II

Till skillnad från Pillar I kommer reglerna som följer av Pillar II att säkerställa att de multinationella koncernernas inkomster blir föremål för beskattning. Pelaren har dock likt Pillar I ett omsättningskrav som behöver uppnås innan ett företag blir träffad av de fyra regler som följer av Pillar II. Omsättningskravet för Pillar II är en konsoliderad omsättning på minst 750 miljoner EUR.²¹

Pillar 2 syftar till att säkerställa att företagets inkomster både blir föremål för beskattning oavsett var i världen företaget bedriver sin verksamhet och att skatten inte är bagatellartad. Reglerna har som utgångspunkt att inkomster som har beskattas lägre än till 15 % i genomsnitt ska bli föremål för en tilläggsbeskattning upp till en nivå samlad skattesats om 15 %.²²

För svensk del ska reglerna implementeras till följd av ett EU-direktiv.²³ Direktivet, *Rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen*, som antagits och nu behandlas på nationell nivå innefattar bland annat bestämmelserna i Pillar II.²⁴ Av det antagna direktivet framgår det även att rent inhemska koncerner som uppfyller omsättningskravet kommer att träffas av bestämmelserna. För svenskt vidkommande innebär det i

²⁰ Se KPMG, *Vad är BEPS 2.0?*

²¹ Se KPMG, *Vad är BEPS 2.0?*

²² Se Prop. 2023/24:32 s. 119.

²³ Se Prop. 2023/24:32 s. 1.

²⁴ Se Rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen.

praktiken att även helägda svenska koncerner som är verksamma inom Sverige med svenskar som kundbas omfattas av de skatteregler som presenterats ovan.

4 Rådets direktiv (EU) 2022/2523 och Lagen om tilläggsskatt

4.1 Rådets direktiv (EU) 2022/2523

Direktiv Rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen syftar till att vara ett steg i begränsandet av den aggressiva skatteplaneringen som sker på EU:s inre marknad. Målet med de skatterättsliga direktiven som antas på EU nivå, inte minst Rådets direktiv (EU) 2022/2523, är att begränsa urholkningen av den inre marknadens skattebaser och försvåra förflyttningen av vinster till annan jurisdiktion än där vinst har genererats och/eller värde har skapats.²⁵ De skatterättsliga direktiven med fokus på bekämpningen av skatteflykt innefattar regler för att uppnå den målbild som ställts. Direktiv av denna karaktär är en del av EU:s stora arbete att begränsa möjligheterna och minska omfattningen av urholkning, skatteflykt och aggressiv skatteplanering.

EU och unionens medlemsstater ser tydliga tecken och ökade tendenser på att vissa företag inom multinationella koncerner är skapta och satta i bruk med ett enda ändamål. Att på otillbörliga tillvägagångssätt utmana de befintliga skattereglerna för att på så sätt skapa sig ekonomiska fördelar.²⁶

EU:s omfattande arbete för att minska urholkningen av den inre marknadens skattebaser och bekämpandet mot skatteflykt är den största prioriteringen på det skatterättsliga rättsområdet inom EU sedan en tid tillbaka. Tidsåtgången och motivationen att uppnå målet med ett begränsande av skatteflykt sträcker sig så långt att arbetet med övrig skatterätt inom EU har fått läggas åt sidan till förmån för arbete likt direktivet som behandlas i uppsatsen.²⁷

²⁵ Se Rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen.

²⁶ Se Zimmer (2020) s. 89.

²⁷ Se Rabe (2019) s. 166–167.

Direktivet i sig består av 59 artiklar och är således att se som mycket omfattande.²⁸ Vidare är artiklarna som ska implementeras komplicerade, sett till mängden och direktivets svårighetsgrad drar utredarna slutsatsen att det är ett omfattande arbete att få direktivet implementerat på ett förståeligt och begripligt sätt.²⁹

4.2 Lagen om tilläggsskatt

4.2.1 Inledande om Lagen om tilläggsskatt

Lag om tilläggsskatt är den kommande svenska lagen som implementerar Rådets direktiv (EU) 2022/2523.³⁰ Den svenska lagen är Sveriges, som medlemsstat i EU, sätt att implementera vad som krävs inom den tidsram som angivits i direktivet. Direktivet ska vara implementerat senast den sista december 2023. Den svenska lagen är upparbetad enligt det normala förfarandet för hur ett direktiv går från ett beslut i EU till en egen svensk lag.³¹ Från ett kommittédirektiv har beredandet gått genom ett antal kompletteringar, remissinstanser, varit föremål för staten offentliga utredningar och granskats av Lagrådet. Det slutgiltiga lagförslaget har samlats i en proposition. Prop. 2023/24:32 lämnades sedan över av Regeringen till riksdagen den 26 oktober 2023.³²

4.2.2 Fritt stående från inkomstskattelagen

Den kommande tilläggsskatten för stora koncerner är ett resultat av Rådets direktiv (EU) 2022/2523 och är avgörande för att säkerställa att det resultat som direktivet avser att uppnå efterlevs. Till följd av att det för närvarande saknas svensk författning som säkerställer en minimibeskattningsnivå för företagen som omfattas av direktivet sker är det av yttersta vikt att nya bestämmelser införs. Diskussioner har förts kring huruvida den nya tilläggsskatten ska implementeras som en helt egen lag eller om det ska ske genom tillägg till

²⁸ Se Rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen.

²⁹ Se Prop. 2023/24:32 s. 125.

³⁰ Se Prop. 2023/24:32 s. 1.

³¹ Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 57–58.

³² Se Prop. 2023/24:32 s. 1.

den befintliga inkomstskattelagen (1999:1229). Regeringen har dragit slutsatsen att införlivandet ska ske genom skapandet av en ny särskild lag.³³

Regeringen motiverar sitt beslut att föreslå införlivandet genom en ny särskild lag utifrån flertalet argument och genomförda bedömningar. Lagen om tilläggsskatt för stora koncerner anses svår att införliva i den redan befintliga inkomstskattelagens struktur och systematik. Att försöka få till ett samspel mellan det befintliga och det nya som ska införlivas anses för komplicerat och krävande. En helt ny lag skulle underlätta införlivandet inte bara genom beredandet av införlivningen utan även hur lagstiftningen sedan kan komma att användas i praktiken.³⁴

En annan anledning bakom Regeringens motivering till att skilja på befintlig företagsbeskattning i inkomstskattelagen och den nya tilläggsskatten som behandlas i uppsatsen är att tilläggsskatten skiljer sig markant utifrån sin karaktär från inkomstskatten. Den nya tilläggsskatten är en form av skatt på företagets inkomst men det är inte en inkomstskatt i inkomstskattelagens bemärkelse.³⁵ Det skattskyldiga företaget/koncernen ska endast under vissa förutsättningar betala den nya tilläggsskatten, mer om det under avsnitt 4.2.3, vilket inte samspelar med den systematik som följer av inkomstskattelagen där företag beskattas genom att ta upp en skattebas och multiplicera skattebasen med gällande skattesats.

4.2.3 Tilläggsskattens tillämpningsområde

Namnet på den kommande lagen ger en fingervisning till vem som omfattas av lagens bestämmelser. Det är som ovan utrett inte en lag som omfattar samtliga koncerner som är verksamma i Sverige eller har Sverige som sin marknad. Av första kapitlet tredje paragrafen i den kommande lagen följer lagens tillämpningsområde. Paragrafen är ämnas att motsvara direktivets artiklar 2.1–2 samt första meningen i artikel 2.3 och artikel 1.1 i modellreglerna.³⁶

³³ Se Prop. 2023/24:32 s. 483.

³⁴ Se Prop. 2023/24:32 s. 125–126.

³⁵ Se Prop. 2023/24:32 s. 125.

³⁶ Se Prop. 2023/24:32 s. 508.

Tillämpningsområdet för den nya tilläggsskatten är begränsad till när en svensk koncernenhet ingår i en koncern som under minst två av de fyra senaste räkenskapsåren redovisat en årlig intäkt på minst 750 miljoner EUR.³⁷ Det som är av betydelse för att omfattas av lagen är således inte den enskilda svenska koncernenhetens intäkter och storlek utan moderbolagets samlade redovisning för koncernen.

Till modellreglerna som ligger till grund för arbetet i stort följer ett antal kommentarer, av kommentarerna framgår det att beloppsgränsen om 750 miljoner EUR baseras på samma gräns som i den omfattande land-för-land-rapporteringen. Land-för-land-rapporteringen bygger på OECD:s standard Country-by-Country Reporting (CbCR) och är genom EU-direktiv implementerad. Rapporteringen syftar till att koncerner med en omsättning som överstiger sju miljarder kronor måste lämna vissa uppgifter om koncernens verksamhet.³⁸

4.2.4 Undantagna enheter

Av avsnittet ovan följer kvalificeringsreglerna för att en svensk koncern ska omfattas av de kommande bestämmelserna. Även om en svensk enhet uppfyller kraven som ställs finns det enheter som är direkt undantagna från bestämmelserna och därav från lagen om tilläggsskatt i sin helhet.

Paragraf fem, sex och sju i lagen om tilläggsskatt motsvarar artikel 2.3 första stycket punkterna a, b och c i direktivet samt artikel 1.5.1 och 1.5.2 a och b i modellreglerna.³⁹

Av paragraferna följer att de undantagna enheterna är myndighetsenheter, internationella organisationer, ideella organisationer, pensionsfonder och investeringsenheter för pensioner. Vidare följer det av paragraferna att investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag är undantagna från tilläggsbe-

³⁷ Se Prop. 2023/24:32 s. 509.

³⁸ Se Zimmer (2020) s. 131–132.

³⁹ Se Prop. 2023/24:32 s. 167.

skattning under förutsättningen att de i sig själva är moderföretag. Moderföretag beskrivs som huvudföretaget i en koncern och har ett påtagligt inflytande över företaget som helhet och styr över respektive dotterbolag.⁴⁰

4.2.5 Tilläggsbeskattning i praktiken

Minimiskattedirektivet och de tillhörande modellreglerna har som central utgångspunkt att staten där koncernens moderföretag har sin hemvist kan beskatta moderföretagets lågbeskattade vinster. Det gäller moderbolagets uppburna vinster i hemviststaten såväl som i annat land.⁴¹ För svenska företag och koncerner innebär det att de kan komma att betala tilläggsskatt i Sverige för sina eventuella vinster under vissa förutsättningar om moderbolaget i sig självt eller en annan tillhörande koncernenhet inte tidigare betalat en skatt på sin uppburna vinst om minst 15 %. Till vilken nivå Sverige har möjlighet att ta ut en tilläggsskatt för de företag och koncerner som omfattas av bestämmelserna följer dock av agerandet från andra stater. Således påverkas Sveriges möjligheter att ta ut tilläggsskatt av till vilken grad andra länder väljer att implementera och efterleva direktivet och de tillhörande modellreglerna.

Skattetilläggen Sverige kan tänkas ta ut i framtiden inom ramen för det kommande skattetillägget för stora lågbeskattade koncerner kommer att härröra från vinster gjorda av svenska koncerner i andra stater. I stater där modellreglerna inte blivit införlivade och/eller i länder där skattesatsen fortsättningsvis understiger den fastställda miniminivån om 15 %.

Det antas att de stater inom EU som implementerar direktivet eller för tredje land implementerar modellreglerna även inför en nationell tilläggsskatt, likt Sverige. En införd nationell tilläggsskatt ger staten med den nationella tilläggsskatten företräde att beskatta den lågbeskattade koncernenheten som hör hemma inom jurisdiktionen. Följaktligen så tillfaller skatteintäkterna av tilläggsskatten från ett lågbeskattat dotterbolag den stat där dotterbolaget har sin hemvist och inte där moderbolaget till koncernen hör hemma. Emellertid hindrar den nationella tilläggsskatten andra stater att ta ut tilläggsskatt från

⁴⁰ Se Zimmer (2020) s. 34.

⁴¹ Se Prop 2023/24:32 s. 493.

lågbeskattade enheter om staten där enheten har sin hemvist har bestämmelser införda om nationell tilläggsskatt.⁴²

4.2.6 Förväntade skatteintäkter

Genomförda analyser av svenska koncerner och bolagsstrukturer visar att det under perioden 2016 - 2021 har funnits svenska företag som varit lågbeskattade. Av de företag som omfattas av de nya kommande bestämmelserna om tilläggsskatt bedöms det vara cirka 20 % av företagen som någon gång under den angivna tidsperioden har haft en effektiv skattesats som legat under den nu bestämda miniminivån om 15 %.⁴³

När det gäller svenska företag som under tidsperioden varit föremål för en lågbeskattning är det framför allt tre faktorer som spelar in. Först och främst har företagen som varit lågbeskattade inkluderat skattefria utdelningar i sin rapportering. Vidare så finns det tecken på att företag som har räknat med ytterligare intäkter eller inkomster från avyttringar av delägaraktier i sin vinst före inkomstskatt. Något som inte ska beaktas i det justerade resultatet. Slutligen så bedöms det av den genomförda analysen att ett antal företag har utnyttjat underskott från förevarande år som inte har inkluderats i deras rapportering. Oavsett om ett företag varit bristfälliga i sin rapportering eller på annat vis inte fullföljt sin plikt enligt korrekta anvisningar så går det när analysen justeras för de tre angivna faktorerna att se att de svenska företagen inte längre är för lågt beskattade under samma tidsperiod.⁴⁴

Med grund i ovanstående analys går det att tyda att svenska moderkoncerner som kan vara föremål för lågbeskattning huvudsakligen grundar sig i att koncernenheter i utlandet är för lågt beskattade. Således inte de koncernenheter som är aktiva i Sverige och på den svenska marknaden.

⁴² Se Prop. 2023/24:32 s. 493–495.

⁴³ Se Prop. 2023/24:32 s. 495.

⁴⁴ Se Prop. 2023/24:32 s. 495.

I likhet med hur Sveriges möjligheter att ta ut en tilläggsskatt påverkas av andra stater och deras individuella implementering av direktivet och de tillhörande modellreglerna påverkas även de potentiella skatteintäkterna av samma anledning.⁴⁵

Sveriges framtida intäkter från tilläggsskatten kommer att härröras från stater bortom EU och G20, stater som fattat beslut att inte implementera de nya reglerna om minimibesättning. Av genomförda utredningar går det idag inte att säkerställa vilka stater som kommer att implementera de nya reglerna och införa en lag om nationell tilläggsskatt. Trots en viss osäkerhet till vilken grad reglerna kan komma att implementeras av stater världen över har OECD i sina beräkningar bedömt att 75 % av samtliga stater implementerar reglerna. Med en implementeringsgrad om 75 % beräknas tilläggsskatten inbringa 0,5 miljarder kronor per år. Av 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor framgår bedömningen i delbetänkandet En lag om viss tilläggsskatt för företag i stora koncerner att den offentligfinansiella effekten av huvudregeln uppgår även den till 0,5 miljarder kronor per år.⁴⁶

⁴⁵ Se Prop. 2023/24:32 s. 493.

⁴⁶ Se Prop. 2023/24:32 s. 497.

5 Kommentarer till det svenska införlivandet

5.1 Risk för dubbelbeskattning

Av remissvaren går det att tyda en viss oro vad gäller införandet av en ny nationell tilläggsskatt. Kammarrätten i Göteborg med flera, framför bland annat det bör övervägas att avstå från att införa en nationell tilläggsskatt då öppnar upp för risken att multinationella koncerner dubbelbeskattas.⁴⁷ Koncernen riskerar att först betala skatt i annan stat för att sedan bli föremål för tilläggsskatt i Sverige då det är möjligt att det finns två stater som vardera har ett beskattningsanspråk på en gränsöverskridande aktivitet.⁴⁸

Av direktivet och således även den svenska lagen om tilläggsskatt finns det undantag för att motverka att dubbelbeskattning ska kunna ske. Vidare finns det i lagen bestämmelser om avräkning för att minimera risken att en koncern betalar mer skatt än vad som följer av implementeringen. Tillägget avseende motarbete av eventuell dubbelbeskattning har skett genom ytterligare vägledning från OECD.⁴⁹

5.2 Implementeringens handläggning och beredning

Som medlemsstat i Europeiska unionen följer ett ansvar och en plikt att följa framtagna regler och fattade beslut, det följer av själva medlemskapet i sig och förfarandet är presenterat i avsnitt 2.1. Rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen ska vara implementerat senast den sista december 2023.⁵⁰ Sverige och den lagstiftande makten har således inte fria tyglar på varken hur eller när en implementering ska ske eller

⁴⁷ Se Prop. 2023/24:32 s. 283.

⁴⁸ Se Croneberg (2021) s. 59.

⁴⁹ Se OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct (2023) s. 52.

⁵⁰ Se Prop. 2023/23:32 s. 2.

hur det i praktiken ska utformas. EU har genom direktivet fört fram och röstat igenom ett underlag som ska spegla den implementeringen som förväntas att ske, det är således ostridigt vad Sverige behöver göra för att uppfylla sitt åtagande.⁵¹

Det riktas däremot kritik från flera remissinstanser mot det tempo som hållits vad gäller arbetet med modellreglerna, direktivet och betänkandets behandling från svenskt håll. Bland den konkreta kritik som riktas framgår det tydligt att det som arbete som presenterats har arbetats fram för fort och att näringslivet har men framför allt kommer att bli tvingade till drastiska åtgärder då någon tid för förberedelse inte har givits innan direktivet nu ska implementeras och gälla som svensk rätt. Det främsta kritiken är riktad mot processen i sig, att den har varit för komprimerad och inte välavvägd sett till det omfattande arbete som följer av direktivets implementering. Bland remissinstanserna som riktar sin tydliga kritik finns instanser såsom Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Sveriges Advokatsamfund, flertalet domstolar med flera.⁵²

Kritiken mot det höga tempot vad gäller implementeringen kommer även från licensierade skatterådgivare som menar på att det inte är hållbart med den snabba framryckning som präglat implementeringen av direktivet.⁵³

5.3 Implementeringens materiella innebörd

Det är inte bara beredandet och den förhastade hanteringen av implementeringen som möts av kritik. Det faktiska innehållet i det lämnade förslaget möts även av kritik. Lagrådet riktar vid sidan av sin kritik mot det höga lagstiftningstempot kritik mot det lämnade lagförslagen och dess formuleringar.⁵⁴

För svensk lagstiftning ställs höga krav på tillgänglighet, begriplighet och tydlighet. Lagrådet menar på att det lämnade lagförslagen är bristande vad gäller dessa punkter. I en kommentar till Lagrådets remissyttrande framförde

⁵¹ Se Prop. 2023/24:32 s. 121.

⁵² Se Prop. 2023/24:32 s. 122.

⁵³ Se SvSKT 2023:4 s. 304.

⁵⁴ Se Prop. 2023/24:32 s. 123.

de att det genom den presenterade lagtexten är utomordentligt svårt att skaffa sig en förståelse för hur skattesystemet är avsett att fungera. Lagrådet, tillsammans med flera remissinstanser, bland annat Finansbolagens Förening och Svenska Bankföreningen, framför en tydlig önskan att det tätt inpå ikraftträdandet sker en översyn av de fastställda reglerna. Sid. En sådan önskan om en snar översyn av reglerna efter ikraftträdandet motiveras som närmast nödvändig för att kunna avhjälpa kvarstående brister i systemet och möjliggöra för beaktning av tillkommande kommentarer.⁵⁵

Vidare riktas det kritik mot att de presenterade förslagen redan innan ikraftträdandet riskerar att behöva ändras då OECD kommit med ytterligare vägledning och utvecklat regelverket vidare. I praktiken innebär det att den svenska lagstiftaren möjligen kan komma att införa bestämmelser som vid sitt intåg redan är att anse som förlegade. Att OECD har den påverkan och därmed den indirekta makten över det svenska skattesystemet möts även det av kritik och frågar hur det står sig till legalitetsprincipen och det grundlagsfästa kravet på bestämdhet då OECD inte är en traditionell rättskälla.⁵⁶ Den riktade kritiken till OECD som källa för svensk rätt kommer inte att presenteras vidare i denna uppsats men är värd att lyfta om än i korta drag.

Att OECD och G20 ligger bakom arbetet som ligger till grund för direktivet i sig och således även den svenska implementeringen och införandet av nationell tilläggsskatt är däremot inte att se som vare sig banbrytande eller oskäligt. Näringslivets önskan är dock att det arbete som utförs av OECD och G20 ska harmoniseras med det arbete som EU utför inom samma område. En harmonisering av arbetet skulle enligt näringslivet lett till en förenkling vad gäller anpassningen till nya regler och bestämmelser. Risken för onödig administration och flertalet motsägande regelverk hade genom en harmonisering kunnat begränsas utan att innebörden och resultatet ändras eller försämras.⁵⁷

⁵⁵ Se Prop. 2023/24:32 s. 123–124.

⁵⁶ Se Lagrådsremiss Tilläggsskatt för företag i stora koncerner s. 121–122.

⁵⁷ Se Rabe (2019) s. 170.

6 Analys och slutsats

6.1 Konsekvenser av implementeringen

Proposition 2023/24:32 med tillhörande förslag på svensk nationell tilläggs-skatt är överlämnad till riksdagen. Det går således att konstatera att regeringen har lagt fram vad som krävs för att implementeringen av direktivet ska gå att genomföra inom den tidsram som EU fastställt. Emellertid råder det inget tvi-vel om att den svenska lagen som är menad att följa av den presenterade pro-portionen möts av kritik vad gäller utformning, beredning och dess blivande konsekvenser för de koncerner som kommer att omfattas.

6.1.1 Direkta konsekvenser

Konsekvenserna för de företag och koncernenheter som omfattas av den svenska nationella tilläggsskatten kommer att vara flertalet och att ha varie-rande effekt beroende på vad konsekvensen anspelar på. Den första, största och mest omfattande direkta konsekvensen som kommer att följa av imple-menteringen av Rådets direktiv (EU) 2022/2523 är de administrativa åtgärder som kommer behöva genomföras av de företagen som omfattas. De administ-rativa åtgärderna som behöver genomföras är inte minst att företagen behöver säkerställa att system och kompetens finns på plats. Systemen och framför allt kunskapen kring hur systemet fungerar är direkt avgörande delar för att den data som efterfrågas till tilläggsskatterapporten kan samlas in och sam-manställas enligt de direktiv som anges i lagen.

Hur stort informationsunderlaget är skiljer sig från företag till företag och koncern till koncern. Det som ligger till grund för hur omfattande informat-ionssamlingen kan tänka sig vara är i huvudsak företaget eller koncernenhet-ens storlek. En stor multinationell koncern med många enheter världen över har följaktligen ett större informationsunderlag att samla för en tilläggsskat-terapport än vad en mindre koncern med färre enheter har. Här råder det så-ledes någon form av proportionalitetsprincip mellan storlek och omfattning på det arbete som krävs.

Alldeles oavsett storlek och omfattning på det framtida arbetet som kommer att krävas för att samla in den information och tillhandahålla den för rapportering är det ostridigt att det kommer innebära ökade administrativa kostnader. Investeringar i form av uppdaterade it-system och utbildning av personal är kostnader som inget företag som omfattas kommer att komma undan. Det är som redovisat för ett mycket omfattande arbete och grundläggande ändringar att väletablerade skattesystem och processer som kommer att påverkas. Kostnaderna för koncerner att sätta sig in på det nya sättet att arbeta kommer att visa sig tydligt mot tidigare årskostnader som avser samma typ av utgiftsposter. Företag och koncerner som omfattas kommer att behöva öka sina personalstyrkor för att kunna tillhandahålla det som efterfrågas i tilläggsrapporterna. Kostnaderna för att implementera det nya arbetssättet så att bestämmelserna kan efterlevas kommer vidare inte vara tillfälliga utan bestående. Det är förvisso större investeringar som kommer att krävas inledningsvis nu när arbetet kring tillägsskatten är helt nytt, men kostnader för underhåll av system, fördyrande personalkostnader och den löpande hanteringen kommer att för företagen bli betydande.

6.1.2 Långdragna betydande konsekvenser

Multinationella koncerner som på ett eller annat sätt verkar i Sverige. Antigen genom nyttjande av den svenska marknaden eller som registrerade svenska bolag med tillhörande hemvist i Sverige så kommer implementeringen av Rådets direktiv (EU) 2022/2523 att få betydande konsekvenser även på lång sikt.

Grunden till antagandet av direktivet är att efterleva OECD och G20 modellregler och BEPS-paketet. Rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen är en direkt effekt av den andra pelaren, Pillar II. Pelarens syfte är att säkerställa att multinationella koncernens inkomster blir beskattade med en skatt om minst 15 % oavsett var i världen beskattningen än sker. Tilläggsbeskattningen är ämnad och har som mål att begränsa den aggressiva skatteplanering och skatteflykt som begås av multinationella koncerner. En skatteflykt som med dagens teknik och en ökad globalisering

har blivit förhållandevis lättillgänglig för de koncerner som har resurserna till det.

Genom att på global nivå försöka få så många stater som möjligt att implementera de nya modellerna och reglerna kring minimibesättning. Genom en välspriid implementering hoppas upphovsmakarna till modellen se ett minskat incitament till att fly skatten genom kapitalförflyttningar till jurisdiktioner där det tidigare inte har skett någon besättning eller där skatten varit låg. Till följd av en bred implementering, som OECD beräknar till 75 %, kommer vissa typer av redovisningsupplägg och sätt för koncerner att organisatoriskt lägga upp sin verksamhet inte längre att vara lika lönsamma. Anledningen till att lönsamheten sjunker är för att vinster nu kan tänkas bli beskattade till en rimlig nivå, en nivå som inte skiljer sig alltför mycket oavsett var besätningen sker. Då lönsamheten vid skatteflykt eller aggressiv skatteplanering sjunker kommer frågan kring huruvida det fortfarande är lönsamt för koncerner att använda sig av de redovisningsstrategier och organisatoriska upplägg som tidigare använts att väckas.

Då effekten av att fly skatten genom annan jurisdiktion avtar genom införlivandet av de nya reglerna ökar sannolikheten att företag upphör med det tidigare upplägget. Multinationella koncerner kan därmed förväntas att framöver redovisa och beskatta sina uppburna vinster i sina hemländer i högre utsträckning än idag. För svensk del, både som stat och för svenska koncerner, medför det en rad konsekvenser. Det självklara är att skatteintäkterna skulle öka då fler företag är att tillgodoräkna för den svenska bolagsskattebasen. Vidare är bolagsskattesatsen i Sverige 20,6 % vilket överstiger de 15 % som hade varit möjliga att kräva in förutsatt att företaget var skattskyldigt i en jurisdiktion som inte implementerat reglerna och infört en nationell tilläggsskatt.

Utöver de ökade skatteintäkterna som skulle komma med att fler svenska koncerner valde att redovisa och beskatta sina vinster i Sverige så medför en hemflytt av de tidigare utlandsbaserade företagen att risken för dubbelbesättning minskar. Att risken för dubbelbesättning sjunker följer av den anledning att företaget, är verksamt och beskattas på en och samma marknad, den svenska.

Den eventuella risken för dubbelbeskattning är således utesluten då allt är samlat under ett och samma tak.

Implementeringen kommer inte bara med konsekvenser för de koncerner som direkt omfattas av rapporteringen och tilläggsskatten. Den effekt som implementeringen bidrar med konsekvenser för hela marknaden och det rådande läget företag sinsemellan. Konkurrensen företag emellan kommer att påverkas, detta med grund i att det främst är stora multinationella koncerner som har nyttjat skillnader i effektiva skattesatser globalt. Anledningen till att det är främst då det endast är just stora globala koncerner som haft resurserna och möjligheterna till att göra det.

Konkurrens mellan små och stora företag kommer till följd av de nya bestämmelserna att få en mer jämlik situation och mer lika förutsättningar. Jämnare förutsättningar kommer att leda till en mer effektiv marknad och sin tur till ökad produktivitet i ekonomin. Till den ökade konkurrensen går det även att väga in de stora administrativa kostnader som kommer att tynga de stora koncernerna. Fokus har med denna nyfunna konkurrens flyttats från skatteplaneringsstrategier till företagets faktiska produktivitet och prestation. Även om det fortfarande kvarstår stora skillnader mellan multinationella koncerner och mindre svenska företag som tidigare aldrig har varit särskilt konkurrerande så bidrar varje enskild faktor, stor som liten, till att underlätta för de mindre företagens möjligheter att konkurrera mot de stora globala jättarna.

6.2 Tröskelvärdets påverkan

För att omfattas av rapporteringskravet och en eventuell tilläggsskatt krävs en konsoliderad omsättning som uppgår till minst 750 miljoner EUR. Det betyder följaktligen att koncerner med en omsättning som understiger tröskelvärdet går oberörda av de nya bestämmelserna.

Koncerner som för närvarande har en konsoliderad omsättning runt 750 miljoner EUR, är de koncerner som kan anses komma att anpassa sitt framtida beteende som mest efter att bestämmelserna har trätt i kraft. En koncern med en omsättning som idag understiger tröskelvärdet men ändå befinner sig på

kännbart avstånd kan komma att fatta välavvägda beslut för sin framtid. Genom välarbetade planer för sin struktur vad gäller organisation inför en kommande tillväxt kan koncernen undgå att överstiga tröskelvärden och på så sätt slippa att omfattas av bestämmelserna. Genom att aldrig kliva över tröskelvärden genom exempelvis en bolagsfission eller splitt kan den tidigare samlade koncernen undgå minimiskatten. En sådan omstrukturering av koncernen kan även ske för de koncerner som för närvarande överstiger tröskelvärden. Koncerner kan komma att dela upp sin verksamhet i mindre delar för att på så sätt säkerställa att ingen del omfattas av bestämmelserna om tilläggsskatt.

För koncerner som överstiger tröskelvärden med god marginal kan det vara omöjligt att strukturera om verksamheten till mindre delar så att de inte omfattas av bestämmelserna. Ett möjligt scenario för sådana koncerner är att de istället ser över hur de kan sätta samman dotterbolag eller minska antalet starter de är verksamma i. En sådan omstrukturering kan bidra till att de administrativa kostnaderna som följer av bestämmelserna minskar och företaget blir på så sätt mer lönsamt. Med grund i analysen ovan finns det fog för slutsatsen att ett lägre tröskelvärde hade bidragit till en större omfattning vad gäller begränsandet av skatteflykt. Tröskelvärden på 750 miljoner EUR är en omsättning endast få företag når upp till, genom att sänka tröskelvärden hade fler koncerner omfattats vilket hade bidragit till att en större samlad vinst togs upp för beskattning till på en skälig nivå.

Det är dock viktigt att poängtera att det är ett mycket omfattande arbete som sätter i gång för respektive koncern som omfattas av bestämmelserna och berörda myndigheter. Att endast stirra sig blind på resultatet att så få medel som möjligt kommer undan en resonabel skattesats är i dagsläget inte ett alternativ med den globala marknaden vi har byggt upp. Arbetsbelastning och möjligheterna till ett effektivt genomförande behöver vägas mot målet att stoppa företagens globalt utspridda skatteflykt helt och hållet. Att sänka tröskelvärden hade som förklarar minskat mängden kapital som lyfts ur skattesatsen och urholkar systemet men till en kostnad som inte hade varit motiverbar i dagsläget.

6.3 Slutsats

Oavsett storlek på en koncern idag så kommer införlivandet av den nya tilläggsskatten att medföra konsekvenser. Tilläggsskatten kommer medföra ökade skatteintäkter i Sverige, bidra till en minskad skatteflykt bland de multinationella koncernerna och göra företag än mer medvetna och fokuserade på sin bolagsstruktur samtidigt som det bidrar till en ökad konkurrens.

Slutligen är det av yttersta vikt att inte glömma bort att det var på grund av företagets aggressiva vinstmaximering genomförd av konsulter, advokater, omstruktureringar och väl avvägda organisatoriska beslut som gjorde att vi hamnade här. De multinationella koncernerna med stora resurser har en gång legat före lagstiftaren och inget talar för att det inte kan komma att ske igen i framtiden.

Källförteckning

Offentligt tryck

Lagrådsremiss

Lagrådsremiss (2023) Tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Propositioner

Prop. 2023/24:32 Tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Europeiska unionens råd

Rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskatt-nivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen

Litteratur

Böcker

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders (2022), *Europarättens grunder*. 7 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm.

Croneberg, Richard (2021), *Att motverka skatteflykt en komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk*. Lund University, Faculty of Law, Lund.

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.) (2011), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*. 2 omarb. uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm.

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

Rabe, Gunnar (2019), *EU, Sverige och skatten*, i: Dahl, Peter (red.), *Näringslivet och skattefrågorna: konkurrenskraft, rättssäkerhet, välstånd*. Näringslivshistoria, Uppsala.

Zimmer, Frederik (2020), *Skatteparadis*. Universitetsforlaget AS, Oslo.

Artiklar

Dahlberg, Mattias, *Skatteparadis och utbyte av skatteupplysningar i en globaliserad värld*, *SvJT* 2011, s. 382-387.

Larsson, Hans Peter, *Svensk bolagsbeskattning - hur påverkas företag och rådgivare när allt fler regler formas i internationella organisationer?*, *SvSkT* 2023:4, s. 289-304.

Internetkällor

Angerer, Jost, *Faktablad om Europeiska unionen: Allmän Skattepolitik*, <<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/sv/sheet/92/allman-skattepolitik>> (Besökt 2023-11-15)

Nilsson, Peter m.fl, *Vad är BEPS 2.0?*, <<https://kpmg.com/se/sv/home/tjans-ter/skatteradgivning-och-legal-services/internationell-beskattning/vad-ar-beps-2-0-pillar-one-and-pillar-two.html>> (Besökt 2023-11-15)

OECD, *OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct*, <https://www.oecd-ilibrary.org/finance-and-investment/oecd-guidelines-for-multinational-enterprises-on-responsible-business-conduct_81f92357-en> (Besökt 2023-11-20)