

U 10/2022 rd

Statsrådets skrivelse till riksdagen om ett förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för koncerner inom EU

I enlighet med 96 § 2 mom. i grundlagen översänds till riksdagen Europeiska kommissionens förslag av den 22 december 2021 till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU, COM(2021) 823 final, samt en promemoria om förslaget.

Helsingfors den 10 februari 2022

Finansminister Annika Saarikko

Konsultativ tjänsteman Jaana Mikkola

FINANSMINISTERIET

PROMEMORIA
10.2.2022

EU/2021/1467

FÖRSLAG TILL RÅDETS DIREKTIV OM EN GLOBAL MINIMISKATT FÖR KON-CERNER INOM EU

1 Allmänt

Europeiska kommissionen lade den 22 december 2021 fram ett förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU, nedan också *förslaget till direktiv om minimiskatt* eller *direktivförslaget*. Förslaget till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU har lagts fram i handlingen COM(2021) 823 final och baserar sig på artikel 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). Vid utarbetandet av U-skrivelsen har endast en engelskspråkig version av direktivförslaget varit tillgänglig.

Bakgrunden till förslaget är ett projekt som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) har inlett för att reformera den internationella inkomstbeskattningen. Reformprojektets första regleringspaket gäller omfördelning av beskattningsrätten mellan stater (första pelaren) och den andra en global minimiskatt (andra pelaren). I kommissionens direktivförslag är det fråga om att inom EU genomföra vissa regler som hör till det senare paketet, det vill säga en global minimiskatt.

Projektet har behandlats i OECD:s inkluderande ramverk (Inclusive Framework), så utöver de 38 ordinarie medlemmarna i OECD har cirka hundra andra stater medverkat. I juli 2021 anslöt sig över 130 stater till ett ställningstagande som innehöll huvudlinjerna för reformen i fråga om bägge pelarna. De återstående centrala frågorna diskuterades den 8 oktober 2021 och ett uppdaterat ställningstagande publicerades. I november 2021 omfattade det inkluderande ramverket 141 medlemmar, av vilka 137 har anslutit sig till det uppdaterade ställningstagandet. Enligt ställningstagandet är staterna inte tvungna att genomföra de bestämmelser om minimiskatt som är avsedda att införas i den nationella lagstiftningen, men om de gör det förbinder de sig att till denna del iakttä de gemensamma förfaranden som överenskommits inom det inkluderande ramverket.

Alla EU-stater anslöt sig till ställningstagandet med undantag av Cypern, som inte deltar i det inkluderande ramverket. Cypern har dock separat uttryckt sitt stöd för projektet.

Finansministeriet lämnade den 12 maj 2021 en utredning till finansutskottet om OECD:s projekt för att reformera den internationella inkomstbeskattningen (EÅ 18/2021 rd).

OECD:s inkluderande ramverk godkände den 14 december 2021 modellregler som ska främja det nationella genomförandet av bestämmelserna om en global minimiskatt (OECD:s modellregler). Särskilt i internationella sammanhang kallas reglerna också Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE). Kommissionens direktivförslag baserar sig huvudsakligen på dessa modellregler. På grund av EU:s primärrätt, särskilt etableringsfriheten, innehåller förslaget dock vissa utvidgningar.

Direktivförslaget nämns också i kommissionens meddelande till Europaparlamentet och rådet om företagsbeskattning på 2000-talet (COM (2021) 251 final). I meddelandet beskrivs kommissionens plan för åtgärder på både kort och lång sikt för att stödja återhämtningen i Europa

efter covid-19-pandemin och säkerställa tillräckliga skatteintäkter under de kommande åren. Statsrådets utredning i ärendet lämnades till riksdagen i juli 2021 (E 84/2021 rd). Till skillnad från vad kommissionen hade antagit i sitt meddelande innehåller förslaget till direktiv om minimiskatt inga förslag till ändringar i anslutning till det tidigare antagna direktivet mot skatteflykt.

2 Förslagets huvudsakliga innehåll

2.1 Bakgrund och mål

Direktivförslaget baserar sig på OECD:s regler inom den så kallade andra pelaren, vars syfte är att koncerner ska beskattas åtminstone enligt en miniminivå oberoende av i vilka stater verksamheten bedrivs. Minimiskattenivån ska bedömas separat för varje stat och den effektiva skattenivån ska vara minst 15 procent.

Syftet med OECD:s andra pelare är att bekämpa de problem i anslutning till urholkning av skattebasen och vinstöverföring som kvarstår efter genomförandet av det år 2013 inleda projektet mot urholkning av skattebasen och vinstöverföring (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS-projektet) samt att sätta vissa gränser som förhindrar överdriven skattekonkurrens mellan staterna. En del av regleringen påminner om den bassamfundslagstiftning som redan tillämpas i många stater och som syftar till att förhindra att beskattningsbar inkomst överförs till ett samfund som etablerats i en stat med låg beskattning. Den andra pelaren påminner delvis också om regleringen Global Intangible Low Taxed Income (GILTI), som infördes i Förenta staterna 2017 som en del av lagstiftningen om en skattereform (Tax Cuts and Jobs Act).

OECD:s projekt för att reformera den internationella inkomstbeskattningen berör aktörer av mycket olika slag och inte enbart företag som bedriver digital affärsverksamhet, även om arbetet ursprungligen inleddes i samband med ett projekt för hantering av utmaningarna för beskattningen av den digitala ekonomin (Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy). Vid sidan av granskningen av den digitala ekonomin har det också funnits oro för huruvida de gällande bestämmelserna, trots andra åtgärder inom BEPS-projektet, fortfarande medför risk för att skattebasen urholkas och vinster överförs. Arbetet med att ta itu med skatteutmaningarna inom den digitala ekonomin tog avstamp i BEPS-projektet, som omfattade 15 åtgärder och som till många delar ledde till ändringar i skattelagstiftningen också i Finland.

Inom OECD har regleringen enligt den andra pelaren utgjorts av två sammankopplade bestämmelser som är avsedda att införas i den nationella lagstiftningen (GloBE-reglerna) samt av en bestämmelse om skatteavtal (regeln om skattskyldighet, subject to tax rule). Kommissionens direktivförslag gäller endast genomförandet av GloBE-reglerna i EU. Enligt motiveringen till direktivförslaget fanns det på grund av OECD:s modellregler endast begränsade möjligheter att välja linje vid planeringen av direktivet. EU kommer enligt motiveringen inte att driva på en tillämpning av den andra pelarens regel om skatteavtal.

2.2 Direktivets syfte och tillämpningsområde

Direktivförslaget innehåller bestämmelser genom vilka en obligatorisk effektiv minimiskatt på 15 procent för stora koncerner införs inom EU. Minimiskatten ska genomföras med stöd av två separata beskattningsregler så att den effektiva skattenivån i och med en så kallad tilläggsskatt (top-up tax) stiger till den överenskomna miniminivån. Miniminivån bedöms separat för varje stat. Medlemsstaterna ges dessutom möjlighet att föreskriva om en separat nationell tilläggsskatt.

Direktivförslaget har inga direkta konsekvenser för hur det beskattningsbara resultatet för dem som omfattas av tillämpningsområdet beräknas med stöd av den nationella skattelagstiftningen. I förslaget är det fråga om en ny typ av reglering som skulle tillämpas vid sidan av det nuvarande skattesystemet och gälla endast en del av de skattskyldiga. Den föreslagna regleringen har dock kopplingar också till det nuvarande skattesystemet.

Direktivförslaget är tillämpligt på enheter inom EU som ingår i en multinationell koncern eller en stor inhemsk koncern, om den multinationella eller stora inhemska koncernens totala omsättning enligt regleringen uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av fyra på varandra följande år.

I direktivutkastet avses med koncern det yttersta moderföretaget (ultimate parent entity, UPE) och dess ingående enheter (constituent entities), såsom dotterbolag. Med ingående enhet kan också avses till exempel moderföretagets fasta driftställe samt en enhet som inte behandlas som en separat skattskyldig, exempelvis en sammanslutning. Om det yttersta moderföretaget inte upprättar en koncernredovisning, betraktas som dess koncernredovisning den redovisning som det skulle ha varit skyldigt att upprätta om det hade tillämpat den lokala redovisningsstandarden eller någon annan godtagbar redovisningsstandard (hypotetiskt test för konsolidering, deemed consolidation test). Dessutom finns det preciserande bestämmelser om vissa specialsituationer, såsom samriskföretag som sammanförts med koncernredovisningen genom kapitalandelsmetoden. Direktivförslaget innehåller bestämmelser om vilka redovisningsstandarder som kan ligga till grund för regleringen.

Regleringen skulle gälla alla koncerner oberoende av bransch. Tillämpningsområdet för reglerna om minimiskatt ska dock inte omfatta särskilt angivna statliga enheter, internationella organisationer, allmännyttiga aktörer eller pensionsfonder. Dessutom är vissa placeringsfonder och fastighetsplaceringsenheter befriade, om de är koncernens yttersta moderföretag. Utanför regleringen lämnas dessutom vissa andra enheter som till minst 95 procent ägs av en enhet som inte omfattas av reglerna. Definitionen av pensionsfond omfattar dessutom vissa enheter som sköter investeringar eller bedriver hjälpverksamhet i pensionsfonden.

Dessa exkluderade enheter (excluded entities) är inte sådana ingående enheter som avses i regleringen och omfattas således inte av tillämpningsområdet för minimiskatten. De beaktas dock vid bedömningen av huruvida enheten hör till en koncern och huruvida den totala omsättningsgränsen på 750 miljoner euro uppnås. Exempelvis en pensionsfond som uppfyller definitionen av en exkluderad enhet kan vara det yttersta moderföretaget i en koncern som omfattas av tillämpningsområdet för regleringen, varvid minimiskatten kan bli tillämplig på koncernens övriga enheter, om inte de också är exkluderade enheter.

Inkomst av internationell sjöfart lämnas utanför tillämpningsområdet på så sätt att den inte beaktas som en ingående enhets inkomst när den effektiva skattenivån fastställs. Vid fastställandet av skattenivån kan också ett valfritt undantag kopplat till substans tillämpas upp till ett visst inkomstbelopp. Fastställandet av den effektiva skattenivån behandlas närmare nedan.

2.3 Skatteregler som genomför minimiskatten och ordningsföljden för tillämpningen av dem

2.3.1 Allmänt

Minimiskatten ska genomföras med hjälp av två separata beskattningsregler (de så kallade IIR-regeln och UTPR-regeln, tillsammans GloBE-reglerna). Den effektiva skattenivån ska fastställas på samma sätt för båda reglerna.

Den primära regeln är den så kallade regeln för inkomstinkludering (income inclusion rule, IIR-regeln), som i princip ska tillämpas i den stat där koncernens yttersta moderföretag är beläget. Genom IIR-regeln påförs skatt utifrån de koncerninterna ägarförhållandena. Enligt IIR-regeln ska koncernens (yttersta) moderföretag betala tilläggsskatt, om den effektiva skattenivån (effective tax rate, ETR) för en direkt eller indirekt ägd enhet inte ligger på minst miniminivån.

Till den del koncernens lågbeskattade enheter inte beskattas med stöd av IIR-regeln, tillämpas i andra hand regeln om underbeskattade betalningar (undertaxed payments rule, UTPR). UTPR-regeln föreslås innehålla särskilda bestämmelser om hur den tilläggsskatt som tas ut på basis av den ska fördelas mellan de ingående enheterna.

Direktivets beskattningsregler förutsätter att den skattskyldiga enheten påförs tilläggsskatt om villkoren för tillämpning av reglerna uppfylls. Direktivförslaget innehåller dock inga närmare bestämmelser om den mekanism med vilken tilläggsskatten i praktiken ska genomföras nationellt.

2.3.2 IIR

Direktivförslaget innehåller bestämmelser enligt vilka koncernens yttersta moderföretag är skyldigt att betala tilläggsskatt om det under den räkenskapsperiod (fiscal year) som anges i lagstiftningen har en lågbeskattad ingående enhet i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland.

Enligt OECD:s modellregler är IIR-regeln i princip tillämplig endast i gränsöverskridande situationer, det vill säga när moderföretaget och ett lågbeskattat dotterföretag är belägna i olika stater. För att säkerställa förenlighet med bestämmelserna i FEUF om de grundläggande friheterna har direktivförslaget emellertid ett bredare tillämpningsområde. Direktivförslaget förutsätter att de yttersta moderföretagen inom medlemsstaternas territorium tillämpar IIR-regeln också i förhållande till inhemska ingående enheter, inklusive moderföretaget självt, om enheterna är lågbeskattade.

IIR-regeln ska således i regel tillämpas i den stat där koncernens yttersta moderföretag är beläget och den ska vara primär i förhållande till UTPR-regeln. Regelverket ska innehålla särskilda bestämmelser exempelvis för situationer där koncernens yttersta moderföretag inte tillämpar IIR-regeln på grund av att det är belägen i ett tredjeland som inte har infört IIR-regeln eller dotterföretaget har ett visst antal ägare utanför koncernen, varvid IIR-regeln kan tillämpas inte bara på det yttersta moderföretaget utan också på ett moderföretag på mellannivå inom samma koncern. Också i dessa fall förutsätter direktivförslaget att tillämpningsområdet också ska gälla inhemska lågbeskattade enheter inom en medlemsstats territorium. Möjligheten till dubbelbeskattning elimineras genom en separat mekanism där den tilläggsskatt som det lägre moderföretaget betalar beaktas vid fastställandet av det yttersta moderföretagets tilläggsskatt.

2.3.3 UTPR

Direktivförslaget innehåller bestämmelser om i vilka situationer UTPR-regeln i stället för IIR-regeln ska tillämpas på minimibeskattningen av koncernen. Till följd av att IIR-regeln är den primära regeln kan UTPR bli tillämplig till exempel när koncernens yttersta moderföretag är beläget i en stat som inte har infört en godtagbar IIR-reglering. Då tas tilläggsskatten ut hos koncernen med stöd av UTPR-regeln.

Den tilläggsskatt som tas ut på grundval av UTPR-regeln ska med stöd av en separat allokeringsformel fördelas mellan de ingående enheterna och således också mellan medlemsstaterna. Allokeringsformeln utgörs av två faktorer: antalet anställda och de materiella tillgångarna. Båda

faktorerna skulle ha samma vikt, det vill säga 50 procent. Allokeringsformeln finns i artikel 13 i direktivförslaget.

Om en medlemsstat inte har tagit ut UTPR-skatt av ingående enheter för en tidigare räkenskapsperiod, ska enligt direktivförslaget UTPR-skatt inte längre allokeras till en koncern i en sådan medlemsstat och de nämnda faktorerna i allokeringsformeln ska inte heller beaktas. Situationen ska bedömas separat för varje koncern.

2.3.4 Möjlighet att påföra inhemsk tilläggsskatt

Direktivförslaget innehåller i likhet med OECD:s modellregler en möjlighet för medlemsstaterna att också ta ut en inhemsk tilläggsskatt (qualified domestic minimum top-up tax), om skattenivån för en ingående enhet i en medlemsstat understiger den effektiva nivån på 15 procent.

Om en medlemsstat själv påför en ingående enhet en sådan inhemsk tilläggsskatt, ska det moderföretag som är beläget i en annan medlemsstat beakta även denna skatt vid bedömningen av sin egen skyldighet att betala tilläggsskatt enligt bestämmelserna i direktivförslaget. Om en medlemsstat inför en inhemsk tilläggsskatt ska medlemsstaten underrätta kommissionen om det.

2.4 Fastställande av effektiv skattenivå och tilläggsskatt

2.4.1 Allmänt

I direktivförslaget och OECD:s modellregler är det fråga om att bedöma den effektiva skattenivån, det vill säga den effektiva skattesatsen. Allmänt taget påverkas företagets effektiva skattenivå av skattebasen och den skattesats som tillämpas för beskattning av den inkomst som bildas på basis av skattebasen. För att bedöma den effektiva nivån på bolagsskatten räcker det därför inte att enbart fastställa en nominell minimiskattesats.

Direktivförslaget innehåller mycket detaljerade bestämmelser om hur den skattebas som avses i regleringen ska beräknas i alla stater.

2.4.2 Fastställande av skattebasen

Den effektiva skattenivån enligt direktivförslaget ska beräknas på grundval av den skattebas som definieras i 3 kap. i direktivförslaget, det vill säga skillnaden mellan de inkomster och utgifter som ska beaktas, nedan skattebas enligt GloBE. Utgångspunkten för varje ingående enhets skattebas enligt GloBE är bokslutets resultaträkning, som korrigeras för vissa poster. Skattenivån fastställs först per enhet, vilket innebär att utgångspunkten är varje enhets egna siffror innan de koncerninterna transaktionerna elimineras vid konsolideringen.

Vilken redovisningsstandard som ska tillämpas som grund för beräkningen bestäms dock enligt den standard som det yttersta moderföretaget tillämpar i den konsoliderade koncernredovisningen. Den redovisningsstandard som koncernens yttersta moderföretag följer ska i princip också följas vid fastställandet av skattebasen enligt GloBE för alla ingående enheter. Tillåtna redovisningsstandarder är International Financial Reporting Standards (IFRS) och motsvarande särskilt angivna standarder, till exempel alla EU-medlemsstaters bokföringsregler och Förenta staternas redovisningsstandard (US GAAP). Dessutom kan också andra standarder användas under vissa förutsättningar.

Vissa poster i redovisningen korrigeras vid beräkningen av skattebasen enligt GloBE. Exempelvis de utdelningar på direktinvesteringar och vissa överlåtelsevinster och överlåtelseförluster

som anges i direktivet faller utanför skattebasen enligt GloBE, eftersom motsvarande poster vanligen står utanför staternas nationella skattebas för undvikande av dubbelbeskattning. Poster som ska korrigeras är enligt artikel 15.2 i direktivförslaget bland annat nettoskattekostnader, exkluderad utdelning, exkluderade överlåtelsevinster och överlåtelseförluster, asymmetriska valutakursvinster och valutakursförluster, kostnader som förklarats icke avdragsgilla och ackumulerade pensionskostnader. Enligt direktivförslaget ska prissättningen av transaktioner mellan ingående enheter i olika stater motsvara armlängdsprincipen. Likaså ska förluster till följd av försäljning eller annan överföring av egendom mellan inhemska ingående enheter till sitt belopp motsvara armlängdsprincipen. Med stöd av artikel 15 i direktivförslaget korrigeras dessutom exempelvis vissa koncerninterna finansieringsarrangemang, om de leder till inkomstöverföringar mellan lågt och högt beskattade ingående enheter. Artikel 15 i direktivförslaget innehåller också flera valfria regler som koncernens yttersta moderföretag eller någon annan ingående enhet kan ta i bruk för viss tid. Sådana är till exempel de valfria regler som hänför sig till aktiebaserade incitamentsystem, beräkning av verkligt värde och staternas nationella koncernbeskattningssystem.

Som det konstateras ovan ska inkomst av internationell sjöfart inte beaktas i en ingående enhets skattebas enligt GloBE. I artikel 16 i direktivförslaget definieras inkomst av internationell sjöfart och därmed sammanhängande kompletterande inkomst.

Den effektiva skattenivån ska bedömas separat för varje stat. En nationell granskning kräver dessutom egna regler för hur inkomster och skatter ska allokeras i vissa gränsöverskridande situationer (t.ex. fasta driftställen och skattemässigt transparenta enheter). Med tanke på GloBE-reglerna allokeras med stöd av artikel 17 i direktivförslaget till ett fast driftställe separat den inkomst som hänförs till det också i situationer där det fasta driftställets inkomst vid den nationella beskattningen inräknas i moderföretagets beskattningsbara inkomst. I GloBE-regleringen ska ett fast driftställes GloBE-inkomst inte beaktas vid fastställandet av moderföretagets GloBE-inkomst. Det fasta driftställets GloBE-förlust kan dock under vissa förutsättningar beaktas vid beräkningen av moderföretagets GloBE-resultat.

2.4.3 Fastställande av skatter

Direktivförslagets 4 kap. innehåller bestämmelser om hur de skatter som ska beaktas vid beräkningen av den effektiva skattenivån ska fastställas och beräknas. Definitionen av skatt täcker i vid bemärkelse till exempel skatter som påförs på basis av resultatet.

De skatter som ska beaktas grundar sig på de skatter för räkenskapsperioden som uppgetts i bokslutet, men de korrigeras dock till många delar. Exempelvis ska man inte alls beakta skatter som hänför sig till sådana inkomster som enligt direktivförslaget inte omfattas av skattebasen enligt GloBE. I artikel 20 i direktivförslaget anges hur skatterna korrigeras.

Inkomster och utgifter kan fördelas tidsmässigt på olika sätt i redovisningen och den nationella beskattningen. Det medför temporära så kallade periodiseringsskillnader. I direktivförslaget och i OECD:s modellregler strävar man efter att beakta dessa skillnader med hjälp av en modell som baserar sig på de uppskjutna skatter som beräknas för koncernredovisningen. De skattebelopp som framtagits för redovisningen godkänns dock inte som sådana, utan uppskjuten skattekostnad korrigeras alltid till högst minimiskattesatsen, det vill säga upp till 15 procent oberoende av om den stat där enheten är belägen har en högre nominell skattesats. Härutöver görs åtskilliga andra korrigeringar. Till den del det är fråga om en uppskjuten skatteskuld fastställs dessutom en tidsbegränsning, det vill säga att den temporära skillnaden ska realiseras inom fem år. Vissa kategorier av uppskjutna skatteskulder, såsom ackumulerade avskrivningar på materiella tillgångar, ska dock vara tillåtna utan några tidsbegränsningar.

Direktivförslaget innehåller också särskilda bestämmelser om hur skatter ska fördelas mellan stater i situationer där skattebasen enligt GloBE omfattar gränsöverskridande element. Enligt huvudregeln kan skatt som tagits ut i en stat beaktas när skattenivån i en annan stat fastställs, om också inkomsten i fråga har ansetts vara GloBE-inkomst för en ingående enhet i den andra staten. Det finns dock vissa undantag från och begränsningar för huvudregeln.

2.4.4 Beräkning av effektiv skattenivå och tilläggsskatt per stat

För att fastställa behovet av tilläggsskatt ska den effektiva skattenivån granskas separat för varje stat, varvid skattebasen enligt GloBE ska räknas samman för koncernens ingående enheter i en och samma stat. Dessutom ska dessa enheters skatter enligt GloBE-reglerna och de skatter som fastställs särskilt sammanräknas. Det sammanlagda skattebelopp som ska beaktas enligt GloBE-reglerna divideras med den sammanlagda skattebasen enligt GloBE, varvid detta relationstal blir koncernens gemensamma effektiva GloBE-skattesats (ETR) i staten i fråga.

Skattesatsen enligt GloBE jämförs med minimiskattenivån på 15 procent. Skyldigheten att betala tilläggsskatt enligt bestämmelserna uppstår om koncernens gemensamma effektiva skattesats (ETR) i staten i fråga underskrider minimiskattenivån. Denna skillnad i procentenheter mellan den gemensamma effektiva skattesatsen och minimiskattenivån utgör således tilläggsskattesatsen (top-up tax percentage). Koncernens gemensamma skattebas enligt GloBE multipliceras med tilläggsskattesatsen, varvid man för koncernen får beloppet av den tilläggsskatt som hänför sig till staten i fråga (jurisdictional top-up tax). Vid beräkningen av beloppet av den tilläggsskatt som hänför sig till staten beaktas också bland annat eventuell inhemsk tilläggsskatt som den staten tar ut.

När beloppet av tilläggsskatten beräknas har koncernerna möjlighet att också tillämpa ett så kallat undantag kopplat till substans, med stöd av vilket ett visst inkomstbelopp kan lämnas utanför kalkylen och således exkluderas från minimiskatt (substance-based income exclusion). Inkomsten fastställs enligt en formel som bestäms på basis av de ingående enheternas arbetskraftskostnader och materiella tillgångar. Med stöd av en separat övergångsbestämmelse är undantagets omfattning större under de första åren efter systemets införande.

Direktivförslaget innehåller på samma sätt som OECD:s modellregler också ett separat de minimis-undantag. Om tillämpningsvillkoren för undantaget uppfylls anses tilläggsskatten för de ingående enheterna i en viss stat vara noll.

Den tilläggsskatt som ska betalas allokeras mellan de skattskyldiga ingående enheterna med stöd av de beskattningsregler som beskrivs i avsnitt 2.2.

Utgångspunkten för direktivförslaget och OECD:s modellregler är att skyldighet att betala tilläggsskatt i regel kan uppkomma endast när det i en stat uppstår lågbeskattade GloBE-inkomster. Direktivförslaget och OECD:s modellregler innehåller dock till denna del ett undantag som anges i artikel 20.5 i direktivförslaget. Om koncernen redovisar ett nollresultat eller en förlust för räkenskapsperioden i fråga om GloBE-siffrorna i en stat och koncernen samtidigt som en del av beräkningen av de uppskjutna skatterna får en tillgångspost som består av skatteförluster i staten i fråga, och detta beror på en bestående skillnad mellan den nationella skattebasen och skattebasen enligt GloBE, påförs de ingående enheterna i staten i fråga tilläggsskatt det året.

Dessutom innehåller direktivförslaget närmare bestämmelser om i vilka situationer en ändring i beloppet av skatter, inkomster eller förluster skulle leda till att den effektiva skattenivån måste beräknas på nytt för tidigare räkenskapsperioder. Den tilläggsskatt som eventuellt ska betalas

på basis av en ny beräkning ska hänföras till det år under vilket den nya beräkningen för ett tidigare år gjordes.

2.5 Vissa andra frågor

Direktivförslaget innehåller dessutom preciserande bestämmelser bland annat om behandlingen av enhetens skatteattribut, exempelvis uppskjuten skattefordran, när enheten ansluter sig till eller lämnar en koncern samt om företagsarrangemang eller omstruktureringar inom koncernen. Dessutom innehåller direktivförslaget bestämmelser om situationer som gäller koncerners yttersta modersubjekt när detta är skattemässigt transparent. Direktivförslaget innehåller också särskilda regler för befintliga skattesystem som grundar sig på beskattning av vinstutdelning.

När bestämmelserna första gången tillämpas på en koncern ska de övergångsbestämmelser som ingår i direktivförslaget tillämpas. Exempelvis ska enligt övergångsbestämmelsen om förluster förlusterna beaktas i den utsträckning som de har redovisats i de uppskjutna skatterna. Enligt en separat regel ska förlustbeloppet dock justeras så att det inte får innehålla poster som är undantagna från beräkningen av skattebasen enligt GloBE. Denna regel gäller situationer där en tillgångspost som består av skatteförluster har uppkommit i kalkyleringen av uppskjutna skatter genom en transaktion som har skett efter den 15 december 2021. Enligt en särskild övergångsbestämmelse ska vid överföring av tillgångar mellan ingående enheter dessutom tillämpas ett värde som baserar sig på den icke avskrivna anskaffningsutgiften, om överföringen har gjorts efter den 15 december 2021 men innan reglerna börjar tillämpas.

Enligt direktivförslaget ska tilläggsskatt inte tas ut under de fem första åren, om det är fråga om en multinationell koncern som befinner sig i inledningsfasen av sin internationella verksamhet. Verksamheten anses vara i inledningsfasen om koncernen har ingående enheter i högst sex stater och bokföringsvärdet av de ingående enheternas materiella tillgångar i andra stater inte överstiger 50 miljoner euro.

2.6 Administrativa bestämmelser och påföljder

Enligt direktivförslaget är utgångspunkten att varje ingående enhet är skyldig att till skattemyndigheterna i den stat där enheten är belägen lämna en anmälan som innehåller omfattande uppgifter i anknytning till minimibeskattningen. Anmälan ska lämnas in inom 15 månader från räkenskapsperiodens sista dag. Enligt direktivförslaget och OECD:s modellregler är det fråga om en informationsrapport. Anmälningarna kan delas mellan stater, om det finns ett avtal om utbyte av anmälningarna i fråga.

Till skillnad från OECD:s modellregler innehåller direktivförslaget också uttryckliga bestämmelser om påföljder vid försummelse av anmälningsskyldigheten. Enligt direktivförslaget ska medlemsstaterna föreskriva påföljder för överträdelser av de nationella bestämmelser som grundar sig på direktivet och vidta alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de verkställs. Påföljderna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande. Om en ingående enhet inte fullgör sin anmälningsskyldighet eller lämnar en oriktig anmälan förutsätter direktivförslaget dessutom att enheten åläggs en administrativ påföljd på fem procent av dess omsättning. I direktivförslaget föreskrivs det dessutom om verkningarna av en eventuell påminnelse.

2.7 Tillämpning av IIR-regeln på stora inhemska koncerner

Enligt OECD:s modellregler är IIR-regeln i princip tillämplig endast i gränsöverskridande situationer, det vill säga när moderföretaget och ett lågbeskattat dotterföretag är belägna i olika stater. För att säkerställa förenlighet med bestämmelserna om de grundläggande friheterna i

fördraget om Europeiska unionens funktionssätt har direktivförslaget emellertid ett bredare tillämpningsområde.

Såsom beskrivs i avsnitt 2.2 är direktivförslaget också tillämpligt på inhemska dotterföretag till finländska moderföretag i multinationella koncerner. Enligt direktivförslaget ska regleringen dessutom tillämpas på rent inhemska stora koncerner (large-scale domestic groups), om de i övrigt uppfyller förutsättningarna för tillämpning av direktivförslaget. Enligt direktivförslaget syftar dessa avvikelser från OECD:s modellregler till att undvika att inhemska och gränsöverskridande situationer behandlas på olika sätt.

I fråga om helt inhemska koncerner innehåller direktivförslaget en övergångsbestämmelse enligt vilken minimiskatten tillämpas första gången först efter fem år från det att reglerna trätt i kraft.

2.8 Slutbestämmelser

2.8.1 Bedömning av tredjeländers bestämmelser och delegerade akter

Direktivförslaget och OECD:s modellregler utgår från att GloBE-reglerna ska tillämpas samordnat på global nivå. Tillämpningen av IIR- och UTPR-reglerna förutsätter en klar och tydlig ordningsföljd för deras tillämpning på olika nivåer av koncernstrukturen och i olika stater. OECD:s modellregler innehåller därför bestämmelser om under vilka förutsättningar varje stats GloBE-regler ska betraktas som giltiga IIR- eller UTPR-regler.

Artikel 51 i direktivförslaget innehåller närmare bestämmelser om under vilka förutsättningar tredjeländers IIR-bestämmelser ska anses motsvara bestämmelserna i direktivförslaget. De tredjeländer som uppfyller villkoren förtecknas i en bilaga till direktivet. Enligt artikel 51.3 i direktivförslaget kan förteckningen uppdateras om ett tredjelands nationella lagstiftning bedöms på nytt. Denna bedömning utförs av kommissionen, och kommissionen ges befogenhet att anta delegerade akter för uppdatering av bilagan.

Närmare bestämmelser om delegerade akter finns i artikel 52 i direktivförslaget. Den befogenhet att anta delegerade akter som avses i artikel 51.3 ges kommissionen tills vidare från och med den dag då direktivet träder i kraft. Rådet kan när som helst återkalla delegeringen av befogenhet. En delegerad akt träder i kraft endast om rådet inte har gjort invändningar mot den delegerade akten inom en period av två månader från den dag då akten delgavs rådet, eller om rådet, före utgången av den perioden, har underrättat kommissionen om att det inte kommer att invända. Denna period ska förlängas med två månader på rådets initiativ.

2.8.2 Tidsfrist för genomförande

Enligt direktivförslaget ska medlemsstaterna genomföra direktivet senast den 31 december 2022. Artiklarna 11, 12 och 13 om UTPR-regeln ska dock tillämpas först från och med den 1 januari 2024.

3 Förslagets rättsliga grund och förhållande till subsidiaritetsprincipen

3.1 Kommissionens förslag

Förslaget grundar sig på artikel 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, vilket innebär att alla medlemsstater måste vara eniga om förslaget innan det kan godkännas.

Förslaget att kommissionen ska ges befogenhet att anta vissa delegerade akter grundar sig på artikel 290 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Enligt denna artikel kan det genom en lagstiftningsakt till kommissionen delegeras befogenhet att anta akter med allmän räckvidd som inte är lagstiftningsakter och som kompletterar eller ändrar vissa icke väsentliga delar av lagstiftningsakten. Mål, innehåll, omfattning och varaktighet för delegeringen av befogenhet ska uttryckligen avgränsas i lagstiftningsakterna. De väsentliga delarna av ett område ska förbehållas lagstiftningsakterna och får därför inte bli föremål för delegering av befogenhet. Rådet kan med kvalificerad majoritet besluta att återkalla delegeringen av befogenhet eller att inte motsätta sig den delegerade akten.

Enligt artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen ska principerna om subsidiaritet och proportionalitet styra unionens utövande av sina befogenheter. Enligt subsidiaritetsprincipen ska unionen på de områden där den inte har exklusiv befogenhet vidta en åtgärd endast om målen för den planerade åtgärden kan uppnås bättre på unionsnivå än på nationell, regional eller lokal nivå. Unionens åtgärder ska dock till innehåll och form inte gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen (proportionalitetsprincipen).

I kommissionens direktivförslag konstateras det att tillämpningen av artikel 115 i FEUF på området för direkt beskattning förutsätter att syftet med den föreslagna EU-lagstiftningen är att korrigera inkonsekvenser på den inre marknaden. I det aktuella läget är avsaknaden av regler om effektiv minimibeskattnings på den inre marknaden enligt direktivförslaget en sådan inkonsekvens.

När det gäller subsidiaritetsprincipen konstateras det i kommissionens förslag till direktiv att ärendets art förutsätter att projektet genomförs på ett enhetligt sätt på EU:s inre marknad. Ett projekt på EU-nivå är nödvändigt, eftersom det måste säkerställas att OECD:s modellregler genomförs enhetligt inom EU. OECD:s modellregler baserar sig på en så kallad gemensam strategi (common approach). Enligt direktivförslaget finns det inom EU ett behov av en gemensam strategi och samordnade åtgärder för att förbättra den inre marknadens funktion och maximera de positiva verkningarna av en effektiv minimiskatt. Detta kan enligt förslaget uppnås endast om lagstiftningen genomförs centraliserat och på ett enhetligt sätt. Dessutom är det viktigt att det till exempel i fråga om de regler som tillämpas vid beräkningen av effektiv skattenivå inte uppstår skillnader mellan medlemsstaterna, eftersom regleringen är förenad med ett starkt gränsoverskridande element. Kommissionen anser därför att lösningarna måste stödja den inre marknaden och att detta endast kan göras på EU-nivå. Ett projekt på EU-nivå skulle också tillföra ett mervärde, eftersom man inom EU skulle kunna väga olika synpunkter och ta hänsyn till den samlade bilden av den inre marknaden.

Enligt kommissionen är det också förenligt med subsidiaritetsprincipen att OECD:s modellregler genomförs i enlighet med EU:s primär rätt, så att de skattskyldiga kan förvissa sig om att det nya regelverket respekterar EU:s grundläggande friheter, särskilt etableringsfriheten.

Kommissionen motiverar förslagets överensstämmelse med proportionalitetsprincipen med att regleringen skulle tillämpas på multinationella koncerner med en omsättning på minst 750 miljoner euro och således är förenlig med OECD-reglerna. Utvidgningen av direktivets tillämpningsområde till rent inhemska stora koncerner antas ha konsekvenser endast för ett begränsat antal skattskyldiga, och förslaget behövs enligt kommissionen för att minimikraven för förenlighet med EU-rätten ska kunna tryggas.

3.2 Bedömning av ärendet

Vid bedömningen av förslaget med avseende på subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen kan man först granska förslaget till den del det motsvarar OECD:s modellregler. Syftet med direktivet är att genomföra OECD:s modellregler på ett så enhetligt sätt som möjligt inom EU. Det kan anses vara ett viktigt och godtagbart mål under förutsättning att direktivets formuleringar och detaljer också de facto motsvarar det samförstånd som nåtts inom OECD. Enligt kommissionens uttalanden är avsikten med direktivförslaget inte att göra några andra undantag från OECD:s modellregler än de som följer av EU:s grundläggande friheter. För närvarande finns det dock vissa skillnader i den tekniska utformningen av direktivförslaget jämfört med OECD:s modellregler. Vid den fortsatta beredningen av direktivförslaget bör ökad enhetlighet eftersträvas på dessa punkter.

Till den del det i direktivförslaget föreslås obligatorisk tillämpning av minimiskatt också på inhemska situationer blir det än viktigare att bedöma om reglerna är förenliga med subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen.

OECD:s modellregler skulle vara tillämpliga endast i gränsöverskridande situationer. Den reglering som beretts inom OECD kunde bli tillämplig exempelvis när den effektiva skattenivån för ett utländskt dotterbolag som hör till en multinationell koncern underskrider minimiskattenivån i den stat där dotterbolaget är beläget. Den planerade OECD-regleringen tvingar inte direkt staterna att tillämpa en viss minimiskattenivå på företag inom sitt eget område. Om skattenivån enligt någon stats nationella lagstiftning likväl understiger den effektiva miniminivå som beräknats på det sätt som avses i den föreslagna regleringen, kan en annan stat då i enlighet med OECD-reglerna beskatta ett företags inkomst i den förstnämnda staten upp till miniminivån. Detta kan i praktiken innebära att en skatteförmån som dotterbolaget erbjuds av staten kan ogiltigförklaras på grund av beskattning som en annan stat verkställer med stöd av OECD-regleringen. Härigenom kan OECD-regleringen indirekt inverka på staternas nationella skattelösningar. I OECD-regleringen ingår dessutom en möjlighet för staterna att, om de så vill, uttryckligen tillämpa en inhemsk tilläggsskatt för att undvika den beskrivna situationen där en annan stat utnyttjar sin beskattningsrätt i en situation med underbeskattning.

Enligt kommissionens direktivförslag ska medlemsstaterna i vissa situationer tillämpa en effektiv skattenivå på 15 procent också på inhemska företag som är belägna inom deras territorium. Till denna del är det fråga om en effektiv minimibeskattningsnivå inom EU, vilket också är förknippat med frågan om medlemsstaternas beskattningsbehörighet. Direktivförslaget har i och för sig inga direkta konsekvenser exempelvis för den allmänna samfundsskattesatsen. Förslaget skulle dock i praktiken påverka medlemsstaternas möjligheter att använda företagsbeskattningen som verktyg för den ekonomiska politiken. Om det nationellt föreskrivs i lag om samfundsskattesatsen eller skattebasen på ett sätt som leder till att den effektiva skattenivån för aktörer som omfattas av direktivets tillämpningsområde sjunker under 15 procent, förutsätter direktivförslaget att en tilläggsskatt betalas för att den effektiva nivån på 15 procent ska uppnås. Direktivförslaget sätter således vissa gränser för skattekonkurrensen mellan medlemsstaterna.

Frågan om huruvida EU:s primärrätt, särskilt etableringsfriheten som tryggas som en grundläggande frihet, ställer krav på att OECD:s modellregler ska tillämpas också nationellt i EU:s medlemsstater har redan en tid debatterats offentligt och i den juridiska litteraturen.¹ Det har anförts

¹ Finansministeriet lämnade den 12 maj 2021 en utredning till finansutskottet om OECD:s projekt för att reformera den internationella inkomstbeskattningen (EÄ 18/2021 rd).

att tillämpningen av IIR-regeln endast på utländska dotterbolag skulle kunna utgöra en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i EUF-fördraget, eftersom den skulle kunna göra etablering i en annan EU-stat mindre attraktiv. En förbjuden begränsning av etableringsfriheten uppstår inte, om särbehandlingen kan motiveras av skäl av allmänt intresse (så kallade legitima grunder) eller om inhemska och gränsöverskridande situationer behandlas lika. Enligt skäl 6 i ingressen till kommissionens direktivförslag är förslaget utformat för att undvika alla risker för diskriminering mellan inhemska och gränsöverskridande situationer.

Om direktivförslaget hade utarbetats så att det endast skulle tillämpas i gränsöverskridande situationer, såsom OECD:s modellregler, är det möjligt att regleringen i direktivet skulle anses problematisk med tanke på EU:s grundläggande fri- och rättigheter och att den reglering som medlemsstaterna genomför i enskilda fall ytterst skulle behöva avgöras av Europeiska unionens domstol (EU-domstolen), som i sista hand skulle ha behörighet att bedöma frågan. EU-domstolens bedömning grundar sig alltid på en bedömning av lagstiftningen i den aktuella enskilda medlemsstaten och detaljerna i fallet. En sådan bedömning kunde leda till betydande och långvarig osäkerhet om tillämpningen av reglerna och om huruvida systemet överhuvudtaget fungerar inom EU.

Vid bedömningen av frågan kan man dessutom beakta att också OECD:s modellregler förutsätter att den effektiva skattenivån ska beräknas också för inhemska bolag till den del de hör till en multinationell koncern. Ett finländskt yttersta moderföretag i en multinationell koncern behöver enligt OECD:s modellregler inte tillämpa IIR-regeln i förhållande till inhemska ingående enheter, men också för dessa inhemska enheter och moderföretaget självt bör den effektiva skattenivå som avses i regeln beräknas för att det ska kunna fastställas om en utländsk ingående enhet kan tillämpa UTPR-regeln i förhållande till finländska ingående enheter. På motsvarande sätt måste i princip också ett utländskt yttersta moderföretag fastställa den effektiva skattenivå som avses i regeln för enheter i en finländsk underkoncern, för att det ska kunna försäkra sig om huruvida det ska tillämpa IIR-regeln på dessa finländska ingående enheter. Därför skulle endast rent inhemska stora koncerner falla utanför verkningsområdet för OECD:s modellregler. Man bör sträva efter att ännu noggrannare och i ljuset av EU:s primärrätt bedöma huruvida direktivförslaget är tillämpligt på rent inhemska koncerner.

I direktivförslaget överförs befogenheter till kommissionen genom delegerade akter. De befogenheter som ska överföras definieras tydligt och exakt så att de gäller bedömning av tredjeländers lagstiftning och en bilaga som uppdateras på basis av bedömningen. Som konstaterats ovan utgår direktivförslaget och OECD:s modellregler från att GloBE-reglerna ska tillämpas samordnat på global nivå. Tredjeländers lagstiftningslösningar inverkar på reglernas tillämpningsområde, eftersom skyldigheten för en skattskyldig som är belägen inom EU att betala tilläggsskatt kan vara beroende till exempel av om den skattskyldige har sitt moderföretag i ett tredjeland som enligt de globala reglerna skulle ha rätt att ta ut tilläggsskatt. Med tanke på detta är delegeringen av behörighet betydelsefull med avseende på direktivförslagets tillämpningsområde. Å andra sidan kan den föreslagna regleringens effektivitet och enhetlighet inom EU försvagas om varje medlemsstat gör en egen bedömning av ett tredjelands lagstiftningslösningar, varvid de olika medlemsstaternas slutresultat kan avvika från varandra. Att föreskriva om saken i en grundläggande rättsakt som antas av unionslagstiftaren kan å andra sidan fördröja behandlingen av ändringarna och därigenom också orsaka betydande osäkerhet för de skattskyldiga.

Liksom det har beskrivits ovan är syftet med direktivet att genomföra OECD:s modeller på ett så enhetligt sätt som möjligt inom EU och även med beaktande av konsekvenserna av EU:s primära rätt. Mot denna bakgrund kan kommissionens ståndpunkt att målen endast kan uppnås genom en centraliserad lösning anses vara motiverad och godtagbar med tanke på subsidiari-

tetsprincipen och proportionalitetsprincipen. Statsrådet anser att kommissionens förslag är motiverat med tanke på den rättsliga grunden och godtagbart med tanke på subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen.

4 Konsekvenser för Finland

4.1 Konsekvenser för lagstiftningen i Finland

Genomförandet av direktivförslaget förutsätter nationella lagstiftningsåtgärder. Lagstiftningen bör innehålla de bestämmelser som direktivet förutsätter bland annat om tillämpningsområde, beskattningsregler för genomförande av minimiskatt, fastställande av effektiv skattenivå och tilläggsskatt samt administrativa förfaranden. Direktivförslaget handlar om en mycket omfattande och teknisk reglering av en typ som inte finns i Finlands gällande lagstiftning.

Som konstaterats ovan har direktivförslaget inga direkta konsekvenser för hur det beskattningsbara resultatet för dem som omfattas av tillämpningsområdet beräknas med stöd av den nationella skattelagstiftningen. I förslaget är det fråga om en ny typ av reglering som skulle tillämpas vid sidan av det nuvarande skattesystemet. I samband med det nationella genomförandet bör det närmare fastställas genom vilken mekanism och vilket förfarande tilläggsskatten ska genomföras nationellt.

I samband med att direktivet sätts i kraft bör det också bedömas om införandet av direktivet ger återverkningar som skulle leda till ändringsbehov i annan nationell skattelagstiftning. Exempelvis i fråga om strukturer med fasta driftställen förutsätter direktivförslaget och OECD:s modellregler i praktiken att skattskyldiga i stater som tillämpar gottgörelsemetoden gör en ny typ av separat beräkning och uppföljning för fastställande av den effektiva skattenivån separat för moderföretaget och det fasta driftstället.

För att direktivet ska kunna genomföras krävs också en granskning i förhållande till de skatteavtal som Finland har ingått.

Enligt direktivförslaget ska en koncernenhet påföras en administrativ påföljd som är fem procent av dess omsättning, om koncernenheten försummar sin anmälningsskyldighet eller lämnar oriktiga uppgifter. I direktivförslaget föreskrivs det dessutom om verkningarna av en eventuell påminnelse. Den föreslagna administrativa påföljden enligt omsättning avviker från de gällande administrativa påföljdsavgifterna i den finska beskattningen.

Enligt grundlagsutskottets vedertagna tolkningspraxis är en avgift som påförs för en lagstridig gärning inte en skatt eller avgift enligt 81 § i grundlagen, utan en ekonomisk påföljd av straffkaraktär. I sak har utskottet jämfört en ekonomisk påföljd av straffkaraktär med en straffrättslig påföljd (se t.ex. GrUU 12/2019 rd, s. 7, GrUU 9/2018 rd, s. 2, GrUU 2/2017 rd, s. 5, GrUU 14/2013 rd och GrUU 17/2012 rd). Enligt 2 § 3 mom. i grundlagen ska de allmänna grunderna för administrativa påföljder bestämmas i lag eftersom det innebär utövning av offentlig makt att påföra en sådan avgift. Det ska enligt grundlagsutskottet lagstiftas exakt och tydligt om grunderna för påföljden och dess storlek, liksom om rättsskydd och om grunderna för att verkställa lagen (se t.ex. GrUU 12/2019 rd, s. 7–8, GrUU 9/2018 rd, s. 2, GrUU 2/2017 rd, s. 5, GrUU 14/2013 rd, GrUU 17/2012 rd, GrUU 9/2012 rd, s. 2/I). Bestämmelserna ska dessutom uppfylla kraven i fråga om rätt proportion på påföljderna (se t.ex. GrUU 28/2014 rd, GrUU 15/2014 rd).

I fråga om administrativa påföljdsavgifter har grundlagsutskottet i sin praxis också fäst uppmärksamhet vid oskuldspresumtionen i 21 § i grundlagen. Grundlagsutskottet bedömde i sam-

band med revideringen av 32 § i lagen om beskattningsförfarande (GrUU 39/2017 rd) om påförande av skatteförhöjning kan kopplas till ansvar oberoende av vållande. Grundlagsutskottet ansåg att det i sig är möjligt att binda påförandet av skatteförhöjning till ansvar oberoende av vållande, men påpekade att regleringen inte får medföra att tröskeln för att inte påföra påföljd blir för hög och att myndighetens prövning till denna del ska vara bunden. Grundlagsutskottets utlåtande omfattade till denna del också situationer där fysiska personer påförs skatteförhöjning. Enligt direktivförslaget kan administrativa påföljder påföras endast sådana koncernenheter som avses i direktivet.

I den fortsatta behandlingen bör de föreslagna bestämmelserna om administrativa påföljder bedömas närmare med tanke på de villkor Finlands nationella lagstiftning, särskilt grundlagen och bestämmelserna om de grundläggande fri- och rättigheterna, ställer på administrativa påföljd-savgifter.

4.2 Administrativa konsekvenser

Det föreslagna systemet utgör en omfattande helhet, vilket skulle medföra omfattande utredningar i initialfasen för de koncerner som överförs till systemet. Den föreslagna regleringen stöder sig på ett nytt sätt på både redovisningsreglerna och beskattningen. Således kommer företagens administrativa kostnader sannolikt att öka betydligt i initialfasen.

Införandet av systemet skulle i början medföra betydande kostnader och resursbehov också för Skatteförvaltningen. Inom Skatteförvaltningen påverkar det nya systemet bland annat skattekontrollen, informationssystemen, informationsflödena, anmälningsförfarandet, informationsutbytet och anvisningarna. Det helt nya systemet kräver också att Skatteförvaltningen och de skattskyldiga tillägnar sig ett nytt och omfattande område och inhämtar kompetens som tidigare inte funnits. De nya rapporteringskraven kan också förutsätta omfattande revideringar av informationssystemen.

Det föreslagna systemet förutsätter att såväl de skattskyldiga som Skatteförvaltningen i fortsättningen tillämpar en helt ny typ av reglering vid sidan av det befintliga skattesystemet. De administrativa konsekvenserna begränsar sig således inte enbart till betydande utredningar i initialfasen. Dessutom medför upprätthållandet, övervakningen, den internationella samordningen, analytiken och riskhanteringen i anknytning till det nya skattesystemet merkostnader och betydande resursbehov för Skatteförvaltningen.

Tillämpningen av bestämmelserna kan också bedömas leda till situationer som kräver tolkning av reglerna. Således kan det bedömas att införandet av regleringen kan medföra en mycket stor administrativ börda för såväl de skattskyldiga som Skatteförvaltningen.

4.3 Ekonomiska konsekvenser

Kommissionens direktivförslag innehåller ingen separat bedömning av de ekonomiska konsekvenserna. Direktivförslaget hänvisar dock till OECD:s sekretariats rapport från oktober 2020 (Economic Impact Assessment) om de globala ekonomiska konsekvenserna av den första och den andra pelaren.²

² Se <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment-0e3cc2d4-en.htm>.

I den utredning om OECD-projektet som finansministeriets lämnade till finansutskottet den 12 maj 2021 presenteras riktgivande konsekvenser i anslutning till OECD:s första och andra pelare. Den globala konsekvensbedömning som presenterades i utredningen baserade sig i fråga om den andra pelaren på OECD:s sekretariats rapport om konsekvenserna. Enligt OECD:s bedömning skulle den andra pelaren enligt en statisk uppskattning öka skatteinkomsterna globalt med 0,9–1,7 procent på 2016 års nivå. Enligt OECD skulle skatteinkomsterna dessutom öka till följd av företagens minskade vinstöverföringar. Å andra sidan skulle den första och den andra pelaren enligt OECD:s bedömning höja investeringskostnaderna, vilket skulle ha en negativ inverkan på investeringsaktiviteten.

OECD:s sekretariat har dessutom skickat medlemsländerna i det inkluderande ramverket kalkyleringsverktyg för granskning av de nationella konsekvenserna av de båda pelarna. Den andra pelarens konsekvenser för skatteutfallet har beräknats med hjälp av kalkyleringsverktyget, och i utredningen till finansutskottet granskades utfallet i ljuset av olika parameterval. Utifrån kalkyleringsverktyget uppskattades det att den andra pelaren med en minimiskattesats på 15 procent ger en statisk ökning av skatteintäkterna på 113–139 miljoner euro enligt nivån 2016 (2,5–3,0 procent av samfundsskatteintäkterna). Eftersom OECD:s modellregler endast tillämpas på beskattning av gränsöverskridande situationer, innehåller denna konsekvensbedömning inte direktivförslagens konsekvenser för beskattningen av rent inhemska koncerner.

OECD:s konsekvensbedömningar och kalkyleringsverktyg är förenade med betydande osäkerhetsmoment, så de uppskattade ökningarna av skatteintäkterna kan inte anses vara helt tillförlitliga. För det första motsvarar OECD:s modellverktyg inte till alla delar det slutliga innehållet i direktivförslaget och OECD:s modellregler. Antagandena om den nationella skattenivån har inte i något skede baserat sig på mer detaljerade regler som definierats i det tekniska arbetet, utan de har fastställts som medianvärden utifrån tillgängliga datakällor. Man har exempelvis inte beaktat effekterna av bestående och temporära skillnader i skattenivå eller av användningen av förluster. Dessutom har till exempel parametrarna för allokeringsnyckeln för undantaget kopplat till substans (substance-based income exclusion) och UTPR-regeln ändrats efter det att OECD:s verktyg skapades. För det andra är uppskattningarna förknippade med osäkerhet på grund av begränsningar och databristar i det material som OECD använt. Bedömningens exakt-het minskar i synnerhet av att materialet är från 2016–2017, vilket innebär att bedömningen inte tar hänsyn till konsekvenserna av nyare ändringar, såsom senare vidtagna BEPS-åtgärder, skattereformen i Förenta staterna 2017 eller konsekvenserna av coronapandemin. Enligt OECD var tanken från första början att kalkylerna endast skulle uppfattas som riktgivande uppskattningar av konsekvensernas storleksordning.

Med beaktande av dessa extra osäkerhetsmoment är det i nuläget inte möjligt att göra någon exakt bedömning av hur förslaget skulle påverka skatteintäkterna i euro. Avsikten är att konsekvensbedömningen ska preciseras under den fortsatta beredningen. Utifrån uppgifter från Skatteförvaltningen kan det bedömas att tillämpningen av det föreslagna systemet skulle bli obligatorisk för enheter som ingår i en koncern vars omsättning överstiger 750 miljoner euro. I Finland finns det uppskattningsvis cirka 2 800 ingående enheter som hör till denna kategori. Antalet multinationella koncerner vars yttersta moderföretag finns i Finland är cirka 50–60. Resten av företagen hör till multinationella koncerner vars yttersta moderföretag är beläget utomlands (cirka 1 100 koncerner). Tillämpningen av systemet skulle i Finland gälla cirka 300 fasta driftställen. Det finns ingen motsvarande uppskattning att tillgå angående rent inhemska stora koncerner.

Det är också mycket oklart hur såväl EU-medlemsstaterna som länder utanför EU kommer att reagera. Om många stater runtom i världen tar i bruk den option om nationell tilläggsskatt som

möjliggörs i OECD:s modellregler och direktivförslaget, får andra stater mindre del av skatteintäkterna.

Det kan bedömas att förslaget i sin helhet minskar skattekonkurrensen mellan medlemsstaterna, eftersom regleringen säkerställer att koncerner överallt beskattas enligt en viss miniminivå.

5 Ålands ställning

Enligt 18 § 5 punkten i självstyrelselagen för Åland (1144/1991) har Åland lagstiftningsbehörighet i fråga om skatter som tillkommer kommunerna. Samfund som är registrerade på Åland betalar statens andel av samfundsskatten till riket, men bestämmelser om storleken på den skatt som betalas till landskapet utfärdas av lagtinget.

Som det konstateras i avsnitt 3.2 tvingar den inom OECD beredda regleringen inte direkt staterna att tillämpa en viss minimiskattenivå på företag inom sitt eget område. OECD-regleringen kan dock indirekt påverka staternas nationella skattelösningar; om staten inte själv beskattar en lågbeskattad situation, kan nämligen en annan stat beskatta den. Till följd av EU:s primärrätt föreslås det i direktivförslaget att den reglering som beretts inom OECD ska tillämpas i större utsträckning också i vissa inhemska situationer.

Direktivförslaget har betydelse för fastställandet av minimiskattenivån för de enheter som omfattas av tillämpningsområdet och för påförandet av eventuell tilläggsskatt. Direktivförslaget innehåller dock inga närmare bestämmelser om den mekanism med vilken tilläggsskatten ska genomföras nationellt. Direktivförslaget har inte heller några direkta konsekvenser för Finlands allmänna samfundsskattesats.

Således bedöms förslaget inte ha några direkta konsekvenser för Ålands ställning. På grund av de situationer där direktivförslaget utifrån EU:s primärrätt förutsätts bli tillämpade på inhemska enheter kan bestämmelserna i direktivförslaget dock indirekt inverka också på den effektiva skattenivån för samfund registrerade på Åland.

6 Nationell behandling av förslaget och behandling inom Europeiska unionen

Direktivförslaget sändes på remiss. Utlåtande lämnades av Finnwatch ry, Skatteförvaltningen, Finlands Näringsliv rf, Finsk Energiindustri rf, Finanssiala ry, Helen Ab, Centralhandelskammaren, Keva, Pohjolan Voima Oyj, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC, Finlands Advokatförbund rf, Företagarna i Finland rf, Teknologiindustrin rf, Industrins Kraft Abp, Arbetspensionsförsäkrarna TELA ry, Skattebetalarnas Centralförbund rf, professor Juha Lindgren, professor Marianne Malmgren, biträdande professor Moritz Scherleitner, arbetslivsprofessor Timo Viherkenttä och Ålands landskapsregering. Finlands Bank och arbets- och näringsministeriet meddelade att de inte har något att yttra om förslaget.

Utlåtandena understödde allmänt den globala minimiskatt för stora koncerner som direktivförslaget gäller, men åsikterna om direktivförslaget och dess nödvändighet varierade. Direktivet har allmänt ansetts vara nödvändigt för ett så enhetligt genomförande av minimiskattereglerna som möjligt, men i enstaka utlåtanden har det ansetts utgöra en onödig extra nivå mellan OECD:s modellregler och den nationella regleringen. Direktivförslagets koncernspecifika omsättningsgräns på 750 miljoner euro samt det undantag som är kopplat till substans och de minimis-undantaget var enligt en del av utlåtandena motiverade. I enstaka utlåtanden ansågs det dock att dessa leder antingen till att tillämpningen av förslaget blir alltför omfattande eller alltför snäv.

I nästan alla utlåtanden har den snäva tidsplanen för genomförandet kommenterats. I vissa utlåtanden ansågs det viktigt att regleringen sätts i kraft inom denna tidsplan, medan det i andra utlåtanden krävdes att genomförandet skjuts upp. I utlåtandena ansågs det viktigt att direktivet i så stor utsträckning som möjligt överensstämmer med OECD:s slutliga modellregler enligt den andra pelaren. Flera utlåtanden fäste uppmärksamhet vid direktivförslagets komplexitet, tolkningssvårigheter och den ökade administrativa börda det medför både för de skattskyldiga och för Skatteförvaltningen.

I utlåtandena ansågs det problematiskt att direktivförslaget också kan tillämpas på rent nationella koncerner och att tillämpningen av bestämmelserna på så kallade Mankala-bolag skulle äventyra den handlingsmodellen i sin helhet. I utlåtandena kritiserades direktivförslagets möjlighet att föreskriva om en inhemsk tilläggsskatt. Tillämpningen av en inhemsk tilläggsskatt ansågs kunna motverka syftet med minimiskatten, det vill säga att förebygga skadlig skattekonkurrens. I ett utlåtande rekommenderas det dock också att denna möjlighet tas i bruk för att Finlands beskattningsrätt ska vara så heltäckande som möjligt.

Enligt utlåtandet från Ålands landskapsregering skulle förslaget inverka på Ålands nuvarande och kommande lagstiftningsbehörighet i fråga om företagsbeskattning. Enligt landskapsregeringen bör lagtinget ha möjlighet att bedriva sin egen skattepolitik.

Påföljderna enligt direktivförslaget ansågs vara stränga. I flera utlåtanden ansågs det viktigt att skatteförhöjningar och andra dröjsmålsåtgärder inte påförs för oavsiktliga fel i den inledande fasen av tillämpningen av bestämmelserna, och det ansågs att en påföljd som är kopplad till ökad inkomst eller höjt skattebelopp är lämpligare än den föreslagna påföljd som är kopplad till omsättningen. I utlåtandena framfördes det dessutom tekniska kommentarer som bör beaktas vid förhandlingarna om direktivet och vid det nationella genomförandet av bestämmelserna.

Utkastet till promemoria om direktivförslaget behandlades den 21–24 januari 2022 i ett skriftligt förfarande i kommittén för EU-ärenden, sektion 9 – Skatter.

Ärendet har behandlats i EU-ministerutskottet den 4 februari 2022.

En riktlinjedebatt om direktivförslaget fördes i Ekofinrådet den 18 januari 2022. Medlemsstaterna hade då möjlighet att utbyta åsikter. Medlemsstaterna förhöll sig i huvudsak positivt till förslaget. En del av medlemsstaterna nämnde att de nationella granskningarna fortfarande pågår. Vissa medlemsstater skulle vilja knyta antagandet av förslaget till det andra av OECD beredda elementet, det vill säga till den första pelaren.

7 Statsrådets ståndpunkt

Statsrådet understöder målen för en effektiv minimibeskattning.

Den globaliserade ekonomin och den tekniska utvecklingen hotar enligt regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering den traditionella beskattningens viktigaste uppgift, nämligen att finansiera samhällstjänster och samhällsförmåner. Det centrala problemet med det nuvarande skattesystemet är enligt regeringsprogrammet att kapital rör sig fritt över gränserna och att företagen är verksamma i en internationell miljö, men att regleringen fortfarande till största delen är nationell. Finland bör enligt regeringsprogrammet bidra till nationella och internationella lösningar som tryggar och stärker vårt skatteunderlag på ett globalt hållbart sätt. Det är viktigt att på internationell nivå minimera multinationella storföretags möjligheter till aggressiv skatteplanering och att förebygga skadlig skattekonkurrens mellan stater.

Finland har ansett det viktigt att lösningar på globala problem söks i brett samarbete inom ramen för OECD-projekten (E 84/2021 rd). Finland har som medlem i OECD anslutit sig till det inkluderande ramverkets ställningstagande om en global minimiskatt. Enligt OECD:s ställningstagande är staterna inte tvungna att genomföra de bestämmelser om minimiskatt som är avsedda att införas i den nationella lagstiftningen, men om de gör det förbinder de sig att till denna del iaktta de gemensamma förfaranden som överenskommits inom det inkluderande ramverket.

Statsrådet understöder att regleringen om en global minimiskatt på EU-nivå genomförs genom ett direktiv. Direktivförslaget baserar sig i stor utsträckning på de modellregler som beretts inom OECD. Ett centralt undantag är dock att direktivförslaget utvidgas till inhemska situationer.

Förslaget har i sig inga direkta konsekvenser till exempel för den allmänna samfundsskattesatsen, vilket statsrådet anser vara bra. Förslaget anknyter dock till frågan om medlemsstaternas beskattningsbehörighet, eftersom det i praktiken inverkar på medlemsstaternas möjligheter att använda företagsbeskattningen som verktyg för den ekonomiska politiken till den del det är fråga om stora aktörer som omfattas av tillämpningsområdet för direktivförslaget. En liknande indirekt effekt skulle dock uppstå i många situationer redan med stöd av de i OECD planerade reglerna. Syftet med direktivförslaget och den OECD-reglering som ligger till grund för det har varit att sätta vissa gränser för skadlig skattekonkurrens mellan staterna. När man dessutom beaktar att statsrådet anser det viktigt att minimera de risker som tillämpningen av regleringen kan innebära när det gäller EU:s primärrätt och i synnerhet de grundläggande friheterna, understöder statsrådet direktivförslagets bestämmelser om att den effektiva minimibeskattningen ska tillämpas också på multinationella koncerners inhemska ingående enheter.

Statsrådet förhåller sig däremot i nuläget principiellt mer reserverat till kommissionens förslag om att minimiskatt ska tillämpas på koncerner som endast är verksamma inom landet. Till denna del kan man anse att kommissionens förslag inte i någon större grad kan motiveras med att det skulle minska riskerna för EU:s grundläggande friheter, men förslaget inverkar på medlemsstaternas beskattningsbehörighet. Dessutom pågår fortfarande bedömningen av de nationella konsekvenserna till denna del. Vid den fortsatta behandlingen bör man närmare bedöma förhållandet mellan EU:s primärrätt, särskilt etableringsfriheten, som tryggas i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, och denna del av förslaget. Statsrådet anser dock också på denna punkt att det är viktigt att tillämpningen av regleringen i enlighet med målen för kommissionens förslag inte orsakar någon betydande osäkerhet med avseende på EU:s primärrätt. Regleringen bör förhindra skadlig skattekonkurrens och främja en rättvis konkurrens på den inre marknaden. Statsrådet anser det vara bra att direktivförslaget föreskriver en fem års övergångstid för rent inhemska koncerner.

I direktivförslaget föreslås det att kommissionen till vissa delar ges befogenhet att anta delegerade akter. Direktivförslaget handlar om en global reglering som kräver en stark samordning mellan staterna. Under dessa omständigheter menar statsrådet att en överföring av behörighet kan anses vara ändamålsenlig för att den föreslagna regleringen ska fungera effektivt.

Direktivförslaget är mycket omfattande och tekniskt och innehåller många nya begrepp och regler. Statsrådet ser det som viktigt att direktivförslaget inte avviker från OECD:s underliggande modellregler på ett sätt som försvårar tolkningen.

Tidsfristen för genomförande av direktivförslaget är exceptionellt kort med tanke på att det är frågan om skattelagstiftning. Med beaktande av regleringens omfattning och tekniska natur kan en längre tidsfrist anses motiverad. Statsrådet kan dock godkänna den föreslagna tidsfristen, eftersom staterna i ett globalt perspektiv sannolikt kommer att införa de nya reglerna redan från

och med 2023, och en kort tidsfrist för genomförandet inom EU skulle säkerställa att medlemsstaterna och därigenom också Finland redan från och med införandet av systemet får del av de nya skatteintäkter som systemet eventuellt ger. Dessutom bör det beaktas att nästan 140 länder, inklusive Finland, anslöt sig till den plan som OECD utarbetade i oktober i fjol och som tidsfristen baserar sig på. Enligt statsrådets uppfattning förutsätter behandlingen av förslaget till direktiv om en minimiskatt inte att OECD:s första pelare, det vill säga omfördelningen av beskattningsrätten, framskrider enligt samma tidsplan.