



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Nils Nordh

BEFIT: Harmoniserande eller komplicerande?

- En studie av BEFIT och dess potentiella inverkan
ningar på svensk bolagsbeskattning

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin: VT24

Innehåll

Summary	5
Sammanfattning	6
Förord.....	7
Förkortningar	8
1 Inledning	9
1.1 Bakgrund	9
1.2 EU:s kompetens på området.....	10
1.3 Syfte och frågeställning.....	11
1.4 Metod och material.....	11
1.5 Avgränsningar	13
1.6 Forskningsläge.....	13
1.7 Disposition.....	13
2 BEFIT:s syfte och omfattning	15
2.1 Bakgrund och syfte med BEFIT.....	15
2.2 Omfattning.....	17
2.2.1 BEFIT-koncerner	17
3 Fastställandet av beskattningsbaser enligt BEFIT	19
3.1 Beräkning av det preliminära skatteresultatet	19
3.1.1 Redovisning	19
3.1.2 Justeringar	20
3.1.2.1 Poster som ska läggas till.....	20
3.1.2.2 Poster som ska dras av	21
3.1.3 Avskrivningar	23
3.1.3.1 Vilka har rätt till avskrivning.....	24
3.1.3.2 Avskrivningsunderlaget	24
3.1.3.3 Avskrivning vid exceptionella värdeminskningar	25
3.1.4 Tids- och kvantifieringsregler.....	25
3.1.4.1 Lager och produkter under tillverkning.....	25
3.1.4.2 Avsättningar.....	26
3.1.4.3 Osäkra fordringar	26
3.1.4.4 Långfristiga kontrakt.....	28
3.1.4.5 Säkring	28
3.2 Beräkning och fördelning av BEFIT-skattebasen	29
3.2.1 Beräkning.....	29
3.2.2 Fördelning och övergångsperiod	29
3.2.3 Efter fördelning.....	33

3.3	Deklarering och beskattning.....	33
3.4	Inträde och utträde ur en BEFIT-koncern	35
3.4.1	Värdering och tidpunkt för avskrivningar	35
3.4.2	Kvalificering av fasta tillgångar	36
3.4.3	Avsättningar, intäkter och avdrag.....	37
3.4.4	Förluster före inträde	37
3.4.5	BEFIT-koncerners upphörande.....	38
3.5	Sammanfattning.....	38
4	Skillnader mellan BEFIT:s bestämmelser och de svenska bestämmelserna	39
4.1	Införlivande av direktiv i svensk rätt.....	39
4.2	Koncerner i jämförelse med BEFIT-koncerner.....	39
4.3	Resultatutjämnning.....	41
4.3.1	Resultatutjämnning i enlighet med svensk rätt.....	41
4.3.2	Automatisk resultatutjämnning enligt BEFIT:s bestämmelser.....	42
4.4	Sambandet mellan redovisning och beskattning	43
4.5	Svenska bestämmelser i relation till BEFIT:s justeringar ...	45
4.5.1	Utdelningar och vinster och förluster från avyttrade aktier	45
4.5.2	Förändringar i verkligt värde	47
4.5.3	Fasta driftställen.....	48
4.5.4	Räntebegränsningsregeln	49
4.5.5	Böter, straffavgifter, olagliga betalningar och bolagsskatt	50
4.5.6	Valutavinst eller valutaförlust.....	51
4.6	Värdeminskningsavdrag i jämförelse med BEFIT:s avskrivningar	52
4.6.1	Byggnader och annan fast egendom	52
4.6.2	Inventarier	53
4.6.3	Immateriella fasta tillgångar och goodwill	53
4.6.4	Rätt till avskrivning	54
4.6.5	Avskrivningsunderlaget	55
4.7	Tids- och kvantifieringsregler inom Sverige.....	55
4.7.1	Lager och produkter under tillverkning	55
4.7.2	Avsättningar.....	56
4.7.3	Osäkra fordringar.....	57
4.8	Underskott försvinner efter det första beskattningsåret.....	59
4.9	Sammanfattning.....	59

5	Analys av BEFIT:s potentiella effekter på det svenska beskattningssystemet.....	61
5.1	Ökade möjligheter för resultatutjämnning.....	61
5.2	Skillnad på beskattningen för svenska bolag.....	61
5.2.1	Skillnader på resultat beroende på vilken redovisningsstandard som används.....	62
5.2.2	Skillnader på resultat på grund av BEFIT:s justeringar.	62
5.3	Fördröjd beskattningseffekt.....	63
5.4	Step-up och möjlig skatteplanering	63
5.5	Otydligheter i BEFIT försvårar förståelsen av hur det ska tillämpas och dess inverkningar.....	64
5.6	Sammanfattning.....	64
6	Diskussion och avslutande kommentar	66
6.1	BEFIT:s möjligheter	66
6.2	BEFIT:s problematik	67
6.3	Avslutande kommentar.....	68
	Källförteckning	70

Summary

For a long time, the European Commission has unsuccessfully tried to introduce a common consolidated tax base for groups operating within the EU. The latest attempt, the directive proposal BEFIT, was presented in 2023. The purpose of BEFIT is to introduce regulations that result in a common consolidated tax base for larger groups within the EU, enable cross-border loss relief for these and reduce compliance work for the covered groups. BEFIT was presented after several comprehensive directives in the field of direct taxation were adopted by the EU. The EU-commission therefore see an opportunity to successfully create common rules in this area as well.

The purpose of the essay is to investigate and comment on BEFIT's regulations for the determination of a common tax base for groups. A comparison will then be made between BEFIT's regulations for determining tax bases and the Swedish regulations that govern the corresponding areas. Finally, the potential effects of an implementation of BEFIT's regulations on Swedish corporate taxation are analysed.

It can be stated that BEFIT contains a long series of detailed provisions that deal with both the types of items to be included in groups' tax bases and how the tax base is then to be distributed between the various group companies. However, BEFIT contains many undefined concepts and ambiguities that make it difficult to interpret the draft directive. In many parts, the regulations differ significantly from the Swedish regulations in the corresponding area. Among other things, BEFIT's regulations result in Swedish companies using other accounting standards than Swedish GAAP and/or IFRS, which can lead to differences between the result and tax base for different Swedish companies. There are also significant differences between how different types of items in the accounting are treated according to BEFIT and according to Swedish law. However, one of the biggest effects would be the possibilities for lowered requirements for loss-relief for the companies covered by BEFIT compared to those who are covered by Swedish regulations. There is also an increased risk that BEFIT would facilitate tax planning as a new valuation of the company's assets must be made upon entry into a BEFIT-group. This can lead to untaxed value increases. Finally, it can be stated that BEFIT's ambiguities and lack of definitions result in difficulties in interpreting the regulations and may lead to uncertainties regarding what is the applicable law. An alternative to remedy the difficulties of interpreting the regulations that should further be studied could be to stipulate that all entities covered by BEFIT or future proposals should use IFRS.

Sammanfattning

Under en längre tid har EU-kommissionen utan framgång försökt införa en gemensam skattebas för koncerner som verkar inom EU. Det senaste försöket, direktivförslaget BEFIT, presenterades 2023. Syftet med BEFIT är att införa bestämmelser som resulterar i en gemensam skattebas för större koncerner inom EU, att möjliggöra enklare gränsöverskridande resultatutjämnning för dessa samt underlätta och effektivisera compliance-arbetet för berörda bolag. BEFIT presenterades efter att ett antal omfattande direktiv på det direkta beskattningsområdet antagits av EU. Därmed ser EU-kommissionen en möjlighet att med framgång kunna skapa gemensamma regler även på detta område.

Uppsatsens syfte är att undersöka och kommentera BEFIT:s bestämmelser för fastställandet av en gemensam skattebas för koncerner. En jämförelse kommer sedan göras mellan BEFIT:s bestämmelser för fastställandet av skattebaser och de svenska bestämmelser som reglerar motsvarande områden. Slutligen analyseras vilka potentiella effekter en implementering av BEFIT:s bestämmelser kan få för svensk bolagsbeskattning.

Det kan konstateras att BEFIT innehåller en lång rad detaljerade bestämmelser som behandlar både vilka typer av poster som ska inkluderas i koncerners skattebaser och hur skattebasen sedan ska fördelas mellan de olika koncernbolagen. BEFIT innehåller dock många odefinierade begrepp och otydligheter som försvårar tolkningen av direktivförslaget. Bestämmelserna skiljer sig i många delar avsevärt från de svenska på motsvarande område. Bland annat resulterar BEFIT i att svenska bolag kan komma att använda sig av andra redovisningsstandarder än svensk GAAP och/eller IFRS vilket kan leda till skillnader i resultat och beskattningsbasen för olika svenska bolag. Det finns även väsentliga skillnader mellan hur olika typer av redovisningsposter behandlas enligt BEFIT och enligt svensk rätt. En av de största effekterna skulle dock vara möjligheterna att sänka kraven för resultatutjämnning för de bolag som omfattas av BEFIT jämfört med de som regleras av de svenska bestämmelserna. Det finns även en ökad risk att BEFIT skulle underlätta skatteplanering då en ny värdering av bolagets tillgångar ska göras vid inträde i en BEFIT-koncern. Detta kan leda till att värdeökningar blir obeskattade. Slutligen kan det konstateras att BEFIT:s otydligheter och brist på definitioner resulterar i svårigheter med att tolka bestämmelserna och kan leda till osäkerheter avseende vad som är gällande rätt. Ett alternativ som bör undersökas vidare är att i BEFIT eller kommande förslag stadga att IFRS ska tillämpas av samtliga enheter som omfattas då detta bör underlätta tolkningsproblematiken.

Förord

Denna uppsats markerar slutet på fem år av studier på juristprogrammet vid Lunds universitet. Åren har varit händelserika och jag är otroligt tacksam över min tid här.

Ett tack till mina kollegor på PwC för att de var vänliga nog att låta mig genomföra min uppsatspraktik hos dem och för deras stöd som gjorde att denna uppsats faktiskt blev till.

Tack även till min handledare Peter Nilsson vars intresse och råd har varit ovärderliga vid utformningen och bearbetningen av denna uppsats och till Nabyiel Pieter Marionell som varit en trofast vän under mina år i Lund.

Sist men inte minst vill jag ge ett stort tack till min familj för att de alltid funnits där för att ge mig stöd.

Nils Nordh

Lund, maj 2024

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BEFIT	Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation
CCTB	Common Corporate Tax Base
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
EU	Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
GAAP	Generally Accepted Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
RF	Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

EU-kommissionen har under en längre tid arbetat på att ta fram och införa ett system för en gemensam skattebas för koncerner som är etablerade i flera medlemsstater inom EU. Det första försöket till att få till stånd ett sådant system presenterades 2011 genom direktivförslaget Common Consolidated Corporate Tax Base ("CCCTB").¹ Systemet var tänkt att vara valfritt för företag och koncerner som var etablerade inom EU och avsett att underlätta compliance-arbete inom bolagskoncerner samt möjliggöra gränsöverskridande resultatutjämnning.² Direktivförslaget fick inte tillräckligt stöd och kunde inte röstas igenom. EU-kommissionen drog således tillbaka direktivförslaget.³ Det var dock inte slutet på försöken att få till ett gemensamt system utan 2016 presenterades ett nytt direktivförslag. Det nya förslaget var uppdelat i två delar där den ena kallades Common Corporate Tax Base ("CCTB") och den andra bar namnet på det tidigare förslaget CCCTB.⁴ Tanken med detta var att CCTB skulle införa en gemensam skattebas medan CCCTB skulle införa konsolideringsmöjligheten.⁶ Inte heller dessa förslag fann tillräckligt stöd vilket ledde till att EU-kommissionen drog tillbaka även dessa direktivförslag 2021.⁷ I samband med tillbakadragandet presenterades dock intentionen att ta fram ett nytt förslag på området, BEFIT.⁸

Direktivförslaget Business in Europe: Framework for Income Taxation ("BEFIT") presenterades 2023. Direktivförslaget ska ge upphov till en gemensam skattebas för multinationella koncerner inom EU som har en årlig omsättning som överstiger ett visst tröskelvärde. Under de senaste åren har ett flertal omfattande direktiv på den direkta beskattningens område funnit gehör och antagits av EU:s medlemsstater. Detta är främst tydligt i och med EU:s antagande av Pillar 2-direktivet. Således kan frågan ställas om tiden nu är inne för

¹ EU-kommissionen, Proposal for a Council Directive on a common consolidated corporate tax base (CCCTB), COM(2011) 121 final, March 16, 2011, (Hädanefter CCCTB (2011))

² CCCTB (2011), 1. Context of the proposal

³ EU-kommissionen, Work Programme 2017, Annex IV: Withdrawals, COM(2016) 710 final

⁴ EU-kommissionen, Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCTB), COM(2016) 685 final, October 25, 2016

⁵ EU-kommissionen, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM(2016) 683 final, October 25, 2016

⁶ Muinafshar, Tara, Svensk Skattetidning 2/2024 s. 113

⁷ EU-kommissionen, Commission to the European Parliament and the Council, Communication on Business Taxation for the 21st Century, COM(2021) 251 final May 18, 2021.

⁸ EU-kommissionen, Proposal for a Council Directive Business in Europe: Framework for Income Taxation (Hädanefter: BEFIT)

EU:s medlemsstater att komma överens om ett system för en gemensam skattebas inom EU.

Avsikten med BEFIT är att skapa en så kallad One-Stop-Shop för koncernbeskattning.⁹ EU-kommissionen har beskrivit BEFIT som en förenkling av det nuvarande systemet där koncerner som verkar i flera EU-medlemsstater behöver förhålla sig till upp till 27 olika regelsystem.¹⁰ Något som försvårar för dem att etablera sig och verka i medlemsstaterna. BEFIT är enligt EU-kommissionen en lösning på denna problematik då koncernerna nu endast ska behöva förhålla sig till ett regelsystem i stället för 27. En effekt av detta skulle, enligt EU-kommissionen, vara en minskning av koncernernas compliance-kostnader med upp till 65%.¹¹

Direktivförslaget har dock mötts väl av en del kritik både vad gäller dess syfte och de föreslagna bestämmelsernas utformning och formulering.¹² Det har även ifrågasatts om direktivet, om det röstats igenom, faktiskt skulle ge upphov till en förenkling av det nuvarande systemet eller om det i själva verket skulle ge upphov till ytterligare komplext regelsystem som de berörda koncernerna skulle behöva förhålla sig till.

1.2 EU:s kompetens på området

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) innehåller inte några regler som behandlar direktbeskattning. Avsaknaden av regler, menar Mattias Dahlberg, är ett uttryck för hur politiskt känsligt detta område är.¹³ Medlemsstaterna har således suveränitet på den direkta beskattningens område.

EU har dock till viss grad lyckats påverka medlemsstaternas lagstiftning för direkt beskattning genom att med stöd i artikel 115 FEUF anta direktiv på området. Direktiv syftar att föreskriva ”*resultat som varje medlemsstat ska förverkliga inom en viss tid i det egna landet inom ramen för sin nationella rättsordning*”.¹⁴ Det lämnas således till medlemsländerna att bestämma form

⁹ BEFIT, Explanatory memorandum, 5. Other elements

¹⁰ BEFIT, Explanatory memorandum, 1. Context of the proposal

¹¹ EU-kommissionen, Commission Staff Working Document Impact Assessment Report Accompanying the documents Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) and Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing, 6.3.1. The impact on direct CIT compliance costs (Hädanefter: Impact Assessment Report)

¹² Se Skatteverket, Remissvar: Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om ett gemensamt ramverk för företagsbeskattning i Europa, s. 1, och Pistone, m.fl., Proposal for a Council Directive on BEFIT: an Initial Assessment, IBFD, 2023, s. 7 f.

¹³ Dahlberg, s. 387

¹⁴ Bernitz m.fl., s. 58

och tillvägagångssätt för att införliva direktivs bestämmelser i nationell rätt.¹⁵ Dessa har då antagits med hänvisning till artikel 115 FEUF vilken stadgar att:

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 114 ska rådet enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den inre marknadens upprättande eller funktion”¹⁶

Bestämmelsen medger således att direktiv kan gå in på den direkta beskattningens område om det syftar till harmonisering av nationella lagar som påverkar den inre marknadens upprättande eller funktion. Med detta sagt kräver förfarandet enhällighet vid antagandet av direktivet vilket gör att medlemsstaternas suveränitet inte inskränks. Således är det på denna grund som EU-kommissionen har utfärdat direktivförslaget BEFIT.¹⁷

1.3 Syfte och frågeställning

Vid ett antagande av direktivförslaget BEFIT skulle dess bestämmelser behöva införlivas i svensk rätt. Syftet med denna uppsats är att jämföra direktivförslaget BEFIT:s bestämmelser avseende hur bolagsskattebasen ska fastställas och fördelas med hur bolagsskattebasen fastställs enligt gällande svensk rätt. Uppsatsen ämnar belysa BEFIT:s syfte och bestämmelser samt uppmärksamma beskattningsekvenserna för bolag som skulle komma att lyda under direktivet och effekter för det svenska beskattningssystemet.

Uppsatsen ämnar besvara följande frågeställningar:

- Hur fastställs bolagsskattebasen enligt BEFIT:s bestämmelser?
- På vilket sätt skiljer sig BEFIT:s bestämmelser för fastställandet av bolagsskattebasen från de svenska bestämmelserna?
- Vilka potentiella effekter skulle dessa skillnader kunna ge upphov till för svensk bolagsbeskattning?

I arbetet ingår avslutningsvis en diskussion om BEFIT, dess syfte och potentiellt framtida arbete med att införa en gemensam bolagsskattebas inom EU.

1.4 Metod och material

¹⁵ Bernitz m.fl., s. 58

¹⁶ FEUF, art. 115

¹⁷ BEFIT, Explanatory memorandum, 2. Legal basis, subsidiarity and proportionality

Uppsatsens tar sin utgångspunkt i rättsdogmatisk metod. Metoden syftar till att systematisera, beskriva, tolka och klargöra *de lege lata*.¹⁸ Detta genom att studera och analysera de allmänt accepterade rättskällorna: lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och doktrin.¹⁹ Uppsatsen kommer att i stor utsträckning behandla lagstiftningen inom skatterätten där lagtext har av synnerlig stark ställning i förhållande till övriga rättskällor. Vid tolkning av skatterätt måste således resultatet kunna inrymmas inom lagtexten.²⁰ Detta med hänsyn till det i grundlagen stadgade föreskriftskravet.²¹ Anledningen till att rättsdogmatisk metod använts i uppsatsen är för att jämförelse av bestämmelserna i de olika regelverken ska kunna ske behöver först innebörden av bestämmelserna fastställas *de lege lata*.

Med hänsyn till att det är ett förslag till EU direktiv som ska behandlas är det nödvändigt att även använda sig av den EU-rättsliga metod som används av EU-domstolen. Ett särdrag i den EU-rättsliga metoden är dess starka ändamålsorientering.²² En svårighet med EU-rätten som resulterat i en tradition av teleologisk tolkning är att den i stora delar innehåller oprecisa bestämmelser och allmänna målsättningar som måste konkretiseras i den faktiska rättstillämpningen.²³ Med detta sagt är den teleologiska inte den enda metoden som används som EU-rättslig tolkningsmetod. EU-domstolen har använt sig av flera olika tolkningsmetoder för att utveckla EU-rätten. Denna uppsats avser dock undersöka ett direktivförslag som endast vid dess antagande skulle komma att ha någon inverkan på svensk nationell rätt. Uppsatsen kommer att behandla BEFIT:s bestämmelser som om de vore gällande rätt. Det kommer således vara ur ett framåtblickande perspektiv som uppsatsen behandlar direktivförslaget.

På grund av uppsatsens jämförande delar som avser att åskådliggöra de skillnader som finns mellan de två olika regelsystemen kommer resultatet av den rättsdogmatiska metoden att ställas mot resultatet av den EU-rättsliga metoden.

En konsekvens av att det är ett direktivförslag som behandlas är att det ännu inte finns några relevanta avgöranden från EU-domstolen på området. Det är således främst direktivförslaget, dess motivering och dess *Impact assessment report* som uppsatsen baseras på. I redogörelsen av BEFIT har hjälp även tagits av skrivelser från Skatteverket och litteratur på redovisningsområdet vid tolkning av bestämmelser och förklaringar av vissa begrepp.

¹⁸ Olsen, SvJT 2004 s. 111

¹⁹ Jareborg, SvJT 2004 s. 8

²⁰ Tjernberg, s. 23.

²¹ 2 kap. 10 § st. 2 RF

²² Hettne m.fl., s. 158

²³ Ibid, s. 158 f.

Den jämförande delen av uppsatsen kommer vid redogörelsen av de svenska reglerna vila på IL, ÅRL och Skatteverkets ställningstaganden och rättsliga vägledning. Litteratur, doktrin och praxis på skatterättens område kommer dock tas som stöd vid mer ingående beskrivningar eller för att ge kontext. Skatteverkets remissyttrande kommer även att användas i denna del av texten för att belysa vilka skillnader som finns mellan de två olika systemen.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen kommer behandla de bestämmelser som skulle ha störst allmän inverkan på det svenska beskattningssystemet. En konsekvens av detta är att bestämmelser som rör specifika typer av bolag eller verksamheter inte har behandlats i någon hög grad i uppsatsen. Syftet är att redogöra och jämföra direktivförslagets bestämmelser om fastställande av bolagsskattebas med de svenska bestämmelserna på motsvarande områden. BEFIT:s administrativa regler kommer således inte behandlas i den jämförande delen då det inte ingår i syftet med uppsatsen. Vissa administrativa regler kommer dock presenteras vid redogörelsen av direktivförslagets bestämmelser för att ge en bättre helhetsbild av direktivet. BEFIT innehåller även regler som behandlar hanteringen av internprissättning. Med hänsyn till uppsatsens fokus på skillnaderna avseende beräkningen av bolagsskattebas har detta område inte behandlats.

Läsaren förväntas inneha en grundläggande förståelse av de begrepp som används både i förhållande till EU-rätt, redovisning och beskattningsrätt men inom ramen för uppsatsen kommer vissa begrepp att förklaras mer utförligt.

1.6 Forskningsläge

Då uppsatsen behandlar ett relativt nytt direktivförslag finns det ännu inte mycket litteratur på området. Ett antal artiklar har skrivits på området men ingen grundligare genomgång av BEFIT har gjorts med koppling till vilka effekter BEFIT skulle få för svensk bolagsbeskattning. Med undantag för Skatteverkets och övriga instansers remissyttranden avseende BEFIT finns det således inte mycket att stödja sig på. Konceptet om en gemensam bolagsskattebas inom EU har dock funnits länge och det finns således litteratur och artiklar som behandlar tidigare förslag. Med hänsyn till att både CCTB och CCCTB har dragits tillbaka och det nu i stället är BEFIT som är det aktuella förslaget är det dock svårt att få någon större vägledning av dessa källor.

1.7 Disposition

Uppsatsen är uppdelad i fem avsnitt utöver inledningen.

I avsnitt 2 beskrivs bakgrunden till BEFIT samt dess syfte och omfattning.

I avsnitt 3 behandlas BEFIT:s bestämmelser om beräkning och fördelning av bolagsskattebasen i koncerner och bolag som skulle omfattas av direktivförslaget.

I avsnitt 4 uppmärksammas bestämmelser i BEFIT som kan ha en särskild inverkan på det svenska beskattningssystemet. Bestämmelserna kommer att belysas och kommenteras i jämförelse med de svenska bestämmelserna som reglerar motsvarande områden. Avsikten är att klargöra vilka skillnader som finns mellan bestämmelserna och hur dessa skillnader kan komma att påverka beskattningen av svenska bolag som kan omfattas av BEFIT antingen på grund av de obligatoriska kraven i BEFIT eller på grund av fri vilja.

I avsnitt 5 analyseras vilka potentiella effekter en implementering av BEFIT:s bestämmelser skulle få för svensk bolagsbeskattning. Analysen sker utifrån vad som framkommit i Avsnitt 3 och 4 i denna uppsats.

I avsnitt 6 förs en diskussion om BEFIT och arbetet med att införa en gemensam bolagsskattebas inom EU. Avsnittet avslutas med några slutliga kommentarer om BEFIT.

2 BEFIT:s syfte och omfattning

I avsnittet beskrivs bakgrunden till BEFIT, dess syfte och omfattning.

2.1 Bakgrund och syfte med BEFIT

I nuläget finns det inget gemensamt system för beskattning av bolag inom den Europeiska unionen. Varje bolag beskattas således i enlighet med de nationella regler som finns i den medlemsstat där bolagen bedriver sin verksamhet i. När det kommer till koncerner som verkar i flera olika medlemsstater kan detta ge upphov till en viss komplexitet vid efterlevandet av beskattningsreglerna som finns i var och en av dessa medlemsstater.²⁴ EU-kommissionen menar att detta kan ge upphov till ojämlika villkor för att bedriva verksamhet.²⁵ De olika sätt som medlemsstaterna har valt för att anpassa sig till en mer globaliserad och digitaliserad värld har också lett till en samling väldigt olika regelsystem och nationell praxis på området beskattning.²⁶ EU-kommissionen menar att detta har resulterat i utdragna skatteförfaranden, oförutsägbarhet och höga kostnader för att följa skatteregler.²⁷ BEFIT syftar således till att öka förutsägbarheten och minska kostnaderna för att efterleva beskattningsregler.²⁸

I BEFIT:s preambel påstås att medlemsstaternas bolagsskattesystem, trots deras skillnader, liknar varandra när det kommer till deras grundläggande drag, nämligen att fastställa en skattebas för den verksamhet som bedrivs.²⁹ För bolag som bedriver verksamhet inom EU anses upprättandet av ett gemensamt rättsligt regelverk viktigt för att harmonisera de grundläggande dragen i bolagsskattesystem i syfte att förenkla skattereglerna och säkerställa en rättvis konkurrens.³⁰

EU-kommissionen menar att detta gemensamma regelverk för bolagsbeskattning bör inspireras av det arbete som gjorts för att ta fram regelverket för en global minimiskattenivå. Kommissionen menar även att regelverket bör bygga på de begrepp som används i Rådets direktiv 2022/2523 vilket införde regelverket kring global minimiskattenivå i EU, främst då bolagen och

²⁴ I denna mening avses med koncern inte den svenska rättsliga definitionen utan endast en sammanslutning av bolag.

²⁵ Impact Assessment Report, 2.1 What are the problems?

²⁶ Impact Assessment Report, 2.2 What are the problem drivers?

²⁷ Impact Assessment Report, 1.1 Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)

²⁸ Impact Assessment Report, 1.3 Introducing the initiative

²⁹ BEFIT, Preamble (3)

³⁰ BEFIT, Preamble (3)

medlemsstaterna i och med det redan gjorda arbetet på det området bör känna till begreppen.³¹

Kommissionen anser vidare att det vore önskvärt att utforma regelverket för gemensam bolagsbeskattning så att det ligger så nära OECD:s/G20:s modellregler och direktiv 2022/2523 som möjligt.³² Bestämmelserna bör vara obligatoriska för de koncerner som överskrider ett tröskelvärde om sammanlagt 750 000 000 euro per år i omsättning. Tröskelvärdet överensstämmer med det som återfinns för koncerner i Rådets Direktiv 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen.³³ Bestämmelserna avser ta sikte på koncerner som sannolikt har gränsöverskridande verksamhet.³⁴ Samtidigt ska direktivets bestämmelser kunna tillämpas även på koncerner som inte uppfyller detta tröskelvärde men då är det ett frivilligt val för de berörda koncernerna.³⁵

Det gemensamma systemet är utformat så att det preliminära skatteresultatet för varje medlem i en BEFIT-koncern, det vill säga den grupp av bolag som omfattas av BEFIT, slås samman till en enda gemensam skattebas som sedan kan fördelas på de berättigade BEFIT-koncernmedlemmarna.³⁶ Grunden för BEFIT-koncernmedlemmarnas individuella skattebaser bör enligt förslaget vara deras individuella finansiella rapport för helåret som sedan genom ett antal begränsade skattejusteringar att omvandlas till en skattebas.³⁷ Tanken är att skattejusteringarna av de individuella finansiella rapporterna ska ge preliminära skatteresultat för varje BEFIT-koncernmedlem. När dessa individuella skattebaser sedan slås samman skulle detta innebära möjlighet för BEFIT-koncernerna att gränsöverskridande förlustutjämna innan den gemensamma skattebasen fördelas mellan medlemsstaterna.³⁸

EU-kommissionen lyfter även vikten av att ett förvaltningssystem sätts på plats för att tillse en viss grad av skattesäkerhet och förenkling. För att en enhetlig tillämpning av bestämmelserna ska kunna uppnås menar de att förvaltningssystemet måste bygga vidare på behovet av att ha en centraliserad referenspunkt som hanterar ett antal gemensamma frågor, exempelvis informationsdeklarationer för hela koncerner, samt en lämplig grad av samordning och samarbete mellan nationella skattemyndigheter.³⁹ Samtidigt bör nationell

³¹ BEFIT, Preambel (6)

³² BEFIT, Preambel (6)

³³ Se Rådets Direktiv 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, art. 2.1.

³⁴ BEFIT, Preambel (6)

³⁵ BEFIT, Preambel (19)

³⁶ BEFIT, Preambel (12)

³⁷ BEFIT, Preambel (12)

³⁸ BEFIT, Preambel (12)

³⁹ BEFIT, Preambel (17)

skattesuveränitet respekteras då det anses att lokala skattedeclarationer, revisioner och tvistlösning i första hand måste ligga kvar på medlemsnivå.⁴⁰

2.2 Omfattning

Av BEFIT:s Artikel 2 framgår att direktivet är tillämpligt på bolag som har skatterättslig hemvist i en medlemsstat.⁴¹ Detta inbegriper även deras fasta driftställen i andra medlemsstater. Direktivförslaget ska även vara tillämpligt på fasta driftställen belägna i medlemsstater med enheter med skattemässig hemvist i tredje land (tredjelandsenheter).⁴² Det sista bör avse när bolag har filialer i medlemsländer men där bolaget har skatterättslig hemvist i ett land utanför EU.

Direktivförslagets bestämmelser riktar in sig på bolag som antingen är en del av en nationell eller multinationell koncern med en omsättning som överstiger ett tröskelvärde på 750 000 000 euro per helår. Denna intäktsnivå måste ha uppnåtts under minst två av de senaste fyra beskattningsåren.⁴³ Utöver detta måste bolaget som avses ha en av de former som räknas upp i direktivförslagets Bilaga 1, för svensk del är dessa bolagsformer aktiebolag, försäkringsaktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanks eller ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar. Bolaget ska även omfattas av en av de bolagsskatter som räknas upp i Bilaga 2 eller av en liknande skatt som införts i ett senare skede. För svensk del är den skatt som avses statlig inkomstskatt.

Härutöver ska bolaget vara den yttersta moderenheten eller så ska bolagets yttersta moderenhet konsolidera bolagets skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post för post. Den yttersta moderenheten definieras i Artikel 3 som ”En enhet som direkt eller indirekt äger ett kontrollerande intresse i en annan enhet och som inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet med ett kontrollerande innehav i det, eller huvudkontoret i en koncern”.⁴⁴

För fasta driftställen finns inget krav på bolagsform av förklarliga skäl men de måste fortfarande uppfylla kriterierna avseende att de omfattas av en bolagsskatt. Det fasta driftstället måste även tillhöra den yttersta moderenheten eller en enhet vars tillgångar, skulder, intäkter kostnader och kassaflöden konsolideras post för post av den yttersta moderenheten.

2.2.1 BEFIT-koncerner

⁴⁰ BEFIT, Preamble (17)

⁴¹ BEFIT, art. 2

⁴² BEFIT, art. 2.1

⁴³ BEFIT, art. 2.3

⁴⁴ BEFIT, art. 3

Direktivförslagets bestämmelser riktar sig mot koncerner inom EU. Vad som ska klassificeras som koncern skiljer sig dock mellan de olika EU-medlemsstaterna. För att i direktivförslaget uppnå en enhetlighet har förslaget en egen definition av de grupper av bolag som ska omfattas av de bestämmelser som stadgas i direktivförslaget. De koncerner som omfattas av direktivet kallas i direktivförslaget för BEFIT-koncerner och de bolag som ingår i dessa koncerner kallas för BEFIT-koncernmedlemmar.

Av Artikel 5 framgår hur en BEFIT-koncern ska fastställas.⁴⁵ Enligt artikeln ska en BEFIT-koncern bildas om två eller flera bolag eller fasta driftställen som omfattas av direktivet uppfyller vissa kriterier. För bolags del ska bolaget antingen vara koncernens yttersta moderenhet eller något annat bolag i koncernen där den yttersta moderenheten direkt eller indirekt innehar minst 75% av äganderätten eller av de rättigheter som ger rätt till vinst. När det kommer till fasta driftställen ska deras huvudkontor antingen vara koncernens yttersta moderenhet eller någon annan medlem, antingen bolag eller enhet, i den grupp där den yttersta moderenheten innehar minst 75% av äganderätten eller av de rättigheter som ger rätt till vinst.⁴⁶

För att ett bolag eller fast driftställe ska anses vara en del av en BEFIT-koncern ska det ha uppfyllt dessa krav, utan avbrott, under hela beskattningsåret. Det är den dag som kraven i Artikel 5 uppfylls som ett bolag eller fast driftställe anses bli en BEFIT-koncernmedlem. Kraven ska uppnås under minst nio på varandra följande månader och i de fall dessa krav inte uppfylls under perioden ska bolaget eller det fasta driftstället behandlas som om de aldrig varit en del av BEFIT-koncernen. Ett BEFIT-koncernmedlemskap ska upphöra dagen efter den dag som bolaget eller det fasta driftstället inte längre uppfyller kraven i Artikel 5.

⁴⁵ BEFIT, art. 5

⁴⁶ BEFIT, art. 5

3 Fastställandet av beskattningsbaser enligt BEFIT

I detta avsnitt behandlas BEFIT:s bestämmelser om beräkningen och fördelningen av bolagsskattebasen för bolag som ingår i en BEFIT-koncern. Avsnittet behandlar även ett urval av de administrativa reglerna för att ge presentationen av bestämmelserna ett större sammanhang.

3.1 Beräkning av det preliminära skatteresultatet

3.1.1 Redovisning

Av Artikel 7 i BEFIT framgår att det är BEFIT-koncernmedlemmarnas redovisning som ska ligga till grund för beräkningen av deras preliminära skatteresultat.⁴⁷ Det preliminära skatteresultatet ska beräknas genom ett antal justeringar som anges i artiklarna 8 – 41 i BEFIT. Beräkningen ska tillämpas på deras redovisade nettointäkt eller nettoförlust för beskattningsåret. För att bestämmelserna ska vara enhetliga och tillämpbara inom EU ska den redovisningsmetod som används vara en gemensam och allmänt erkänd redovisningsstandard i unionen. Dessa redovisningsstandarder är antingen nationella redovisningsstandarder som accepterats av EU Generally Accepted Accounting Principles ("GAAP"), eller den internationella redovisningsstandard International Financial Reporting Standards ("IFRS").⁴⁸

Nationell GAAP kan definieras som den rättsliga standard varje medlemsstat lagar ställer på ett bolags redovisning.⁴⁹ Det är således medlemsstaternas egen lagstiftning som påverkar hur redovisning enligt nationell GAAP ska utformas. IFRS är däremot en internationell redovisningsstandard som framtagits av International Accounting Standards Board ("IASB").⁵⁰ EU har redan införlivat en förordning som stadgar att IFRS ska användas vid upprättandet av koncernredovisning för noterade företag och ger valmöjligheten för onoterade företag att använda sig av IFRS vid upprättandet av sin årsredovisning.⁵¹ Med detta sagt är det dock upp till EU hur dessa standarder tillämpas. Om IASB kommer ut med nya standarder för redovisning är det upp till EU att

⁴⁷ BEFIT, art. 7

⁴⁸ BEFIT, Explanatory memorandum, 5. Other elements

⁴⁹ Edenhammar m.fl., s. 23

⁵⁰ Europaparlamentets och Rådets förordning nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, Preamble (7)

⁵¹ Europaparlamentets och Rådets förordning nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, art. 4-5

besluta om dessa ska tillämpas inom unionen.⁵² Den IFRS som utgivits av IASB kan således skilja sig från den IASB som tillämpas inom EU.

Det viktiga är dock att BEFIT-koncernmedlemmarna använder sig av samma redovisningsstandarder som den yttersta moderenheten använder sig av vid upprättande av de konsoliderade finansiella rapporterna för helåret.⁵³ Detta förutsätter dock att den yttersta moderenheten har skatterättslig hemvist i en EU-medlemsstat. Om den yttersta moderenheten inte har skatterättslig hemvist ska den standard som används av BEFIT-koncernmedlemmarna vara den som gäller i den medlemsstat i vilken inlämningsenheten har sin skatterättsliga hemvist.⁵⁴

När det kommer till fasta driftställen ska deras redovisade nettoresultat vara det som avspeglas i deras separata redovisning i enlighet med ovan angivna bestämmelser. I avsaknad av separat redovisning ska det redovisade nettoresultatet vara det som skulle återspeglats i den separata redovisningen om den hade upprättats fristående och i enlighet med godtagbar standard.

3.1.2 Justeringar

För att fastställa ett preliminärt skatteresultat ska ett antal justeringar göras. Dels ska belopp läggas till, dels ska belopp dras av. Syftet med justeringarna är att tillse att det preliminära skatteresultatet ger en rättvisande bild av den intäkt eller förlust som den redovisande BEFIT-koncernmedlemmen har haft under beskattningsåret.

3.1.2.1 *Poster som ska läggas till*

Finansiella tillgångar eller skulder som innehas för handel

Om en tillgång eller skuld som innehas av en BEFIT-koncernmedlem övergår till att vara en finansiell tillgång eller skuld som innehas för handel i enlighet med Artikel 11(1) eller vice versa ska den redovisade nettovinsten eller nettoförlusten justeras så att den inkluderar eventuell skillnad mellan det verkliga värde som beräknats i början av beskattningsåret eller vid förvärvstidpunkten om denna infaller senare, och dess verkliga värde beräknas vid utgången av samma beskattningsår.⁵⁵

Belopp för överstigande lånekostnader

⁵² Edenhammar m.fl., s. 26

⁵³ BEFIT, art. 7.2

⁵⁴ BEFIT, art. 7.2

⁵⁵ BEFIT art. 11

Överstigande lånekostnader, i enlighet med Artikel 2 Rådets Direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflykt som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, som inte är skattemässigt avdragsgill i enlighet med reglerna om räntebegränsning i den nationella bolagsskattelagstiftningen i vilken BEFIT-koncernmedlemmen har sin skatterättsliga hemvist, ska inkluderas i deras redovisade nettointäkt eller -förlust. Överstigande lånekostnader som uppstår till följd av en transaktion mellan BEFIT-koncernmedlemmar ska dock inte tas med.⁵⁶

Böter, straffavgifter och olagliga betalningar

Upplupna kostnader för betalningar som befunnits olagliga till följd av en revision eller utredning av den behöriga myndigheten samt böter och straffavgifter, inbegripet avgifter för sena betalningar som ska betalas till myndighet för överträdelse av eventuell lagstiftning, ska inkluderas i BEFIT-koncernmedlemmars redovisade nettointäkt eller -förlust.⁵⁷

Bolagsskatt

Eventuell bolagsskatt, liknande skatter på vinster och upplupna skatter för beskattningsåret samt alla belopp som bokförts som löpande skatter i redovisningen i förhållande till tilläggs-skatt i enlighet med Direktiv (EU) 2022/2523 eller med tillämpning av kvalificerad nationell tilläggs-skatt som avses i artikel 11 i det direktivet ska inkluderas i BEFIT-koncernmedlemmars nettointäkt eller -förlust.⁵⁸

3.1.2.2 Poster som ska dras av

Utdelning eller annan värdeöverföring

95% av utdelningsbelopp eller annan värdeöverföring som erhållits eller ackumulerats under beskattningsåret ska dras av från BEFIT-koncernmedlemmars nettointäkt eller -förlust, förutsatt att ägarintresset, vilket i Artikel 3 i BEFIT definieras som alla andelar i eget kapital som uppbär rättigheter till vinster, kapital eller reserver i en enhet eller ett fast driftställe, vid tidpunkten för utdelningen innehafts av BEFIT-koncernmedlemmen i mer än ett år och att denna andel ger rätt till mer än 10% av vinsten, kapitalet reserverna eller rösträtt.⁵⁹ Detta under förutsättning att andelen som utdelningen är kopplad till utgör en finansiell tillgång som innehas för handel. Finansiella tillgångar

⁵⁶ BEFIT art. 13

⁵⁷ BEFIT art. 16

⁵⁸ BEFIT art. 17

⁵⁹ BEFIT art. 8

som innehas för handel definieras i direktivförslaget som en finansiell tillgång som

- a) Förvärvades eller uppkom med huvudsyfte att säljas eller återköpas på kort sikt.
- b) Ingår i en portfölj med identifierade finansiella instrument, inklusive derivat, som förvaltas tillsammans och för vilka det finns ett nyligen uppvisat faktiskt mönster av kortfristiga realiseringar av vinst.⁶⁰

Vinster eller förluster från avyttring av aktier

95% av vinsten eller förlusten till följd av avyttring av en ägarandel ska dras av från BEFIT-koncernmedlemmars redovisade nettointäkt eller -förlust, förutsatt att ägarintresset vid tidpunkten för avyttringen innehafts av BEFIT-koncernmedlemmen i mer än ett år och att detta intresse medför en rätt till mer än 10% av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösträtterna.⁶¹

Förändringar i verkligt värde

Vinstbelopp eller förlustbelopp som uppstår till följd av förändringar av ägarintressets verkliga värde ska dras av från BEFIT-koncernmedlemmens nettointäkt eller -förlust, förutsatt att BEFIT-koncernmedlemmen innehaft ägarintresset i mer än ett år och att denna andel ger rätt till mer än 10% av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösträtt.⁶²

Vinster eller förluster från fasta driftställen

Vinster eller förluster från BEFIT-koncernmedlemmars fasta driftställen ska inte tas med i deras redovisade nettointäkt eller -förlust. Med hänsyn till bestämmelserna kring hur BEFIT-koncernmedlemmar fastställs bör detta i realiteten innebära att denna bestämmelse tar sikte på BEFIT-koncernmedlemmars fasta driftställen i tredje länder.⁶³

Intäkter från sjöfart som omfattas av nationell tonnageskatteordning

BEFIT-koncernmedlemmar ska exkludera belopp för intäkter, kostnader och andra avdragsgilla poster som härrör från sådan verksamhet som omfattas av tonnageskatteordning.⁶⁴

⁶⁰ BEFIT art. 11

⁶¹ BEFIT art. 9

⁶² BEFIT art. 10

⁶³ BEFIT art. 12

⁶⁴ BEFIT art. 15

Intäkter och kostnader i samband med anläggningstillgångar som är föremål för avskrivning

Kostnader för förvärv eller uppförande samt kostnader i samband med förbättring av anläggningstillgångar som är avskrivningsbara i enlighet med direktivförslagets tredje avsnitt och subventioner som är direkt kopplade till förvärv, uppförande eller förbättring av sådana tillgångar ska inte tas med i BEFIT-koncernmedlemmens redovisade nettointäkt eller -förlust. Den redovisade nettointäkten eller -förlusten får endast innehålla avdragsbeloppet för avskrivningar i enlighet med direktivförslagets artiklar 22–28.⁶⁵

Valutavinst eller valutaförlust

Belopp för eventuell orealiserad valutavinst eller valutaförlust och belopp för avsättningar som redovisats för orealiserade valutaförluster ska inte tas med i BEFIT-koncernmedlemmars redovisade nettointäkt eller -förlust.⁶⁶

3.1.3 Avskrivningar

Det finns även särskilda regler för avskrivningar vid framtagandet av BEFIT-koncernmedlemmars redovisade nettoresultat. Framst av intresse är att BEFIT-koncernmedlemmar genast ska kostnadsföra alla materiella anläggningstillgångar som understiger ett bokfört värde om 5 000 euro.⁶⁷

För de fall anläggningstillgångar överstiger 5 000 euro eller är immateriella finns det särskilda regler kring hur avskrivning ska göras. Avskrivningar ska göras linjärt och individuellt över anläggningstillgångens nyttjandeperiod.⁶⁸

För byggnader eller alla andra typer av fast egendom och strukturer som används i verksamheten är nyttjandeperioden 28 år.⁶⁹

För andra materiella anläggningstillgångar avses den nyttjandeperiod som bedöms i enlighet med den allmänt erkända redovisningsstandarden som BEFIT-gruppen använder sig av.⁷⁰

För immateriella fasta tillgångar ska avskrivning göras över den period för vilken tillgången har rättsligt skydd eller om detta inte kan fastställas, 5 år.⁷¹

⁶⁵ BEFIT art. 19

⁶⁶ BEFIT art. 20

⁶⁷ BEFIT, art. 22.1

⁶⁸ BEFIT, art. 22.2

⁶⁹ BEFIT, art. 22.2(a)

⁷⁰ BEFIT, art. 22.2(b)

⁷¹ BEFIT, art. 22.2(c)

Avskrivning får göras varje månad från och med den månad då anläggningstillgången börjar användas ingen avskrivning får dock göras för månaden då anläggningstillgången avyttras.⁷²

3.1.3.1 Vilka har rätt till avskrivning

Det är den ekonomiska ägaren som har rätten till avskrivning. Den ekonomiska ägaren definieras i artikel 3 i BEFIT som den person som i allt väsentligt har alla fördelar och bär alla risker knutna till en anläggningstillgång, oavsett om den personen är den rättsliga ägaren. En skattebetalare som har rätt att inneha, använda och avyttra en anläggningstillgång och bär riskerna för dess förlust eller förstörelse ska under alla omständigheter anses vara den ekonomiska ägaren. I de fall den ekonomiska och juridiska ägaren inte sammanfaller har den ekonomiska ägaren rätt att dra av räntedelen av betalningarna från sitt preliminära skatteresultat, såvida inte denna ingår i det preliminära skatteresultatet eller i den juridiska ägarens skattebas, beroende på om den juridiska ägaren är en BEFIT-koncernmedlem.

Om den ekonomiska ägaren inte kan identifieras ska den juridiska ägaren ha rätt att göra avskrivningen. För leasingavtal ska både räntedelen och kapitaldelen av leasingavgifterna ingå i den juridiska ägarens preliminära skatteresultat. Är leasetagaren en BEFIT-koncernmedlem ska dessa betalningar undantas från dess preliminära skatteresultat.

Anläggningstillgångar får inte avskrivas av mer än en skattebetalare under ett beskattningsår, såvida inte den juridiska eller ekonomiska äganderätten delas mellan flera skattebetalare eller tillgångens ekonomiska eller juridiska ägare har ändrats. En BEFIT-koncernmedlem kan inte avstå från avskrivning.

3.1.3.2 Avskrivningsunderlaget

Avskrivningsunderlaget ska innefatta alla kostnader som är direkt kopplade till ett förvärv, uppförande eller en förbättring av en anläggningstillgång.⁷³ Kostnaderna ska dock inte omfatta avdragsgill mervärdesskatt, ränta eller resultatet av en eventuell omvärdering.⁷⁴ Avskrivningsunderlaget för tillgångar som erhållits som gåva ska vara dess marknadsvärde såsom det ingår i BEFIT-koncernmedlemens redovisning.⁷⁵

Avskrivningar av anläggningstillgångar som inte är tillgängliga för användning, eller som inte har använts under mer än 12 månader av orsaker som inte ligger utanför BEFIT-koncernmedlemens kontroll, ska inte beaktas. Avskrivningen ska upphöra från och med den månad som följer på den månad då

⁷² BEFIT, art. 22.4

⁷³ BEFIT, art. 24.1

⁷⁴ BEFIT, art. 24.1

⁷⁵ BEFIT, art. 24.2

perioden om 12 månader löpt ut och ska återupptas från och med månaden efter månaden som tillgången tas i bruk igen.⁷⁶

Materiella anläggningstillgångar som inte är föremål för slitage och inte blir föråldrade, exempelvis mark och antikviteter, ska inte anses vara föremål för avskrivning.⁷⁷ Inte heller finansiella tillgångar, så som fordringar, kan vara föremål för avskrivning.⁷⁸

3.1.3.3 *Avskrivning vid exceptionella värdeminskningar*

I vissa situationer kan dock materiella anläggningstillgångar som normalt inte ska vara föremål för avskrivning avskrivas. Det ska då vara om föremålet minskat i värde vid utgången av beskattningsåret på grund av force majeure eller brottslig verksamhet utförd av tredje part. För att en sådan avskrivning ska accepteras måste dock BEFIT-koncernmedlemmen kunna visa på att omständigheterna som beskrivits faktiskt föreligger.⁷⁹

3.1.4 Tids- och kvantifieringsregler

3.1.4.1 *Lager och produkter under tillverkning*

BEFIT-koncernmedlemars nettoresultat ska justeras för att inkludera skillnaden mellan värdet av lager och produkter under tillverkning vid beskattningsåret början och utgång, med undantag för lager och varor under tillverkning som avser långfristiga kontrakt.⁸⁰

Kostnaden för varor i lager och produkter under tillverkning ska fastställas genom tillämpning av först-in – först-ut metoden eller en metod som bygger på viktade genomsnittspriser.⁸¹

Först-in – Först-ut metoden går ut på att inköpta varor, av samma slag, som tas upp till anskaffningsvärdet ska räknas som att det var de som anskaffades senast. Således antas det att de varor som finns i lagret vid räkenskapsårets slut är de varor som anskaffades senast.⁸² Metoder baserade på viktade genomsnittspriser brukar beräkna kostnaden genom att det ingående lagret

⁷⁶ BEFIT, art. 24.4

⁷⁷ BEFIT, art. 27 (a)

⁷⁸ BEFIT, art. 27(b)

⁷⁹ BEFIT, art. 28

⁸⁰ BEFIT, art. 29.1

⁸¹ BEFIT, art. 29.2

⁸² Skatteverket, "Rättslig vägledning – Varulager", <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/324704.html#h-Varulager-enligt-forst-in-forst-ut-principen> (Besökt 2024-04-10)

summeras med årets inköp och därefter divideras detta belopp med antalet inköp.⁸³

Kostnader för varor i lager och produkter under tillverkning som inbegriper poster som normalt inte är utbytbara och varor eller tjänster som produceras eller tillhandahålls och hålls åtskilda för särskilda projekt ska fastställas individuellt.⁸⁴

Samma metod ska användas för värdering av lager och produkter under tillverkning som har liknande karaktär.⁸⁵

Kostnaderna som ska omfattas är alla förvärvskostnader, direkta omsättningskostnader och andra direkta kostnader för att föra dem till den plats och det skick de befinner sig i under det relevanta beskattningsåret. Avdragsgill mervärdesskatt ska dock inte inkluderas.⁸⁶

Lager och produkter under tillverkning ska värderas på beskattningsårets sista dag till det lägsta av anskaffningsvärdet eller det realiserbara nettovärdet. Nettoförsäljningsvärdet ska vara det uppskattade försäljningspriset i den löpande verksamheten efter avdrag för färdigställande och de uppskattade kostnaderna som krävs för att åstadkomma en försäljning.⁸⁷

3.1.4.2 *Avsättningar*

Eventuella avsättningar ska inte tas med i det redovisade nettoresultatet. Under vissa förutsättningar kan dock beloppet för en avsättning tillåtas att inkluderas. Förutsättningarna som då ska vara uppfyllda är att BEFIT-koncernmedlemmen har en juridisk eller rimligen förväntad juridisk skyldighet. Förpliktelsen ska härröra från verksamhet eller transaktioner som utförts under beskattningsåret eller tidigare beskattningsår. Beloppet för avsättningarna ska kunna uppskattas på ett tillförlitligt sätt och ska, när det är reglerat, resultera i en kostnad som är avdragsgill enligt direktivet.⁸⁸

3.1.4.3 *Osäkra fordringar*

Eventuella avdrag för osäkra fordringar ska som huvudregel inte tas med i BEFIT-koncernmedlemmars redovisade nettoresultat.⁸⁹ Osäkra fordringar

⁸³ Skatteverket, "Rättslig vägledning – Varulager", <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/324704.html#h-Vardering-enligt-forst-in-forst-ut-principen> (Besökt 2024-04-10)

⁸⁴ BEFIT, art. 29.3

⁸⁵ BEFIT, 29.4

⁸⁶ BEFIT, 29.5

⁸⁷ BEFIT art. 29.5

⁸⁸ BEFIT art. 30

⁸⁹ BEFIT, art 31

eller ”bad debt” brukar definieras som fordringar som ännu inte har konstaterats som förluster utan endast befaras vara förluster.⁹⁰

Det finns dock en möjlighet att bokförda avdrag för osäkra kundfordringar inkluderas i det redovisade nettoresultatet. BEFIT-koncernmedlemmen ska då ha begärt avdrag i enlighet med reglerna om avskrivning vid exceptionella värdeminskningar. Utöver detta ska de ha vidtagit alla rimliga steg för att få in betalningen och det är sannolikt att fordringen inte kommer att återbetalas alls eller bara till viss del. Alternativt ska BEFIT-koncernmedlemmen ha ett stort antal likartade fordringar som alla härrör från samma sektor av affärsverksamheten och på ett tillförlitligt sätt kan uppskatta beloppet för en osäker fordran på procentbasis, förutsatt att värdet av varje likartad fordran är lägre än 0,1% av värdet av alla likartade fordringar. För att komma till en trovärdig uppskattning ska BEFIT-koncernmedlemmar ta hänsyn till alla relevanta faktorer, också tidigare erfarenheter.⁹¹

Bedömning av om rimliga åtgärder för indrivning har vidtagits ska göras med beaktande av flera faktorer, förutsatt att BEFIT-koncernmedlemmen kan presentera objektiva bevis för omständigheterna. Faktorerna som ska beaktas är:

- Om kostnaderna för indrivning står i proportion med fordran.
- Om det finns utsikter till att fordran drivs in, inklusive de fall gäldenären förklarats insolvent, en rättslig process inletts eller en inkassoagent har anlåtats.
- Om det med tanke på omständigheterna är rimligt att förvänta sig att skattebetalaren ska fortsätta försöka driva in fordran.⁹²

Är den osäkra fordringen en kundfordring även ett belopp som motsvarar fordran inkluderas i det preliminära skatteresultatet som intäkt.

Är gäldenären en annan BEFIT-koncernmedlem, ett annat företag i intressegemenskap eller en enskild person med närstående som deltar i ledning eller kontrollen eller äger kapitalet i BEFIT-koncernmedlemmen ska dock dessa osäkra fordringar inte räknas med i nettoresultatet.⁹³

Har en osäker fordran dragits av men den har reglerats under ett påföljande beskattningsår ska BEFIT-koncernmedlemmens redovisade nettoresultat för det beskattningsåret då regleringen sker ökas med det återvunna beloppet.⁹⁴

⁹⁰ Cambridge Dictionary, ”Bad debt”, <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/bad-debt> (besökt 2024-05-10)

⁹¹ BEFIT, 31.1 (a-b)

⁹² BEFIT, art. 31.2

⁹³ BEFIT, art. 31.4

⁹⁴ BEFIT art. 31

Av intresse för just dessa regler är att reglerna kring avskrivning vid exceptionella värdeminskningar inte enligt min tolkning ger utrymme för att begära avskrivningar för några andra typer av tillgångar än materiella anläggningstillgångar eller ”fixed tangible assets” som inte är föremål för slitage och inte blir föråldrade. Man kan således ställa sig frågande till hur en begäran om avdrag i enlighet med artikel 28 kan göras för osäkra fordringar.

3.1.4.4 *Långfristiga kontrakt*

Med långfristiga kontrakt avses, enligt direktivförslaget, kontrakt som ingås för tillverkning, installering uppförande eller utförande av tjänster vars löptid överstiger eller väntas överstiga tolv månader.⁹⁵ BEFIT-koncernmedlemmar ska vid beräkningen av sitt nettoresultat justera för att endast inkludera upplupna intäkter relaterade till ett långfristigt kontrakt till det belopp som motsvarar den del av det långfristiga kontrakt som har fullgjorts under det relevanta beskattningsåret.⁹⁶ Procentsatser för slutförandet av ett långfristigt kontrakt ska således fastställas på grundval av förhållandet mellan kostnaderna för det beskattningsåret och de totala beräknade kostnaderna för det långfristiga kontraktet. Det redovisade nettoresultatet ska justeras för att ta hänsyn till alla kostnader i samband med långfristiga kontrakt som ingåtts under ett beskattningsår.⁹⁷

3.1.4.5 *Säkring*

Vinster eller förluster från ett säkringsinstrument, förutsatt att de är ett resultat från en värdering eller avyttring, ska behandlas på samma sätt som motsvarande vinster eller förluster från den säkrade posten.⁹⁸ Säkringsinstrument definieras inte i direktivförslaget. Skatteverket menar dock i sin rättsliga vägledning att det företag för att skydda sig mot värdeförändringar, på bland annat tillgångar och skulder som beror på ändrade valutakurser, kan ta en motsatt position i ett säkringsinstrument. En förändring av den underliggande tillgången eller skuldens värde motsvaras således av en lika stor motsatt förändring av säkringsinstrumentets värde.⁹⁹

Ett säkringsförhållande anses enligt BEFIT föreligga när ett säkringsförhållande är formellt utformat och dokumenterat i förväg samt att säkringen väntas i hög grad vara effektiv och effektiviteten kan mätas på ett tillförlitligt sätt.¹⁰⁰

⁹⁵ BEFIT, art. 32.1

⁹⁶ BEFIT, art. 32.2

⁹⁷ BEFIT art. 32

⁹⁸ BEFIT, art. 33

⁹⁹ Skatteverket, “Vägledning – Säkringsredovisning”, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/324702.html#h-Arsredovisningslagens-regler> (Besökt 2024-03-11)

¹⁰⁰ BEFIT, art. 33.1 (a-b)

3.2 Beräkning och fördelning av BEFIT-skattebasen

3.2.1 Beräkning

Efter att BEFIT-koncernmedlemmarnas preliminära skatteresultat har beräknats ska BEFIT-skattebasen för koncernen som helhet fastställas. Hur denna beräkning ska ske framgår i direktivförslagets kapitel III.

Till en början ska alla preliminära skatteresultat från enheter som ingår i en BEFIT-koncern slås samman till en BEFIT-skattebas.¹⁰¹ Om BEFIT-skattebasens belopp är positivt ska vinsten sedan fördelas.¹⁰² Om beloppet däremot är ett negativt ska förlusten föras över och avräknas mot nästa positiva BEFIT-skattebas.¹⁰³

Vid sammanslagningen till en BEFIT-skattebas ska BEFIT-koncernmedlemmarnas preliminära skatteresultat omräknas till Euro enligt den växelkurs som utfärdats av Europeiska centralbanken i dess lydelse på kalenderårets sista dag eller, om beskattningsåret inte sammanfaller med kalenderåret, på beskattningsårets sista dag.¹⁰⁴

Har den inlämnande enheten skatterättslig hemvist i en medlemsstat som inte infört Euro ska dock det preliminära skatteresultatet för varje BEFIT-koncernmedlem räknas om till den valuta som är lagligt betalningsmedel i den medlemsstaten.¹⁰⁵

3.2.2 Fördelning och övergångsperiod

BEFIT är tänkt att träda i kraft den 1 juli 2028. Mellan 1 juli 2028 och 30 juni 2035 ska en övergångsperiod gälla. Under denna övergångsperiod ska BEFIT-skattebasen fördelas på de olika BEFIT-koncernmedlemmarna i enlighet med procentandelen räknas ut genom referensfördelning presenterad i direktivförslaget.¹⁰⁶

Artikel 45 i BEFIT stadgar att beräkningen ska göras genom att ta det beskattningsbara resultatet, vilket enligt BEFIT ska vara genomsnittet av de beskattningsbara resultaten under de tre föregående beskattningsåren, delat med alla BEFIT-koncernmedlemmars genomsnittliga beskattningsbara resultat de tre

¹⁰¹ BEFIT, art. 42.1

¹⁰² BEFIT, art. 42.2(a)

¹⁰³ BEFIT, art. 42.2(b)

¹⁰⁴ BEFIT, 42.3

¹⁰⁵ BEFIT, art. 42.3

¹⁰⁶ BEFIT, 45.1

föregående åren.¹⁰⁷ Under de tre första åren ska dock det beskattningsbara resultatet beräknat i enlighet med de nationella bestämmelserna i BEFIT-koncernmedlemmens hemviststat. Under det första året ska således alla de beskattningsbara resultaten från de föregående tre åren vara beräknade i enlighet med medlemsstaternas nationella bestämmelser.¹⁰⁸ Det andra året ska de två tidigare årens resultat vara beräknade i enlighet med nationella bestämmelser och det senaste året vara beräknat i enlighet med BEFIT:s regler. Detta fortsätter till det fjärde året då samtliga av de tre årens beskattningsbara resultat ska vara beräknade enligt BEFIT:s bestämmelser. Artikel 45 i BEFIT använder sig inte av ”preliminärt skatteresultat” vid beskrivningen av förfarandet utan beskriver det i stället som att ”beskattningsbart resultat fastställas i enlighet med kapitel II i detta direktiv”. Det står inte helt klart om detta är det samma som det preliminära skatteresultatet men det är den tolkning som står sig närmast tillhands.

Om en BEFIT-koncernmedlems beskattningsbara resultat är negativt ska vid tillämpningen av dessa bestämmelser dess procentandel fastställas till noll.¹⁰⁹ Det framgår inte i artikel 45 i BEFIT om detta refererar till det genomsnittliga beskattningsbara resultatet eller det preliminära skatteresultatet för året. Då ”beskattningsbart resultat” används i flera hänseenden i artikeln är detta svårtolkat och skulle leda till väldigt olika tolkningar av direktivförslaget.

För att exemplifiera hur detta ska gå till enligt direktivet kan vi säga att det finns 4 BEFIT-koncernmedlemmar i en BEFIT-koncern, A, B, C och D.

A har ett preliminärt skatteresultat på 1 000 000 EUR.

B har ett preliminärt skaderesultat på 500 000 EUR.

C har ett preliminärt skatteresultat på - 750 000 EUR.

D har ett preliminärt skatteresultat på 250 000 EUR.

Tillsammans har de en BEFIT-skattebas på 1 000 000 EUR.

De fyra bolagens samt koncernens resultat från de tre föregående åren är:

	A	B	C	D	Koncern
År 1	750 000	400 000	300 000	100 000	1 550 000
År 2	500 000	200 000	300 000	550 000	1 550 000

¹⁰⁷ BEFIT, art. 45.2

¹⁰⁸ BEFIT, art. 45.2(a)

¹⁰⁹ BEFIT, art. 45

År 3	800 000	300 000	-300 000	275 000	1 075 000
Genom- snitt	683 333	300 000	100 000	308 333	1 391 666

I detta fall skulle procentandelen för det aktuella beskattningsåret beräknas på detta sätt:¹¹⁰

$$A: 683\,333/1\,391\,666 = 0,4910 = 49,10\%$$

$$B: 300\,000/1\,391\,666 = 0,2155 = 21,55\%$$

$$C: 100\,000/1\,391\,666 = 0,0718 = 7,18\%$$

$$D: 308\,333/1\,391\,666 = 0,2215 = 22,15\%$$

För det aktuella beskattningsåret skulle fördelningen således se ut på detta sätt om man går endast efter uträknad procentandel:¹¹¹

$$A: 0,4910 * 1\,000\,000 = 491\,000 \text{ EUR}$$

$$B: 0,2155 * 1\,000\,000 = 215\,500 \text{ EUR}$$

$$C: 0,0718 * 1\,000\,000 = 71\,800 \text{ EUR}$$

$$D: 0,2215 * 1\,000\,000 = 221\,500 \text{ EUR}$$

Dessa beräkningar utgår från att det endast är om det genomsnittliga beskattningsbara resultatet är negativt som procentandelen ska sättas ned till 0%. Om detta är det korrekta sättet att tolka artikeln på så skulle en BEFIT-koncernmedlem således beskattas trots att ingen vinst under det aktuella året har gjorts. Det negativa resultatet skulle tas hänsyn till nästkommande år och skulle således inverka på den fördelade andelen under det året men sättet att tolka detta ger upphov till en fördröjd beskattningseffekt.

Om det i stället är om det beskattningsbara resultatet för det aktuella året är negativt som procentandelen ska sättas ned till 0% för BEFIT-koncernmedlemmen i fråga skulle fördelningen se ut på detta sätt:

¹¹⁰ Siffrorna och beräkningarna är avrundade för enkelhet vilket gör att det finns en skillnad på 0,2%

¹¹¹ Siffrorna och beräkningarna är avrundade för enkelhet vilket gör att det finns en skillnad på 200 EUR

A: 491 000 EUR

B: 215 500 EUR

C: 0 EUR

D: 221 500 EUR

Notera att denna fördelning endast går upp till 928 000 EUR och inte 1 000 000 EUR. Denna tolkning skulle medföra att en del av BEFIT-skattebasen inte skulle beskattas. Denna tolkning verkar således vara osannolikt vilket är varför jag kommer utgå från att det är den tidigare tolkningen som avses i direktivförslaget.

Om förutsättningarna för fördelningen ändras uppkommer dock andra frågeställningar. Om exempelvis C har ett genomsnittligt beskattningsbart resultat som är negativt enligt nedan:

	A	B	C	D	Koncern
År 1	750 000	400 000	-100 000	100 000	1 150 000
År 2	500 000	200 000	-300 000	550 000	950 000
År 3	800 000	300 000	100 000	275 000	1 475 000
Genomsnitt	683 333	300 000	-100 000	308 333	1 191 666

Respektive bolags procentsats för det aktuella året skulle således bli:

A: $683\,333/1\,191\,666=0,5734=57,34\%$

B: $300\,000/1\,191\,666=0,2517=25,17\%$

C: 0%

D: $308\,333/1\,191\,666=0,2587=25,87\%$

Dessa procentandelar går inte jämnt upp till 100% utan i stället uppgår det till 108,38%. Fördelningen skulle således se ut på detta sätt:

A: 573 400 EUR

B: 251 700 EUR

C: 0 EUR

D: 258 700 EUR

Detta skulle leda till att för hela BEFIT-koncernen kommer 1 083 800 EUR tas upp till beskattning, att jämföra med koncernens totala resultat på 1 000 000 EUR. Ett större belopp än det som tjänats in av BEFIT-koncernen totalt skulle således tas upp till beskattning.

3.2.3 Efter fördelning

Efter fördelning av BEFIT-Skattebasen på de olika BEFIT-koncernmedlemmarna ska beskattning av det fördelade resultatet ske enligt de nationella skattereglerna i den medlemsstat som BEFIT-koncernmedlemmen har sin skatterättsliga hemvist.¹¹²

Vissa poster ska dock dras av från eller läggas till det fördelade beskattningsunderlaget. Dessa är främst kopplade till poster relaterade till direktivets införlivande, exempelvis kostnader som uppstått innan direktivets inträde, och poster som uppstått hos BEFIT-koncernmedlemmar innan direktivet blev tillämpligt på dem.¹¹³

Utöver dessa ska gåvor och donationer till välgörenhetsorganisationer, pensionsavsättningar och lokala skatter, dras av i den mån dessa hade varit avdragsgilla enligt nationell bolagsskattelagstiftning.¹¹⁴

BEFIT lämnar det öppet för medlemsstaterna att genom ytterligare poster öka eller minska det fördelade beskattningsbasen.¹¹⁵ Detta får då ske i enlighet med nationella bestämmelser men får inte inkräkta på några av BEFIT:s bestämmelser. Detta framgår inte uttryckligen i bestämmelsen utan framgår i stället av direktivförslaget motivering.¹¹⁶ Detta skulle med största sannolikhet leda till att en ytterligare deklaration skulle behövas lämnas in till BEFIT-koncernmedlemmarnas nationella skattemyndigheter.

3.3 Deklarering och beskattning

¹¹² BEFIT, art. 64

¹¹³ BEFIT, art. 48.1

¹¹⁴ BEFIT, art. 48.1 (h-j)

¹¹⁵ BEFIT, art. 48.2

¹¹⁶ BEFIT, Preamble (14)

Direktivförslaget stadgar att en BEFIT-informationsdeklaration ska lämnas in av den inlämnande enheten, moderenheten, till inlämningsmyndigheten, skattemyndigheten i moderenhetens skatterättsliga hemvist.¹¹⁷ Deklarationen ska vara inlämnad senast fyra månader efter beskattningsårets slut. BEFIT-informationsdeklarationen ska innehålla¹¹⁸:

- Identifiering av inlämningsenheten och andra BEFIT-koncernmedlemmar, inklusive deras skatteregistreringsnummer, och den medlemsstat i vilken BEFIT-koncernmedlemmarna har sin skatterättsliga hemvist eller är belägna i form av ett fast driftställe.
- Information om BEFIT-koncernens övergripande bolagsstruktur, inbegripet ägarintresset i de BEFIT-koncernmedlemmar som innehas av andra BEFIT-koncernmedlemmar inom samma koncern.
- Det beskattningsår som BEFIT-informationsdeklarationen avser
- Information om och beräkningar av följande:
 - Resultatet av varje BEFIT-koncernmedlems preliminära skatteresultat.
 - BEFIT-skattebasen
 - Den andel som fördelats varje BEFIT-koncernmedlem.
 - Information om ”procentandelen av referensfördelningen”, beräknad i enlighet med artikel 45.¹¹⁹

Inlämningsmyndigheten ska därefter omgående överlämna BEFIT-informationsdeklarationen till de behöriga myndigheterna i alla medlemsstater i vilka BEFIT-koncernmedlemmarna har skatterättslig hemvist eller är belägna i form av fast driftställe.¹²⁰

Efter att informationsdeklarationen har inlämnats ska ett BEFIT-team bildas. BEFIT-teamet kommer bestå av en representant från skattemyndigheten i varje medlemsstat, där det finns BEFIT-koncernmedlemmar. BEFIT-teamets roll ska vara att granska BEFIT-informationsdeklarationen och sträva efter att uppnå konsensus om dess innehåll inom fyra månader efter inlämningen av deklARATIONEN. Om konsensus uppnås innebär det att den information som uppgetts i informationsdeklarationen inte kan bli föremål för framtida rättslig prövning, med undantag för information angiven om resultatet,

¹¹⁷ BEFIT, art. 57.1

¹¹⁸ BEFIT, art. 57.2

¹¹⁹ BEFIT, art. 57.3

¹²⁰ BEFIT, art. 57.4

BEFIT-skattebasen och den andel som fördelats varje BEFIT-koncernmedlem.¹²¹

Efter att konsensus har uppnåtts ska inlämningsmyndigheten delge BEFIT-informationsdeklarationen till inlämningsenheten.¹²²

Varje enskild BEFIT-koncernmedlem ska lämna in en individuell skattedeklaration till den nationella skattemyndigheten i enhetens skatterättsliga hemvist högst tre månader efter att BEFIT-teamet har delgivit den inlämnande enheten informationsdeklarationen.¹²³ Ett undantagsfall är för koncerner som endast verkar i en medlemsstat i vilket fall det föreskrivs att skattedeklarationen ska vara inlämnad högst åtta månader efter att informationsdeklarationen har delgivits.¹²⁴ Den individuella skattedeklarationen ska innehålla information om följande:

- Beräkningen av BEFIT-koncernmedlemmens preliminära skatteresultat.
- BEFIT-koncernmedlemmens fördelade del av BEFIT-skattebasen.
- Poster som ska läggas till eller dras av från den fördelade delen i enlighet med artikel 48 BEFIT.
- Avdrag som tillämpas för att minska utländsk skatt i den medlemsstat i vilken BEFIT-koncernmedlemmen har sin skatterättsliga hemvist eller är belägna i form av ett fastdriftställe.¹²⁵

Den nationella skattemyndigheten ska därefter utfärda en individuell beskattning i enlighet med den individuellt inlämnade skattedeklarationen.¹²⁶

3.4 Inträde och utträde ur en BEFIT-koncern

3.4.1 Värdering och tidpunkt för avskrivningar

När ett bolag eller fast driftställe börjar att omfattas av BEFIT, antingen genom att de uppnår kraven för att obligatoriskt omfattas av bestämmelserna eller för att koncernen som de ingår i själva väljer att omfattas, ska en ny

¹²¹ BEFIT, art. 60

¹²² BEFIT, art. 61.3

¹²³ BEFIT, art. 62.1

¹²⁴ BEFIT, art. 62.1

¹²⁵ BEFIT, art. 62.2

¹²⁶ BEFIT, art. 64

värdering av deras tillgångar och skulder göras.¹²⁷ I enlighet med Artikel 34 i BEFIT ska alla tillgångar och skulder, omedelbart dagen innan BEFIT blir tillämpligt på BEFIT-koncernmedlemmen, redovisas till deras värde beräknat enligt den redovisningsstandard som ska användas eller redan används av BEFIT-koncernen som bolaget ingår i.

Vid ett utträde ur en BEFIT-koncern ska alla tillgångar och skulder redovisas till sitt värde beräknat i enlighet med bestämmelserna i BEFIT.¹²⁸

När det kommer till avskrivningar ska dessa, för året då bolaget eller det fasta driftstället antingen inträder eller utträder en BEFIT-koncern, beräknas i proportion till den andel av året som bolaget eller det fasta driftstället tillhörde BEFIT-koncernen.¹²⁹

3.4.2 Kvalificering av fasta tillgångar

Vid inträde i en BEFIT-koncern finns det särskilda regler avseende hur fasta tillgångar ska behandlas utan hinder av bestämmelserna om avskrivningar i Artikel 22–28.¹³⁰

De speciella regler som gäller i dessa fall är att när anläggningstillgångar som redovisats till ett värde som understiger 5 000 EUR inte helt eller endast delvis har avskrivits när bolaget eller det fasta driftställe träder in i BEFIT-koncernen ska BEFIT-koncernmedlemmen justera sitt redovisade nettoresultat för att inte ta med det belopp som motsvarar det återstående nettovärdet som redovisats den dag när det bokförs.¹³¹

Om en eller flera fasta tillgångar, på dagen för inträdet i BEFIT-koncernen, har ett redovisat nettovärde som skiljer sig från nettoskattevärdet, ska skillnaden mellan alla berörda fasta tillgångar slåss samma för varje BEFIT-koncernmedlem under det beskattningsår då inträdet skedde i BEFIT-koncernen och fördelas över en period på fem år i det preliminära skatteresultatet. Det redovisade nettoresultatet ska för varje BEFIT-koncernmedlem justeras.¹³²

Bestämmelsen bör med största sannolikhet ta sikte på de temporära skillnader som kan uppkomma när en BEFIT-koncernmedlem träder in i en BEFIT-koncern med tillgångar vars redovisningsmässiga värde skiljer sig från tillgångens skattemässiga värde. Artikeln använder sig av begreppet ”net value in the individual financial accounts” som i den svenska översättningen har

¹²⁷ BEFIT, art. 34.1

¹²⁸ BEFIT, art. 34.2

¹²⁹ BEFIT, art. 34.3

¹³⁰ BEFIT, art. 35

¹³¹ BEFIT, art. 35 (a)

¹³² BEFIT, art. 35 (b)

benämns nettovärde. Det är dock inte helt klart om detta värde är detsamma som värderingen av den fasta tillgången som ska göras i samband med inträdet i en BEFIT-koncern i enlighet med artikel 34 i BEFIT då de två olika artiklarna använder sig av olik terminologi och ingen definition av ”net value in individual financial accounts” går att finna i direktivförslaget.

3.4.3 Avsättningar, intäkter och avdrag

Avsättningar och avdrag för osäkra fordringar i enlighet med bestämmelserna i direktivförslaget är vid ett inträde i en BEFIT-koncern endast avdragsgilla i den mån de härrör från verksamheter eller transaktioner som utfördes efter att BEFIT blir tillämpligt på BEFIT-koncernmedlemmen.¹³³

Intäkter som, enligt den redovisningsstandard som BEFIT-koncernmedlemmen använder sig efter inträdet, anses ha uppstått innan BEFIT blev tillämplig på BEFIT-koncernmedlemmen men som inte ingick i deras skattebas enligt tidigare tillämplad nationell bolagsskattelagstiftning, ska läggas till den del deras fördelade del av koncernens BEFIT-skattebas. Detta ska då ske i enlighet med den nationella lagstiftningens regler om när intäkter ska tas upp.¹³⁴

Kostnader som uppstått efter att BEFIT blir tillämpligt på en BEFIT-koncernmedlem, men som har ett samband med verksamhet eller transaktioner som utförts innan BEFIT-koncernmedlemmen omfattades, för vilka avdrag inte gjorts enligt tillämplig nationell lagstiftning, ska dras av från bolagets fördelade del av BEFIT-skattebasen. När dessa kostnader uppstår mer än fem år efter inträde i en BEFIT-koncern ska dessa dock dras av från bolagets eller det fasta driftställets preliminära skatteresultat. Någon anledning till att denna skillnad ska göras efter fem år framgår inte av direktivförslaget.¹³⁵

När det kommer till kostnader som uppstått enligt nationellbolagsskattelagstiftning, som inte dragits av när BEFIT blir tillämpligt för en BEFIT-koncernmedlem, ska vara avdragsgilla endast från den del av BEFIT-skattebasen som fördelats bolaget eller det fasta driftstället. Beloppet ska då delas upp i lika stora delar och dras av över fem beskattningsår.¹³⁶

Om beloppen som nämnts inte kan dras av från den fördelade delen av BEFIT-skattebasen resterande delar rulla vidare och dras av från den fördelade andelen under påföljande beskattningsår.¹³⁷

3.4.4 Förluster före inträde

¹³³ BEFIT, art. 37.1

¹³⁴ BEFIT, art. 37.2

¹³⁵ BEFIT, art. 37.3

¹³⁶ BEFIT, art. 37

¹³⁷ BEFIT, art. 37

Av artikel 38 i BEFIT framgår det att eventuella förluster som uppstått hos ett bolag eller fast driftställe innan inträdesdatumet, i enlighet med den bolagsskattelagstiftning i den medlemsstat som de har sin hemvist eller är belägna i, ska dras av från deras andel av BEFIT-skattebasen.¹³⁸ Det framgår inte av bestämmelsen att resterande delar som inte kan dras av från den fördelade andelen kan rullas vidare. Således verkar det som att underskott som inte kan dras av det första beskattningsåret inte kan nyttjas nästkommande beskattningsår.

3.4.5 BEFIT-koncerners upphörande

Vid en BEFIT-koncerns upphörande ska beskattningsåret avslutas och BEFIT-skattebasen för det beskattningsåret ska fördelas ut enligt reglerna. Avskrivning av tillgångar under beskattningsåret ska beräknas till det anta kalendermånader som BEFIT-koncernen var verksam under det beskattningsåret.¹³⁹

3.5 Sammanfattning

BEFIT innehåller en lång rad speciella regler som företag inom koncerner som omfattas av direktivförslaget skulle behöva efterleva. Utöver sedvanlig redovisning enligt den standard som koncernen använder sig av, tillkommer ytterligare justeringar, särskilda regler för avskrivningar och särskilda tids- och kvantifieringsregler.

Det framstår dock som om en stor del otydligheter finns i direktivförslaget samtidigt som en stor del definitioner av begrepp saknas, vilket gör att bestämmelserna kan vara svåra att tolka. Något som kan orsaka problematik vid ett potentiellt införlivande av direktivförslaget i både den svenska beskattningsrätten och andra medlemsländers beskattningsrätt.

Stora frågor kan även väckas om hur fördelningen av BEFIT-skattebasen görs. Bland annat att systemet kommer att leda till en fördröjd beskattningseffekt samt att det verkar som om systemet skulle kunna leda till att ett belopp större än den framräknade BEFIT-skattebasen tas upp till beskattning.

¹³⁸ BEFIT, art. 38

¹³⁹ BEFIT, art. 39

4 Skillnader mellan BEFIT:s bestämmelser och de svenska bestämmelserna

Detta avsnitt avser uppmärksamma bestämmelser i BEFIT som kan ha en särskild inverkan på det svenska beskattningssystemet. De kommer att belysas och kommenteras i jämförelse med de svenska bestämmelser som reglerar motsvarande områden. Avsikten är att klargöra vilka skillnader som finns och hur dessa skillnader kan komma att påverka beskattningen av svenska bolag som kan omfattas av direktivet antingen på grund av de obligatoriska kraven i BEFIT eller på grund av fri vilja.

4.1 Införlivande av direktiv i svensk rätt

EU-direktiv som antas ska införlivas i nationell rätt.¹⁴⁰ Direktiv föreskriver, som tidigare sagts i avsnitt 1.2, endast vilka resultat som ska förverkligas inom ramen för en medlemsstats nationella rättsordning. Det överläts således till medlemsstaterna vilken form och tillvägagångssätt som ska användas för att genomföra direktivet.¹⁴¹ Ett sätt kan således vara att stifta nya lagar som inkorporerar de bestämmelser som finns i ett direktiv i den nationella lagstiftningen. Detta behöver dock inte vara fallet om medlemsstaten redan har lagstiftning som överensstämmer med direktivet. Höga krav ställs dock på att bestämmelserna anges på ett tillräckligt klart och precist sätt så att de som omfattas av direktivet har möjlighet att få kännedom om rättsläget.¹⁴²

I många fall är det direktivens utformning som styr införlivandet. Vid detaljrika direktiv kan det således krävas större förändringar av den nationella rättsordningen.¹⁴³ Med hänsyn till den stora mängd av detaljerade bestämmelser som går att återfinna i BEFIT bör det således krävas antingen lagändringar eller helt nya lagar för att införliva direktivförslaget i svensk rätt.

4.2 Koncerner i jämförelse med BEFIT-koncerner

I avsnitt 2.3.1 presenterades BEFIT-koncerner det vill säga de grupper av bolag som kan komma att omfattas av BEFIT.

¹⁴⁰ Bernitz m.fl., s. 58

¹⁴¹ Ibid, s. 58

¹⁴² Ibid, s. 58

¹⁴³ Ibid, s. 59

Att en grupp av bolag definieras som koncern enligt svensk rätt har olika betydelser för gruppen ur ett aktiebolagsrättsligt, redovisningsrättsligt och skatterättsligt perspektiv.

Definitionen av koncern som framgår i ett flertal svenska lagar bland annat ABL och ÅRL. Definitionen av vad en koncern utgör överensstämmer huvudsakligen mellan lagarna som stadgar att en koncern en grupp företag som består av ett moderbolag och ett eller flera dotterföretag.¹⁴⁴ En skillnad är dock att ÅRL använder sig av begreppet moderföretag (i stället för ”moderbolag”) och således har en vidare definition än i ABL. Moderbolag i ABL:s mening definieras som ett aktiebolag som

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Medan dotterföretag är det företag som moderbolaget enligt ovan är moderbolag till eller ett företag som i sin tur ägs av ett dotterföretag, antingen själv eller tillsammans med moderbolaget om det eller de

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.¹⁴⁵

¹⁴⁴ 1 kap. 11 § ABL och 1 kap. 4 § ÅRL

¹⁴⁵ 1 kap. 11 § ABL

Kraven för att ses som en koncern enligt svensk rätt är således lägre ställda än för att ses som en BEFIT-koncern.

De svenska regler som aktualiseras när en grupp av bolag uppfyller definitionen av en koncern är bland annat att en gemensam koncernredovisning ska lämnas av moderbolaget, förutsatt att det är ett svenskt bolag. Det sker dock ingen gemensam skattedeclarering eller beskattning av svenska koncernföretag på samma sätt föreslås i BEFIT utan varje koncernföretag lämnar in en egen inkomstskattedeclarering och beskattas separat från syster-, dotter- och moderbolag då alla bolag ses som separata skattesubjekt.¹⁴⁶

På grund av de nationella reglerna kring koncernredovisning och skillnaderna mellan den svenska definitionen av koncern och definitionen av BEFIT-koncern i kombination BEFIT:s krav på informationsdeklarationer skulle en effekt av en införlivning av BEFIT vara att en ytterligare deklaration, informationsdeklarationen skulle behöva upprättas. En införlivning skulle således ge upphov till mer redovisning-krav för moderenheter som är etablerade i Sverige.

4.3 Resultatutjämnning

4.3.1 Resultatutjämnning i enlighet med svensk rätt

Resultatutjämnning har inom svensk rätt till viss del möjliggjorts genom särskilda bestämmelser. Främst rör det sig om bestämmelserna om koncernbidrag vilket möjliggör för koncernmedlemmar att lämna bidrag till antingen ett moderföretag eller ett dotterföretag. För att kunna utnyttja sig av denna bestämmelse måste företagen uppfylla andra krav än att enbart vara ansedda som en koncern enligt definitionen i exempelvis ÅRL.

De krav som ställs på företag för att de ska kunna lämna koncernbidrag mellan sig återfinns i 35 kap. 2–3 § IL. Dotterföretag som antingen tar emot eller lämnar koncernbidraget ska vid ingången av räkenskapsåret vara helägt av moderbolaget. Med helägt menas i IL att moderföretaget äger mer än 90 procent av alla andelar i dotterföretaget.¹⁴⁷ Den möjlighet till resultatutjämnning som koncerner enligt svensk rätt ges är således endast tillgänglig för koncerner vars dotterföretag är helägda.

Koncernbidrag kan bara ges till bolag som har hemvist i Sverige enligt beskattningsavtal.¹⁴⁸ Koncernbidragsrätten är således begränsad till svenska bolag förutom i fallet då ett utländskt bolag, med skatterättslig hemvist inom

¹⁴⁶ Lodin m.fl., s. 375

¹⁴⁷ 35 kap. 2 § IL

¹⁴⁸ 35 kap. 3 § p.4 IL

EES området, bedriver verksamhet i Sverige genom ett fast driftställe då det i sådana fall finns möjlighet att ge koncernbidrag.¹⁴⁹ I stället för koncernbidragsrätt finns det i fall som dessa koncernavdragsrätt. Koncernavdragsrätt ger ett svenskt moderbolag möjlighet att dra av ett utländskt, men med hemvist inom EES, dotterföretags slutliga förluster.¹⁵⁰ Med slutliga förluster avses en förlust som kvarstår efter att ett utländskt dotterföretag försatts i likvidation. Kraven för att ett avdrag av detta slag ska kunna göras och vad som anses utgöra en slutlig förlust är högt ställda. I 35a kap. 5 § IL stadgas det att:

”Ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag om

1. dotterföretaget har försatts i likvidation och denna har avslutats,
2. dotterföretaget har varit helägt under hela moderföretagets och dotterföretagets beskattningsår till dess likvidationen har avslutats eller dotterföretaget har varit helägt sedan det började driva verksamhet av något slag till dess likvidationen har avslutats,
3. avdraget görs vid beskattningen för det beskattningsår då likvidationen har avslutats,
4. moderföretaget redovisar avdraget öppet i inkomstdeklarationen, och
5. det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma.”¹⁵¹

Syftet med koncernavdrag kan därmed inte sägas vara att ge möjlighet till resultatutjämning utan har snarare karaktären av ett rent förlustavdrag. Inte heller krävs det någon överföring av tillgångar vilket görs vid koncernbidrag där den givande parten drar av koncernbidraget som kostnad och den andre tar upp koncernbidraget som intäkt. Sverige var dock motvillig till att införa denna möjlighet och det var endast efter att den tidigare lagstiftningen ansågs bryta mot EU-rätten som denna möjlighet infördes.¹⁵²

4.3.2 Automtisk resultatutjämning enligt BEFIT:s bestämmelser

Ett av syftet med BEFIT är att möjliggöra för koncerner att gränsöverskridande förlustutjämna vilket möjliggörs av att alla BEFIT-koncernbolags

¹⁴⁹ 35 kap. 2a § IL

¹⁵⁰ 35a kap. 5 § IL

¹⁵¹ 35a kap. 5 § IL

¹⁵² Se RÅ 2009 ref. 13 och C-446/03 Marks & Spencer

preliminära skatteresultat läggs ihop och fördelas baserat på föregående års beskattningsbara resultat sett till hela BEFIT-koncernen.¹⁵³ Resultatutjämnningen sker således automatiskt vid sammanslagningen till en enda skattebas.

En signifikant skillnad mellan BEFIT och de svenska bestämmelserna är således de lägre ställda kraven för att resultatutjämna. Medan resultatutjämnning genom koncernavdrag kräver 90 procents ägande i dotterföretag kräver BEFIT endast de 75 procents ägande som krävs för att ett bolag ska ingå i en BEFIT-koncern.¹⁵⁴ BEFIT möjliggör även gränsöverskridande resultatutjämnning långt utöver de möjligheter som finns enligt svensk rätt som endast medger koncernavdrag.

De bolag som automatiskt skulle omfattas av bestämmelserna är bolag som ingår i en koncern vars årliga omsättning överstiger 750 000 000 EUR. Av artikel 2.7 i BEFIT framgår det dock att koncerner som inte når upp till kravet på att ha en omsättning på över 750 000 000 EUR men i övrigt uppfyller kraven för att omfattas av direktivet ska kunna välja att omfattas av det.¹⁵⁵

4.4 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Redovisning är central för BEFIT då det är BEFIT-koncernmedlemmarnas redovisade nettoresultat som deras preliminära skatteresultat baseras på. Enligt BEFIT:s bestämmelser ska BEFIT-koncernmedlemmar upprätta sin redovisning i enlighet med IFRS eller nationell GAAP som accepterats av EU beroende på vilket redovisningsstandard som används av moderenheten i BEFIT-koncernen. Detta innebär att svenska bolag som omfattas av BEFIT:s bestämmelser har tre olika alternativ för det resultat som kan komma att ligga till grund för uträkningen av deras preliminära skatteresultat. Antingen används resultatet beräknat enligt svensk GAAP, resultatet beräknat enligt IFRS eller resultatet beräknat enligt en annan EU-medlemsstats GAAP.

Svensk GAAP är baserat på de regler som finns i ÅRL, det är således ett reglerat område.¹⁵⁶ Med detta sagt är huvudregeln att redovisning ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. Vad som är god redovisningssed lämnas inte alltid upp till lag utan i stället finns det kompletterande normgivning som används för att fastställa vad som är eller inte är god redovisningssed.¹⁵⁷ De redovisningsstandarder som främst används i Sverige är K3, K2 och IFRS. K3 används generellt sett för större bolag och följer reglerna som ställs upp i

¹⁵³ Se Avsnitt 3.2

¹⁵⁴ Se Avsnitt 2.2.1 och Avsnitt 4.3.1

¹⁵⁵ BEFIT art. 2.7

¹⁵⁶ Edenhammar m.fl., s. 23 f.

¹⁵⁷ Ibid, s. 23

ÅRL medan K2 är mer förenklat förfarande som används av mindre bolag.¹⁵⁸
Även IFRS användas om det passar ett företag bättre.¹⁵⁹

För det svenska beskattningssystemet är redovisningen viktig och är i många delar kopplad till inkomstbeskattningen men de två olika regelsystemen överlappar inte alltid. Skatteverket talar om att det finns tre olika samband mellan redovisning och inkomstbeskattning. Ett materiellt samband, ett formellt samband och inget samband.

Vid ett materiellt samband är utgångspunkten för inkomstberäkningen redovisningslagstiftningen och god redovisningssed. Innebörden av detta är att om ett företags redovisning följer vedertagna redovisningsregler och god redovisningssed accepteras det redovisade resultatet även skattemässigt. Detta sker exempelvis i periodiseringsfrågor då både företaget och Skatteverket blir bundna av det periodiserings sätt som företaget valt förutsatt att det följer god redovisningssed.¹⁶⁰

Vid formellt samband är utgångspunkten för den skattemässiga inkomstberäkningen en särskild skatterättslig reglering. Till den regleringen knyts ett krav på att den redovisningsmässiga behandlingen av transaktionen måste följa den skattemässiga. Räkenskapsenlig avskrivning är ett exempel på ett formellt samband då en förutsättning för att tillämpa förfarandet är att avdraget i deklarationen motsvarar avskrivningen i bokslutet och det redovisade värdet motsvarar det skattemässiga värdet.¹⁶¹

Områden där det inte finns något samband mellan redovisning och beskattning är så kallade icke-kopplade områden. Innebörden av detta är att det är skatteregler som avgör hur en viss transaktion ska beskattas. Beskattningen och redovisningen lyder här under två olika regelsystem med ingen koppling mellan de två. Exempel på ett sådant område är beskattning av kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet och avskrivning av byggnad.¹⁶²

¹⁵⁸ Skatteverket, "Rättslig vägledning – K3: årserdovisning och koncernredovisning", <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/3215.html> (Besökt 2024-04-19)

¹⁵⁹ FAR, "IFRS eller K3? Här är de största skillnaderna", <https://www.far.se/kunskap/redovisning/ifrs-eller-k3/> (Besökt 2024-04-02)

¹⁶⁰ Skatteverket, "Vägledning – Redovisning och inkomstbeskattning", <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/324669.html> (Besökt 2024-03-17)

¹⁶¹ Skatteverket, "Vägledning – Redovisning och inkomstbeskattning", <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/324669.html> (Besökt 2024-03-17)

¹⁶² Skatteverket, "Vägledning – Redovisning och inkomstbeskattning", <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/324669.html> (Besökt 2024-03-17)

Med hänsyn till att redovisningen och reglerna som styr hur redovisningen ska uppföras enligt svensk rätt inte är helt kopplad till inkomstbeskattningen kan BEFIT:s regler om hur det preliminära skatteresultatet ska fastställas skilja sig väsentligt från hur det beskattningsbara resultatet enligt svensk rätt ska fastställas. Främst kommer skillnaderna bero på hur det beskattningsbara resultatet beräknas enligt bestämmelserna i svensk rätt och hur det preliminära skatteresultatet för BEFIT-koncernmedlemmar fastställs i enlighet med BEFIT:s bestämmelser om justeringar av resultatet, avskrivningar och tids- och kvantifieringsregler. Skillnaderna mellan dessa kommer närmare behandlas nedan.

4.5 Svenska bestämmelser i relation till BEFIT:s justeringar

4.5.1 Utdelningar och vinster och förluster från avyttrade aktier

Som presenterat ovan i avsnitt 3.1.2 ska det redovisade nettoresultatet hos en BEFIT-koncernmedlem, innan det kan rapporteras in som preliminärt skatteresultat, genomgå ett antal justeringar. Det rör sig bland annat om justeringar avseende utdelningar och vinster. Enligt BEFIT ska utdelningar eller andra värdeöverföringar som mottagits till 95 procent uteslutas från det preliminära skatteresultatet. Endast 5 procent av utdelningar ska således tas med i det preliminära skatteresultatet. Detta förutsätter dock att den mottagande BEFIT-koncernmedlemmen innehar andelar i den givande parten som ger rätt till mer än 10 procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösträtterna. Detsamma gäller för vinster på avyttrade andelarna. Detta under förutsättningen att andelarna i fråga inte utgör finansiella tillgångar som innehas för handel.

Dessa bestämmelser överensstämmer, vilket Skatteverket poängterade i sitt remissvar avseende direktivförslaget, till stor del med de svenska bestämmelserna avseende innehav av näringsbetingade andelar.¹⁶³

De svenska reglerna stadgar att näringsbetingade andelar ska anses vara en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som ägs av en juridisk person som antingen är ett svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, en svensk stiftelse eller ideell förening, en svensk sparbanks, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller, ett utländskt bolag som hör hemma inom EES och som motsvarar något av de tidigare nämnda svenska

¹⁶³ Skatteverket, Remissvar: Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om ett gemensamt ramverk för företagsbeskattning i Europa, s. 8

företagsformerna.¹⁶⁴ Detta förutsätter dock andelen är en kapitaltillgång och uppfyller en av nedanstående punkter:

1. Andelen är inte är marknadsnoterad,
2. Det sammanlagda röstetalet för ägarföretaget samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.
3. Innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till ägarförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.¹⁶⁵

Då endast den företeelsen att den näringsbetingade andelen ska vara en andel i ett aktiebolag eller ekonomisk förening och inte specificerar att det ska vara svenskt ska även andelar i utländska bolag som motsvarar aktiebolag anses kunna utgöra näringsbetingade andelar i enlighet med 2 kap. 2 § IL. Utöver detta finns det även möjlighet för att andelar i utländska bolag ses som näringsbetingade trots att de är lagertillgångar förutsatt att de uppfyller kraven stadgade i 24 kap. 34 § IL.

Utdelningar på näringsbetingade aktier ska i enlighet med 24 kap. 35 § IL inte tas upp till beskattning förutom i de undantagsfall som stadgas i 24 kap. 38–40 §§ IL.

Kapitalvinster som uppstått genom avyttring av näringsbetingade andelar ska inte heller tas upp till beskattning i enlighet med 25a kap. 5 § IL. Detta medför dock att kapitalförluster inte heller får dras av. Undantagsvis måste andelen ha varit näringsbetingad under en sammanhängande tid om ett år hos säljaren, före avyttringen om andelen är marknadsnoterad.

De i BEFIT stadgade justeringarna avseende utdelningar från andelar och vinster genom avyttring av andelar är således lika men skiljer sig väsentligt från de svenska reglerna. De är enligt BEFIT svårare att uppnå kraven och färre alternativ ställs upp än de som finns för att andelar ska ses som näringsbetingade i enlighet med svensk rätt och således för att utdelningar och vinster eller förluster på avyttringar inte ska tas med i det preliminära skatteresultatet. Även om kraven uppnås ska 5 procent av utdelningarna, vinsten och förlusten fortfarande tas med vilket skiljer sig från den totala befrielsen från skatt och avdrag som finns för utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster från näringsbetingade andelar.

¹⁶⁴ 24 kap. 32 § IL

¹⁶⁵ 24 kap. 33 § IL

Skatteverket har även i sitt remissvar ställt frågor avseende hur dessa vinster och förluster ska beräknas.¹⁶⁶ En kapitalvinst eller kapitalförlust beräknas enligt svensk rätt genom att skillnaden mellan ersättningen, minskad med utgifterna för avyttringen, och omkostnadsbeloppet.¹⁶⁷ Omkostnadsbeloppet är i normala fall det man betalat för andelarna eller anskaffningsutgiften men omkostnadsbeloppen kan även innefatta förbättringsutgifter.¹⁶⁸ Inom svensk rätt används i regel genomsnittsmetoden när man ska räkna ut vilket omkostnadsbelopp som ska användas. Detta går ut på att man tar den totala summan som man betalat för aktierna delat på antalet aktier och således får ut ett genomsnittligt omkostnadsbelopp på aktierna.¹⁶⁹ Alternativt kan enligt svensk rätt en schablonmetod användas om försäljningen avser marknadsnoterade deläggarrätter som. Schablonmetoden stadgar att omkostnadsbeloppet vid försäljning av marknadsnoterade deläggarrätter kan fastställas till 20 procent av försäljningspriset efter avdrag för försäljningsutgifter.¹⁷⁰

Dessa är dock bara de två av de metoder som används inom svensk rätt, andra metoder kan således användas beroende på hur andelarna har anskaffats. Det är således möjligt att andra medlemsstater använder sig av andra metoder för att fastställa omkostnadsbelopp exempelvis kan Först in – Först ut metoden eller Sist in – Först ut metoden kan användas som alternativ till de ovan presenterade svenska metoderna. Direktivförslaget uppger inte vilken metod som ska användas vilket gör att oklarheter kring hur vinsten eller förlusten ska beräknas i nuläget finns och kan ge upphov till otydligheter kring hur bestämmelsen ska tillämpas om direktivförslaget ska implementeras som direktiv.

4.5.2 Förändringar i verkligt värde

Enligt svensk rätt ska värdeförändringar på finansiella tillgångar inte tas upp till beskattning förrän denna har realiserats genom avyttring eller försäljning.¹⁷¹ Bestämmelsen överensstämmer således med svensk rätt då värdeförändringar på ägarintressen inte ska ingå i det preliminära skatteresultatet. Bestämmelsen i BEFIT stadgar dock att detta endast är fallet då andelen som innehas ger rätt till mer än 10% av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösträtterna och andelen har innehafts i mer än ett år.¹⁷² Man kan således ställa sig frågan om detta innebär att värdeförändringar på andelar som inte uppnår dessa krav ska tas med i det preliminära skatteresultatet.

¹⁶⁶ Skatteverket, Remissvar: Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om ett gemensamt ramverk för företagsbeskattning i Europa, s. 8

¹⁶⁷ 44 kap. 13 § IL

¹⁶⁸ 44 kap. 14 § IL

¹⁶⁹ 48 kap. 7 § IL

¹⁷⁰ 48 kap. 15 § IL

¹⁷¹ 44 kap. 26 § IL

¹⁷² BEFIT, art. 10

Detta skulle i så fall vara en stor förändring som inte överensstämmer med hur beskattningen av finansiella tillgångar som inte innehas för handel ser ut i Sverige.

4.5.3 Fasta driftställen

Bestämmelserna i BEFIT medför att alla intäkter eller förluster som är hänförliga till fasta driftställen inte ska tas med BEFIT-koncernmedlemmars preliminära skatteresultat. Med hänsyn till de bestämmelser kring vilka enheter som ska anses vara en del av i en BEFIT-koncern innebär detta att bestämmelsen inriktar sig på fasta driftställen utanför EU och således inte omfattas av bestämmelserna i BEFIT.

Detta medför en skillnad mot hur intäkter och förluster som är hänförliga till fasta driftställen i andra länder behandlas inom svensk rätt. Enligt 6 kap. 4 § IL är juridiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige skattskyldiga för alla inkomster. Det inkluderar inkomster från fasta driftställen utomlands. Det innebär således en skillnad mellan hur inkomster från fasta driftställen behandlas i BEFIT och i svensk rätt.

Med detta sagt har Sverige dubbelbeskattningsavtal med en stor mängd länder som innebär att den skatt som betalats på intäkten från det fasta driftstället i det land som det är beläget får avräknas från den skatt som ska betalas i Sverige.¹⁷³ Även om detta är fallet skulle bestämmelserna i BEFIT innebära stora förändringar för hur fasta driftställen belägna i tredje länder beskattas i Sverige då inga av dessa inkomster ska tas med och ingen avräkning görs. Således kommer dessa inkomster inte tas med i beskattningsunderlaget.

Detta innebär att de skulle vara synnerligen fördelaktigt att etablera fasta driftställen i lågbeskattade tredje länder då den inkomst som skulle tagits med i beskattningsunderlaget enligt svensk rätt under BEFIT:s bestämmelser inte kommer att tas med i det preliminära skatteresultatet och således inte skulle påverka BEFIT-skattebasen.

Det är även värt att nämna att begreppet fast driftställe eller ”permanent establishment” inte definieras i direktivförslaget. Det finns således otydligheter kring hur denna bestämmelse ska tillämpas. I inledningen till BEFIT sägs det dock att direktivförslaget, i och med att ”Rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global miniskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella

¹⁷³ Se Skatteverket, Remissvar: Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om ett gemensamt ramverk för företagsbeskattning i Europa, s. 9 och exempelvis Lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada, Bilaga, artikel 22.2(a)

koncerner i unionen” röstades igenom, bör byggas på begrepp som medlemsstaterna redan känner till. Detta kan tolkas som att begreppet fast driftställe i direktivförslaget ska tolkas mot bakgrund av den definition som finns i det ovannämnda direktivet. Utan ett klart uttalande på frågan är den dock svår att tolka.

4.5.4 Ränitebegränsningsregeln

Med hänsyn till att artikel 13 i BEFIT är kopplad till det redan införda Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion, bör bestämmelsen om att överstigande lånekostnader som inte kan dras av i enlighet med direktivet inte utgöra några förändringar inom svensk rätt då direktivet redan är implementerat i och med 24 kap. 24 § IL. Skatteverket noterar dock i sitt remissvar att det finns oklarheter även på denna punkt.¹⁷⁴ Enligt de svenska reglerna får avdrag för negativa räntenetton endast göras upp till 30% av avdragsunderlaget.¹⁷⁵ Enligt svensk rätt utgör avdragsunderlaget:

”resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §

ökat med

- *ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats enligt andra bestämmelser i detta kapitel än 24 § eller 24 b kap.,*
- *årliga värdeminskingsavdrag enligt 18 kap. 3 §, 19 kap. 4 och 26 §§ samt 20 kap. 4 och 17 §§,*
- *avdrag enligt 19 kap. 7 § och 28 § andra stycket samt 20 kap. 7 §, och*
- *avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 §,*

minskat med

- *ränteinkomster,*
- *överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, och*

¹⁷⁴ Skatteverket, Remissvar: Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om ett gemensamt ramverk för företagsbeskattning i Europa, s. 9

¹⁷⁵ 24 kap. 24 § IL

- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap.¹⁷⁶

Detta är dock bara vad som utgör avdragsunderlaget enligt svensk rätt och är beräknat på ett resultat som räknats fram i enlighet med IL. Det uppstår således frågor på om det resultat som avdragsunderlaget ska baseras på är det som framräknas i enlighet med BEFIT eller om en fiktiv beräkning i enlighet med de svenska nationella reglerna ska göras.

Direktivet innehåller även minimibestämmelser som möjliggör för medlemsstater att införa striktare regler. Schablonmässiga beloppsgränser som innebär att avdrag får göras upp till 3 miljoner euro per skattskyldig/företagsgrupp och år för så kallade överstigande ränteutgifter.¹⁷⁷ Sverige har genom en alternativregel valt att införa en sådan beloppsgräns men då om 5 miljoner kronor. Skillnaderna mellan både bestämmelserna kring hur avdragsunderlag ska beräknas kan således leda till olikbehandling av BEFIT-koncernmedlemmar beroende på i vilken medlemsstat som de har sin skatterättsliga hemvist när det kommer till beräkningen av det preliminära skatteresultatet.

Överstigande lånekostnader som är hänförliga till transaktioner mellan BEFIT-koncernmedlemmar ska dock inte tas med i beräkningen av det preliminära skatteresultatet vilket gör att BEFIT-koncernmedlemmarna kommer behöva skilja ut dessa lånekostnader från övriga överstigande lånekostnader vid en beräkning enligt 24 kap. IL. Vid beräkningen av procentandelen som ska utgöra basen för fördelningen av BEFIT-skattebasen ska dessa kostnader inte heller tas med.¹⁷⁸ Skatteverket är i sitt remissvar av uppfattningen mängden av moment som denna bestämmelse ger upphov till väsentligt försvårar beräkningen som företag kommer behöva göra och öka risken för felaktigheter.¹⁷⁹

4.5.5 Böter, straffavgifter, olagliga betalningar och bolagsskatt

Bestämmelserna kring böter, straffavgifter och olagliga betalningar i BEFIT stämmer överens med hur de behandlas i svensk rätt, då 9 kap. 9–10 §§ IL stadgar att böter eller mutor inte är avdragsgilla kostnader. BEFIT:s bestämmelser bör således inte i detta avseende innebära några större förändringar för det svenska beskattningssystemet.

¹⁷⁶ 24 kap. 25 § IL

¹⁷⁷ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, art. 4.3.

¹⁷⁸ BEFIT, art. 45.5

¹⁷⁹ Skatteverket, Remissvar: Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om ett gemensamt ramverk för företagsbeskattning i Europa, s. 10

När det kommer till att eventuella bolagsskatter, liknande skatter på vinster och upplupna skatter samt alla belopp som bokförts som löpande skatter i redovisningen i förhållande till en tilläggsskatt som ska betalas i enlighet med ”Rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen” eller artikel 11 i det direktivet ska tas med i det preliminära skatteresultatet verkar detta rimligt.¹⁸⁰ Detta då skatter inte ska ses som en kostnad. Bestämmelsen är dock otydlig i vad för typer av skatter som kan anses träffas av denna bestämmelse vilket kan innebära att tillämpningen av bestämmelsen möjligtvis skulle kunna skilja sig mycket beroende på hur medlemsstater väljer att tolka denna bestämmelse.

4.5.6 Valutavinst eller valutaförlust

Enligt svenska regler ska fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång.¹⁸¹ En omvärdering sker således vid varje utgång av ett räkenskapsår och beskattningsår som innebär att valutakursvinster och valutakursförluster kommer resultatredovisas. Detta är således ett avsteg från realisationsprincipen som innebär att vinster först ska redovisas och tas upp till beskattning när de realiserar.¹⁸² BEFIT:s artikel 20 som stadgar att orealiserade valutakursvinster eller valutakursförluster hänförliga till skulder inte ska tas med i det preliminära skatteresultatet skulle således innebära en förändring gentemot det nuvarande svenska beskattningssystemet.

Artikel 20 nämner även att orealiserade valutakursvinster på fasta tillgångar eller ”fixed assets” inte heller ska tas med i det preliminära skatteresultatet. I direktivförslaget framgår det dock inte tydligt vad som menas med fast tillgång eller ”fixed asset”. Det närmsta översättningen bör vara anläggningstillgångar. En tolkning bör således vara att ”fixed assets” avser fysiska tillgångar samt immateriella tillgångar så som patent. Det är dock oklart vilka typer av valutakurseffekter bestämmelsen avser träffa. En tolkning kan således vara att det som avses är när tillgångar innehas som är denominerade i bokföringen i en annan valuta än den valuta som redovisningen sker i. I sådana fall skulle valutakursförändringar kunna leda till att valutakursvinster eller valutakursförluster uppkommer på dessa tillgångar.

Bestämmelsen i artikel 20 i BEFIT nämner dock inte fordringar. Förutsatt att dessa inte ses som ”fixed assets” enligt direktivförslaget bör detta innebära att valutakursvinster eller valutakursförluster på fordringar ska tas med i det preliminära skatteresultatet.

¹⁸⁰ BEFIT art. 17

¹⁸¹ 14 kap. 8 § IL

¹⁸² 44 kap. 26 § IL

En situation uppstår då som innebär att valutakursvinster eller valutakursförluster på fodringar ska tas med i det preliminära skatteresultatet men inte skulder. Man kan således ställa sig undrande till varför denna särskiljning mellan, vad som egentligen är två sidor av samma mynt, sker i direktivförslaget.

4.6 Värdeminskningsavdrag i jämförelse med BEFIT:s avskrivningar

En av de större skillnaderna mellan de svenska reglerna och BEFIT:s bestämmelser gäller avskrivningar och när inventarier omedelbart ska kostnadsföras. Huvudregeln i Sverige är att utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. De svenska reglerna medger dock att omedelbart avdrag för inventarier får göras om inventarierna är värda mindre än ett halvt prisbasbelopp eller om inventariers ekonomiska livslängd är mindre än tre år.¹⁸³ I skrivande stund är ett halvt prisbasbelopp lika med 28 650 kr.¹⁸⁴ I enlighet med BEFIT ska dock alla inventarier som understiger 5000 EUR i värde omedelbart kostnadsföras. Värdet på inventarier för att de ska kunna kostnadsföras omedelbart är således ungefär dubbelt så högt i BEFIT som enligt svensk rätt.¹⁸⁵ En ytterligare skillnad mellan de två reglerna är att de svenska reglerna är valfria att tillämpa, BEFIT:s artikel 22 är obligatorisk.

Denna förändring bör inte innebära några större skillnader för beskattningen förutom hur periodiseringen av kostnader för inventarier hanteras.

4.6.1 Byggnader och annan fast egendom

BEFIT innehåller även speciella regler för hur avskrivning av byggnader och all annan typ av fast egendom ska göras. I enlighet med artikel 22.2(a) i BEFIT ska avskrivningar av dessa typer av inventarier avskrivas linjärt i 28 år. Det innebär en årlig avskrivning på ca 3,6%. Detta skiljer sig från hur avskrivningar av byggnader hanteras inom svensk rätt. Inom svensk rätt är detta område ett så kallat frikopplat område. Redovisningen har således inget samband med hur avskrivningarna skattemässigt ska göras. I enlighet med 19 kap. 4–5 §§ IL ska byggnader skrivas av i enlighet med en avskrivningsplan. Avskrivningsplanen innebär att byggnaden ska skrivas av med en viss procentsats av anskaffningsvärdet varje år. Procentsatsen ska fastställas baseras på

¹⁸³ 18 kap. 4 § IL

¹⁸⁴ SCB, ”Prisbasbelopp för år 2024”, <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/priser-och-konsumtion/konsumentprisindex/konsumentprisindex-kpi/pong/statistik-nyhet/prisbasbeloppet-for-ar-2024/> (Besökt 2024-03-20)

¹⁸⁵ I skrivande stund är valutakursen för EUR 11,64 SEK. 5000 EUR är således värt 58 183,75 kr.

en uppskattning av byggnadens ekonomiska livslängd.¹⁸⁶ Detta är således en väsentlig skillnad jämfört med den fastslagna avskrivningstiden som stadgas i BEFIT. Med detta sagt har Skatteverket i sina allmänna råd tagit fram procentsatser som anses som rimliga baserat på vilken typ av byggnad som avskrivningen avser. Dessa procentsatser varierar mellan 2–5%.¹⁸⁷

Skillnaden bör inte innebära stora förändringar men kan komma att innebära att företag nu måste omställa sig till ett nytt system för avskrivning av byggnader. Det kan till och med innebära förenklingar då ingen bedömning avseende byggnaders ekonomiska livslängd nu behöver göras och inte heller görs någon skillnad mellan olika typer av byggnader.

4.6.2 Inventarier

Inventarier behandlas i stort sett på samma sätt i BEFIT och enligt svensk rätt. Huvudregeln inom svensk rätt är att inventarier ska skattemässigt skrivas av genom värdeminskningssavdrag i enlighet med avskrivningarna som skett i bokföringen. Avskrivningarna får dock högst uppgå till 30 procent.¹⁸⁸

Svensk rätt medger dock en alternativ regel som kallas för restvärdesavskrivning. Restvärdesavskrivning innebär att man gör värdeminskningssavdrag på högst 25% av inventariernas skattemässiga restvärde. Skattemässigt restvärde ska anses vara anskaffningskostnaden minskat med föregående års värdeminskningssavdrag.¹⁸⁹ Detta är således en löpande avskrivning och inventarierna kan aldrig bli fullt avskrivna. Ett företag måste dock välja vilken av dessa metoder som ska tillämpas.

Bestämmelserna i BEFIT medger, likt de svenska bestämmelserna, avskrivningar i enlighet med avskrivningarna i räkenskaperna. En skillnad är dock att det inte finns någon högsta nivå för avskrivningar i BEFIT så som i de svenska reglerna. I stället lämnas storleken av tillåtna avskrivningarna upp till den redovisningsstandard som BEFIT-koncernen använder sig av. Inte heller medges någon restvärdesavskrivning utan endast en metod kan användas. Detta bör dock inte påverka i någon större utsträckning med hänsyn till att de redovisningssystem som kan användas av BEFIT-koncernen redan är erkända inom EU.

4.6.3 Immateriella fasta tillgångar och goodwill

¹⁸⁶ 19 kap. 5 § IL

¹⁸⁷ Skatteverket, "Allmänna råd - Riksskatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskningssavdrag för byggnader i näringsverksamhet", <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/329285.html> (Besökt 2024-03-28)

¹⁸⁸ 18 kap. 13 § IL

¹⁸⁹ 2 kap. 33 § IL

Immateriella tillgångar ska enligt svensk rätt behandlas på liknande sätt som vanliga inventarier. Det vill säga att deras ekonomiska livslängd ska bedömas och avskrivning ska göras utifrån detta. Om en ekonomisk livslängd inte kan fastställas ska dock avskrivningen göras under 5 år.¹⁹⁰ Detsamma gäller för goodwill.

BEFIT fastställer i stället avskrivningstiden för immateriella fasta tillgångar och goodwill till 5 år vilket överensstämmer någorlunda med svensk rätt när det kommer till immateriella fasta tillgångar vars livslängd inte kan avgöras.¹⁹¹ Det finns likt bestämmelserna för inventarier inget alternativ för en metod som liknar den restvärdesavskrivning som det finns möjlighet att välja enligt svensk rätt.

4.6.4 Rätt till avskrivning

BEFIT:s artikel 23 och definitionen av ekonomisk ägare i artikel 3 i BEFIT bör ta sikte på gränsdragningssituationer mellan köp och hyra. Ett exempel på en sådan situation är vid finansiella leasingavtal där alla ekonomiska risker och fördelar förknippade med att äga en tillgång överförs från en leasegivare till en leasetagare.¹⁹² Dessa situationer kan uppstå när ett avtal betecknas som ett hyresavtal men snarare har karaktären av ett avbetalningsköp eller vice versa.¹⁹³ Inom svensk rätt har dessa situationer lösts genom att de skattemässigt ska behandlas utifrån vad avtalet faktiska innebörd är. Den redovisningsstandard som med största sannolikhet kommer vara den som de svenska företagen som omfattas av direktivet kommer använda sig av, förutsatt att moderniteten är svenskt, är K3.¹⁹⁴ Enligt bokföringsnämndens vägledning för hur finansiella leasingavtal ska redovisas ska rättigheter och skyldigheter redovisas som tillgångar respektive tillgångar.¹⁹⁵ Enligt Bokföringsnämnden får dessa finansiella leasingavtal dock klassificeras som operationella leasingavtag, det vill säga vanliga hyresavtal.

¹⁹⁰4 kap. 4 ÅRL

¹⁹¹ BEFIT art. 22.2 c

¹⁹² Bokföringsnämnden, Bokföringsnämndens vägledning – Upprättande av årsredovisning (K3), p. 20.3

¹⁹³ Lodin, m.fl., s. 297

¹⁹⁴ Skatteverket, "Rättslig vägledning – K3: årsredovisning och koncernredovisning", <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/3215.html> (Besökt 2024-04-19)

¹⁹⁵ Bokföringsnämnden, Bokföringsnämndens vägledning – Upprättande av årsredovisning (K3), p. 20.29

Rent skattemässigt är den verkliga äganderätten utgångspunkt. Normalt sätt tillåts därför inte värdeminskningssavdrag på finansiella leasingavtal.¹⁹⁶ Med detta sagt finns det fall där leasetagare har beviljats avdragsrätt. Bland annat i RÅ 1998 ref. 58 I, i vilket ett kommanditbolag ansågs inneha

*”de väsentliga ägarfunktionerna med avseende på flygplanet, att avtalsparterna vid ingående av avtalen förutsatt att bolaget inte skulle komma att återta planet när denna tid gått ut och att bolaget med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemanget från början”.*¹⁹⁷

Således finns det fortfarande gränsdragningsfrågor inom svensk rätt som medför att BEFIT:s regler om att det är den ekonomiska ägaren som har avskrivningsrätten kan komma att innebära förenklingar av denna fråga för de företag som skulle komma att omfattas av direktivförslaget.

4.6.5 Avskrivningsunderlaget

Av artikel 24 i BEFIT framgår det att avskrivningsunderlaget ska innefatta alla kostnader kopplade till att förvärva, uppförande och förbättra anläggningstillgångarna. Detta överensstämmer med huvudregeln i svensk rätt i 18 kap. 7 § IL. Att förbättringsutgifter ska läggas till anskaffningsvärdet även i svensk rätt framgår dock endast motsatsvis av 18 kap. 2 § IL i jämförelse med 4 kap. 4 § ÅRL. Även bestämmelserna om värdering av gåvor i BEFIT:s regler bör överensstämma med svensk rätt även om man möjligtvis kan tänka över formulering om att värdet ska tas upp till det redovisade marknadsvärdet snarare än det faktiska marknadsvärdet.¹⁹⁸

De tillgångar som enligt BEFIT inte ska skrivas av är sådana materiella tillgångar som inte är föremål för slitage eller blir föråldrade, exempelvis mark. Detta är fallet inom svensk rätt också vilket 18 kap. 3 § IL stadgar. Finansiella tillgångar ska inte heller medges avskrivningar för vilket till stor del överensstämmer med svensk rätt där det varken finns några bestämmelser som medger värdeminskningssavdrag för aktier och andra slags andelar eller någon praxis som medger det.¹⁹⁹

4.7 Tids- och kvantifieringsregler inom Sverige

4.7.1 Lager och produkter under tillverkning

¹⁹⁶ Skatteverket, “Rättslig vägledning – Kostnader för leasing och andra hyresavtal”, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/331524.html> (Besökt 2024-04-22)

¹⁹⁷ RÅ 1998 ref. 58 I

¹⁹⁸ Jmf. 18 kap. 7 § och BEFIT art. 24

¹⁹⁹ Lodin, m.fl., s. 321 f.

Bestämmelserna BEFIT:s artikel 29 överensstämmer med hur värderingen av lager ska ske inom svensk rätt också. Det ska även enligt svensk rätt vara Först in – först ut metoden som används vid värderingen av lagertillgångar och även enligt BEFIT ska det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet vara det som används vid värderingen.²⁰⁰ Ett införlivande av BEFIT bör således inte innebära några signifikanta förändringar för hur värdering av lager ska ske. En skillnad är dock att den alternativ regel som finns inom svensk rätt i 17 kap. 4 § IL som medger att lagret kan värderas till 97 procent av anskaffningsvärdet inte finns med i BEFIT utan således kommer företag som omfattas av BEFIT inte kunna använda sig av detta alternativ till huvudregeln.

När det kommer till pågående arbeten finns det väsentliga skillnader mellan den svenska metoden som stadgar att arbeten till intäkter som hänför sig till arbeten till fast pris först ska tas upp som intäkt, och således ingå i ett företags årsresultat, när arbetet har slutredovisats.²⁰¹ När det kommer till bestämmelserna i BEFIT verkar det dock i stället som att dessa intäkter och kostnader hänförliga till pågående arbeten ska tas upp varje baserat på den andel av arbetet som har färdigställts under året.²⁰²

Pågående arbeten på löpande räkning ska enligt svensk rätt intäkterna löpande tas upp i samma takt som fakturering sker medan kostnader löpande kan dras av.²⁰³ Det finns i BEFIT inga bestämmelser om hur arbeten på löpande räkning ska behandlas specifikt vilket gör att det med stor sannolikhet blir upp till den redovisningsstandard som en BEFIT-koncern använder sig av som avgör hur dessa ska behandlas. Något som kan ge upphov till skillnader mellan BEFIT-koncerner beroende på vilken redovisningsstandard som används.

4.7.2 Avsättningar

En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp. En avsättning innebär att företaget redovisar en kostnad innan utgiften uppstår vilket minskar företagets resultat. Alla avsättningar ska enligt BEFIT:s Artikel 30 inte tas med i det preliminära skatteresultatet. Undantaget är om de uppfyller de krav som finns i bestämmelsens andra punkt. För svensk del medges avsättningar för framtida utgifter som hänför sig till garantiåtaganden.²⁰⁴ Det kan exempelvis röra sig om en garanti på en vara. Dessa avsättningar ska enligt svensk rätt kunna ge upphov till avdragsrätt. Ett ytterligare

²⁰⁰ 17 kap. 3 § IL

²⁰¹ Se 17 kap. 27–31 §§ IL och Lodin, m.fl., s. 296

²⁰² BEFIT art. 32

²⁰³ 17 kap. 26 § IL

²⁰⁴ 16 kap. 3 § IL

krav är att avsättningarna är gjorda i enlighet med god redovisningssed. Med detta anses det innebära att de avsättningar som gjorts

- är kopplade till en förpliktelse till följd av en specifik händelse,
- det är sannolikt att ett nettoutflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen och,
- en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Den förpliktande händelsen ska ha uppkommit genom ett legalt, eller i vissa informellt, åtagande.²⁰⁵

De svenska bestämmelserna och praxisen på området överensstämmer således i huvuddrag de bestämmelser som går att finna i BEFIT avseende avsättningar. Ett införlivande av bestämmelserna skulle således inte leda till några större förändringar för den svenska normgivningen men skulle innebära att normerna nu går att återfinna i lagstiftning snarare än praxis för de bolagen som skulle omfattas.

4.7.3 Osäkra fordringar

Enligt BEFIT ska eventuella avdrag som gjorts för osäkra fordringar inte ingå i det preliminära skatteresultatet. BEFIT definierar dock inte osäkra fordringar eller ”bad debts”. Det kan således uppstå problematik vid tolkningen av hur denna bestämmelse ska implementeras inom svensk rätt.

Enligt svensk rätt ska man skilja mellan fordringar som utgör kapitaltillgångar och fordringar som är så kallade kundfordringar. Avseende fordringar som utgör kapitaltillgångar så ska inga avdrag medges förrän en förlust har realiserats, i enlighet med realisationsprincipen i 44 kap. 26 § IL. Nedskrivningar av sådana fordringar är således inte skattemässigt avdragsgilla.

Kundfordringar är däremot fordringar som uppstått i samband med försäljning av varor eller tjänster.²⁰⁶ De ses därför inte som kapitaltillgångar.²⁰⁷ Som sådant ska de i stället värderas i räkenskaperna till det lägsta av deras anskaffningsvärde eller nettoförsäljningsvärde.²⁰⁸ I princip innebär detta att de ska

²⁰⁵ Skatteverket, ”Rättslig vägledning - Framtida utgifter och förlustkontrakt”, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/331503.html> (Besökt 2024-04-19)

²⁰⁶ Skatteverket, ”Rättslig vägledning – Fordringar”, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/331543.html#h-Kundfordran-eller-lanefordran> (Besökt 2024-05-03)

²⁰⁷ 25 kap. 3 § IL

²⁰⁸ 4 kap. 9 § ÅRL

värderas till det belopp som kan vänta inflyta från fordringen.²⁰⁹ Det finns inga särskilda regler inom svensk beskattningsrätt för värdering av kundfordringar men Skatteverket har godtagit nedskrivningar av kundfordringar som gjorts i redovisningen ska som huvudregel godtas vid beskattning under förutsättningen att nedskrivningen har gjorts i enlighet med god redovisnings-sed.²¹⁰

Avdrag ska medges när en konstaterad förlust föreligger. För kundfordringar är detta exempelvis när gäldenären, eller kunden, har försatts i konkurs. Även när kundfordringar inte har konstaterats som förluster kan nedskrivning av en kundfordring vara avdragsgill under förutsättningen att det är sannolikt att det föreligger ett nedskrivningsbehov. Detta är exempelvis fallet när en kundfordring kvarstår under en onormalt lång period utan att ha betalats eller om den inte har betalats efter upprepade krav. Utöver detta krävs det att borgenären har gjort indrivningsförsök.²¹¹

Kraven som finns inom svensk rätt och praxis överensstämmer med de bestämmelser som återfinns i BEFIT till stor del. Främst till den del att avdrag för osäkra fordringar eller ”bad debt” inte ska tas hänsyn till vid beräkningen av det preliminära skatteresultatet men att det finns möjligheter för avdragen ska ses som giltiga under förutsättningen att proportionella indrivningsförsök har gjorts utan framgång.²¹²

Den stora frågan är dock vad osäkra fordringar eller ”bad debt” är för något. Inom svensk rätt finns det en relativt klar distinktion mellan vilka typer av fordringar vars nedskrivningar kan vara avdragsgilla och vilka som inte är avdragsgilla beroende på om det rör sig om en kundfordring eller en fordring som utgör en kapitaltillgång. Utan en definition blir det således oklart vilka typer av fordringar som bestämmelserna i art. 31 kan komma att träffa och således kan bestämmelsen resultera i att behandlingen nedskrivning av fordringar kommer att i stora drag vara de samma som inom nuvarande svensk rätt eller så kan det resultera i att alla former av fordringar, även de som inom svensk rätt skulle klassificeras som kapitaltillgångar, skulle potentiellt kunna skrivas ned och ge rätt till avdrag förutsatt att försök till indrivning skett. Detta skulle innebära en relativt stor förändring gentemot hur det svenska systemet ser ut nu och skapa skillnader mellan hur företag inom Sverige ska behandla nedskrivning av fordringar.

Artikel 31.3 i BEFIT särskiljer kundfordringar eller ”trade receivables” från övriga fordringar som omfattas av bestämmelsen vilket talar för att

²⁰⁹ Skatteverket, ”Vägledning – Värdering av kundfordringar”, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/359842.html> (Besökt 2024-04-19)

²¹⁰ Skatteverket, Ställningstagande ”Nedskrivning av kundfordringar vid inkomstbeskattning”, 2008-06-19

²¹¹ Skatteverket, Ställningstagande ”Nedskrivning av kundfordringar vid inkomstbeskattning”, 2008-06-19

²¹² BEFIT art. 31

bestämmelsen ska omfatta alla typer av fordringar.²¹³ Bestämmelsen skulle i så fall innebära en utvidgning av när nedskrivning av fordringar kan vara avdragsgilla vid en införlivning av bestämmelsen i svensk rätt.

4.8 Underskott försvinner efter det första beskattningsåret

Om ett svenskt bolags förluster överstiger dess intäkter under ett beskattningsår resulterar detta i ett underskott. Dessa underskott kan sedan dras mot vinster som uppkommer under nästkommande beskattningsår.²¹⁴ Om en vinst inte görs under det nästkommande beskattningsåret kommer det årets förlust att läggas till underskottet. På sådant sätt kan ett företags underskott rulla vidare i oändlighet.

Vid ett inträde i en BEFIT-koncern verkar det dock som att ett företags, enligt nationella regler, ansamlade underskott endast kan dras av mot deras fördelade andel av BEFIT-skattebasen under året för inträdet. Detta skulle innebära att svenska företag som skulle komma att omfattas av BEFIT:s underskott skulle förfalla. För större företag skulle detta kunna innebära att väsentliga summor inte längre skulle vara möjligt för dem att dra av längre.

4.9 Sammanfattning

Det finns både likheter och skillnader mellan hur bolagsskattebasen räknas ut enligt BEFIT och enligt svenska regler. De båda systemen tar sin utgångspunkt i redovisningen som sedan justeras i enlighet med de bestämmelser som föreskrivs i respektive system. Själva beräkningen, av i alla fall det preliminära skatteresultatet och bolagsskattebasen skiljer sig således inte särskilt mycket när det kommer till systematiken.

Det finns även likheter när det kommer till hur olika poster ska behandlas, exempelvis avskrivningar behandlas på synnerligen snarligt sätt även om det finns smärre skillnader om ser till detaljerna i bestämmelserna.

Med detta sagt finns det avsevärda skillnader sett till hur olika typer av intäkter behandlas. Dessa är mycket tydliga när det kommer till hur andelars värdeförändringar och intäkter från fasta driftställen behandlas direktivförslaget jämfört med hur de behandlas i svensk rätt.

²¹³ BEFIT art. 31.3

²¹⁴ 40 kap. 2 § IL

En ytterligare aspekt är att direktivet innehåller en stor del bestämmelser som är otydliga och begrepp som saknar definitioner. Således är det möjligt att även bestämmelser som ser lika ut kan komma att tillämpas på två olika sätt beroende på hur bestämmelsen tolkas enligt direktivet jämfört med hur de svenska bestämmelserna tolkas inom svensk beskattningsrätt.

5 Analys av BEFIT:s potentiella effekter på det svenska beskattningssystemet

I detta avsnitt analyseras vilka potentiella effekter en implementering av BEFIT:s bestämmelser skulle få för svensk bolagsbeskattning. Analysen sker utifrån vad som framkommit i Avsnitt 3 och 4 ovan.

5.1 Ökade möjligheter för resultatutjämnning

En av de största skillnaderna mellan BEFIT och det svenska beskattningssystemet är de olika möjligheterna till att resultatutjämnas. Enligt de svenska reglerna finns det endast två olika sätt att resultatutjämnas, koncernbidrag och koncernavdrag. Detta ställs emot den automatiska resultatutjämnning som sker genom sammanslagningen av BEFIT-koncernmedlemars preliminära skatteinresultat till en enda BEFIT-skattebas.

En effekt av detta är att koncernbidrag och koncernavdrag skulle i mångt och mycket bli obsoleta för de bolag som omfattas av BEFIT. Det kan även komma att väsentligt påverka det svenska beskattningssystemet. Med hänsyn till att BEFIT möjliggör för koncerner att välja att omfattas av BEFIT kan det komma bli att fler svenska inhemska koncerner som väljer att omfattas av BEFIT för att använda sig av dessa möjligheter som inte ges om de skulle lyda under de svenska bestämmelserna. En konsekvens av detta skulle kunna bli en minskad svensk skattebas då en större mängd företag kan använda sig av resultatutjämnning.

Det skulle även medföra att bolag som omfattas av BEFIT:s bestämmelser kan gränsöverskridande resultatutjämnas vilket är gynnsamt för svenska bolag med dotterföretag eller filialer utomlands.

5.2 Skillnad på beskattningen för svenska bolag

BEFIT skulle vid ett införlivande ge upphov till två olika system för beräkning av beskattningsbart resultat. Det kommer för koncerner antingen vara tvingande eller valfritt att omfattas av BEFIT. Svenska bolag kommer således att antingen beräkna ett beskattningsbart resultat beräknat enligt BEFIT eller beräknat enligt sedvanliga svenska regler. Med hänsyn till de skillnader som finns mellan de två olika systemen avseende hur vissa poster, avskrivningar och värdering av inventarier och lager behandlas, och de skillnader som finns mellan olika redovisningsstandarder kan avsevärda skillnader mellan beskattningsbara resultat uppstå beroende på om bolaget omfattas av BEFIT eller svenska nationella regler.

5.2.1 Skillnader på resultat beroende på vilken redovisningsstandard som används

Enligt BEFIT är den redovisningsstandard som ska användas, av bolag som omfattas, den som moderenheten i gruppen använder sig av. Således kan olika redovisningsstandarder användas av bolag som omfattas av BEFIT. Som nämnts ovan är det IFRS och EU-medlemsländernas GAAP som kan komma att användas av BEFIT-koncernmedlemmarna. Att svenska bolag använder sig av IFRS bör inte innebära några större förändringar då detta är ett internationellt tillämpat system och således överensstämmer dess olika definitioner och terminologi oavsett i vilket land som det används. När det kommer till lokal GAAP kan det dock finnas skillnader mellan hur länders lagstiftning på området och praxis ser ut. Detta innebär att definitioner och terminologi kan skilja sig beroende på vilken GAAP som används. Något som ses som en finansiell tillgång enligt en viss svensk GAAP, exempelvis K3, behöver inte nödvändigtvis ses som en finansiell tillgång enligt en annan.

Resultaträkningar kan således komma att skilja sig beroende på vilket redovisningsstandard som används vilket medför att BEFIT-koncerners beräkning av gemensamma skattebaser kan skilja sig från varandra på ett sätt som riskerar att vara orättvist. Detta kan komma att utnyttjas för att tillse att den GAAP som ger det minsta resultatet används av BEFIT-koncerner. Ett resultat av detta skulle potentiellt kunna vara att den svenska beskattningsbasen minskar då Sverige mister kontrollen över hur ett bolags resultat beräknas när moderenheten är etablerat i en annan EU-medlemsstat. Det kan då påverka storleken på BEFIT-skattebasen och således den andel som fördelas till Sverige.

Detta kan också komma att leda till skillnader avseende beskattningen av svenska bolag som omfattas av BEFIT och de som inte omfattas av BEFIT. Med detta sagt har medlemsländerna fortfarande möjlighet att efter fördelningen lägga till poster i efterhand och således få till ett likartat beskattningsbart resultat. Detta kommer dock ske i efterhand, i enlighet med BEFIT:s artikel 48, när andelarna redan fördelats vilket kan innebära att det blir en märklig effekt vid fördelningen då posten som läggs till i efterhand har trots allt påverkat BEFIT-skattebasen och således bolagens fördelade resultat.

5.2.2 Skillnader på resultat på grund av BEFIT:s justeringar

Skillnaderna som finns mellan hur olika poster behandlas vid beräkningen av det preliminära skatteresultatet enligt BEFIT och hur bolagsskattbaser fastställs enligt svenska nationella regler kommer resultera i skillnader i beskattningen. Detta med hänsyn till de ovan presenterade olika behandlingarna av bland annat vinster vid avyttring av andelar och utdelningar och de olika sätt

som fordringar och skulder behandlas på. En avsevärd skillnad är hur intäkter från fasta driftställen från tredje länder skulle behandlas enligt BEFIT jämfört med hur de behandlas enligt svensk rätt. Detta då intäkter från fasta driftställen belägna i länder utanför EU inte ska tas med i det preliminära skatteresultatet, vilket skiljer sig från hur dessa intäkter behandlas enligt svensk rätt. I praktiken har Sverige beskattningsavtal som gör att utländsk betald skatt ska räknas av men beroende på vilken skattesats som används i det land de fasta driftställen är belägna i kan detta fortfarande ge upphov till stora skillnader.

Med hänsyn till att dessa poster behandlas av direktivet kan dessa inte justeras av medlemsländerna, i enlighet med artikel 48, efter att BEFIT-skattebasen har fördelats.

5.3 Fördröjd beskattningseffekt

Systemet kommer att leda till en fördröjd beskattningseffekt för de bolag som omfattas av systemet som är främmande för det svenska beskattningssystemet. Detta är på grund av att beräkningen av den andel som fördelas till respektive BEFIT-koncernmedlem är baserad på föregående tre års resultat och inte det aktuella årets resultat. Underlaget som beskattas beror således inte på bolagets prestation under det aktuella räkenskapsåret utan baseras i stället på dess historiska prestation. Det blir således möjligt för en BEFIT-koncernmedlem att tilldelas ett positivt resultat även om företaget gått med förlust under det aktuella räkenskapsåret och vice versa. Vilka effekter det skulle få är svårt att förutse men kommer möjligtvis leda till nya sätt att se på beskattning både för bolag och för lagstiftare.

5.4 Step-up och möjlig skatteplanering

I enlighet med artikel 34 i BEFIT ska alla tillgångar och skulder redovisas till sitt värde beräknat i enlighet med en av de allmänt erkända redovisningsstandarder i unionen, som BEFIT-koncernen i fråga använder sig av, omedelbart före den dag då BEFIT blir tillämpligt på BEFIT-koncernmedlemmen. Detta bör kunna medföra att en så kallad step-up av bolagets tillgångars bokföringsmässiga och skattemässiga värde kan förekomma vid ett inträde i en BEFIT-koncern. Med step-up menas att en tillgångs nuvarande marknadsvärde ses som anskaffningsvärdet.

Säg exempelvis att ett bolag som ingår i en koncern, som ännu inte uppnår kraven för att omfattas av BEFIT, köpte tillgångar för 1 000 000 kr. Koncernen och bolaget uppfyller vid ett senare tillfälle kraven för att omfattas eller väljer att omfattas av direktivet. Vid detta tillfälle är dock tillgången värd 2 000 000 kr. Om denna tillgång vid ett inträde i en BEFIT-koncern ska tas

upp och värderas till dess marknadsvärde så skulle anskaffningsvärdet av denna tillgång anses vara 2 000 000 kr. Den ökning på 1 000 000 kr som skedde mellan köpet och inträdet i BEFIT skulle således bli obeskattad.

Detta är en problematik som även Skatteverket i sitt remissvar noterade och menade att inträde i en BEFIT-koncern skulle lämna det öppet för skatteplanering.²¹⁵ Detta skulle exempelvis kunna ske genom att ett bolag eller för den delen en koncern planerar sitt inträde att sammanfalla med tidpunkten då de avser att sälja av vissa av sina tillgångar och på så sätt undgå att värdeökningen som tillkommit under tiden innan inträdet tas upp till beskattning.

Möjligtvis är tanken att Artikel 35(b) i BEFIT som behandlar temporära skillnader mellan nettoskattevärde och nettovärde eller ”net value in the individual financial accounts” ska motverka denna typ av upplägg men med hänsyn till dess svårtolkade natur och avsaknaden av definitioner är det svårt att bedöma om detta är fallet.

5.5 Otydligheter i BEFIT försvårar förståelsen av hur det ska tillämpas och dess inverkningar

BEFIT innehåller en stor mängd detaljerade bestämmelser. En stor andel av dem behandlar hur det preliminära skatteresultatet för en BEFIT-medlem ska beräknas. Bestämmelserna innehåller dock många otydligheter och använder sig av begrepp som inte är definierade i direktivförslaget. Exempelvis definieras inte vad som ska utgöra en finansiell tillgång eller om ränteavdragsbegränsningar ska beräknas med hänsyn till resultatet enligt svenska regler eller enligt BEFIT:s bestämmelser. Således riskerar det att skapa en oenhetlig införlivning av reglerna mellan medlemsstaterna som kan komma att ytterligare påverka BEFIT-skattebaserna och således den andel som fördelas till Sverige.

Hur BEFIT:s bestämmelser ska tillämpas vid en potentiell införlivning blir därför svårt att förutse då inga definitiva svar kan ges utan endast tolkningar. Utan någon klar ledning från EU-domstolen avseende hur tolkning ska ske, kan detta komma att resultera i meningsskiljaktigheter avseende hur direktivet ska tolkas både mellan medlemsstaterna och mellan bolag och deras hemviststater. En effekt skulle således, åtminstone inledningsvis, vara en minskad förutsebarhet avseende beskattning för de omfattade bolagen.

5.6 Sammanfattning

²¹⁵ Se Skatteverket, Remissvar: Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om ett gemensamt ramverk för företagsbeskattning i Europa, s. 11, 2023-12-18

Effekterna av BEFIT skulle vara signifikanta främst för bolag som skulle omfattas av direktivet. Det skulle ge upphov till expanderade möjligheter för resultatutjämnning och ett helt nytt sätt att beräkna underlag för beskattning. Kraven för att resultatutjämnna skulle även minska och tillskillnad från företag som inte omfattas av BEFIT skulle det vara möjligt med gränsöverskridande resultatutjämnning för omfattade bolag.

De redovisningsstandarder som används av de bolag som omfattas av BEFIT kan innebära att olika belopp kommer tas upp till beskattning beroende på vilket lands redovisningsstandard som tillämpas. BEFIT:s bestämmelser om hur olika poster ska behandlas kan resultera i ytterligare skillnader mellan inhemska bolag beroende på om de omfattas eller inte. Dessa skillnader skulle kunna minskas genom att poster i efterhand läggs till den fördelade andelen enligt artikel 48 men skillnader mellan hur olika poster behandlas som uttryckligen behandlats av direktivet kommer att kvarstå.

En ytterligare effekt är att BEFIT har en fördröjd beskattningseffekt som är främmande för det svenska beskattningssystemet. Direktivförslagets många otydligheter och brister på definitioner gör det även svårt att tolka bestämmelserna, vilket i sin tur försvårar möjligheterna att förutspå effekterna vid ett införlivande. Det finns även risk för skatteplanering genom inträde i BEFIT-grupper genom så kallad ”step-up” vilket skulle resultera i att värdeökningar blir obeskattade.

6 Diskussion och avslutande kommentar

6.1 BEFIT:s möjligheter

BEFIT har brister men grundtanken med direktivförslaget är enligt min mening sund. Att efterleva flera olika nationella regelverk är komplicerat och kräver mycket arbete och innebär stora kostnader. Framför allt för stora multinationella koncerner. BEFIT:s syfte att minska dessa kostnader är således önskvärt och skulle sannolikt göra det mer attraktivt för koncerner att etablera sig i fler medlemsländer.

BEFIT kommer en bit på vägen. Systemet med att fastställa en preliminär skattebas som sedan läggs ihop till en enda skattebas för att sedan fördela den mellan medlemsländerna är rimligt. Det finns flera positiva delar i BEFIT bland annat avseende vem som är ekonomisk ägare och vem som har rätt till avskrivning som enligt mig borde vara ett välkomnat förtydligande i lagstiftningen.

En ytterligare positiv aspekt är det förenklade förfarandet vid resultatutjämning. Förfarandet enligt BEFIT har karaktären av en gemensam koncernredovisning och deklaration, vilket medför att resultatutjämningen sker automatiskt vid sammanslagningen av alla medlemmars resultat. Systemet är enklare än det nuvarande svenska som kräver koncernbidrag och således skulle det enligt mig vara en välkommen ändring. Problematik kan dock uppstå då de enda som skulle kunna använda sig av systemet skulle vara antingen de bolag som frivilligt valt att omfattas av BEFIT eller de som obligatoriskt omfattas av det. Det ter sig orättvist att endast en viss grupp av bolag skulle ges denna möjlighet till resultatutjämning. Möjligtvis skulle ett införlivande av direktivet resultera i förändringar inte bara för de bolag som skulle omfattas utan även för övriga då det skulle framtå som orimligt att bolagen som omfattas av det nationella beskattningssystemet skulle ha sämre förutsättningar än de som omfattas av BEFIT. Det finns således en möjlighet, enligt mig, att det svenska beskattningssystemet skulle behöva ändras och gå ifrån koncernbidrag till något som mer liknar den sammanslagning av resultat och automatiska resultatutjämning som går att finna i BEFIT. Om detta inte sker finner jag det sannolikt att en större mängd koncerner skulle välja att omfattas av BEFIT, både inhemska koncerner och multinationella koncerner.

En förändring som kan ses som positiv eller negativ beroende på vilket perspektiv som det ses ur är de nya möjligheterna för gränsöverskridande resultatutjämning. Gissningsvis skulle detta välkomnas av bolag som i nuläget endast har möjlighet att dra av slutliga förluster genom koncernavdrag. Ur ett annat perspektiv skulle detta innebära att förluster som inte skett i Sverige skulle kunna minska den svenska beskattningsbasen. Denna nya möjlighet

skulle sannolikt inte vara speciellt populär hos den svenska staten med hänsyn till deras tidigare motstånd till att ens tillåta koncernavdrag.

En ytterligare konsekvens som kan ses ur två synvinklar är de minskade kraven för att resultatutjämnas. BEFIT bör således till viss del välkomnas av bolag som nu ges större möjligheter att resultatutjämnas oavsett om det rör sig om inhemska eller gränsöverskridande koncerner. Samtidigt skulle detta ur statens perspektiv resultera i en minskad beskattningsintäkt då företag som gått med vinst nu har fler möjligheter att kvitta sitt resultat mot sina moder-, dotter- och systerbolags resultat. Det kan även tyckas vara orättvist mot de bolag som fortfarande omfattas av det svenska beskattningssystemet i dessa hänseenden då de bolagen fortfarande skulle behöva äga ett bolag till 90 procent eller vara ägda till 90 procent för att kunna resultatutjämnas. En möjlighet är således att ett införlivande skulle resultera i sänkta krav för koncernbidrag eller för att resultatutjämnas på andra sätt för att få en bättre balans mellan det svenska beskattningssystemet och BEFIT.

6.2 BEFIT:s problematik

Det finns en stor mängd negativa aspekter kopplade till effekterna av ett antagande av BEFIT. Dessa är inte nödvändigtvis kopplade till syftet med direktivet utan snarare till utformningen. Direktivförslaget förefaller vara inkomplett.

Främst kan påpekas de otydligheter som finns i BEFIT:s bestämmelser och de obesvarade frågor som skulle uppstå i samband med ett införlivande i svensk rätt. Definitioner saknas för många av de begrepp som används i BEFIT. Begrepp som har stor betydelse för hur ett preliminärt skatteresultat ska tas fram. Bland annat "fixed assets", "financial assets", "permanent establishment", "bad debt". Detta försvårar ett enhetligt införlivande av BEFIT mellan olika medlemsländerna. Det skulle i stället vara mer rimligt att definiera dessa uttryck i BEFIT och inte lämna dem upp till tolkning. Det finns även otydligheter kring till vilken del nationell rätt är tillämbart i förhållande till direktivet. Ett exempel på detta är bestämmelsen kring ränta där det uppstår oklarheter kring om den ränta som dras av ska göras genom ett EBITDA beräknat enligt BEFIT:s regler eller om de svenska reglerna ska användas vilket skulle göra det nödvändigt med en fiktiv resultaträkning gjord i enlighet med IL. Frågeställningar som även Skatteverket finner obesvarade i sitt remissvar.

En annan aspekt är hur fördelningen av BEFIT-skattebasen ska ske och vilka effekter det kommer få. Bland annat anser jag att frågor kan ställas om hur rimligt det provisoriska systemet är. Systemet skulle möjliggöra, enligt min tolkning, att BEFIT-koncernmedlemmar kan komma att beskattas under år som de gått med förlust samtidigt som beräkningssättet medför att det är

möjligt att de sammanlagda andelarna som ska fördelas överstiger den faktiska BEFIT-skattebasen. Något som enligt mig är orimligt. Med detta sagt är dessa bestämmelser endast provisoriska, men jag anser att de innehåller märkliga inslag och att det är svårt att avgöra om de är planerade eller inte. Det är även märkligt att just denna bestämmelse som är av stor betydelse för direktivförslagets funktion endast är provisorisk och att man inte har tagit fram en permanent bestämmelse för hur fördelningen ska ske efter att den provisoriska perioden har löpt ut. Det blir därför svårt för medlemsländer att ta ställning till BEFIT då en väsentlig del av bestämmelserna endast är provisorisk.

Något som ur bolags perspektiv inte kommer vara förmånligt är den förlust av underskott som skulle kunna ske vid ett inträde i BEFIT. Framför allt då detta till synes är obligatoriskt för bolag som överstiger tröskelvärdet för omfattas av BEFIT. Direktivförslaget tycks inte lämna några möjligheter för bolag att utnyttja underskott som inte har kunnat utnyttjas det första året för inträde i BEFIT. För bolag som ingår i större BEFIT-koncerner anser jag att detta kan innebära stora kostnader. Det är enligt mig ett misstag att det inte är möjligt att utnyttja dessa underskott och jag anser att det är oklart om BEFIT:s bestämmelser avsiktligt har utformats på det sättet och i så fall vad syftet är.

Den största kritiken mot BEFIT är dock att det kan ifrågasättas om syftet faktiskt kommer uppnås, nämligen att minska compliance-arbetet för bolag som är en del av koncerner. Ur ett svenskt perspektiv anser jag att BEFIT vid ett införlivande antagligen skulle leda till en större mängd compliance-arbete. Det preliminära skatteresultatets beräkning kommer nämligen, för BEFIT-koncernmedlemmar, att ta inkomstdeklarationens plats. Således verkar ingen egentlig förenkling uppnås.

Möjligtvis kan sägas att dessa deklarationer nu kan göras på samma sätt mellan de olika koncernmedlemmarna och således behöver inte bolagen ta hänsyn till flera olika nationella system vid beräkning av beskattningsbart resultat. Denna jämförelse gäller dock bara vid beräkningen av det preliminära skatteresultatet. När väl fördelningen har gjorts kommer nämligen, med stor sannolikhet, en till deklaration behöva göras av BEFIT-koncernmedlemmarna. Detta då artikel 48 i BEFIT möjliggör det för medlemsländerna att lägga till eller dra av ytterligare poster från den fördelade andelen. Det här resulterar inte bara i att en ytterligare deklaration behöver göras utan kunna leda till att den BEFIT-skattebas som beräknats inte ger ett rättvisande resultat. Artikel 48 i BEFIT gör förslaget motsägelsefullt och man kan ifrågasätta om det är värt besväret eftersom det då inte blir någon egentlig harmonisering av regelsystemen.

6.3 Avslutande kommentar

BEFIT är ännu bara ett direktivförslag och är det tredje försöket från EU-kommissionen att få till stånd ett gemensamt system för fastställande av skattebas för multinationella koncerner verksamma inom EU. Syftet att förenkla det nuvarande systemet där koncerner kan behöva vara insatta i upp till 27 olika regelverk är önskvärt. Efter tre försök kan man dock ställa sig frågan om arbetet mot detta mål kommer att fortskrida om även BEFIT skulle misslyckas med att få gehör. Arbetet med att införa en gemensam bolagsskattebas inom EU bör dock enligt mig inte upphöra, däremot bör processen i större utsträckning fokusera på att göra bestämmelserna i antingen BEFIT eller kommande direktivförslag tydliga. Att ett harmoniserande av koncerners skattebaser inom EU skulle innebära stora förändringar för de nationella rättsystemen finns det ingen tvekan om och det är inte nödvändigtvis något negativt. Vilka dessa förändringar är måste dock vara så pass tydliga att medlemsländerna i större utsträckning kan förstå vad ett införlivande skulle innebära. Enligt mig misslyckas direktivet med att förmedla detta vilket gör att det enda som med säkerhet kan utrönas är att det skulle innebära förändringar.

Jag anser således att ingen större vinst uppnås om BEFIT skulle antas och införlivas i svensk rätt sett till vilka förutsedda och oförutsedda problem som kan uppstå i samband med det. Ett alternativ som bör undersökas är att stadga att alla bolag som omfattas av direktivet ska använda sig av IFRS som redovisningsstandard. Detta för att underlätta den tolkningsproblematik som direktivförslaget lider av. Det skulle enligt mig leda till att direktivet enklare kan tillämpas enhetligt i olika medlemsstater samtidigt som en stor del av frågeställningarna kopplade till hur vissa typer av tillgångar ska klassificeras och behandlas försvinner. I stället för flera olika tolkningar enligt nationella GAAP:s skulle vägledning kunna fås i IFRS och IASB:s standarder som accepterats av EU.

Källförteckning

Källor

Offentligt tryck

Europeiska unionen

Europeiska kommissionen

Commission Staff Working Document Impact Assessment Report Accompanying the documents Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) and Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing, SWD (2023) 308 final

Commission to the European Parliament and the Council, Communication on Business Taxation for the 21st Century, COM (2021) 251 final

Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2011) 121 final

Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCTB), COM (2016) 685 final

Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2016) 683 final

Proposal for a Council Directive Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT), COM (2023) 532 final

Online källor

Cambridge Dictionary, "Bad debt", <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/bad-debt> (besökt 2024-05-10)

FAR, IFRS eller K3? Här är de största skillnaderna
<https://www.far.se/kunskap/redovisning/ifrs-eller-k3/> (Besökt 2024-04-02)

SCB, Prisbasbelopp för år 2024
<https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/priser-och-konsumtion/konsumentprisindex/konsumentprisindex-kpi/pong/statistiknyhet/prisbasbeloppet-for-ar-2024/> (Besökt 2024-03-20)

Skatteverket, Allmänna råd - Riksskatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskningssavdrag för byggnader i näringsverksamhet
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/329285.html> (Besökt 2024-03-28)

Skatteverket, Rättslig vägledning - Fordringar

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/331543.html#h-Kundfordran-eller-lanefordran> (Besökt 2024-05-03)

Skatteverket, Rättslig vägledning - Framtida utgifter och förlustkontrakt
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/331503.html>
(Besökt 2024-04-19)

Skatteverket, Rättslig vägledning – K3: årsredovisning och koncernredovisning
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/3215.html>
(Besökt 2024-04-19)

Skatteverket, Rättslig vägledning – Kostnader för leasing och andra hyresavtal
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/331524.html>
(Besökt 2024-04-22)

Skatteverket, Rättslig vägledning – Varulager
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/324704.html#h-Vardering-enligt-forst-in-forst-ut-principen> (Besökt 2024-04-10)

Skatteverket, Vägledning – Redovisning och inkomstbeskattning
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/324669.html>
(Besökt 2024-03-17)

Skatteverket, Vägledning – Säkringsredovisning
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/324702.html#h-Arsredovisningslagens-regler> (Besökt 2024-03-11)

Skatteverket, Vägledning – Värdering av kundfordringar
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/359842.html> (Besökt 2024-04-19)

Övrigt

Bokföringsnämnden, Bokföringsnämndens vägledning – Upprättande av årsredovisning (K3) - Vägledning till BFNAR 2012:1 Uppdaterad 2023-12-12
<https://www.bfn.se/wp-content/uploads/v112-1-k3-kons.pdf> (Besökt 2024-04-01)

Skatteverket, Remissvar: Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om ett gemensamt ramverk för företagsbeskattning i Europa, 2023-12-18, Dnr 8–2672465

<https://www.regeringen.se/contentassets/0fa31a60669249919235f29f008e232c/skatteverket.pdf> (Besökt 2024-02-20)

Skatteverket, Ställningstagande - Nedskrivning av kundfordringar vid inkomstbeskattning, Dnr 131 382461-08/111, 2008-06-19 <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.2/348399.html>
(Besökt 2024-05-06)

Litteratur

Bernitz, Ulf – Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 6 uppl., Stockholm: Nordstedts Juridik AB, 2018

Dahlberg, Mattias, *Internationell Beskattning*, 5 uppl., Lund: Studentlitteratur, 2020

Edenhammar, Hans – Liliedahl, Nils – Norberg, Claes – Thorell, Per, *Företagens redovisning – Att förstå årsredovisningar*, 8:e uppl., Uppsala: Iustus förlag, 2015

Hettne, Jörgen – Otken Eriksson, Ida, *EU-rättslig metod, Teori och Genomslag I Svensk Rättstillämpning*, Stockholm: Nordstedts Juridik, 2008

Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004, s. 1–10.

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

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

Muinafshar, Tara, *BEFIT – The third time is not the charm*, Svensk Skattetidning 2/2024 s. 111–121

Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, SvJT 2004, s. 105–145.

Pistone, Pasquale – Nogueira, João Felix Pinto – Lazarov, Ivan – Turina, Alessandro – Messina, Sergio, *Proposal for a Council Directive on BEFIT: an Initial Assessment*, IBFD, 2023

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Uppsala: Iustus Förlag, 2018

Rättsfall

Svenska rättsfall

RÅ 1998 ref. 58 I

RÅ 2009 ref. 13

EU-domar

C-446/03 Marks & Spencer