

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om ett gemensamt ramverk för företagsbeskattning i Europa (Business in Europe: Framework for income taxation, BEFIT)

Fi2023/02573

1 Sammanfattning

Skatteverket avstyrker att förslaget beslutas. De huvudsakliga skälen till Skatteverkets ståndpunkt är följande.

- De föreslagna reglerna är delvis allmänt hållna och ofullständiga och innehåller begrepp som inte definieras. Detta leder rimligen till att medlemsstaterna inte har full kännedom om det man ska ta ställning till och det försvårar också en enhetlig implementering av direktivet. En enhetlig implementering måste, enligt Skatteverket, anses vara av särskild vikt om medlemsstaterna ska införa ett system med gemensam bolagsskattebas och konsolidering över landsgränserna.
- Reglerna för att beräkna och allokera den gemensamma bolagsskattebasen är komplexa och innehåller bland annat många delmoment med justeringsposter som ska göras i en viss ordning. Skatteverket ser inte att reglerna skulle innebära en förenkling i förhållande till dagens system, vare sig för företagen eller för myndigheterna.
- Förslaget innehåller en temporär allokeringmetod och det är inte klart vilken allokeringmetod som kommer att tillämpas efter att en övergångsperiod är till ända. Detta leder, enligt Skatteverket, till en osäkerhet för företagen, och även för medlemsländerna, som knappast kan vara önskvärd.
- Det finns en inbyggd gränsdragningsproblematik gentemot nationell skattelagstiftning. Oklarheter gällande var de nationella befogenheterna på bolagsskatteområdet börjar och slutar leder rimligen till att det blir svårt för medlemsstaterna att veta vad ett genomförande av direktivet skulle leda till. Det innebär också en osäkerhet för företagen. Möjligheten för medlemsstaterna att både behålla och införa nya nationella regler riskerar dessutom att leda till fortsatt konkurrens mellan stater på bolagsskatteområdet.
- Det föreslagna förfarandet är i flera avseenden administrativt betungande. Företagen måste bland annat förhålla sig till kortare tidsfrister och skattemyndigheterna behöver upprätta BEFIT-team för varje koncern som omfattas av reglerna.
- Såvitt Skatteverket kan bedöma innebär inte de föreslagna reglerna någon förenkling för företagen ur ett internprissättningsperspektiv, eftersom de företag som omfattas av direktivet även framöver i samtliga sina transaktioner med närstående företag måste tillämpa armlängdsprincipen och internprissättningsregler.

- Det finns, enligt Skatteverket, inga väsentliga samordningssynergier mellan Pelare 2 och BEFIT. Tvärtom framstår BEFIT som ytterligare ett komplext regelverk att tillämpa för företagen och myndigheterna.
- Sammanfattningsvis är det mycket tveksamt om målen med förslaget kommer att uppnås.

Om förslaget ändå beslutas anser Skatteverket att det i vart fall bör krävas att regler och begrepp i direktivet klargörs för att implementeringen och tillämpningen i medlemsstaterna ska bli så enhetlig som möjligt. I vissa delar bör ändringar övervägas för att undvika orimliga konsekvenser för de enskilda företagen och i andra delar för att undvika orimlig arbetsbelastning för myndigheterna. Det bör också göras en noggrann analys av den svenska skattelagstiftningen för att klargöra vilka effekter ett införande av direktivet kommer att få och i vilken mån den svenska skattelagstiftningen måste justeras för att implementera direktivet och fungera ihop med de nya reglerna.

De årliga kostnaderna för att hantera de tillkommande arbetsuppgifter som förslaget kommer att medföra uppskattas till 50-100 miljoner kronor. It-utvecklingskostnader kommer att tillkomma men kan i nuläget inte uppskattas. Skatteverket kommer att precisera dem i ett senare skede av lagstiftningsprocessen. Det är inte heller möjligt att förutse hur många svenska enheter som på frivillig basis kommer att omfattas av BEFIT, varför kostnader för tillkommande arbetsuppgifter kopplade till sådana enheter i nuläget inte kan uppskattas.

2 Skatteverkets synpunkter

Kommissionens förslag om ett gemensamt ramverk för företagsbeskattning i Europa (BEFIT) syftar till att förenkla skatteregler, stimulera tillväxt och investeringar inom EU samt att säkerställa rättvisa och hållbara skatteintäkter för medlemsstaterna. Mer specifikt anges att förslaget bland annat ska minska fullgörandekostnader, uppmuntra till gränsöverskridande etablering, hantera snedvridningar på den inre marknaden, minska risken för dubbelbeskattning liksom risker för skattetvister samt öka säkerheten för företag när det gäller skatter. Tanken med ett förenklat bolagsskattesystem och ökat internationellt samarbete för att minska fullgörandekostnader och skattetvister är god. Utifrån det förslag som presenteras anser Skatteverket dock att det är mycket tveksamt om dessa mål skulle uppnås vid ett införande.

Skatteverket lämnar i det följande synpunkter på förslaget. Det kan noteras att det inte i några delar är fråga om uttömmande eller heltäckande synpunkter. Med hänsyn till att Skatteverket avstyrker att förslaget beslutas har svaret begränsats till vissa nedslag i det föreslagna regelverket.

2.1 Inledande kommentarer om förslaget

Generellt kan sägas att skatteregler bör vara såväl förutsebara som proportionerliga och träffsäkra utifrån syftet. Skatteverket uppfattar reglerna i förslaget som delvis allmänt hållna och ofullständiga. Dessutom saknas definitioner av flera viktiga begrepp. Detta resulterar i att det riskerar bli svårt att både tolka och tillämpa reglerna vid ett kommande genomförande i nationell rätt.

Genom att rösta igenom direktivet binder medlemsstaterna upp både företag och myndigheter vid ett system vars konsekvenser inte fullt ut kan förutses. I nuläget är det till exempel inte klart vilken allokeringssmetod som kommer att tillämpas efter att en övergångsperiod är till ända. Det skapar en osäkerhet för företagen, och även för medlemsländerna, som knappast kan vara önskvärd.

Ett införande av de föreslagna reglerna innebär, vidare, att en gemensam bolagsskattebas ska beräknas över landsgränserna inom EU för koncerner som uppfyller vissa kriterier och är av en viss storlek samt för koncerner som valt att tillämpa reglerna om en gemensam bolagsskattebas. Den gemensamma skattebasen ska sedan fördelas ut på respektive enhet i koncernen enligt en bestämd allokeringssmetod. För att systemet ska framstå som rättvist måste det krävas att alla medlemsländer har infört snarlika regler. Direktivförslaget ska, om det antas, införlivas i respektive medlemsstats nationella lagstiftning. Det kan, enligt Skatteverket, ifrågasättas om förslaget är så klart och detaljerat att det kan förväntas bli enhetligt implementerat i medlemsländerna. Den beskrivna problematiken riskerar att bestå under lång tid, till dess att EU-rättslig praxis har utvecklats.

Skatteverket utesluter inte att situationer med internationell dubbelbeskattning kan uppstå under BEFIT, till exempel vid källbeskattning av royalty eller vid avvikelser från armlängdsmässig prissättning i förhållande till tredjeland. Det framgår inte närmare av förslaget hur dubbelbeskattning ska lösas i sådana fall. Det är dessutom oklart om direktivet, ensamt eller tillsammans med nationella regler, lämnar utrymme för nya möjligheter till aggressiv skatteplanering, till exempel genom att låta koncernföretag ingå i eller hamna utanför en BEFIT-grupp.

2.1.1 BEFIT i förhållande till Pelare 2

Pelare 2 ska i Sverige till stora delar införlivas genom lag om tilläggsskatt¹. Lagen träder i kraft 1 januari 2024 och föranleds av ett EU-direktiv². Direktivet bygger i sin tur på de modellregler med tillhörande kommentar som OECD/G20:s inkluderande ramverk (IF) arbetat fram.

På flera ställen i förslaget (se skäl 4, 6 och 9) anges att BEFIT bygger på i huvudsak samma principer som återfinns i lag om tilläggsskatt, men Skatteverket kan konstatera att det finns betydande skillnader mellan regelverken. Dessa skillnader är så påtagliga att BEFIT snarast upplevs som ytterligare ett komplext regelverk att tillämpa.

Några stora skillnader mellan BEFIT och lag om tilläggsskatt:

- Olika grupper kommer att omfattas av regelverken med hänsyn till att det är skilda krav på ägarintresse.
- Företag och fasta driftställen kommer att beaktas olika eftersom det i vissa situationer finns tröskelvärden i BEFIT (jfr artikel 2.2).
- Olika redovisningsstandarder kan komma att tillämpas i de olika regelverken (se avsnitt 2.3.2).
- Justeringarna av det redovisade resultatet skiljer sig åt (färre i BEFIT).

¹ Prop. 2023/24:32

² 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

- Endast BEFIT medger resultatutjämning mellan stater (se nedan).
- Internprissättning är i fokus inom Pelare 2 (se nedan).

Skillnaderna kommer att innebära att det måste göras separata beräkningar för BEFIT respektive lag om tilläggsskatt vilket är skattetekniskt utmanande. Förslaget innebär att det måste ske olika beräkningar med olika information som underlag vilket kommer att innebära större komplexitet och mer administration för såväl koncernerna som för Skatteverket. För Skatteverkets del innebär det två helt olika processer för fastställande av skatt inklusive intag, kvalitetssäkring, handläggning, granskning och beslutsfattande. Enligt Skatteverket finns det inga väsentliga samordningssynergier mellan de två regelverken.

Resultatutjämning mellan medlemsstater endast i BEFIT

EU utgör av förklarliga skäl inte en stat i lag om tilläggsskatt. Resultatutjämningsen över landsgränserna som sker enligt BEFIT kommer därför att motverkas av att beräkningarna i lag om tilläggsskatt görs stat för stat och att varje stat ska ta ut 15 procent skatt enligt beräkningen om effektiv skatt. Det är inte möjligt att beakta underskott i andra stater vid beräkning enligt lag om tilläggsskatt. I denna del framstår det därför som att syftet med lag om tilläggsskatt står i direkt kontrast till syftet med BEFIT. Det är en grundläggande princip inom Pelare 2 att varje stat ska ta ut 15 procent skatt och det är endast ”jurisdictional blending” som är tillåtet. Beskattningsregimer som tillåter kvittning över statsgränserna såsom exempelvis USA har underkänts inom Pelare 2.

Internprissättning i fokus inom Pelare 2

I lag om tilläggsskatt föreskrivs vidare att internprissättningen ska ske enligt marknadsmässiga villkor. Detta är ett utflöde av att samtliga länder inom IF kommit överens om att armlängdsprincipen ska gälla vid prissättningen mellan länder vid tillämpningen av modellreglerna. En marknadsmässig prissättning är en förutsättning för att varje land ska ta ut 15 procent effektiv skatt på landsbasis och det ska inte vara möjligt att genom internprissättning flytta vinster till ett annat land. Denna princip står, enligt Skatteverket, också i kontrast till möjligheten till koncernutjämning mellan länder som föreslås i BEFIT.

Om en permanent allokeringmetod införs behöver BEFIT-grupper även fortsättningsvis avseende BEFIT-interna transaktioner förhålla sig till armlängdsprincipen och göra fullständiga internprissättningsutredningar för att uppfylla modellreglerna. Modellreglerna i dess nuvarande form ger vare sig möjlighet till formelbaserad fördelning av beskattningsunderlaget eller tillämpning av trafiksignalsystem och Skatteverket har svårt att se att man skulle nå en överenskommelse i IF om att acceptera något sådant. En permanent allokeringmetod kommer därför inte att medföra någon minskad komplexitet eller minskade fullgörandekostnader utan synes i stället leda till ökade sådana.

2.2 Allmänna bestämmelser

(artikel 1 – artikel 3)

2.2.1 I vilken mån nationella skatteregler kan tillämpas blir en gränsdragningsfråga

Ett företag eller fast driftställe som omfattas av direktivet ska upphöra att omfattas av nationell bolagsskattelagstiftning i alla medlemsstater där det är etablerat, vad avser alla frågor som är reglerade i direktivet, såvida inte annat anges i direktivet (artikel 1.3). Här

uppkommer, enligt Skatteverket, gränsdragningsfrågor. Innebär till exempel regleringen i artikel 1.3 att Sverige kommer att kunna tillämpa regler om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse med avseende på BEFIT-företag som är skattskyldiga i Sverige, eftersom motsvarande regleringar inte synes finnas i förslaget? Vidare kanske det är så att Sverige, även med beaktande av EU-rätten, måste ge BEFIT-företagen möjlighet att tillämpa vissa nationella regler. Det skulle till exempel kunna röra sig om reglerna om periodiseringsfond. Detta är frågor som behöver utredas på förhand.

Det framgår av skäl 14 att medlemsländernas möjligheter att göra ytterligare justeringar av det allokerade resultatet utifrån nationella regler (artikel 48.2, se nedan avsnitt 2.8.6) är begränsat till sådant som inte täcks in av direktivet (jfr artikel 1.3). Möjligheten verkar alltså, som utgångspunkt, finnas och hur medlemsstaterna väljer att använda den kan få stor påverkan på såväl nationella skatteintäkter som på företagens incitament att investera i olika medlemsstater. I den mån medlemsstaterna väljer att konkurrera med varandra genom olika typer av skatteincitament är frågan, enligt Skatteverket, om förslaget verkligen uppfyller målet att hantera snedvridningar på den inre marknaden.

2.2.2 Det saknas en definition av fast driftställe

Begreppet fast driftställe är centralt i direktivet. Fasta driftställen omfattas av bestämmelserna i direktivet och kan ingå i en BEFIT-grupp. Trots detta saknas en definition av fast driftställe (se även nedan avsnitt 2.2.4). Skatteverket anser att begreppet bör definieras i direktivet, på samma sätt som i kommissionens förslag till rådets direktiv om internprissättning³.

2.2.3 Särskilda frågor rörande vissa företagstyper

Svenska företagstyper som omfattas av förslaget är aktiebolag, försäkringsaktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar (jfr artikel 2.1(b)(i-ii) och bilaga 1).

Försäkringsföretag omfattas men inte tjänstepensionsföretag

Både livförsäkringsföretag och skadeförsäkringsföretag som driver sin verksamhet enligt försäkringsrörelselagen omfattas av direktivet. Av förslaget framgår vidare att det är försäkringsföretag som har tillstånd att bedriva försäkringsverksamhet enligt de nationella regler som följer av Solvens II-direktivet⁴ som omfattas av reglerna i artikel 14 (som rör försäkringsföretag). Samtliga försäkringsföretag som räknas upp i bilaga 1) driver sin verksamhet enligt regler som följer av Solvens II.

Tjänstepensionsföretagen (tjänstepensionsaktiebolag, ömsesidigt tjänstepensionsbolag och tjänstepensionsförening) räknas däremot inte upp i bilaga 1, vilket innebär att de inte omfattas av direktivet. Tjänstepensionsföretagen följer samma bestämmelser i inkomstskattelagen⁵ som livförsäkringsföretagen, vilket innebär att den del av verksamheten som är hänförlig till tillgångar och skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning eller influtna premier beskattas med avkastningsskatt istället för inkomstskatt.

³ European commission proposal for a council directive on transfer pricing COM/2023/529 final - 2023/0322 (CNS)

⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II)

⁵ Inkomstskattelag (1999:1229), IL

Ovan leder till att skattebasen för tjänstepensionsföretag och livförsäkringsföretag som omfattas av direktivet kommer att bestämmas med olika utgångspunkter. Detta gäller även livförsäkringsverksamhet som bedrivs genom fasta driftställen. Frågan är om detta är en avsedd skillnad.

Livförsäkringsföretagens beskattning – en delvis oklar fråga

Försäkringsföretagen är skattskyldiga till inkomstskatt enligt inkomstskattelagen. Ett livförsäkringsföretag kan beskattas med såväl inkomstskatt (enligt principen om beskattning av nettoresultat, skattesats 20,6 procent) som avkastningsskatt. För ett livförsäkringsföretag som ska beskattas med avkastningsskatt undantas inkomster som hänför sig till tillgångar och skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning eller influtna premier från inkomstskatt och utgifter för sådana inkomster och premier får inte dras av. Denna del av ett livförsäkringsföretags verksamhet beskattas istället med avkastningsskatt vilken är schabloniserad och beräknas utifrån värdet på tillgångar och finansiella skulder, dvs. utgår från balansräkningen (15 procent för pensionsförsäkringar eller 30 procent för kapitalförsäkringar).

Frågan är om de livförsäkringsföretag som ska upphöra att vara föremål för nationella bolagsskatteregler i de delar som omfattas av direktivet även upphör att vara föremål för reglerna i avkastningsskattelagen⁶ (jfr artikel 1.3) eller om de även fortsättningsvis är skattskyldiga till avkastningsskatt på den del av verksamheten som är undantagen från inkomstskatt enligt inkomstskattelagen. Det framgår inte att avkastningsskatten omfattas av direktivet. Det finns alltså oklarheter kring livförsäkringsföretagens beskattning som behöver klargöras för att reglerna ska kunna tillämpas på ett förutsägbart sätt.

Investmentföretag kommer att omfattas av BEFIT

När det gäller investmentföretagen utgår Skatteverket från att de särskilda regler om beskattning av investmentföretag som finns i inkomstskattelagen⁷ inte längre kommer att kunna tillämpas för sådana företag som omfattas av BEFIT. Om ett investmentföretag inte längre motsvarar definitionen i inkomstskattelagen⁸ ska avskattning ske⁹. I samband med implementeringen av BEFIT i nationell rätt behöver det klargöras i vilken mån bestämmelser om avskattning blir tillämpliga då ett investmentföretag övergår till att omfattas av reglerna i BEFIT.

Handelsbolag och andra delägarbeskattade subjekt omfattas inte av BEFIT

Handelsbolag utgör inte en sådan företagsform som omfattas av direktivförslaget och är inte själva skattesubjekt för inkomstskatt (jfr artikel 2 och bilaga 1 och 2). Däremot kan handelsbolag helt eller delvis ägas av BEFIT-företag som kommer att ta upp sin andel av ett handelsbolags resultat i sitt redovisningsmässiga resultat, vilket sedan ska justeras enligt artiklarna 8 till 41.

Skatteverket uppfattar inte att ovan nämnda artiklar reglerar hur ett resultat som kommer från ett handelsbolag ska beräknas och hanteras hos BEFIT-företagen vid tillämpning av direktivet. Det är också oklart hur vinst och förlust vid avyttring av andel i ett handelsbolag

⁶ Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, AvPL

⁷ 39 kap. 14-19 §§ IL

⁸ 39 kap 15 § IL

⁹ 39 kap. 16-17 §§ IL

ska beräknas och hanteras. Det behöver därför klargöras bland annat vilken redovisningsstandard ett sådant handelsbolag ska tillämpa vid beräkning av det resultat som tas upp i BEFIT-företagets redovisade resultat, vilka regler som ska tillämpas för att beräkna BEFIT-företagets skattemässiga resultat från handelsbolaget (BEFIT-regler eller nationella beskattningsregler), vem som ska beskattas för resultat från handelsbolag när andel överlåtits till eller från ett BEFIT-företag under beskattningsåret (jfr svenska regler där huvudregeln är att ägaren vid utgången av räkenskapsåret ska beskattas för hela årets resultat), hur vinst och förlust ska beräknas vid avyttring av andel i ett handelsbolag samt om andel i handelsbolag omfattas av begreppet ”shares” så att artikel 9 kan bli tillämplig vid avyttring. Motsvarande gäller även avseende delägarbeskattade subjekt hemmahörande i andra medlemsstater.

2.2.4 Definitioner av viktiga begrepp saknas

Enligt Skatteverkets uppfattning saknas ett flertal viktiga begrepp bland definitionerna i artikel 3, till exempel: permanent establishment (se bland annat artikel 1.3), direct business interest (artikel 4.2), fixed asset och value for tax purposes (se bland annat artikel 18.1), second-hand fixed assets (artikel 22.3), financial assets (se bland annat artikel 8-11 och 27), disposition (se bland annat artikel 9 och 10), value (artikel 34), net value och net tax value (artikel 35), valid commercial reasons (artikel 41.1), beneficial owner (artikel 43), principal (artikel 50) och administrative body (se bland annat artikel 66).

Avsaknaden av definitioner bidrar till osäkerhet kring hur direktivets bestämmelser ska tolkas och skapar en ökad risk för att medlemsstaterna implementerar direktivet på olika sätt samt en ökad risk för att tvister uppstår mellan medlemsstaterna.

2.3 Utgångspunkter för beräkningen av ett preliminärt skatteresultat (artikel 4 – artikel 7)

2.3.1 BEFIT-grupp är inte detsamma som koncern

Utgångspunkten är att en BEFIT-grupp existerar när två (eller fler) företag eller fasta driftställen som omfattas av direktivet sinsemellan har ett ägarförhållanden där det ena företaget äger 75 procent av rättigheterna kopplade till ägande eller 75 procent av rättigheterna som ger del i vinst i det andra företaget (artikel 5.1). Detta kan jämföras med att en koncernredovisning typiskt sett ska upprättas vid ett inflytande om mer än 50 procent av rösterna i det ägda företaget¹⁰. Det kommer alltså inte per automatik att vara samma enheter som ingår i koncernredovisningen respektive BEFIT-gruppen.

Som Skatteverket uppfattar regeln i artikel 5 är den absolut såtillvida att en enhet som under året inte längre ägs till minst 75 procent kommer att hamna utanför BEFIT-gruppen (jfr artikel 6) och därmed också utanför beräkningen av den gemensamma bolagsskattebasen. Det finns skäl att överväga om detta skulle kunna leda till oönskade möjligheter till skatteplanering för koncerner som omfattas av BEFIT.

2.3.2 Redovisningen som utgångspunkt i BEFIT

Redovisningen är utgångspunkt för beräkningen av det preliminära skatteresultatet i respektive enhet som ingår i en BEFIT-grupp (artikel 7). Skatteverkets tolkning av artikel 7 i förhållande till artikel 3.11 i förslaget är att till exempel IFRS, K3 och K4 kan bli aktuella att

¹⁰ Jfr 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554)

tillämpa men inte US GAAP eller andra standarder som tillämpas utanför unionen. Det kan påpekas att detta skiljer sig från vad som gäller enligt lag om tilläggsskatt.

Det ska vara den redovisningsstandard som används vid upprättandet av koncernredovisningen för det yttersta moderföretaget i en medlemsstat som ska tillämpas av enheterna i en BEFIT-grupp. Alternativt, om det yttersta moderföretaget inte finns inom unionen, så blir redovisningsstandarderna i det land där den uppgiftsskyldiga enheten är hemmahörande tillämplig. Det innebär att justeringar behöver göras av enheternas räkenskaper, som har upprättats i enlighet med regler för juridisk person, så att värderings-, periodiserings- och klassificeringsfrågor hanteras i enlighet med koncernredovisningsreglerna.

Artikel 7 p. 2 kan jämföras med 3 kap. 18 § första stycket lag om tilläggsskatt. En avgörande skillnad är att direktivförslaget är begränsat till redovisningsstandarder som accepteras inom unionen medan lag om tilläggsskatt omfattar även exempelvis US GAAP. Detta kommer innebära att företagen inom en koncern kan behöva räkna om redovisningen för juridisk person till exempelvis US GAAP för lag om tilläggsskatt och enligt andra koncernredovisningsprinciper för BEFIT. Skatteverket bedömer att detta kan leda till stor administrativ börda för berörda koncerner.

2.4 Justeringar av det redovisade resultatet

(artikel 8 – artikel 33)

Efter att ha beräknat ett redovisningsmässigt resultat ska vissa skattemässiga justeringar göras enligt förslaget. Enligt Skatteverkets uppfattning är reglerna till viss del otydliga i sin utformning. Det saknas också en hel del definitioner av begrepp som används (se avsnitt 2.2.4 ovan), vilket gör att det finns utrymme för olika tolkningar. Skatteverket uppmärksammar några punkter nedan.

2.4.1 Justeringar avseende finansiella tillgångar väcker frågor

Skatteverket uppfattar att artiklarna 8 och 9 avser att reglera utdelningar samt vinster och förluster på innehav av finansiella tillgångar utifrån, i grova drag, motsvarande grundtanke som finns avseende reglerna i inkomstskattelagen om näringsbetingade andelar. Det uppstår dock vissa frågetecken vid en jämförelse med de svenska reglerna. Det gäller exempelvis hur en vinst eller förlust ska beräknas, hur ettårsperioden ska beräknas, d.v.s. när den startar och avslutas, samt vad som gäller om andelar köpts och sålts under ettårsperioden (principen sist-in först-ut eller annan princip). Förslaget behöver förtydligas för att möjliggöra en enhetlig implementering och tillämpning i medlemsländerna.

Det redovisade resultatet ska även justeras med vinster och förluster som är hänförliga till förändringar i verkligt värde på en ägarandel i vissa fall. Det gäller förutsatt att andelen ”at the date of disposition” innehafts av enheten i mer än ett år och ger rätt till mer än 10 procent av vinster, kapital, reserver eller röster (artikel 10). Detta innebär alltså att upp- och nedvärderingar som görs i redovisningen av sådana tillgångar inte kommer att få genomslag på det preliminära skatteresultatet enligt BEFIT. En fråga som uppstår är hur tidpunkten ska bedömas när tillgången vid utgången av beskattningsåret inte innehafts i mer än ett år.

Förslaget innehåller även en definition av finansiella tillgångar och skulder som innehas för handel (artikel 11). Det ska vara fråga om kortsiktiga innehav. Frågan är då om orealiserade

värdeförändringar på sådana innehav av finansiella tillgångar som vare sig uppfyller kraven i artikel 10 eller faller in under definitionen i artikel 11 får genomslag på det preliminära skatteresultatet enligt BEFIT. Detta framgår inte tydligt, men skulle innebära en betydande skillnad jämfört med en tillämpning av de svenska skattereglerna, där avyttringstidpunkten styr beskattningen av kapitaltillgångar.

Förslaget innehåller också en specialregel för det fall att en finansiell tillgång eller skuld övergår från, eller till, att vara en tillgång eller skuld som innehas för handel (artikel 11.2). Enligt förslaget ska enheten vid en sådan övergång beräkna skillnaden mellan verkligt värde vid ingången respektive utgången av året och låta denna skillnad ingå i det preliminära skatteresultatet enligt BEFIT (artikel 11.2). Det är, enligt Skatteverket, inte tydligt varför justeringsposten uppkommer och vad anledningen är till att den ska beräknas på samma sätt vid både övergång från, och till, att vara en tillgång eller skuld som innehas för handel. Här hade det varit önskvärt med förtydligande exempel. Samma frågeställning uppkommer även för säkringsinstrument som övergår från, och till, att säkra en post och för vilken det då ska göras en justering som ska ingå i det preliminära skatteresultatet (artikel 33).

2.4.2 Vinster och förluster från fasta driftställen exkluderas

Artikel 12 innebär att samtliga vinster och förluster hänförliga till BEFIT-företags fasta driftställen exkluderas. I förhållande till fasta driftställen i tredjeland medför det att dessa fasta driftställens resultat inte kommer att beskattas inom EU. Regleringen (undantagandemetoden) avviker från vad som normalt är fallet i Sveriges skatteavtal, där avräkningsmetoden för det mesta används.

2.4.3 Oklart hur justeringar enligt nationella EBITDA-regler ska beräknas

Justeringar för överstigande lånekostnader (negativt räntenetto), i enlighet med vad som framgår av det s.k. ATAD-direktivet¹¹, ska enligt förslaget göras i enlighet med nationella inkomstskatteregler i respektive medlemsstat (artikel 13). Det innebär, såvitt Skatteverket förstår, att enheter som är skattskyldiga i Sverige ska tillämpa de svenska reglerna i 24 kap. inkomstskattelagen om begränsad avdragsrätt för negativa räntenetton. Reglerna utgår från ett resultat som beräknats i enlighet med övriga regler i inkomstskattelagen. Det framgår inte av förslaget om tanken är att kombinera reglerna i BEFIT med de nationella reglerna i det här avseendet eller om en ”fiktiv beräkning” av ett resultat enligt nationella regler behöver göras för att räkna fram hur mycket ränta som får respektive inte får dras av det aktuella året. Detta behöver förtydligas och ändringar i 24 kap. inkomstskattelagen kommer att krävas.

Det kan vidare konstateras att ATAD-direktivet innehåller s.k. minimibestämmelser, vilket innebär att det stått medlemsstaterna fritt att införa striktare regler. Som ett exempel kan nämnas att medlemsstaterna har möjlighet att införa en schablonmässig beloppsgräns som innebär att avdrag får göras upp till 3 MEUR per skattskyldig/företagsgrupp och år för s.k. överstigande ränteutgifter. Sverige valde att införa en beloppsgräns om 5 MSEK inom en intressegemenskap¹². Andra länder har valt andra modeller. Detta innebär en potentiell olikbehandling av enheterna i BEFIT-gruppen som får genomslag vid beräkning av det preliminära skatteresultatet som i sin tur kommer att ingå i den gemensamma

¹¹ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion

¹² 24 kap. 24 § 2 st II.

bolagsskattebasen och slutligen vid allokeringen av beskattningsunderlaget mellan BEFIT-företagen.

Överstigande lånekostnader hänförliga till transaktioner inom BEFIT-gruppen ska dock inte återläggas vid beräkning av det preliminära skatteresultatet (artikel 13.2). Detta innebär att sådana lånekostnader behöver skiljas ut vid en beräkning enligt reglerna i 24 kap. inkomstskattelagen, vilket i sig är komplext. Vid beräkningen som görs i samband med allokering av den gemensamma bolagsskattebasen ska dessa kostnader exkluderas (artikel 45.5). Med så många moment som måste beaktas ökar också risken för felaktigheter.

2.4.4 Valutakurseffekter på fordringar respektive skulder behandlas olika

Förslaget innehåller en bestämmelse om justeringar för valutakurseffekter (artikel 20). Orealiserade valutakursvinster och –förluster på ”fixed assets and liabilities” ska justeras bort vid beräkning av det preliminära skatteresultatet enligt BEFIT. Eftersom det saknas en definition av ”fixed assets” är det oklart vilka valutakurseffekter som avses. I avsaknad av hänvisning till ”financial assets” framstår det i vart fall, enligt Skatteverkets uppfattning, som om valutakurseffekter på fordringar kommer att beaktas i det preliminära skatteresultatet samtidigt som valutakurseffekter på skulder, ”liabilities”, justeras bort. Det är oklart varför hanteringen för fordringar och skulder i så fall skiljer sig åt och om det varit avsikten.

2.5 Inträde och utträde (artikel 34 – artikel 39)

Särskilda frågor, från ett svenskt inkomstskatterättsligt perspektiv, uppkommer vid en enhets inträde i, respektive utträde ur, en BEFIT-grupp. Förslaget innebär inte att skattskyldigheten i Sverige upphör respektive inträder, varför uttagsbeskattningsregler¹³ samt beskattningsinträdesregler¹⁴ i nationell rätt som utgångspunkt inte borde bli tillämpliga i nuvarande lydelse. Den motsatta slutsatsen skulle sannolikt anses förfela flera av de uttalade målen med BEFIT (se avsnitt 2 ovan), varför det i så fall torde krävas en lagändring för att komma tillrätta med sådana beskattningskonsekvenser. Dock måste det, enligt Skatteverkets uppfattning, bli aktuellt att hantera vissa företeelser i nationell inkomstskattelagstiftning, åtminstone i samband med ett inträde i en BEFIT-grupp. Exempel på sådana företeelser skulle kunna vara överavskrivningar på inventarier, periodiseringsfonder, ersättningsfonder, uppskovsbelopp och s.k. fällade förluster. En grundlig genomgång av nationella skatteregler, kombinerat med en analys av de föreslagna reglerna i BEFIT, kommer att krävas för att komma fram till vilka företeelser som måste hanteras i samband med inträde och utträde och därefter behöver lämpliga lagstiftningsåtgärder vidtas.

BEFIT innehåller särskilda bestämmelser för hur in- och utträde ska hanteras vid tillämpning av direktivet, men även dessa bestämmelser ger, enligt Skatteverket, upphov till frågor.

2.5.1 Oklar hantering av tillgångar och skulder i BEFIT vid inträde och utträde

Konsekvenserna av ett inträde i, respektive utträde ur, en BEFIT-grupp är enligt Skatteverket inte helt klarlagda. I förslaget anges att alla tillgångar och skulder ska redovisas

¹³ 22 kap. IL

¹⁴ 20 a kap. IL

till dess värden ("shall be recognised at their value") omedelbart före den dag då direktivet börjar gälla för enheten ifråga (artikel 34.1). Värdena ska beräknas i enlighet med en sådan erkänd redovisningsstandard som avses i artikel 7. Som utgångspunkt borde detta kunna innebära att en enhet till exempel skulle kunna få en s.k. "step up", eller ökning, såväl av sina tidigare bokföringsmässiga värden som sina skattemässiga värden på tillgångar vid inträde i BEFIT. Även vid ett utträde ska tillgångar och skulder redovisas till dess värden ("shall be recognised at their value"), beräknade i enlighet med direktivet (artikel 34.2). Såvitt Skatteverket kan utläsa finns inte någon förklaring till vilka skattemässiga konsekvenser som följer av bestämmelsen.

Vidare verkar förslaget även ta sikte på så kallade temporära skillnader i värde på anläggningstillgångar ("fixed assets") som förekommer i redovisningen i juridisk person ("in the individual financial accounts") i förhållande till skattemässigt värde vid inträde i en BEFIT-grupp (artikel 35(b)). Dessa skillnader ska påverka det preliminära skatteresultatet över fem års tid, d.v.s. ska ingå i den gemensamma skattebasen, men det framgår inte tydligt när skillnaden genererar en inkomst respektive en utgift eller vad syftet med bestämmelsen är.

Det kan ifrågasättas hur bestämmelsen om temporära skillnader (artikel 35(b)) hänger ihop med bestämmelsen om värdet på tillgångar och skulder vid inträde i BEFIT (artikel 34.1). Det vore, enligt Skatteverket, logiskt om det värde som man i den förstnämnda artikeln benämner "net value" var samma värde som det som blir ingångsvärde i BEFIT enligt artikel 34.1. Bestämmelsen skulle i så fall till exempel förhindra möjligheten att få en obeskattad "step up" av det skattemässiga värdet på en tillgång. Om detta är syftet med artikel 35(b) borde lämpligen samma uttryckssätt och begrepp användas som i artikel 34.1. Nu innehåller bestämmelsen i artikel 35(b) flera "nya" begrepp som inte definieras (se avsnitt 2.2.4 ovan). Beroende på hur bestämmelsen ska tolkas skulle den till exempel kunna få stor påverkan på det preliminära skatteresultatet hos de svenska enheter som tillämpat möjligheten att göra överavskrivningar på inventarier enligt nationell rätt¹⁵.

2.5.2 Avsättningar som är hänförliga till tid innan BEFIT nekas

Avsättningar kan enligt förslaget bli avdragsgilla enbart i den mån de uppstår till följd av verksamheter eller transaktioner som har utförts efter att direktivet börjat gälla för enheten ifråga (artikel 37). För det fall en avsättning uppstår till följd av verksamhet eller transaktioner som utförts innan direktivet börjat gälla, men då avsättningsbehovet blivit känt först efter inträdet, kommer avdrag för avsättningen, såvitt Skatteverket förstår, att nekas. Detta skulle vara till nackdel för företag som kommer att omfattas av BEFIT, även om de kompenseras genom att utgifterna är avdragsgilla från det fördelade resultatet när de uppkommer (artikel 37.3).

Vidare framgår det inte uttryckligen hur ett återfört belopp, avseende en avsättning som uppstått till följd av verksamheter eller transaktioner som har utförts innan direktivet börjat gälla, där utgifterna som avsättningen avsåg att täcka beloppsmässigt blir mindre än avsättningen, ska behandlas efter att direktivet börjat gälla för enheten. Det är rimligt att ett sådant återfört belopp läggs till det till enheten fördelade resultatet, men det behöver klargöras.

¹⁵ Se 18 kap. IL.

2.5.3 Gamla underskott förfaller om de inte kan dras av

Såvitt Skatteverket förstår förslaget får skattemässiga underskott som en enhet upparbetat, enligt nationella skatteregler, innan den blir del av en BEFIT-grupp, dras av efter det att den gemensamma bolagsskattebasen fördelats på respektive enhet (artikel 38). Av bestämmelsen går dock inte att utläsa att det finns någon möjlighet att rulla underskotten vidare till nästa år (jfr skrivningen i artikel 36.3 och artikel 37.3). Detta innebär, enligt Skatteverket, en risk att bestämmelsen måste tolkas så att underskott från tiden innan inträdet förfaller till den del de inte kunnat nyttjas under det första beskattningsåret då BEFIT-reglerna är tillämpliga.

2.6 Omstruktureringar **(artikel 40 – artikel 41)**

Som en övergripande kommentar till de artiklar i förslaget som, såvitt Skatteverket förstår, ska reglera omstruktureringar ("corporate restructuring") kan sägas att det måste anses vara tveksamt i vilken mån de är heltäckande. Som tidigare påpekats uppkommer därmed frågor om i vilken mån nationella regler på området kan tillämpas i samband med olika typer av omstruktureringar. Detta måste klargöras.

2.6.1 Regler om förvärv och avyttring av tillgångar och skulder är otydliga

Artikel 40 har rubriken omorganisation av företag ("business reorganisations") men är, såvitt Skatteverket förstår, tillämplig på alla avyttringar av tillgångar och skulder, med undantag för avyttringar av ägarandelar av viss storlek (jfr artikel 9) och avyttringar då fusionsdirektivet blir tillämpligt (se avsnitt 2.6.2 nedan). Enligt bestämmelsen ska vinst eller förlust vid avyttring av tillgångar och skulder beräknas utifrån marknadsvärdet vid förvärvstillfället, oaktat det faktiska anskaffningsvärdet. Det är oklart exakt hur beräkningen ska gå till, vad syftet är och om detta uppnås med den tänkta regleringen. Såvitt framgår av artikel 40.1 tas ingen hänsyn till eventuella upp- eller nedvärderingar som gjorts av tillgången eller skulden ifråga och som påverkat det preliminära skatteresultatet. Inte heller valutakursförändringar som påverkat det preliminära skatteresultatet synes beaktas vid avyttringen. Här behövs klargöranden.

2.6.2 Oklart vad som gäller för inhemska omstruktureringar

Sådana överföringar av tillgångar och skulder som görs inom en omstrukturering som omfattas av artikel 2 i fusionsdirektivet¹⁶ är undantagna från omedelbar beskattning (artikel 40.2). Den överlåtande enheten ska eliminera vinst eller förlust vid beräkning av det preliminära skatteresultatet och den övertagande enheten ska använda sig av de skattemässiga värden som framgår av fusionsdirektivet. Av artikel 1(a) i fusionsdirektivet följer att direktivet ska tillämpas på fusioner, fissioner, partiella fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag från två eller flera medlemsstater. Sverige har valt att utifrån fusionsdirektivet införa mer generellt utformade regler i inkomstskattelagen som omfattar både svenska och internationella ombildningar. Artikel 40.2 i förslaget skapar en osäkerhet kring vad som gäller för en inhemsk

¹⁶ Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan

omstrukturerings med enbart svenska enheter inblandade, men som hade omfattats av fusionsdirektivet om bolagen varit hemmahörande i olika medlemsstater.

2.6.3 Regler om underkännande i efterhand av BEFIT-interna avyttringar väcker frågor

Artikel 41 är, enligt Skatteverket, ett ytterligare exempel på en bestämmelse som inte framstår som fullt ut genomarbetad och där syftet med regeln behöver klargöras. Bestämmelsen tar sikte på när en enhet i BEFIT-gruppen lämnar gruppen och dessförinnan, men tidigast under det föregående beskattningsåret, har förvärvat en eller flera "fixed assets" internt inom BEFIT-gruppen. Den tidigare ägaren ska då ta upp en vinst eller förlust på dessa tillgångar i sin preliminära skatteberäkning, om det inte kan visas att transaktionen genomfördes av giltiga affärsmässiga skäl ("valid commercial reasons"). Av rubriken till artikel 41 att döma ("Disallowance of exempt share dispositions") synes den ta sikte på sådana avyttringar som omfattats av artikel 9 och där en vinst eller förlust till 95 procent har undantagits i beräkningen av det preliminära skatteresultatet, men till sin lydelse träffar bestämmelsen bredare än så. Det blir en form av avskattningsregel för alla typer av "fixed assets" som överlåtits internt en viss tid innan förvärvande BEFIT-företag lämnar gruppen, men exakt hur beräkningen ska gå till står inte klart. Bestämmelsen innehåller flera begrepp som inte definieras i förslaget (se avsnitt 2.2.4 ovan).

2.7 Gemensam bolagsskattebas

(artikel 42 – artikel 44)

Det kan konstateras att förslaget innebär genomgripande förändringar för enheter som idag omfattas av de svenska reglerna om koncernbidrag och underskott i inkomstskattelagen.

2.7.1 Konsolideringen innebär en kvittning av underskott mot andra BEFIT-företags överskott

De preliminära skatteresultaten från alla enheter i BEFIT-gruppen ska läggas samman för att få fram en gemensam bolagsskattebas (artikel 42). Ett positivt belopp allokeras ut på enheterna i BEFIT-gruppen enligt särskilda regler och ett negativt belopp får rullas framåt och kvittas mot en positiv bolagsskattebas ett kommande beskattningsår (artikel 42.2). Detta innebär att resultatutjämnning kommer att ske över medlemsstaternas landsgränser. Det innebär även, såvitt Skatteverket förstår, att ett inrullat negativt belopp kan komma att kvittas mot vinster som upparbetas i bolag som först senare år ingår i BEFIT-gruppen. Det bör utredas i vilken mån detta skulle kunna leda till sådan skatteplanering som vi i Sverige försökt hindra genom särskilda regler om inrullade underskott¹⁷. I sammanhanget kan det även nämnas att kravet för att ge och ta emot koncernbidrag enligt svensk skattelagstiftning är en ägarandel om mer än 90 procent¹⁸, vilket kan jämföras med att konsolidering enligt direktivet kommer att ske i en BEFIT-grupp, dvs. vid innehav om 75 procent av rättigheterna kopplade till ägande eller 75 procent av rättigheterna som ger del i vinst i det andra företaget (artikel 5.1).

¹⁷ Se 40 kap. IL

¹⁸ 35 kap. 2-3 §§ IL

2.7.2 Otydligheter gällande omräkning till annan valuta

Som utgångspunkt ska det preliminära skatteresultatet för varje enhet i BEFIT-gruppen räknas om till euro enligt kursen på årets sista dag (artikel 42.3). Om den uppgiftsskyldiga enheten är hemmahörande i en medlemsstat som inte infört euro gäller istället det landets valuta. Det kan, enligt Skatteverkets uppfattning, ifrågasättas om det ger det mest rättvisande utfallet att räkna om resultatet enligt kursen på årets sista dag. Detta kan jämföras med omräkningslagen¹⁹ som föreskriver att resultaträkningen ska räknas om enligt beskattningsårets genomsnittliga växelkurs²⁰. Av förslaget framgår inget ytterligare om vilka omräkningskurser som ska användas, vilket gör att det till exempel är oklart om de senare justeringarna av det allokerade resultatet (se nedan avsnitt 2.8.6) ska göras i den ursprungliga valutan, för det fall resultatet för enheten räknats om till en annan valuta, eller enligt ett omräknat resultat. Det är även oklart i vilken mån omräkningslagens regler är tillämpliga för svenska bolag som har sin redovisning i euro och omfattas av BEFIT.

2.7.3 Avräkning för utländsk skatt ska ske enligt per item-metoden

Avräkning för utländsk skatt ska medges i enlighet med tillämpligt skatteavtal eller enligt nationell rätt och delas mellan BEFIT-företagen utifrån den föreslagna allokeringssmodellen (artikel 44-45). Avräkningsbeloppet ska beräknas separat för varje medlemsstat eller tredje land och för varje typ av inkomst. Vid beräkningen ska alltså per item-metod användas. I dag använder Sverige, i avräkningslagen²¹, en overall-metod. Den föreslagna metoden i artikeln är betydligt mer restriktiv och undanröjer vissa risker för skatteplanering med lågbeskattade utlandsinkomster.

Det saknas reglering i direktivförslaget vad som händer om avräkningsutrymmet inte räcker till. Ska nationella regler kring carry forward, eller i andra länder möjligen carry back, tillämpas i sådana situationer?

2.8 Fördelning av beskattningsunderlag

(artikel 45 – artikel 49)

För varje beskattningsår mellan den 1 juli 2028 och den 30 juni 2035, som längst (övergångsperioden), ska den gemensamma bolagsskattebasen allokeras till enheterna i BEFIT-gruppen enligt en särskild modell.

2.8.1 Går beräkningen i vissa fall inte jämnt upp?

Förslaget innehåller en regel för att beräkna en procentsats som sedan ska multipliceras med den gemensamma bolagsskattebasen för att få fram den allokerade vinsten per enhet (artikel 45.2). Det kan, som utgångspunkt, ifrågasättas om beräkningen kommer att gå jämnt upp för det fall det i BEFIT-gruppen finns ett eller flera bolag som, vid en genomsnittsberäkning för de tre föregående beskattningsåren, uppvisar ett underskott. Såvitt Skatteverket uppfattar förslaget leder beräkningen i ett sådant fall till att bolag med överskott tillsammans kan komma att redovisa procentsatser som överstiger 100 procent. Förslaget bör justeras så att beräkningen går jämnt upp.

¹⁹ Lag (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m., omräkningslagen

²⁰ 5 § omräkningslagen

²¹ Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

2.8.2 Allokeringsmodellen ger en fördröjd beskattningseffekt

Förenklat innebär den föreslagna allokeringsmodellen att fördelningen kommer att ske med utgångspunkt i de genomsnittliga skattepliktiga resultaten per enhet under de tre föregående beskattningsåren. De genomsnittliga skattepliktiga resultaten läggs ihop och varje enhet beräknar sin andel av det totala genomsnittliga resultatet för att få fram den procentsats som ska multipliceras med den gemensamma bolagsskattebasen. Det här leder, enligt Skatteverket, till en fördröjd beskattningseffekt som framstår som främmande vid en jämförelse med hur underlaget för svensk bolagsskatt bestäms enligt nationell rätt.

Det kan konstateras att medlemsstaternas nationella skatteregler kommer att ha stor betydelse för fördelningen av den gemensamma bolagsskattebasen till och med det tredje året som en enhet omfattas av BEFIT-reglerna. Detta eftersom de skattepliktiga resultaten som ska beaktas helt eller delvis har bestämts enligt nationella skatteregler. Det kan, enligt Skatteverket, i vart fall för dessa år ifrågasättas hur beräkningen står i överensstämmelse med ett av förslagets mål som är rättvisa skatteintäkter för medlemsstaterna.

2.8.3 Internprissättnings- och vinstallokeringsregler ska tillämpas under övergångsperioden

Under övergångsperioden ska internprissättnings- och vinstallokeringsregler tillämpas. Eftersom de tre föregående årens beskattningsresultat ska ligga till grund för fördelningen under övergångsperioden är det nödvändigt att dessa beskattningsresultat beräknats i enlighet med armlängdsprincipen eftersom det annars kan leda till en fördelning i strid med armlängdsprincipen.

Ett BEFIT-företag kan under de tre föregående åren ha lagt ner stora kostnader för att utveckla immateriella tillgångar eller investera i andra anläggningstillgångar. Investeringarna förväntas leda till ökade intäkter efterföljande år. Med den föreslagna allokeringsmodellen är det inte givet att de förväntade ökade intäkterna kommer att beskattas i det land där BEFIT-företaget hör hemma eller är beläget. För att fördelningen av den gemensamma bolagsskattebasen i sådana situationer ska överensstämma med armlängdsprincipen måste, om BEFIT-företagets intäkter eller kostnader förändras mer än 10 procent, BEFIT-företaget visa att prissättningen är armlängdsmässig (artikel 45.4). Annars presumeras ökningen av intäkter eller kostnader inte vara armlängdsmässig och kommer därför inte att beaktas i fördelningen av den gemensamma bolagsskattebasen.

Den föreslagna förenklade riskutvärderingen leder vidare till att skattemyndigheter endast har möjlighet att ifrågasätta om prissättningen är i enlighet med armlängdsprincipen i de fall där kostnader eller intäkter har ökat under beskattningsåret med mer än 10 procent jämfört med genomsnittliga kostnader eller intäkter de tre föregående åren hänförliga till BEFIT-interna transaktioner (artikel 45.3-4). Det kan ifrågasättas varför en sådan begränsning ska införas eftersom det kan leda till en fördelning av den gemensamma bolagsskattebasen som är i strid med armlängdsprincipen.

Riskutvärderingen ska endast avse transaktioner inom BEFIT-gruppen, dvs. mellan BEFIT-företag (artikel 45.3). När det gäller BEFIT-företags transaktioner med närstående företag utanför BEFIT-gruppen uppfattar Skatteverket att det utan begränsningar är möjligt att justera redovisade resultat i BEFIT-företag i de fall dessa inte är armlängdsmässiga. Det är dock oklart hur internprissättnings- och vinstallokeringsjusteringar avseende BEFIT-företags resultat efter beskattningsårets utgång ska beaktas. Internprissättnings- och

vinstallokeringsjusteringar uppgår ofta till stora belopp och kan därmed väsentligt påverka fördelningen av beskattningsunderlagen mellan länderna.

2.8.4 Ny allokeringmodell senast 2035 bidrar till osäkerhet

Kommissionen ska ta fram en permanent metod för fördelning av den gemensamma bolagsskattebasen som kan bli formelbaserad utifrån olika faktorer. Hur denna metod närmare ska se ut, bl.a. utifrån vilka faktorer fördelningen ska ske, regleras inte i direktivförslaget. En farhåga är att kommissionen kommer att förslå fördelningsnycklar motsvarande de som föreslogs av kommissionen i CCCTB²². Genom att införa den föreslagna allokeringmodellen under en övergångsperiod kan det bli svårt att ”backa”. Den föreslagna allokeringmodellen ska dessutom tillämpas som längst till den 30 juni 2035. Därefter är det oklart hur fördelningen ska gå till. Utifrån vad som anges i skäl 12 i förslaget kan den permanenta allokeringmodellen bl.a. utgå från Land-för-land-rapportering (CbCR²³). Uppgifter i CbCR ska bara användas för övergripande analys av risker på internprissättningsområdet och andra risker som gäller erodering av skattebasen och flyttning av vinster samt även för ekonomisk och statistisk analys. Tanken är inte att uppgifterna i CbCR ensamma ska ligga till grund för resultatjustering eller beskattning.

Eftersom det inte finns någon utförlig beskrivning av hur den permanenta allokeringmodellen ska se ut skapar det osäkerhet både för företagen och medlemsländerna. Det kan även konstateras att mandatet att föreslå ändringar av modellen verkar ligga hos kommissionen, även om ett antagande av förslaget rimligen kräver enighet hos medlemsstaterna. Vad som händer om sådan enighet inte uppnås är oklart. Skatteverket uppfattar skrivningen i artikel 45.1 som att den temporära allokeringmetoden upphör att gälla för beskattningsår efter den 30 juni 2035.

2.8.5 Internprissättnings- och vinstallokeringsregler måste tillämpas i förhållande till närstående företag utanför BEFIT-gruppen

Den föreslagna och, senare, den permanenta allokeringmodellen (se ovan, avsnitt 2.8.4) är endast tänkt att tillämpas EU-internt inom BEFIT-grupper. Det kommer därför att krävas en samtidig och parallell tillämpning av allokeringmodellen och internprissättnings- och vinstallokeringsreglerna i koncerner som omfattar tredje land och har företag inom intressegemenskapen som inte ingår i BEFIT-gruppen.

Internprissättningsregler är komplicerade för företagen och kräver dokumentation. Det är möjligt att företagens kostnader relaterade till internprissättning och vinstallokering kan minska i viss utsträckning om direktivet införs (se dock avsnitt 2.1.1 avseende internprissättning och Pelare 2). De flesta BEFIT-grupperna kommer dock i många fall ändå att ha betydande kostnader kopplade till internprissättning och vinstallokering. OECD:s riktlinjer för internprissättning²⁴ måste tillämpas även framöver i förhållande till företag inom intressegemenskapen som inte ingår i BEFIT-gruppen, till exempel närstående företag i tredje land. Prissättningen på BEFIT-företags transaktioner med företag inom samma

²² Artikel 28 i Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas COM/2016/0683 final - 2016/0336 (CNS)

²³ 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL

²⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations January 2022

intressegemenskap men utanför BEFIT-gruppen måste även fortsättningsvis vara armlängdsmässiga.

Detta krav på att samtidigt tillämpa två olika system kommer att medföra större komplexitet och ökade fullgörandekostnader för koncernerna och merarbete för Skatteverket.

2.8.6 Felaktigt resultat när nationella justeringar görs efter konsolidering och fördelning?

Efter att den gemensamma bolagsskattebasen har fördelats ut på respektive enhet enligt den särskilda allokeringsmodellen ska ytterligare justeringar göras. Vissa poster, som justerats bort vid beräkningen av det preliminära skatteresultatet i enlighet med artikel 21, ska nu beaktas genom höjningar eller sänkningar av det fördelade resultatet (artikel 48.1). Utan att ta ställning till de enskilda posterna så framstår det som att man på detta sätt uppnår ett rimligt resultat såtillvida att poster som beaktas inte påverkat resultatet före konsolidering och fördelning. Härutöver ges dock medlemsstaterna en rätt att lägga till ytterligare poster som ska påverka det fördelade resultatet (artikel 48.2), se även avsnitt 2.2.1. Beroende på vilka justeringar som medlemsstaterna kan och väljer att göra så finns det dock, enligt Skatteverket, risk för att justeringarna i denna del måste anses bli felaktiga. Man kan till exempel tänka sig att en medlemsstat bestämt att en kostnad ska återläggas till beskattning som ej avdragsgill. Kostnaden har påverkat resultatet hos ett BEFIT-företag och därmed även ingått i det preliminära skatteresultatet. Enhetens preliminära skatteresultat har sedan konsoliderats med övriga medlemmar i BEFIT-gruppen och det som BEFIT-företaget redovisar som sitt fördelade resultat är endast en andel av den gemensamma bolagsskattebasen. Att då justera resultatet med hela den kostnadspost som återfanns i den ursprungliga redovisningen, före konsolidering och allokering, framstår som felaktigt.

2.9 Trafiksignalsystem för internprissättning (artikel 50 – artikel 53)

Trafiksignalsystemet bör, enligt Skatteverket, leda till ökad samordnad riskbedömning av transaktioner avseende lågriskdistribution och kontraktstillverkning för skattemyndigheterna inom EU. Tvister kan dock i stället uppstå kring om ett företag ska klassificeras som lågriskdistributör eller kontraktstillverkare. Transaktioner avseende lågriskdistributörer och kontraktstillverkare är vidare inte transaktioner där störst risk för felaktig internprissättning finns. Risker är betydligt större avseende exempelvis transaktioner med immateriella tillgångar, omstruktureringar och finansiella transaktioner. Trafiksignalsystemet ger ingen samordning av riskbedömningen eller förutsägbarhet för koncernerna avseende dessa transaktioner.

För BEFIT-gruppen kan trafiksignalsystemet ge viss förutsägbarhet avseende BEFIT-företags aktuella transaktioner med närstående företag hemmahörande eller belägna inom EU. För att undvika tillämpningsproblem behöver förslaget dock förtydligas på en rad punkter (se nedan avsnitt 2.9.1-2.9.4). För att uppnå de förenklingar och den förutsägbarhet som eftersträvas med förslaget bör, enligt Skatteverket, utformningen av direktivbestämmelserna i den här delen utgå från vägledningen i OECD:s riktlinjer för internprissättning och ta hänsyn till det pågående arbetet inom OECD avseende Amount B i Pelare 1.

I förhållande till företag hemmahörande eller belägna i tredjeland blir det dock endast fråga om ensidig/unilateral förutsägbarhet eftersom skattemyndigheterna i tredjeland inte är bundna av trafiksignalsystemet. I den delen medför trafiksignalsystemet därför inte samma ökade förutsägbarhet för BEFIT-grupperna och inte heller till minskad risk för dubbelbeskattning.

2.9.1 Tillämpningsområdet behöver förtydligas

Med lågriskdistributör avses enligt förslaget ett företag som utför distribution av varor inköpta av närstående företag (artikel 50.2). Det framgår inte om endast grossistdistribution omfattas eller om även detaljhandelsdistribution ska ingå. I punkt 2(b) anges att även tjänster distribueras. Tjänster bör, enligt Skatteverket, tas bort i punkten eftersom det är oklart vad som avses och avviker från vad en lågriskdistributör enligt inledningen i punkt 2 ska distribuera för att omfattas av trafiksignalsystemet.

Kontraktstillverkaren ska enligt förslaget utföra tillverkningsaktiviteterna på uppdrag av en ”principal” (artikel 50.3). Vad som avses med principal definieras inte. Det finns inte heller någon definition av principal i OECD:s riktlinjer för internprissättning. För tydlighetens skull är det, enligt Skatteverket, bättre att i direktivet ange att tillverkningsaktiviteterna ska utföras på uppdrag av närstående företag.

2.9.2 Skatteverkets möjligheter till kontroll begränsas

Medlemsstaterna får enligt förslaget inte vidta utredningsåtgärder när internprissättningen anses utgöra låg risk (artikel 51.5). Skatteverket anser att det är problematiskt att begränsa de nationella möjligheterna att utreda beskattningen genom att införa schabloner för när en viss fråga får utredas. Detta gynnar inte möjligheterna till en korrekt beskattning och skulle kunna utnyttjas i skatteundrandragande syfte.

2.9.3 Riskzonerna ger upphov till frågor

Riskzonerna ska, som Skatteverket förstår det, fastställas utifrån interkvartilsintervallet (jfr artikel 53.4). Samtliga värden inom det interkvartilintervallet är som utgångspunkt armlängdsmässiga. Det kan därför ifrågasättas om ett resultat hos en lågriskdistributör eller en kontraktstillverkare som är inom det interkvartilintervallet ska anses utgöra hög risk. Som riskzonerna nu har utformats är en vinstmarginal inom det interkvartilintervallet högrisk om resultatet är lägre än 40:e percentilen i den offentliga jämförbarhetsstudien.

2.9.4 Det behövs flera offentliga jämförbarhetsstudier

För att jämförbarhetsstudierna ska ge ett armlängdsmässigt utfall behöver flera studier avseende såväl distribution som tillverkning tas fram utifrån bransch där distributörer eller tillverkare är verksamma. Detta eftersom bransch kan påverka lönsamheten²⁵. Det är i nuläget oklart vad som föreslås i denna del eftersom förslaget är väldigt kortfattat.

2.10 Administration och förfarande **(artikel 54 – artikel 72)**

²⁵ Jfr avsnitt 4 Public Consultation Document Pillar One – Amount B 17 July 2023 – 1 September 2023

Om en gemensam bolagsskattebas ska genomföras, trots ovanstående invändningar, har Skatteverket även ett stort antal synpunkter på det föreslagna förfarandet. Nedan framförs ett urval av dessa synpunkter.

Sammanfattningsvis innehåller direktivförslaget många inslag som är främmande för det svenska skatteförfarandet och det väcker principiella frågor som gäller bl.a. rättssäkerhet, effektivitet och proportionalitet. En fråga som bör analyseras särskilt är om det är nödvändigt att harmonisera skatteförfarandet för det fall att en gemensam bolagsskattebas införs. Utöver detta finns många otydligheter som behöver åtgärdas för att förfarandet som föreslås ska kunna fungera i praktiken.

Som Skatteverket uppfattar artikel 1.3 och kapitel 5 i förslaget kommer direktivets förfarandebestämmelser att gälla i stället för den svenska skatteförfarandelagen i dess nuvarande utformning. Det kan dock inte uteslutas att det även i fråga om förfarandereglerna kan komma att uppstå gränsdragningsproblematik. Det skulle kunna gälla frågan om vad som regleras genom direktivet och eventuellt utrymme att i övrigt tillämpa nationella förfaranderegler.

2.10.1 Ett omständligt och administrativt betungande förfarande

Manuell handläggning och BEFIT-teamens uppgifter

Inom det svenska skatteförfarandet finns möjlighet för Skatteverket att fatta snabba automatiserade beslut och därefter göra ett urval av ärenden som behöver utredas ytterligare. Inom vissa tidsfrister kan beslut som har blivit felaktiga omprövas. Skatteverket behöver således inte utreda varje ärende innan ett beslut fattas. Ett automatiserat beslutsfattande effektiviserar verksamheten och innebär kortare handläggningstider än ett manuellt förfarande. Företagen får snabbare besked om sin beskattning och därmed bättre möjlighet att hantera sin situation.

Direktivförslagets förfarande avviker från ovan nämnt förfarande. Till att börja med innebär förslaget att det ska tillsättas ett BEFIT-team för varje omfattad grupp (artikel 60). Teamet ska bestå av representanter från varje berörd skattemyndighet (artikel 60.2). BEFIT-teamet kommer ha ett antal uppgifter, vilka sammantagna framstår som oerhört resurskrävande.

Såsom Skatteverket uppfattar förslaget innebär detta bl.a. att varje BEFIT information return ska granskas manuellt och dessutom vara föremål för en överenskommelse mellan medlemsstaterna. Detta förfarande framstår som mycket administrativt betungande och ska enligt förslaget ske inom ett mycket kort tidsintervall om fyra månader. Det är också sannolikt att ett stort antal BEFIT-team kommer att behöva tillsättas. En följd kan även bli att företagen kommer att drabbas av en ökad administrativ börda.

En följd av BEFIT-teamens uppdrag är sannolikt att en svensk representant i ett BEFIT-team behöver inta ett nytt förhållningssätt till beskattningen och att detta i sig kommer att kräva viss arbetsinsats. Det gäller exempelvis i samband med att en överenskommelse ska nås om BEFIT information return. Det kan komma att krävas förhandlingar gällande både beräkningar och fördelning.

Skatteverket är sammantaget tveksamt till om ovanstående förfarande kan anses rimligt och proportionellt med hänsyn till de stora resurser som det kan förväntas kräva (se även avsnitt 3 nedan). Det bör särskilt beaktas att stora resurser kommer att behöva läggas även på

koncerner där det inte finns anledning att anta att det förekommer felaktigheter i lämnade uppgifter.

Behövs beslut om BEFIT information return?

Det är inte helt tydligt för Skatteverket varför BEFIT information return behöver bli föremål för en överenskommelse och beslut.

En överenskommelse/beslut avseende BEFIT information return innebär inget slutligt ställningstagande till BEFIT-gruppens beskattning. Ett sådant beslut fattas i stället på grundval av den individuella deklARATIONEN för respektive enhet (eller för enheterna gemensamt inom respektive jurisdiktion). Vid en överenskommelse kommer omfattade delar inte att kunna angripas i ett senare skede (artikel 61.2). Skatteverket anser att detta är principiellt olyckligt, eftersom felaktigheter som upptäcks senare bör kunna justeras för att uppnå en materiellt riktig beskattning.

Förslaget innebär i den här delen vidare att vissa medlemsstater kan fatta beslut som påverkar beskattningen i en annan medlemsstat mot denna medlemsstats vilja (artikel 61.4–5). Det synes inte finnas någon möjlighet för en medlemsstat som inte håller med om beslutet att få detta prövat rättsligt, exempelvis av en domstol. Skatteverket konstaterar att detta minskar medlemsstaternas möjlighet att bestämma över den nationella beskattningen. Skatteverket är tveksamt till om det är en önskvärd utveckling.

Skatteverket anser att det istället bör övervägas att använda BEFIT information return som underlag för individuella beskattningsbeslut tillsammans med den individuella deklARATIONEN²⁶. En sådan ordning skulle minska den administrativa bördan väsentligt för såväl företag som skattemyndigheter och borde minska antalet tvister i domstol, förutsatt att BEFIT-teamets överenskommelse kan överklagas av den uppgiftsskyldige (se mer om möjligheten att överklaga i avsnitt 2.10.9). Att endast använda BEFIT information return som underlag för individuella beskattningsbeslut skulle också säkerställa att det är varje medlemsstat som beslutar om den nationella beskattningen.

Behov av klagöranden kring beslutsfattandet

Skatteverket anser att det bör klargöras om tidsfristen om fyra månader i artikel 61.2 ska beräknas från tidpunkten då BEFIT information return inkom till huvudskattemyndigheten, eller fyra månader från det att BEFIT-teamet har fått svar på eventuella kompletterande frågor till den uppgiftsskyldige.

Skatteverket anser vidare att det bör klargöras om det ska vara möjligt att fatta automatiserade individuella beskattningsbeslut enligt artikel 64.1. Skatteverket anser att så bör vara fallet, eftersom detta effektiviserar förfarandet och minskar den administrativa bördan för företagen när skattemyndigheterna inte behöver utreda varje individuell deklARATION.

En annan fråga är inom vilken tid skattemyndigheten behöver fatta individuella beskattningsbeslut. Ska varje medlemsstat styra över tidsfristen? Det saknas också en reglering av inom vilken tid omprövning på initiativ av skattemyndigheten ska ske (artikel 64.2). Detta innebär att det kan finnas behov av att kunna ompröva följdändringsvis under en mycket lång tid, eventuellt obegränsat i tiden, med anledning av att en skattemyndighet i

²⁶ Jfr de kommande bestämmelserna om beslut om tilläggsskatt i 56 a kap. 2 § SFL

en annan medlemsstat fattar ett omprövningsbeslut (jfr artikel 63.3, 64.3, 65.5, 67.3, 68.3 och 69.3). Skatteverket anser att det bör övervägas att införa en gemensam tidsfrist för beslut respektive omprövning.

2.10.2 Kort tidsfrist för uppgiftsskyldighetens fullgörande

BEFIT information return ska enligt förslaget ges in till huvudskattemyndigheten inom fyra månader från beskattningsårets utgång (artikel 57.2). Detta är en ovanligt kort tidsfrist för att fullgöra en uppgiftsskyldighet i bolagsskattesammanhang. En jämförelse kan göras med den svenska inkomstdeklarationen som andra juridiska personer än dödsbon ska ge in till Skatteverket ca sex månader efter beskattningsårets utgång²⁷. När det gäller den kommande tilläggsskatterapporten och tilläggsskattedeklarationen kommer uppgiftsskyldigheten att inträffa 15 respektive 16 månader efter beskattningsårets utgång²⁸. Det behöver klargöras om berörda företag har möjlighet att sammanställa aktuella uppgifter inom den föreslagna tiden, särskilt med hänsyn till att det rör sig om komplicerade regler.

2.10.3 Kort tidsfrist för informationsutbyte

BEFIT information return ska enligt förslaget omedelbart vidarebefordras till behörig myndighet i alla berörda medlemsstater (artikel 57.4). Detsamma gäller en justerad BEFIT information return (artikel 58.2, 63.3, 64.3, 65.5 och 68.3). Det behöver klargöras vad som avses med omedelbart i det här sammanhanget. Vid informationsutbyte brukar skattemyndigheterna ha viss angiven tid för informationsutbytets genomförande. Skatteverket anser att en angiven tidsfrist för informationsutbytets genomförande är en mer rimlig ordning. Det är vidare, utifrån vad som nu är känt, oklart om ett omedelbart informationsutbyte är praktiskt möjligt att genomföra.

2.10.4 Uppgiftsskyldighetens fullgörande

Enligt förslaget ska den uppgiftsskyldige underrätta om fel i BEFIT information return (artikel 58.1). För att underlätta administrationen kring BEFIT information return anser Skatteverket att det är lämpligt att kräva att den uppgiftsskyldige i ett sådant fall ska ge in en justerad BEFIT information return. Exempelvis minskar ett sådant krav risken för att huvudskattemyndigheten behöver utreda vilka uppgifter som justeringarna gäller.

Om någon BEFIT information return inte har givits in ska huvudskattemyndigheten, efter att ha konsulterat övriga berörda behöriga myndigheter, i stället utfärda BEFIT information return (artikel 59). Skatteverket anser att det är mer logiskt att förelägga den uppgiftsskyldige att inkomma med uppgifterna. I avsaknad av en BEFIT information return anser Skatteverket att det bör räcka med att det fattas ett skönsmässigt individuellt beskattningsbeslut (se synpunkten ovan i avsnitt 2.10.1 gällande behovet av att det fattas ett beslut avseende BEFIT information return). Behovet respektive nyttan av en skönsmässig BEFIT information return behöver enligt Skatteverkets uppfattning klarläggas.

Det finns flera bestämmelser i förslaget som innebär att det är huvudskattemyndigheten som ska göra justeringar i BEFIT information return. Skatteverket anser att det är mera logiskt, såsom framgår ovan, att den uppgiftsskyldige vid behov lämnar in en justerad BEFIT

²⁷ 32 kap. 2 § SFL

²⁸ 33 d kap. 13 § och 32 a kap. 5 § SFL

information return och att skattemyndigheterna vid behov fattar beslut med anledning av de ändrade uppgifterna.

2.10.5 Tidpunkten för ingivande av BEFIT-deklarationen

Varje enhet i en BEFIT-grupp ska ge in en individuell deklARATION (artikel 62.1). Som huvudregel ska detta ska inom tre månader från mottagande av meddelandet om BEFIT information return från huvudskattemyndigheten. Enligt förslaget påverkas tidsfristen för när en individuell deklARATION ska ges in också av om ett överklagande har skett (artikel 66.4). Skatteverket anser istället att tidpunkten för ingivande av en individuell deklARATION bör vara fastslagen på förhand så att enheterna i BEFIT-gruppen kan planera sitt uppgiftslämnande, oaktat BEFIT-teamets hantering av BEFIT information return och oaktat om överklagande av denna sker.

Skatteverket undrar om den föreslagna regleringen innebär att delgivning behövs vid underrättelse om BEFIT information return för att tidsfristen för inlämnande av de individuella deklARATIONerna ska börja löpa. Ett delgivningsförfarande är resurskrävande och minskar effektiviteten i förfarandet. Delgivning är inte nödvändigt om tidsfristen i stället är kopplad till beskattningsårets utgång, i likhet med vad som gäller för exempelvis inkomstdeklARATION²⁹. Skatteverket förordar en sådan lösning i stället, eftersom det är mer förutsebart och mindre resurskrävande.

I förslaget behöver vidare förtydligas när den individuella deklARATIONen ska ges in om huvudskattemyndigheten har utfärdat en BEFIT information return på skönsmässiga grunder (artikel 59). Orsaken till detta är att tidsfristen i artikel 62 endast utgår från situationer där BEFIT-teamet har beslutat om BEFIT information return enligt artikel 61.

2.10.6 Möjlighet att ge in en gemensam BEFIT-deklARATION

Det ska enligt förslaget vara möjligt för enheter inom samma BEFIT-grupp och i samma medlemsstat att ge in en individuell deklARATION som är gemensam (artikel 62.3). Det behöver klargöras om det ska krävas att samtliga enheter i medlemsstaten ska ge in en gemensam deklARATION eller om endast vissa enheter i BEFIT-gruppen kan ge in en gemensam deklARATION, medan andra enheter inom gruppen i samma medlemsstat väljer att ge in egna individuella deklARATIONer. Det behöver vidare klargöras om enheterna ska beskattas gemensamt eller om beskattning ska ske för varje enhet för sig, trots det gemensamma uppgiftslämnandet. Slutligen anser Skatteverket att konsekvenserna av en gemensam beskattning i sådant fall behöver analyseras och klargöras.

2.10.7 Måste Skatteverket acceptera en förfrågan om revision?

Skatteverket uppfattar regleringen i artikel 65.2 som att en behörig myndighet alltid ska acceptera en förfrågan om en gemensam revision. Skatteverket anser att det bör vara upp till den behöriga myndigheten att i varje enskilt fall ta ställning till om det är motiverat att delta i en gemensam revision. Såväl rättssäkerhets- som effektivitetsskäl talar för detta. En annan ordning riskerar att skattemyndigheternas resurser används på ett ineffektivt sätt och minskar det nationella inflytandet över beskattningen.

²⁹ Se 32 kap. 2 § SFL

2.10.8 Risk för motstridiga beskattningsbeslut

I förslaget finns flera bestämmelser som innebär att om det beslutas om en ändring i beslutet om BEFIT information return eller ett individuellt beskattningsbeslut som påverkar den gemensamma bolagsskattebasen ska behöriga myndigheter i berörda medlemsstater underrättas om detta och, om det är lämpligt, ändra de individuella beskattningsbeslut som har fattats (artikel 63.3, 64.3, 65.5, 67.3, 68.3 och 69.3).

Skatteverket anser att det finns en överhängande risk för att olika medlemsstaters beskattningsbeslut kan komma att bli oförenliga till följd av att skattemyndigheterna och/eller domstolarna kan ha olika uppfattning i aktuella frågor. Förslaget saknar ett förfarande för hur oförenliga beskattningsbeslut ska hanteras. Detta får anses utgöra en brist som minskar rättssäkerheten för berörda koncerner.

2.10.9 Begränsade omprövnings- och överklagandemöjligheter

Enligt Skatteverkets uppfattning är överklagandebestämmelserna i artikel 66–69 generellt sett svårlästa. Det är särskilt svårt att veta hur de förhåller sig till varandra. Exempelvis är det oklart hur bestämmelserna ska tillämpas i det fall det saknas en ”administrative body” och ett överklagande kan ske direkt till domstol. Det vore önskvärt med ett förtydligande av vad som kan utgöra en ”administrative body” (se ovan avsnitt 2.2.4).

Kan BEFIT-teamets överenskommelse inte överklagas av den uppgiftsskyldige?

Skatteverket uppfattar att möjligheten att överklaga BEFIT information return (artikel 66 och 68) endast avser den situationen att en BEFIT information return har upprättats på skönsmässiga grunder av huvudskattemyndigheten (artikel 59), dvs. när någon BEFIT information return inte har lämnats av den uppgiftsskyldige.

En inlämnad BEFIT information return kan, såsom Skatteverket uppfattar förslaget, komma att justeras av BEFIT-teamet (artikel 61.2–5). Skatteverket uppfattar att överklagandebestämmelserna inte omfattar den situationen, vilket innebär att den uppgiftsskyldige i så fall inte kan överklaga en justerad BEFIT information return (jfr även artikel 61.2 där det framgår att BEFIT-teamets överenskommelse inte kan angripas i ett senare skede). Om BEFIT-teamet justerar BEFIT information return anser Skatteverket att det är rimligt att den uppgiftsskyldige får överklaga ett sådant beslut. En sådan reglering saknas i förslaget. Se dock Skatteverkets synpunkt ovan i avsnitt 2.10.1 om att något beslut avseende BEFIT information return överhuvudtaget inte bör fattas.

Korta tidsfrister för omprövning och överklagande

Den uppgiftsskyldiga enheten ska lämna uppgift om felaktigheter i BEFIT information return respektive den individuella deklARATIONEN inom två månader från det att respektive uppgiftsskyldighet ska ha fullgjorts (artikel 58.1 och 63.1). Ur svenskt skatteförfarandeperspektiv framstår två månader som en mycket kort tidsrymd att upptäcka och påpeka felaktigheter. En jämförelse kan göras med möjligheterna att begära omprövning enligt nationell rätt. En sådan begäran får enligt huvudregeln göras inom sex år från utgången av beskattningsåret³⁰. Skatteverket anser att det noga bör övervägas om tidsfristen i BEFIT bör vara så kort och skälet för detta bör i så fall klargöras i det fortsatta arbetet. Skatteverket önskar vidare ett förtydligande av vad som gäller om en felaktighet i BEFIT

³⁰ 66 kap. 7 § första stycket SFL

information return respektive den individuella deklARATIONEN upptäcks efter det att två månader har passerat från tidpunkten då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Skatteverket tolkar förslaget som att det i ett sådant fall saknas möjligheter för BEFIT-gruppen att begära omprövning. Däremot är det möjligt för skattemyndigheten att ompröva på eget initiativ (artikel 64.2).

När det gäller överklagandetiden om två månader avseende BEFIT information return och individuella beskattningsbeslut (artikel 66.1 och artikel 67.1), så framstår även denna som mycket kort. Skatteverket anser att man noga bör överväga om denna tidsrymd är rimlig i sammanhanget. En jämförelse kan göras med det svenska skatteförfarandet där överklagandetiden enligt huvudregeln är sex år räknat från beskattningsårets utgång³¹.

Det bör klargöras om överklagandetiden för individuella beskattningsbeslut börjar löpa när företaget får del av uppgifterna ("within two months after the assessment was notified to it"). Om så är fallet kan individuella beskattningsbeslut behöva delges för att överklagandetiden ska börja löpa, något som skiljer sig från vad som gäller enligt det svenska skatteförfarandet. Det bör, enligt Skatteverket, här beaktas att ett delgivningsförfarande kan vara relativt resurskrävande. En annan utformning av överklagandetidens beräkning bör därför övervägas.

2.10.10 Kort tidsfrist för avgörande av ett överklagande

Enligt artikel 66.3 ska ett överklagande besvaras inom två månader. Tidsfristen för avgörande av den fråga som har överklagats är mycket kort. Det bör, enligt Skatteverket, övervägas om det är realistiskt att en överklagandeinstans kan hantera denna korta tidsfrist. Det bör då också särskilt beaktas att det kan vara fråga om svåra rättsliga frågor, ett komplicerat regelverk och att ärendena/målen kan behöva kommuniceras innan de avgörs.

Skatteverket anser även att det bör klargöras hur tidsfristen för avgörande ska beräknas. Är det från tidpunkten då överklagandet kom in till överklagandeinstansen eller från när ärendet/målet är klart för avgörande?

2.11 Slutbestämmelser (artikel 73 – artikel 80)

2.11.1 Informationsutbyte ska ske med stöd av BEFIT-direktivet

Förslaget innebär att informationsutbyte ska ske med stöd av BEFIT-direktivet i stället för handräckningsdirektivet³², vilket gör att Skatteverket behöver administrera ett informationsutbyte som sker med andra villkor än det befintliga informationsutbytet för direkt skatt inom EU. Det föreslås i artikel 71 och artikel 76 användningsbegränsningar som skiljer sig från de som finns i artikel 16 i handräckningsdirektivet. Skatteverket anser att det vore bättre att det föreslagna informationsutbytet skedde med stöd av handräckningsdirektivet då det skulle underlätta hanteringen av uppgifterna.

Om informationsutbytet görs med stöd av det föreslagna direktivet bör användningsbegränsningarna samlas till en artikel, förslagsvis artikel 71. Skatteverket ser

³¹ Se 67 kap. 12 § SFL

³² Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG

negativt på att dela upp begränsningar för uppgifterna i användning respektive behandling. Det är enklare att upprätthålla användningsbegränsningar om de samlas till samma bestämmelse när de i praktiken får samma effekt då all användning av uppgifter innebär en behandling av förekommande personuppgifter enligt dataskyddsförordningen. Skatteverkets handläggning av uppgifter sker elektroniskt och förslaget begränsning i artikel 76 innebär att uppgifterna endast kan behandlas vid tillämpning av bestämmelserna i kapitel IV – V i det föreslagna direktivet.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Det kan konstateras att förslaget är administrativt betungande för Skatteverket och det förväntas ta mycket resurser i anspråk, framförallt avseende ökad manuell hantering, nya metoder för beskattningsprocessen, nya kvalificerade arbetsuppgifter inom BEFIT-teamen samt ökat arbete avseende rättsliga processer och revisioner.

Skatteverkets årliga kostnader för att hantera de tillkommande arbetsuppgifter som förslaget kommer att medföra uppskattas till 50-100 miljoner kronor. It-utvecklingskostnader ingår inte i denna kostnadsuppskattning.

Skatteverket har idag ingen möjlighet att tillsätta resurser i den omfattning som förslaget, enligt Skatteverkets initiala uppskattning, kommer att kräva.

Det är inte möjligt att förutse hur många svenska enheter som på frivillig basis skulle kunna tänkas omfattas av BEFIT. För det fall koncerner väljer att frivilligt tillämpa BEFIT kommer fler BEFIT-grupper att behöva hanteras och därmed behöver fler BEFIT-team bemannas, vilket i sin tur leder till ökade kostnader.

3.1 Bakgrund till kostnadsuppskattning

Det är en grov kostnadsuppskattning som gjorts baserat på de tillkommande arbetsuppgifter som Skatteverket, enligt förslaget, ska utföra. De tillkommande arbetsuppgifterna avser dels ökad granskning och kontroll, dels medverkan och arbete inom BEFIT-teamen.

Viktiga faktorer som i nuläget bara kan uppskattas är till exempel: antal BEFIT-team där Skatteverket skulle bli huvudskattemyndighet (uppskattas till ca 160), ytterligare BEFIT-team som Skatteverket skulle delta i (uppskattas till ca 960), antal personer som krävs för att bemanna respektive BEFIT-team, omfattningen av de tillkommande arbetsuppgifterna med anledning av BEFIT och tidsåtgång för respektive arbetsuppgift

Kostnadsuppskattningen avser bara tid för medarbetare (handläggning, kontroll, process, etc.). Härtill kommer behov av utveckling av helt nya it-system för att klara av att hantera beskattningsprocessen och alla nya arbetsuppgifter. Dessutom behöver Skatteverket utveckla metoder för, och gränssnitt mot, det ”collaborative tool” som kommissionen aviserar som verktyg för att samarbeta i teamen. It-utvecklingskostnader har inte uppskattats i detta läge.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Malin Laxmark. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Holmberg, rättschefen Michael Eriksson, enhetschefen Lena Hiort af Ornäs Leijon och sektionschefen Jens Becher.


Katrin Westling Palm