

Publicerade dialogfrågor om tilläggsskatt

Här kommer de frågor vi får in samt Skatteverkets synpunkter att publiceras. Dokumentet kommer att uppdateras i takt med att nya frågor bemöts. Nya frågor kommer att läggas till i kronologisk ordning och alla tidigare frågor kommer att ligga kvar. I den mån Skatteverkets synpunkt i en fråga förändras kommer detta att anges i en kommentar under frågan.

Lag om tilläggsskatt har förkortats TSL.

Innehåll

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | Två frågor rörande kommunala bolag..... | 4 |
| 1.1 | Frågor | 4 |
| 1.2 | Skatteverkets synpunkter 230622 | 4 |
| 1.2.1 | Omfattas bolag som ägs av kommuner? | 4 |
| 1.2.2 | Gränsdragning mellan rapportering och redovisning av tilläggsskatt..... | 5 |
| 1.3 | Skatteverkets kommentar 231212..... | 6 |
| 2 | Fråga gällande öppningsbalans för DTA vid carry forward avseende avräkning av utländsk skatt..... | 6 |
| 2.1 | Fråga | 6 |
| 2.2 | Skatteverkets synpunkter 230622 | 6 |
| 3 | Fråga om huruvida inkomna frågor omfattas av sekretess..... | 7 |
| 3.1 | Fråga | 7 |
| 3.2 | Skatteverkets svar 230622..... | 7 |
| 3.2.1 | Utgör det efterfrågade materialet en allmän handling? | 8 |
| 3.2.2 | Omfattas det efterfrågade materialet av en sekretessregel som förhindrar utlämnandet? | 8 |
| 3.2.3 | Utgör nu efterfrågad information bestämmande av skatt/fastställande av underlag? | 8 |
| 4 | Fråga om huruvida uppskjutna skatteskulder som är hänförliga till finansiell leasing omfattas av femårskravet (recapture-regeln) | 9 |
| 4.1 | Fråga | 9 |
| 4.2 | Skatteverkets synpunkter 230622 | 9 |
| 5 | Fråga om beräkning och justering av uppskjuten skatt i resultaträkningen | 10 |
| 5.1 | Fråga | 10 |
| 5.2 | Skatteverkets synpunkter 230825 | 10 |
| 6 | Kommunala fastighetsbolag..... | 12 |

| | | |
|-------|--|----|
| 6.1 | Fråga | 12 |
| 6.2 | Sammanfattande svar | 12 |
| 6.3 | Skatteverkets synpunkter 231211 | 12 |
| 7 | Ej aktiverade underskott..... | 13 |
| 7.1 | Fråga | 13 |
| 7.2 | Skatteverkets synpunkter 231211 | 13 |
| 8 | Aktuell skatt samt justering avseende tid före TSL | 15 |
| 8.1 | Fråga | 15 |
| 8.2 | Skatteverkets synpunkter 231211 | 15 |
| 9 | Koncernens redovisningsprincip..... | 17 |
| 9.1 | Fråga | 17 |
| 9.2 | Skatteverkets synpunkter 231211 | 18 |
| 9.2.1 | Koncernredovisningsprincipernas företräde | 18 |
| 9.2.2 | Leasingavtal | 18 |
| 9.2.3 | Fastigheter..... | 19 |
| 9.2.4 | Kapitalandelsmetoden..... | 20 |
| 10 | Rapportering för nationella koncerner..... | 20 |
| 10.1 | Fråga | 20 |
| 10.2 | Sammanfattande svar | 20 |
| 10.3 | Föreslagna regler..... | 20 |
| 10.4 | Skatteverkets synpunkter 231211 | 21 |
| 11 | En gång ute alltid ute-regeln | 22 |
| 11.1 | Fråga | 22 |
| 11.2 | Sammanfattande svar | 22 |
| 11.3 | Föreslagna regler..... | 22 |
| 11.4 | Skatteverkets synpunkter 231212 | 22 |
| 12 | Tvingande justeringar..... | 23 |
| 12.1 | Fråga | 23 |
| 12.2 | Sammanfattande svar | 23 |
| 12.3 | Föreslagna regler..... | 23 |
| 12.4 | Skatteverkets synpunkter 231212 | 24 |
| 13 | Skattetillägg..... | 24 |
| 13.1 | Fråga | 24 |
| 13.2 | Föreslagna regler..... | 24 |
| 13.3 | Skatteverkets synpunkter 231212 | 24 |

| | | |
|--------|---|----|
| 14 | Recapture-regeln och undantag..... | 25 |
| 14.1 | Fråga | 25 |
| 14.2 | Skatteverkets synpunkter 231212 | 25 |
| 14.2.1 | Fråga 1 | 25 |
| 14.2.2 | Fråga 2..... | 27 |
| 14.2.3 | Fråga 3..... | 27 |
| 15 | Delägarbeskattade enheter, beräkning..... | 27 |
| 15.1 | Fråga | 27 |
| 15.2 | Sammanfattande svar | 27 |
| 15.3 | Föreslagna regler | 28 |
| 15.4 | Skatteverkets synpunkter 231212 | 28 |
| 16 | Temporära skillnader underskott mm | 29 |
| 16.1 | Fråga | 29 |
| 16.2 | Skatteverkets synpunkter 231212 | 29 |

1 Två frågor rörande kommunala bolag

1.1 Frågor

1. ”Omfattas bolag/koncerner som ägs av kommuner?”
2. Förtydligande kring gränsdragningen mellan rapportering och redovisning av tilläggsskatten. Med redovisning avses skatteredovisningen i en eventuell tilläggs-kattedeklaration, vilken uppfattats inte bli aktuell för svenska bolag eftersom Sverige har en skattesats på 20,6 %. Är det korrekt? Med rapportering avses rapportering av tilläggsskatt i tilläggs-katterapporten.”

1.2 Skatteverkets synpunkter 230622

1.2.1 Omfattas bolag som ägs av kommuner?

Ett svenskt kommunalt bolag kan undantas från reglerna på fyra grunder.

- Den av kommunen ägda bolagskoncernen omfattas inte av föreslagen lag om tilläggsskatt eftersom koncernens intäkter enligt moderföretagets koncernredovisning understiger den i 1 kap. 4 § föreslagen lag om tilläggsskatt (TSL) angivna beloppsgränsen (750 miljoner euro under minst två av de fyra räkenskapsår som före-går det år som prövas).
- Det kommunala bolaget är en undantagen enhet, en s.k. ”myndighetsenhet”, för vilken lagen inte gäller enligt 1 kap. 7 § 1 TSL. Myndighetsenhet definieras i 2 kap. 33 §, andra stycket TSL.
- Det kommunala bolaget ägs till minst 95 % av en eller flera undantagna enheter (ex. myndighetsenheter) och uteslutande eller så gott som uteslutande innehar tillgångar eller investerar medel till förmån för de undantagna enheterna eller om verksamheten helt understödjer verksamheten i de undantagna enheterna enligt 1 kap. 8 § TSL.
- Det kommunala bolaget ägs till minst 85 % av en eller flera undantagna enheter (ex. myndighetsenheter) och det kommunala bolagets inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar, kapitalvinster eller kapitalförluster som ingår i det justerade resultatet enligt 3 kap. 12-13 §§ TSL (1 kap. 9 § TSL).

Bedömningen av om kommunala bolag och koncerner omfattas av reglerna kräver alltså en bedömning från fall till fall, där bl.a. bolagens verksamhet måste bedömas.

Huruvida kommunala bolag omfattas av begreppet ”myndighetsenhet” i 2 kap. 33 §, andra stycket TSL, beror på ägarförhållandena (första punkten), vilken verksamhet som bedrivs (andra punkten), redovisningsskyldighet till uppdragsgivaren (tredje punkten) och att tillgångarna inte får överföras till enskild utan ska tillfalla det allmänna om verksamheten läggs ned (fjärde punkten). Mot bakgrund av diskussioner på dialogmötet den 14 juni uppfattar vi att frågan främst rör omständigheterna i andra punkten, dvs. det kommunala bolagets verksamhet.

Enheter som inte bedriver handel eller näringsverksamhet och som har som huvudsakligt ändamål att fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter eller förvalta eller investera kommunens tillgångar anses vara myndighetsenheter om övriga krav i 2 kap. 33 § andra stycket 1-4 TSL är uppfyllda. Detta gäller även om det finns vissa kommersiella inslag, exempelvis om verksamheten utförs som ett led i förvaltningsuppdraget. Kommersiella företag omfattas dock inte av begreppet myndighetsenhet. I SOU 2023:6 (s. 339) anges att uttrycket ”offentliga förvaltningsuppgifter” är ett vitt begrepp som är avsett att innefatta verksamhet såsom att tillhandahålla offentlig hälso- och sjukvård, utbildning eller offentlig infrastruktur. Vidare innefattas verksamhet som består i att säkerställa försvarsförmåga och brottsbekämpning inom staten.

Skatteverket förstår problematiken som kommunala bolag står inför i denna bedömning. Något svar på frågan är inte möjligt att lämna eftersom lagstiftningsarbetet fortfarande pågår, men Skatteverket tar tacksamt emot frågan för rättslig analys och bevakning.

1.2.2 Gränsdragning mellan rapportering och redovisning av tilläggsskatt

Huvudregeln är att alla koncernenheter som omfattas av föreslagna regler om tilläggsskatt ska lämna en tilläggsskatterapport (GloBE Information Return, GIR) där detaljerade uppgifter redovisas inklusive vilken effektiv skattesats (Effective Tax Rate, ETR) som beräknats på landsbasis för olika länder där koncernen är verksam. Det är dock möjligt att genom en anmälan utse en enhet som ska lämna tilläggsskatterapport för andra enheter, vilket i praktiken kan innebära att det svenska moderföretaget lämnar tilläggsskatterapport för samtliga ägda/kontrollerade enheter i koncernen. Av tilläggsskatterapporten framgår bl.a. om någon tilläggsskatt ska betalas i Sverige samt vilken/vilka koncernenheter som ska betala tilläggsskatten.

Tilläggsskattedeklaration ska enligt lagförslaget lämnas av en koncernenhet om 1) denne ska betala tilläggsskatt enligt tilläggsskatterapporten som lämnats av enheten eller av en annan enhet eller 2) om det allokteras kompletterande tilläggsskatt till svenska enheter enligt nämnda tilläggsskatterapport eller 3) om enheten föreläggs att lämna en tilläggsskattedeklaration.

Så svaret på frågan är att om ett kommunalt bolag ska betala tilläggsskatt eller om det allokeras kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter enligt de beräkningar som ska göras enligt föreslagen lag om tilläggsskatt eller om bolaget har förelagts att göra detta, så ska det kommunala bolaget lämna en tilläggsskattedeklaration.

Om de svenska koncernenheterna har ansökt om att en av dem ska betala den kompletterande tilläggsskatten och om Skatteverket har beslutat att den enheten ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt, är övriga svenska enheter i koncernen inte skyldiga att lämna in en tilläggsskattedeklaration om de inte själva ska betala tilläggsskatt eller särskilt har förelagts att göra detta.

Detta gäller oavsett vilken enhet som lämnar in tilläggsskatterapporten. Värt att notera är att de beräkningsregler som de föreslagna reglerna stipulerar, kan innebära att den effektiva skattesatsen (ETR) för koncernenheter i Sverige kan understiga 15 % och att svenska koncernenheter därmed kan anses vara lågbeskattade trots att den nominella skattesatsen i Sverige är 20,6 %. Detta beror på de justeringar av resultat och medräknade skatter som ska göras och som framgår av bl.a. 3 kap. i föreslagen lag om tilläggsskatt.

Nationella koncerner har inte möjlighet att tillämpa de tillfälliga safe harbour-reglerna som baseras på data från land-för-land-rapporter, men medges däremot en sänkning av eventuell tilläggs-skatt till noll kronor de första fem åren enligt 6 kap. 12 § TSL. Det framgår dock inte av lagförslaget att denna lättnad också innebär förenklade rapporteringskrav. Skatteverket har lyft denna omständighet i vårt remissvar och bett lagstiftaren om förtydligande.

I likhet med den första frågan är det inte möjligt att lämna ett svar eftersom lagstiftningsarbetet fortfarande pågår, men Skatteverket tar tacksamt emot frågan för rättslig analys och bevakning.

1.3 Skatteverkets kommentar 231212

Sedan svaret har lämnats har lagstiftaren förtydligat vissa frågor i motiveringen till lag om tilläggs-skatt. Skatteverket har lämnat synpunkter på en fråga 231211 där dessa förtydliganden berörs. Se avsnitt 6.

2 Fråga gällande öppningsbalans för DTA vid carry forward avseende avräkning av utländsk skatt

2.1 Fråga

[Hänvisning till fråga som diskuterades på dialogmötet den 14 juni 2023.]

”Funderar på det ni nämnde gällande öppningsbalansen för DTA avseende carry forward (ej avräkningsbar utländsk skatt från tidigare år). Enligt min mening låter det motsägelsefullt att aktivera/ta upp en sådan enligt övergångsbestämmelserna beaktat att framtida förändringar avseende motsvarande positioner inte ska erkännas, se kommentarer till modellreglerna (artikel 4.4 e. p 81).”

2.2 Skatteverkets synpunkter 230622

Eftersom det inte finns någon lagstiftning ikraft är det inte rättsligt möjligt för Skatteverket att lämna ett svar. Vi tar dock tacksamt emot frågan för rättslig analys och bevakning. Våra preliminära synpunkter och tankar framgår nedan.

Vad gäller DTA avseende carry forward (ej avräkningsbar utländsk skatt från tidigare år) i övergångsbestämmelserna har detta hanterats i Administrative Guidance 4.1.3. som publicerades i februari 2023:

(AG 4.1. Deferred tax assets with respect to tax credits under Article 9.1.1 [AG22.04.T12])

4.1.3 Guidance

7. [...] There are no compelling reasons to exclude particular DTAs from deferred tax attributes to be taken into account in the Transition Year and used in the ETR calculation for a jurisdiction. Accordingly, DTAs attributable to tax credit carry-forwards are taken into account in computing Adjusted Covered Taxes in the Transition Year and subsequent Fiscal Years under Article 9.1.1. Article 4.4.1(e) does not apply to such DTAs.

Av Guidance framgår följaktligen att artikel 4.4.1 (e) inte tillämpas övergångsåret och carry forward kan därför beaktas.

Det bör noteras att denna vägledning inte har tagits hänsyn till i den svenska lagstiftningen och i detta skede får det betraktas som osäkert om det krävs ytterligare lagstiftning för att Administrative Guidance 4.1.3 ska vara tillämplig i Sverige. Förhoppningsvis klargörs detta av lagstiftaren under hösten.

Vi måste dock även förhålla oss till lagförslaget och den slutliga utformning som lagtext och förarbeten kommer att ha.

Skatteverket har avseende 4 kap. 30 § TSL bl.a. påtalat att det inte framgår hur carry forward ska hanteras vid övergångsåret och att detta behöver hanteras i lag eller författningskommentar (Skatteverkets remissvar avsnitt 2.9.3 s. 12).

Kommentaren till 4.4.1 e)

81. Because the generation and use of tax credits is excluded from the Total Deferred Tax Adjustment Amount, any movement in deferred tax expense arising from the generation and use of such tax credits is excluded from the computation of Adjusted Covered Taxes. For example, when an excess foreign tax credit carry-forward is generated, the deferred tax asset associated with such carry-forward will not reduce Adjusted Covered Taxes since it is excluded from the Total Deferred Tax Adjustment Amount under Article 4.4.1(e). Conversely, when such foreign tax credit carry-forward is used in a subsequent Fiscal Year, the use of such deferred tax asset will not result in an increase to Adjusted Covered Taxes for the same reason. This results in the same outcome as if no deferred tax asset for the carry-forward of a foreign tax credit was recorded at all.

3 Fråga om huruvida inkomna frågor omfattas av sekretess

3.1 Fråga

”I anslutning till Skatteverkets frågeformulär anges att inkomna frågor inte omfattas av sekretess samt att det som skickas in ses som en allmän handling och hanteras enligt Skatteverkets villkor för behandling och lagring av persondata. Frågeställaren ombeds därför undvika att lämna information om sitt företag i sin fråga. Samtidigt efterfrågas i frågeformuläret uppgifter som kan användas för att direkt eller indirekt identifiera företaget som ställer frågan, varav kontaktpersonens e-postadress är en obligatorisk uppgift.

Är Skatteverket, om en tredje part begär att få ta del av inkomna frågor, eller liknande, skyldigt att helt eller delvis lämna ut de uppgifter som angivits i frågeformulärets fält ”Företagets namn”, ”Kontaktpersonens namn” och/eller ”E-postadress till kontaktperson [SIC] *”? Kommer exempelvis en e-postadress såsom ”förnamn.efternamn@företag.se” att lämnas ut i sin helhet eller till någon del (och i så fall till vilken del)?”

3.2 Skatteverkets svar 230622

Skatteverket gör bedömningen att de av er efterfrågade uppgifterna (Företagets namn, Kontaktpersonens namn samt E-postadress till kontaktperson) i normalfallet inte omfattas

av sekretess. Bedömningen kan, beroende på innehållet i det samlade efterfrågade materialet, dock behöva göras individuellt.

Offentlighetsprincipen reglerar handlingars offentlighet och är en del av den svenska grundlagen. Utgångspunkten är att det finns en rätt att ta del av allmänna handlingar hos en myndighet. Denna princip gäller såvida inte annan lag särskilt stipulerat inskränkningar.

Frågor som uppkommer är därför om det efterfrågade materialet a) utgör allmän handling, samt b) om det finns lagregler som inskränker den rättighet som offentlighetsprincipen etablerat.

3.2.1 Utgör det efterfrågade materialet en allmän handling?

För att utgöra en allmän handling så behöver handlingen

Förvaras hos en myndighet

Vara antingen inkommen eller upprättad

I det aktuella fallet efterfrågas material som hanteras i Skatteverkets myndighetsbrevlåda. Som sådant utgör det ett material som förvaras hos myndigheten i digital form. Materialet har inkommit från extern part till myndigheten (det är oss tillhanda).

3.2.2 Omfattas det efterfrågade materialet av en sekretessregel som förhindrar utlämnandet?

Den sekretessregel som begränsar insyn på skatteområdet är skattesekretessen enligt 27 kap. 1 § Offentlighets – och sekretesslag (2009:400). Där framgår att:

”Sekretess gäller i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.”

Värt att notera är alltså att sekretessen avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlagen för detta bestämmande.

3.2.3 Utgör nu efterfrågad information bestämmande av skatt/fastställande av underlag?

Från HFD 2013 ref 48 kan förtydliganden ske. Där uttalade HFD att

”Bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatt finns i skatteförfarandelagen (2011:1244). Fördjupad samverkan är inte en sådan verksamhet som regleras i den lagen eller i någon annan författning med anknytning till skatteförfarandet. Annat har inte framkommit än att den verksamhet som bedrivs genom fördjupad samverkan är att se som en form av kontinuerlig rådgivning. Den kan därför inte anses ha med bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt att göra. Vad Skatteverket anfört om att rådgivningen ytterst syftar till att underlag och skattebeslut blir korrekta ändrar inte den bedömningen. Därmed får verksamheten anses falla utanför det område som omfattas av sekretess enligt 27 kap. 1 § OSL. Överklagandet ska således bifallas”

Skatteverkets bedömning i det nu aktuella fallet (global minimibesättning) är att de efterfrågade uppgifterna inte är en del av bestämmande av skatt eller fastställandet utav

underlagen för detta bestämmande. Därmed blir tolkningen att skattese-kretessen i normalfallet inte hindrar utlämnande av dessa uppgifter. Mot bakgrund av att kontaktytan via webbsidan står öppen för den enskilde att nyttja kan dock inte uteslutas att annat innehåll kommer in, varför prövningen av sekretess bör ske individuellt, dvs. från fall till fall.

4 Fråga om huruvida uppskjutna skatteskulder som är hänförliga till finansiell leasing omfattas av femårskravet (recapture-regeln)

4.1 Fråga

”I likhet med vad som anges i FARs remissvar är vi som leasegivare oroliga över effekten av regeln ”tidsgräns för uppskjutna skatteskulder” i 3 kap. 35 § i lagförslaget (artikel 4.4.4 OECDs modellregler) beaktat att våra leasingtillgångar enligt IFRS (IFRS 16 i kombination med IFRS 9) klassificeras som fordringar (och inte materiella tillgångar) i våra IFRS balansräkningar. Om IFRS klassificeringen av leasingtillgångarna som fordringar ska vara avgörande för hanteringen enligt regeln i 3 kap. 35 §, är det vår förståelse att vi skulle behöva tillämpa nämnda regel på tillhörande uppskjutna skatteskulder avseende de leasingtillgångar som har en löptid överstigande fem år. De uppskjutna skatteskulderna i fråga uppkommer genom tillämpning av skattemässiga regler för räknenskapsenlig avskrivning (18 kap. II) i kombination med att IFRS inte erkänner obeskattade reserver. Förändring av ackumulerade avskrivningar över plan redovisade i lokala räkenskaper löses upp och ökar resultat före skatt enligt IFRS samtidigt som en uppskjuten skatteskuld motsvarande 20.6% av intäktsföringen redovisas. Beroende på tolkningen avseende 3 kap. 35 § i lagförslaget kan således en sådan uppskjuten skatteskuld komma att räknas bort vid beräkningen av skattekostnaden, vilket innebär en lägre effektiv skattesats för den aktuella enheten. En dylik tolkning av reglerna skulle innebära en stor nackdel för svenska finansiella företag. Vidare skulle en sådan tolkning innebära stora praktiska utmaningar, då det inte är möjligt att hänföra ett viss uppskjuten skatteskuld till en viss leasingtillgång.

Anser Skatteverket att regeln ska tillämpas på dessa uppskjutna skatteskulder? Om så är fallet, kan verket hjälpa oss med praktisk vägledning för hur vi ska kunna avgöra vilken del av våra uppskjutna skatteskulder som anses reverseras under de kommande fem åren? Vi har försökt analysera detta men ser stora praktiska utmaningar då vår avstämning av möjlig överavskrivning görs på kollektiv basis.”

4.2 Skatteverkets synpunkter 230622

Eftersom det inte finns någon lagstiftning ikraft är det inte rättsligt möjligt för Skatteverket att lämna ett svar. Vi tar dock tacksamt emot frågan för rättslig analys och bevakning. Våra preliminära synpunkter och tankar framgår nedan.

Enligt vår uppfattning träffas uppskjutna skatteskulder, som är hänförlig till finansiell leasing hos leasegivaren, av femårskravet i artikel 4.4.4 i modellreglerna och motsvarande regel i 3 kap. 35 § i förslag till lag om tilläggsskatt.

Undantaget från femårskravet i artikel 4.4.5 a) i modellreglerna (OECD) träffar enligt vår bedömning enbart leasetagaren och inte leasegivaren.

I kommentarstexten till artikel 4.4.5 a) i modellreglerna beskrivs enbart situationen för leasetagaren genom exempelvis redovisning av nyttjanderätt och leasingkuld. Det är företeelser som enbart förekommer hos leasetagaren i ett finansiellt leasingavtal.

Det har framförts omfattande kritik från företag runt om i världen rörande modellreglernas bestämmelser om uppskjuten skatt och vi får hoppas att det kommer förtydliganden från OECD som omfattar er frågeställning om recapture-regeln för materiella anläggningstillgångar.

Som modellreglerna, direktivet och lagförslaget är formulerat idag så kan vi inte se att leasegivaren omfattas av undantaget från recapture-regeln för materiella anläggningstillgångar.

5 Fråga om beräkning och justering av uppskjuten skatt i resultaträkningen

5.1 Fråga

”Vi har förstått att uppskjuten skatt i RR ska justeras om vi har använt 20,6% när vi beräknat den uppskjutna skatten i RR.

Hur ska vi tolka 3 kap 31§ (SOU 2023:6)? Är det underlaget som vi använt som ska omräknas till 15 % och skillnaden utgör en justeringspost (se Alt 1 nedan) eller är det själva ”skatten” som ska multipliceras med 15 % och i sig utgöra en justeringspost (se Alt 2 nedan)?

Vänligen kommentera nedan beräkning.

Ett räkneexempel:

Bokförd aktuell skatt 10
Bokförd uppskjuten skatt 59
Total skattekostnad i RR 69

Alt 1)

Justering uppskjuten skatt -16 (underlaget har multiplicerats med 15 % vilket blir uppskjuten skatt 43, 16 utgör skillnaden mellan 59 och 43)

Alt 2)

Justering uppskjuten skatt -9 (uppskjuten skatt, dvs. ”skatten” 59 multiplicerat med 15 %)
Summa Covered taxes (alt 1) 53
Summa Covered taxes (alt 2) 60”

5.2 Skatteverkets synpunkter 230825

Eftersom det inte finns någon lagstiftning ikraft är det inte rättsligt möjligt för Skatteverket att lämna ett svar. Vi tar dock tacksamt emot frågan för rättslig analys och bevakning. Våra preliminära synpunkter och tankar framgår nedan.

Vi uppfattar att Alt 1) uppnår avsedd effekt.

Av kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna (sida 101) framgår genom ett förenklat exempel (hänvisning till exempel på sida 100) hur justering till minimiskattenivå ska gå till.

- Företag A är verksamma i landet Z med effektiv skattesats 30 %.
- År 1 köper Företag A en tillgång för 100 vilket medför ett direktavdrag enligt Landet Z skatteregler.
- Redovisningsreglerna kräver dock att tillgången skrivs av på 5 år.
- Företag A redovisar en omsättning på 100. Skattemässigt resultat i Landet Z blir 0 pga direktavdraget för tillgången på 100. Företag A har emellertid ett redovisningsmässigt resultat på 80 (100-20 i avskrivningar).
- Om det inte vore för artikel 4.4.1 så skulle en top-up skatt på 12 behöva betalas (15% av 80).
- Men artikel 4.4.1 ger företaget möjlighet att tillgodoräkna sig den uppskjutna skatteskulden som beror på den temporära skillnaden om 80. Uppskjuten skatteskuld på den temporära skillnaden uppgår till 24 (30 %).
- Eftersom taket för uppskjuten skatt som företaget kan tillgodoräkna sig är 15 % så får de inte med sig 24 (30 %) utan enbart 12 (15 %).
- Därmed blir ingen top-up skatt aktuell i detta exempel.

Som framgår av exemplet ovan så ska justering göras så att den uppskjutna skatten uppgår till 15 % av den temporära skillnaden vilket för exemplet innebär en halvering av den uppskjutna skatteskulden som koncernenheten får tillgodoräkna sig. Istället för 24 blir det 12 (15 % * 80).

Vi skulle uppnå en annan effekt om vi skulle multiplicera bokförd uppskjuten skatteskuld med 15 % (0,85). Då skulle effekten bli att koncernenheten får med sig 10,2 (24 x 0,85). Det skulle innebära en uppskjuten skatt med skattesats 12,75 % (10,2/80).

Utifrån ert exempel med bokförd skatt på 59 (20,6 %) tänker vi oss att följande beräkning uppnår avsedd effekt.

| | |
|---|------------------|
| Underlag: | 286 (59/20,6 %). |
| Uppskjuten skatt justerad ner till minimiskattenivå | 43 (286 * 15 %) |
| Summa covered taxes | 53 (10+43) |

Vi uppfattar därmed ert Alt 1) som korrekt sätt att justera.

Utdrag ur kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna

The applicable tax rate is the tax rate at which the deferred tax item is recorded. For example, if a deferred tax liability of 20 is recorded with respect to income of 100, the applicable tax rate is 20% (i.e., the tax imposed on an item of income divided by that item of income). This rate is higher than the Minimum Rate and would thus be recast at the Minimum Rate. For example, if the CIT rate in Country Z in the example in the introduction to the Article 4.4 Commentary was 30%, then the rules in Article 4.4.1 would still only recognise a deferred tax liability of 12 (i.e. 80 of additional income multiplied by the

15% Minimum Rate) in the first Fiscal Year. When such deferred tax liability reverses, the amount of the reversal will be 12.

6 Kommunala fastighetsbolag

6.1 Fråga

Kan ett kommunalt fastighetsbolag som äger och hyr ut fastigheter som används för offentlig verksamhet men som även har viss kommersiell uthyrning utgöra en undantagen myndighetsenhet enligt definitionen i 2 kap. 32 § p. 2a lag om tilläggsskatt (TSL)?

6.2 Sammanfattande svar

Ett kommunalt fastighetsbolag som utöver förvaltning av fastigheter som används för offentlig verksamhet även förvaltar kommersiella fastigheter utgör inte en myndighetsenhet enligt 2 kap. 32 § p. 2a TSL. Att det i den fastighet som används för offentlig verksamhet även finns exempelvis café- eller kioskliknande lokaler i vilka förtäring för verksamhetens besökare erbjuds innebär inte i sig att det är fråga om förvaltning av kommersiell fastighet.

6.3 Skatteverkets synpunkter 231211

Eftersom lagstiftningen inte är färdigbehandlad i Sveriges riksdag och således inte heller har trätt ikraft får nedanstående synpunkter ses som Skatteverkets preliminära bedömning. Vi är dock tacksamma för frågeställningen och kommer att använda den till rättslig analys och bevakning när väl lagstiftningen har trätt i kraft.

Prop. 2023/24:32

2 kap. 32 § p. 2 a TSL

32 § Med myndighetsenhet avses en enhet

1. som helt och hållet ägs av ett offentligt organ
2. som inte bedriver handel eller näringsverksamhet och som har som huvudsakligt ändamål att
 - a) fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter [...]

Bedömning

Myndighetsenheter är enligt 1 kap. 5 § 1 TSL undantagna enheter. Huruvida kommunala bolag omfattas av begreppet ”myndighetsenhet” i 2 kap. 32 § TSL beror på ägarförhållandena (första punkten), vilken verksamhet som bedrivs (andra punkten), redovisningsskyldighet till uppdragsgivaren (tredje punkten) och att tillgångarna inte får överföras till enskild utan ska tillfalla det allmänna om verksamheten läggs ned (fjärde punkten). Frågeställningen rör främst punkten 2 a, dvs. det kommunala fastighetsförvaltande bolagets verksamhet.

Av första meningen i 32 § punkten 2 framgår att en myndighetsenhet inte kan bedriva handel eller näringsverksamhet. Härutöver framgår av punkten a) att enheten ska ha som huvudsakligt ändamål att fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter. Skatteverket är av uppfattningen att det vid tillämpningen av andra punkten först behöver säkerställas att enheten ifråga inte bedriver handel eller näringsverksamhet.

Av prop. 2023/24:32 s. 176 framgår att vid tillämpningen av TSL ska uttrycket näringsverksamhet ges en snävare innebörd än normalt. Syftet med den aktuella definitionen i 32 § är att avgränsa offentliga organs förvaltningsuppgifter från kommersiell verksamhet. Att verksamhet som kommun eller region har offentligt ansvar för bedrivs genom ett helägt aktiebolag innebär inte att verksamheten per automatik ska ses som handel eller näringsverksamhet. Avgörande för om en enhet bedriver handel eller näringsverksamhet i den snävare bemärkelse som avses vid tillämpningen av definitionen är om enhetens verksamhet utförs som ett led i ett eller flera ägande offentliga organs förvaltningsuppdrag. En verksamhet, såsom exempelvis kollektivtrafik, som visserligen normalt utförs på ett sätt som allmänt motsvarar handel eller näringsverksamhet, anses därmed inte utgöra handel eller näringsverksamhet. Kommersiella företag som ägs av ett offentligt organ kan däremot inte utgöra myndighetsenheter (prop. 2023/24:32 s. 176, 535).

När det gäller offentligt ägda företag som äger sådana fastigheter som används i den offentliga verksamheten, t.ex. skolor och servicebostäder framgår det av förarbetena att enheten i sådant fall anses utföra en offentlig förvaltningsuppgift. När det gäller den omvända situationen, dvs. förvaltning av kommersiella fastigheter så ska sådan verksamhet enligt förarbetena uttryckligen betraktas som näringsverksamhet (prop. 2023/24:32 s. 176). Av förarbetena följer således att ett helägt kommunalt fastighetsförvaltande bolag som utöver offentliga förvaltningsuppgifter till viss del även förvaltar kommersiella fastigheter inte uppfyller definitionen av myndighetsenhet i 2 kap. 32 § p. 2 TSL eftersom bolaget även bedriver näringsverksamhet. En fastighet som är utformad för och i vilken det bedrivs sjukhusvård utgör dock inte en sådan kommersiell fastighet som avses ovan enbart av den anledningen att fastigheten även inrymmer en lokal där en extern aktör bedriver kiosk- eller caféverksamhet i mindre omfattning riktad mot besökare och personal i vårdverksamheten. Motsvarande gäller även för det fall det i en fastighet, i vilken det bedrivs grundskola finns en lokal där elever och personal erbjuds att köpa enklare förtäring.

7 Ej aktiverade underskott

7.1 Fråga

”Min fråga rör underskott som ej aktiverats tidigare och som i P2 ska räknas med i GloBE taxes; gäller det endast underskott som uppstått under aktuellt räkenskapsår eller gäller det även underskott från tidigare år?”

T.ex; om vi har underskott från tidigare år som skrivits ned till noll avseende uppskjuten skattefordran - behöver dessa tas fram och aktiveras för uppskjuten skatt i Pillar 2 GloBE taxes under 2024?”

7.2 Skatteverkets synpunkter 231211

Eftersom lagstiftningen inte är färdigbehandlad i Sveriges riksdag och således inte heller har trätt ikraft får nedanstående synpunkter ses som Skatteverkets preliminära bedömning. Vi är dock tacksamma för frågeställningen och kommer att använda den till rättslig analys och bevakning när väl lagstiftningen har trätt i kraft.

Regeln i 3 kap. 31 § lag om tilläggsskatt (TSL) anger att om en uppskjuten skattefordran avseende årets förlust inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för

redovisning av fordran inte är uppfyllda, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet minskas med ett belopp som motsvarar den minskning som skulle ha skett om den uppskjutna skattefordran hade redovisats. Vad som sägs i 3 kap. 31 § TSL avser årets förlust och reglerar enligt vår bedömning inte uppskjutna skattefordringar hänförliga till tidigare års underskott.

Det finns särskilda övergångsregler som ska tillämpas första året koncernen omfattas av reglerna. Uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet regleras i 4 kap. 25-28 §§ TSL.

Vår uppfattning är att reglerna i 4 kap. 25-28 §§ TSL innebär att tidigare års skattemässiga underskott ska beaktas övergångsåret. Vi tolkar de föreslagna regler som att om en uppskjuten skattefordran inte har redovisats på grund av att sannolikheten för framtida skattepliktiga överskott är låg, så ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet ändå justeras med ett belopp som motsvarar en redovisad uppskjuten skattefordran med som mest 15 %. Reglerna i 4 kap. 27-28 §§ ska tillämpas vilket kan påverka hur stort belopp som ska beaktas.

Vid fastställande av den effektiva skattesatsen för koncernenheter i en stat för ett övergångsår (som definieras i 4 kap. 26 § TSL) och för varje därpå följande räkenskapsår ska alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i en stat beaktas för övergångsåret (4 kap. 25 § första stycket TSL).

Vår uppfattning är att en skattefordran behöver vara redovisad eller åtminstone återspeglad som en notupplysning i räkenskaperna för att få beaktas i enlighet med 4 kap. 25 § första stycket. Eftersom skatteberäkningen görs per koncernenhet måste skattefordran kunna härledas till respektive enhet. Skatteverket gör emellertid bedömningen att det är tillräckligt om det finns noter i moderbolagets koncernredovisning avseende de enheter som har uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskott som inte redovisats p.g.a. att de anses sakna värde om det av övrigt räkenskapsmaterial är möjligt att härleda underskottet och därmed skattefordran till respektive koncernenhet.

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska räknas med utifrån den skattesats som är lägst av minimiskattesatsen och den tillämpliga nationella skattesatsen. En uppskjuten skattefordran som har redovisats till en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen får dock räknas om enligt minimiskattesatsen om den skattskyldige kan visa att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust (4 kap. 25 § andra stycket TSL).

Effekter som uppstår när värdet på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i räkenskaperna ändras ska inte påverka värdet av den uppskjutna skattefordran (4 kap. 25 § tredje stycket TSL).

I avsnitt 9.6 i förarbetena förs ett resonemang utifrån tredje stycket i 4 kap. 25 § TSL med hänvisning till artikel 47 i minimibeskattningsdirektivet.

I vissa fall medför redovisningsreglerna att en koncern inte kan redovisa en uppskjuten skattefordran till hela eller delar av det fulla beloppet. Av artikeln framgår att effekten av en värdejustering eller justering av redovisningen med avseende på en uppskjuten skattefordran inte ska beaktas. För det här ändamålet får den uppskjutna skattefordringen ändå räknas till sitt fulla

belopp. I artikel 47.3 finns en begränsning avseende de uppskjutna skattefordringar som kan föras in i systemet. Det gäller vissa uppskjutna skattefordringar som har uppkommit genom en transaktion som äger rum efter den 30 november 2021 (prop. 2023/24:32 s. 254).

Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av justerat resultat ska undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021 (4 kap. 27 § TSL).

Vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början ska det skattemässiga värdet för de överförda tillgångarna, med undantag för lager, motsvara det värde som de överförda tillgångarna hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhets redovisning. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska fastställas på grundval av samma värde (4 kap. 28 § TSL).

Skatteverket vill uppmärksamma er på att det finns en Administrative Guidance från februari 2023 (4.1 Deferred tax assets with respect to tax credits under Article 9.1.1.) med innebörden att även ej utnyttjad avräkning i vissa fall kan beaktas vid övergången. Denna Guidance har inte tagits hänsyn till i detta lagstiftningsarbete såvitt Skatteverket förstår.

8 Aktuell skatt samt justering avseende tid före TSL

8.1 Fråga

Ska den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats ingå i begreppet aktuell skatt vid tillämpning av 3 kap. 23 § i den föreslagna lagen om tilläggsskatt (TSL) samt hur påverkar en omprövning av ett beskattningsår före tilläggsskattelagen tillämpas som innebär en ökad skattekostnad vid tillämpning av 4 kap. 20-21 §§ TSL.

8.2 Skatteverkets synpunkter 231211

Eftersom lagstiftningen inte är färdigbehandlad i Sveriges riksdag och således inte heller har trätt ikraft får nedanstående synpunkter ses som Skatteverkets preliminära bedömning. Vi är dock tacksamma för frågeställningen och kommer att använda den till rättslig analys och bevakning när väl lagstiftningen har trätt i kraft.

Vi gör bedömningen att den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats, som redovisas som en del av aktuell skatt i redovisat resultat enligt 2 kap. 18 § TSL kan ingå i aktuell skattekostnad.

Den justerade skattekostnaden är enligt 3 kap. 23 § TSL summan av de redovisade kostnaderna avseende medräknade aktuella skatter efter justeringar för nettobeloppet för tillägg och minskningar enligt 3 kap. 29 och 30 §§, det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt 3 kap. 31–34 §§, och nettoförändringen av skatter som redovisas direkt mot eget kapital till den del de hänför sig till intäkter eller kostnader som ingår i det justerade resultatet och som beskattas enligt lokala skatteregler.

Av förarbetena framgår att utgångspunkten för medräknade skatter är att de skattekostnader som gäller inkomstskatt och som tagits med i räkenskaperna ska beaktas. Det gäller skatt

som redovisas i enhetens räkenskaper och som avser koncernenhetens intäkter eller vinster eller dess andel av intäkter eller vinster i annan koncernenhet som den har ett ägarintresse i (i prop. 2023/24:32 s. 223).

Årets skattekostnad i resultaträkningen består av aktuell skatt och uppskjuten skatt. Aktuell skatt är hänförlig till innevarande period samt i förekommande fall korrigerig av tidigare års aktuella skatt. Aktuell skatt som är hänförlig till innevarande eller tidigare perioder som inte har betalats ännu redovisas som skuld eller fordran i balansräkningen.

I K3 punkt 29.8 anges att ett företag ska redovisa aktuell skatt i resultaträkningen, om inte skatten är hänförlig till en transaktion eller händelse som redovisas direkt mot eget kapital.

Uppskjuten skattekostnad/-intäkt i resultaträkningen drivs av årets förändring av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar i balansräkningen.

Aktuell skatt redovisas som kostnad eller intäkt i resultaträkningen och består enligt IAS 12 punkt 5 av skatt som beräknas på det skattepliktiga resultatet för en period.

I K3 punkt 29.4 definieras aktuell skatt som inkomstskatt för innevarande räkenskapsår som avser årets skattepliktiga resultat och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats.

Vi bedömer att med ”den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats” i K3 punkt 29.4 menas korrigerig av tidigare års aktuella skatt.

I den mån årets skattekostnad i räkenskaperna påverkats av att justering har gjorts avseende ett tidigare räkenskapsår är 4 kap. 20 och 21 §§ SL tillämpliga. Om ändringen innebär en ökning av skattekostnaderna så ska motsvarande belopp påverka den justerade skattekostnaden för innevarande räkenskapsår. Om justeringen innebär en väsentlig minskning ska ändring i stället ske det år justeringen avser och efterföljande år som påverkas, genom att den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet räknas om i enlighet med 3 kap. 37 och 38 §§ för det år justeringen avser (justeringsåret) och de efterföljande år som påverkas.

Som huvudregel gäller att ändringar ska få genomslag i den justerade skattekostnaden under det år redovisningen ändras, inte det räkenskapsår som ändringen avser. Huvudregeln gäller dock inte om de medräknade skatterna minskas (prop. 2023/24:32 s. 251).

För det fall ändringen av årets skattekostnad till en del består av sådan skatt hänförlig till räkenskapsår för vilket det inte gjorts någon beräkning av tilläggsskatt ska sådan skatt inte räknas med i den justerade skattekostnaden. Detta är en konsekvens av att skattekostnaden ska matchas med intäkter som tidigare har beaktats vid beräkning av eventuell tilläggsskatt (3 kap. 29 § TSL). Har det inte tidigare gjorts någon beräkning av tilläggsskatt för aktuell räkenskapsår finns ingen anledning att beakta förändringar i skattekostnaden för det räkenskapsåret. 4 kap. 20 och 21 §§ TSL tillämpas inte. Stöd för denna tolkning finns också i kommentaren till artikel 4.6 i modellreglerna (s. 111) som motsvarar aktuella lagrum i vilken det framgår "article 4.6 governs adjustments to amounts of Covered Taxes incurred with respect to a jurisdiction after the GloBE Information Return for the period has been filed."

9 Koncernens redovisningsprincip

9.1 Fråga

”Vad innebär det att koncernens redovisningsprincip ska tillämpas?

Anta endast en svensk koncern. Om koncernen har IFRS som princip; ska man för varje AB, utifrån ABs perspektiv, göra en bedömning av hur redovisningen hade varit enligt IFRS och tillämpa det i Pillar 2?

Eller; att de principer koncernen valt att tillämpa enligt IFRS också tillämpas för varje AB? Det sistnämnda betyder att det inte sker någon ny bedömning per AB, ur det ABs perspektiv, av tillämpningen av IFRS, utan det är både IFRS och koncernens valda principer enligt IFRS som tillämpas per AB för Pillar 2.

Anta några exempel för att illustrera frågorna:

1. I Koncernens tillämpning av IFRS utgör all uthyrning/leasing operationell uthyrning/leasing.
 - a) Kan denna koncernprincip appliceras per AB, dvs att all uthyrning är operationell uthyrning/leasing?
 - b) Eller, ska en ny bedömning ske för varje AB om uthyrningen i perspektiv av respektive AB utgör en operationell uthyrning/lease eller en finansiell uthyrning/lease?
2. I koncernen utgör alla fastigheter rörelsefastigheter enligt IFRS.
 - a) Gäller denna koncernprincip även varje AB, dvs att alla fastigheter utgör en rörelsefastighet i respektive AB?
 - b) Eller, ska en ny bedömning ske för varje AB om deras ägda fastigheter i perspektiv av respektive AB utgör rörelsefastigheter eller förvaltningsfastigheter?
 - i. Om ja på den sista frågan; ska då varje AB som har klassificerat sina fastigheter som förvaltningsfastigheter välja mellan att redovisa fastigheterna till anskaffningsvärde eller verkligt värde enligt IAS 40 para 30?
3. Koncernen har som princip att redovisa ett 50/50 ägt bolag (ett JV) enligt kapitalandelsmetoden.
 - a) Gäller denna koncernprincip även för det/de AB som äger andel i JV, dvs. redovisning enligt kapitalandelsmetoden?
 - b) Eller, ska dessa AB göra en ny bedömning enligt IFRS ett val ska ske mellan att redovisa till anskaffningsvärde, enligt kapitalandelsmetoden eller till verkligt värde?”

9.2 Skatteverkets synpunkter 231211

Eftersom lagstiftningen inte är färdigbehandlad i Sveriges riksdag och således inte heller har trätt ikraft får nedanstående synpunkter ses som Skatteverkets preliminära bedömning. Vi är dock tacksamma för frågeställningen och kommer att använda den till rättslig analys och bevakning när väl lagstiftningen har trätt i kraft.

9.2.1 Koncernredovisningsprincipernas företrädare

Frågan är ställd utifrån att IFRS tillämpas i koncernredovisningen.

Av 2 kap. 18 § lag om tilläggsskatt (TSL) första stycket framgår att med redovisat resultat avses koncernenhetens redovisade resultat justerat i enlighet med de redovisningsprinciper som moderföretaget tillämpar eller ska tillämpa vid upprättande av sin koncernredovisning, dock utan eliminering av koncerninterna transaktioner.

Av förarbetena framgår att det inte är den legala enhetens redovisning, varken för en koncernenhet eller för ett moderföretag, som avses. I stället ska den legala enhetens redovisning justeras i enlighet med de redovisningsprinciper som moderföretaget använder vid upprättande av koncernredovisningen (prop. 2023/24:32 s. 528).

I förarbetena klargörs även att tilläggsskatten ska beräknas utifrån de principer som moderföretaget tillämpar i sin koncernredovisning. Av det följer att det är de faktiskt använda principerna som ska få genomslag och om redovisningsreglerna tillåter olika val så ska det val som företaget rent faktiskt har gjort i koncernredovisningen användas. Någon uttrycklig lagregel om detta har inte ansetts nödvändig (prop. 2023/24:32 s. 210).

Mot bakgrund av ovanstående ska justering göras av redovisningen för varje koncernenhet, i frågeställarens fall svenskt aktiebolag, så att de värderings-, klassificerings- och periodiseringsprinciper som anges i IFRS tillämpas i enlighet med de eventuella val som moderföretaget tillämpat i koncernredovisningen. En förutsättning är att god redovisningssed följts.

9.2.2 Leasingavtal

Vår uppfattning gällande leasingavtal är att regler som medger undantag från koncernredovisningsregler i juridisk person inte ska tillämpas vid beräkning av det justerade resultatet.

Leasingavtal regleras i IFRS 16. IFRS 16 ställer krav på att en leasetagare med vissa undantag ska redovisa tillgångar och skulder för de rättigheter och förpliktelser som ett leasingavtal innebär.

Genom undantag från IFRS 16 (RFR 2 IFRS 16 p. 1) behöver reglerna i IFRS 16 dock inte tillämpas i juridisk person. Detta kan få effekten att ett leasingavtal som enligt IFRS 16 ska hanteras som finansiellt i koncernredovisningen hanteras som operationellt i juridisk person. I sådana fall är skatteverkets uppfattning att bestämmelsen att koncernredovisningsprinciperna ska tillämpas för varje legal enhet innebär att IFRS 16 ska tillämpas på den legala enheten.

Konsekvens för leasegivare i finansiellt leasingavtal

Att IFRS 16 ska tillämpas på den legala enheten trots att avtalet hanterats som operationellt i juridisk person, innebär för leasegivaren i ett finansiellt leasingavtal, att den legala enheten ska redovisa en leasingfordran i stället för den leasade tillgången eftersom denna är att betrakta som såld (IFRS 16). Hanteringen ger också effekt på uppskjuten skatt.

I inkomstskattelagen (IL) regleras att rätten till värdeminskingsavdrag tillkommer den som är ägare till inventarierna vilket normalt är leasegivaren. Normalt har därmed leasegivaren fått värdeminskingsavdrag i enlighet med 18 kap. IL och s.k. överavskrivningar (avskrivningar över plan). Överavskrivningarna hanteras som obeskattade reserver i balansräkningen och som bokslutsdispositioner i resultaträkningen. Eftersom IFRS inte erkänner obeskattade reserver och bokslutsdispositioner så sker en uppdelning av obeskattade reserver på en del (20,6 %) uppskjuten skatt och resterande (79,4 %) på eget kapital. Bokslutsdispositioner fördelas på motsvarande vis på en del uppskjuten skattekostnad/-intäkt och resten på resultatet.

Den uppskjutna skatteskulden som följer av uppdelningen enligt ovan blir enligt vår uppfattning också föremål för femårskravet på uppskjutna skatteskulder. Undantaget i 3 kap. 36 § punkt 1 TSL omfattar enligt vår uppfattning enbart leasetagaren och inte leasegivaren.

Konsekvens för leasetagare i ett finansiellt leasingavtal

På motsvarande sätt som för leasegivaren i ett finansiellt leasingavtal så innebär tillämpningen av IFRS 16 på juridisk person som hanterat avtalet som operationellt att justering ske också för leasetagaren.

Leasetagaren ska normalt redovisa en nyttjanderätt som tillgång och en leasingkulld. Uppskjuten skatt hänförlig till detta ska redovisas. I maj 2021 publicerade IASB en ändring av IAS 12, "Deferred Tax related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction" som tydliggör att undantaget från att redovisa uppskjuten skatt inte är tillämpligt på transaktioner som vid första redovisningstillfället ger upphov till lika stor uppskjuten skattefordran som uppskjuten skatteskuld.

När leasingavtalet inleds kommer uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar initialt att ta ut varandra. Efterhand som avskrivning på nyttjanderätten och avbetalning på leasingkulden sker så kommer nettot av uppskjutna skatteskulder och -fordringar att förändras. Eftersom avskrivningarna på en nyttjanderätt normalt sker i snabbare takt än avbetalningen på en leasingkulld så kommer den skattepliktiga temporära skillnaden på nyttjanderätten att bli större än den avdragsgilla temporära skillnaden på leasingkulden vilket innebär netto uppskjuten skatteskuld.

Uppskjuten skatteskuld hänförlig till finansiell leasing omfattas enligt vår uppfattning av undantaget från femårskravet i 3 kap. 36 § p. 1 TSL för leasetagaren.

9.2.3 Fastigheter

Vår uppfattning är att koncernredovisningsprinciperna ska tillämpas för varje koncernenhet.

I rådet för finansiell rapportering (RFR) 2 anges att reglerna om verkligt värde för förvaltningsfastigheter i IAS 40 p. 33-55 inte ska tillämpas i juridisk person. I enlighet med 2 kap. 18 § TSL ska dock IAS 40 i princip tillämpas för varje koncernenhet vid tillämpning av

TSL. Vad gäller värdering till verkligt värde så finns emellertid möjlighet enligt 4 kap. 6 § TSL att inte tillämpa värdering till verkligt värde på tillgångar och skulder.

Med samma resonemang som för fråga 1 så får en ändring av värderingen effekt på flera sätt, bl.a. genom ökning/minskning av temporära skillnader och uppskjuten skatt hänförlig till dessa.

9.2.4 Kapitalandelsmetoden

De redovisningsprinciper som moderföretaget tillämpar vid upprättande av koncernredovisning ska tillämpas för varje koncernenhet.

Det innebär också att en ny bedömning utifrån möjliga alternativ enligt IFRS inte ska göras för varje koncernenhet utan de val som görs i koncernredovisningen blir bindande för varje koncernenhet i enlighet med prop. 2023/24:32 s. 528.

Redovisning av andelar i joint ventures enligt kapitalandelsmetoden regleras i IAS 28.

Genom undantag i RFR 2 ska IAS 28 inte tillämpas i juridisk person, såvida inte företaget frivilligt har valt att redovisa andelar i intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden.

Genom 3 kap. 10 § punkt 2 TSL ska emellertid vinster och förluster avseende ägarintressen som redovisas enligt kapitalandelsmetoden inte tas med i det justerade resultatet.

Redovisning av joint ventures enligt kapitalandelsmetoden omfattas principiellt av huvudregeln, att koncernredovisningsprinciperna ska tillämpas men genom 3 kap. 10 § TSL ska resultateffekter som beror på redovisning enligt kapitalandelsmetoden inte tas med i det justerade resultatet (jfr OECD:s kommentaren till 3.2.1. (c) punkt 50-51 sidan 53).

10 Rapportering för nationella koncerner

10.1 Fråga

Vilka rapporteringskrav gäller för nationella koncerner under den inledande 5-årsperioden?

10.2 Sammanfattande svar

Nationella koncerner som omfattas av undantaget i 6 kap. 16 § 4-5 st i lagen om tilläggsskatt (TSL) ska lämna tilläggsskatterapport men inte tilläggsskattedeklaration. Av 33 d kap. 12 § skatteförfarandelagen (SFL) följer att Regeringen eller annan myndighet bemyndigas att meddela föreskrifter om undantag från uppgiftslämnandet i tilläggsskatterapporten. Av förarbetena anser Skatteverket att det framgår att avsikten med bemyndigandet är att uppgifterna ska begränsas till de uppgifter som behövs för att bedöma om det föreligger en undantagen nationell koncern. Några sådana föreskrifter har ännu inte lämnats.

10.3 Föreslagna regler

Prop. 2023/24:32

6 kap. 16 § 4-5 st. TSL

För en koncern med samtliga koncernenheter i Sverige ska den tilläggsskatt som en svensk koncernenhet är skattskyldig för enligt 6 kap. 2, 4 eller 5 § sättas ned till noll under de första

fem åren som koncernen omfattas av denna lag. Femårsperioden börjar löpa tidigast det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

32 a kap. 2 § SFL

En koncernenhet ska lämna en tilläggsskattedeclaration, om koncernenheten är skattskyldig för

1. ett tilläggsskattebelopp enligt lagen (2023:000) om tilläggsskatt, eller
2. kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter enligt 6 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt.

33 d kap. 3 § 1 st. SFL

En koncernenhet som avses i 1 kap. 3 § lagen (2023:000) om tilläggsskatt ska lämna en tilläggsskatterapport till Skatteverket.

33 d kap. 12 § SFL

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om undantag från bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskatterapport.

10.4 Skatteverkets synpunkter 231211

Eftersom lagstiftningen inte är färdigbehandlad i Sveriges riksdag och således inte heller har trätt ikraft får nedanstående synpunkter ses som Skatteverkets preliminära bedömning. Vi är dock tacksamma för frågeställningen och kommer att använda den till rättslig analys och bevakning när väl lagstiftningen har trätt i kraft.

Koncerner som enbart består av koncernenheter i Sverige (härefter ”nationella koncerner”) behöver inte betala tilläggsskatt under de första fem åren som koncernen omfattas av lag om tilläggsskatt. Femårsperioden börjar löpa det räkenskapsår då koncernen först omfattas av lagen. Bestämmelsen i 6 kap. 16 § 4 st. TSL innebär att ev. tilläggsskatt sätts ner till noll kronor under den inledande femårsperioden.

Nationella koncernenheter ska i enlighet med förslaget till 32 a kap. 2 § SFL inte lämna någon tilläggsskattedeclaration under femårsperioden då det under denna period inte finns någon skattskyldighet för tilläggsskattebelopp.

Undantaget från att betala tilläggsskatt under de inledande fem åren påverkar däremot inte koncernenheternas skyldighet att lämna tilläggsskatterapport under den aktuella femårsperioden (6 kap. 16 § 4–5 st. TSL). Koncernenheterna ska därför, såsom de föreslagna reglerna ser ut, lämna tilläggsskatterapport trots att skatten sätts ned till noll. Undantagna enheter ska däremot inte lämna tilläggsskatterapport (se prop. 2023/24:32 s. 380).

Nationella koncerner omfattas i dagsläget alltså inte av något undantag från att lämna uppgifter i en tilläggsskatterapport. Genom förslaget till 33 d kap. 12 § SFL införs ett bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen utser att meddela föreskrifter om undantag från bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskatterapport. Vilka uppgifter som kan komma att undantas genom föreskrift kan komma att skilja sig åt mellan olika undantag och förenklingsregler varför förtydligande avseende uppgiftsskyldigheten lämpligen anges i förordning istället för direkt i skatteförfarandelagen (prop. 2023/24:32 s. 389-390).

I förarbetena uttrycks att en koncernenhet som använder sig av ett undantag eller förenklingsregel inte ska vara skyldig att lämna fler uppgifter än vad som krävs för att bedöma om kriterierna för undantaget är uppfyllda. Några föreskrifter om undantag från bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i tilläggsskatteraport har ännu inte meddelats men lagstiftarens avsikt är att endast de uppgifter som behövs för att bedöma om det föreligger en undantagen nationell koncern ska behöva lämnas.

11 En gång ute alltid ute-regeln

11.1 Fråga

”Innebär de föreslagna reglerna i 8 kap. 12 § lag om tilläggsskatt (TSL) att bolag som haft möjlighet att tillämpa men inte uppfyllt något av testerna i förenklingsregeln är förhindrade att tillämpa förenklingsregeln efterföljande år?”

11.2 Sammanfattande svar

Ja, bestämmelsen i 8 kap. 12 § TSL ger uttryck för principen *en gång ute alltid ute* som innebär att koncernenheter i en stat som ett år valt att inte tillämpa, eller som inte har uppfyllt kraven i, de tre testen i 8 kap. 3-5 §§ TSL är förhindrade att tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln efterföljande år.

11.3 Föreslagna regler

Prop. 2023/24:32

8 kap. 12 § TSL

Följande koncernenheter är undantagna från tillämpningen av 3–5 §§: [...]

4. koncernenheter i en stat för vilka 3–5 §§ inte tillämpats för ett tidigare räkenskapsår trots att enheterna uppfyllde villkoren i 3–5 §§, och

5. koncernenheter i en stat för vilka 3–5 §§ inte tillämpats för ett tidigare räkenskapsår för att enheterna inte uppfyllde villkoren i 3–5 §§.

11.4 Skatteverkets synpunkter 231212

Eftersom lagstiftningen inte är färdigbehandlad i Sveriges riksdag och således inte heller har trätt ikraft får nedanstående synpunkter ses som Skatteverkets preliminära bedömning. Vi är dock tacksamma för frågeställningen och kommer att använda den till rättslig analys och bevakning när väl lagstiftningen har trätt i kraft.

I 8 kap. 12 § TSL regleras vissa undantag från tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln. Av den fjärde punkten framgår att sådant undantag omfattar koncernenheter i en stat för vilka de minimis-testet, ETR-test och routine profit testet i 8 kap. 3-5 §§ TSL inte har tillämpats ett tidigare år trots att enheterna uppfyllde villkoren däri. Det följer av förarbetena att fjärde punkten omfattar den situationen att en koncern har möjlighet men väljer att inte tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln (se prop. 2023/24:32 s. 367). På motsvarande sätt följer det av den femte punkten att även sådana koncernenheter i en stat som inte har tillämpat de minimis-testet, ETR-testet eller routine profit testet ett tidigare år på grund av att de inte uppfyllt kraven däri undantas från tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln. Den fjärde och femte punkten ger uttryck för principen *en gång ute alltid ute* som innebär att koncernenheter i en stat

som ett år valt att inte tillämpa, eller som inte har uppfyllt kraven i, de tre testen i 8 kap. 3-5 §§ TSL är förhindrade att tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln efterföljande år.

12 Tvingande justeringar

12.1 Fråga

”Kommer det att vara obligatoriskt att göra justeringar vid beräkningen av det justerade resultatet som sänker det justerade resultatet (denna fråga avser inte de justeringar som följer av diverse ”val”)? Är det t.ex. obligatoriskt att göra justeringar för undantagna utdelningar eller internationell sjöfartsverksamhet? För vissa bolag kan det vara väldigt administrativt betungande att göra dessa justeringar och samtidigt saknas incitament att göra justeringarna om inkomsterna är normalbeskattade.”

12.2 Sammanfattande svar

Det saknas i dagsläget valfrihet gällande vilka justeringar som behöver göras vid beräkning av det justerade resultatet. Motsvarande gäller för internationell sjöverksamhet.

12.3 Föreslagna regler

Prop. 2023/24:32

3 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt (TSL)

En koncernenhets justerade resultat är det resultat som enheten har eller skulle ha redovisat enligt räkenskaper som upprättats med ledning av de redovisningsprinciper som tillämpas i dess moderföretags koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard – utan hänsyn till elimineringar för koncerninterna transaktioner, och – med justeringar enligt 8–22 §§.

I 4, 5 och 7 kap. finns ytterligare bestämmelser som kan påverka det justerade resultatet. I 7 kap. 50 § finns en bestämmelse om de värden som resultatberäkningen ska baseras på för förvärvade enheter.

3 kap. 9 § TSL

Utdelning eller annan värdeöverföring som har tagits emot eller anteciperats och som har sin grund i ägarintressen ska inte tas med i det justerade resultatet.

Detta gäller dock inte om

1. de andelar som ägarintresset avser är ett portföljinnehav, och
2. koncernenheten som tar emot utdelningen i ekonomisk mening har ägt andelarna mindre än ett år vid dagen för utdelningen eller värdeöverföringen.

En utdelning eller värdeöverföring är inte heller undantagen om den lämnas av en investeringsenhet och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 §.

5 kap. 15 § TSL

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet ska enhetens resultat från internationell sjöfartsverksamhet och från verksamhet som kompletterar internationell sjöfartsverksamhet inte tas med. Detta gäller endast om den strategiska eller kommersiella förvaltningen av alla berörda fartyg faktiskt bedrivs från den stat där koncernenheten hör hemma. Med en koncernenhets resultat från internationell sjöfartsverksamhet och

verksamhet som kompletterar internationell sjöfartsverksamhet avses enhetens intäkter enligt 18 och 19 §§ med avdrag för enhetens kostnader enligt 16 §.

Första stycket gäller dock inte till den del intäkterna för samtliga koncernenheter i staten från sådan kompletterande verksamhet som avses 45 i 19 § överstiger hälften av dessa enheters intäkter från internationell sjöfartsverksamhet enligt 18 §. I ett sådant fall ska det överskjutande beloppet tas med vid beräkningen av koncernenheternas justerade resultat.

12.4 Skatteverkets synpunkter 231212

Eftersom lagstiftningen inte är färdigbehandlad i Sveriges riksdag och således inte heller har trätt ikraft får nedanstående synpunkter ses som Skatteverkets preliminära bedömning. Vi är dock tacksamma för frågeställningen och kommer att använda den till rättslig analys och bevakning när väl lagstiftningen har trätt i kraft.

Skatteverket uppfattar att frågeställningen avser beräkningen av det justerade resultatet för koncernenheter som inte omfattas av den tillfälliga safe harbour-regeln i 8 kap. 2-6 §§ TSL. Av den föreslagna definitionen i 3 kap. 2 § TSL av en koncernenhets justerade resultat framgår att det är enhetens resultat efter de i 3 kap. 8-22 §§ TSL uppräknade justeringarna som avses. Skatteverket är av uppfattningen varken definitionen i sig eller ordalydelsen i 8-22 §§ i nuläget ger stöd för att någon valfrihet i vilka justeringar som behöver göras föreligger. När det gäller justering för mottagna utdelningar uttrycks det i 3 kap. 9 § TSL att sådan post, givet att vissa förutsättningar är uppfyllda, inte ska tas med. På motsvarande sätt framgår det av 5 kap. 15-19 §§ TSL att resultatet ska justeras så att inte resultat från internationell sjöfartsverksamhet och verksamhet som kompletterar internationell sjöfartsverksamhet ska tas med. Även här ger ordalydelsen för handen att valfrihet saknas.

13 Skattetillägg

13.1 Fråga

”Omfattas skattetillägg av reglerna om mutor och böter i 3 kap. 16 § lag om tilläggsskatt (TSL)? ”

13.2 Föreslagna regler

Prop. 2023/24:32

3 kap. 14 § TSL

Följande kostnader ska inte räknas med i resultatet:

1. kostnader som enligt reglerna i den stat där koncernenheten eller moderföretaget hör hemma är olagliga, såsom mutor och olagliga provisioner, och
2. böter och sanktionsavgifter, om ett bötes- eller sanktionsbelopp som belastat resultatet för räkenskapsåret uppgår till eller överstiger 50 000 euro eller vad som motsvarar 50 000 euro i koncernenhetens funktionella valuta.

13.3 Skatteverkets synpunkter 231212

Eftersom lagstiftningen inte är färdigbehandlad i Sveriges riksdag och således inte heller har trätt ikraft får nedanstående synpunkter ses som Skatteverkets preliminära bedömning. Vi är

dock tacksamma för frågeställningen och kommer att använda den till rättslig analys och bevakning när väl lagstiftningen har trätt i kraft.

Skattetillägg är en sådan sanktionsavgift med straffrättslig karaktär som omfattas av 3 kap. 14 § p. 2 TSL. Därmed är vår bedömning att skattetillägg omfattas av reglerna om mutor och böter i 3 kap. 16 § TSL.

14 Recapture-regeln och undantag

14.1 Fråga

”När det kommer till uppskjutna skatteskulder finns ett undantag från tidsgränsen för uppskjutna skatteskulder för t.ex. materiella tillgångar (3 kap. 36 § lag om tilläggsskatt, TSL). Något motsvarande undantag saknas för immateriella tillgångar.

1. Anser Skatteverket att överavskrivningar på immateriella tillgångar (som i koncernredovisningen i stället speglas som en uppskjuten skatteskuld) i vissa fall skulle kunna omfattas av undantaget som hänvisar till ”forskning och utveckling”, t.ex. vad gäller IT-system eller liknande?
2. Hur anser Skatteverket att man i praktiken ska tillämpa dessa regler i de fall ett bolag tillämpar räkenskapsenliga avskrivningar, har bokfört överavskrivningar (som i koncernredovisningen i stället speglas som en uppskjuten skatteskuld) och den uppskjutna skatteskulden avser både materiella och immateriella tillgångar? Bör bolaget försöka bryta ut hur stor del av den uppskjutna skatteskulden som avser vilka tillgångsslag och hur kan detta till exempel göras för bolag som tillämpar 30-regeln?
3. Anser Skatteverket att tillgången som den uppskjutna skatteskulden avser behöver vara bokförd som en materiell tillgång i koncernredovisningen eller räcker det med att tillgången är bokad som materiell tillgång i den lokala redovisningen (i vissa fall kan nämligen tillgången komma att klassificeras till något annat än en materiell tillgång i koncernredovisningen, t.ex. som en fordran)?”

14.2 Skatteverkets synpunkter 231212

Eftersom lagstiftningen inte är färdigbehandlad i Sveriges riksdag och således inte heller har trätt ikraft får nedanstående synpunkter ses som Skatteverkets preliminära bedömning. Vi är dock tacksamma för frågeställningen och kommer att använda den till rättslig analys och bevakning när väl lagstiftningen har trätt i kraft.

14.2.1 Fråga 1

Vår bedömning är att uppskjutna skatteskulder som är hänförliga till temporära skillnader på egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar omfattas av undantaget till femårskravet i 3 kap. 36 § p. 3.

Bedömning

Immateriella anläggningstillgångar regleras i IAS 38 (samt RFR 2 för juridisk person) och 18 kap. i K3.

Redovisning av internt upparbetade immateriella tillgångar delas in i en forskningsfas och en utvecklingsfas. IAS 38 förordar att utgifter för forskning ska kostnadsföras direkt medan utgifter för utveckling ska tas upp som en tillgång. Däremot föreligger vissa krav på när ett företag får ta upp kostnader för utveckling som en tillgång. Under vissa omständigheter måste företag enligt IAS 38 punkt 57 aktivera utgifterna som uppstått och ta upp dem i balansräkningen. (IAS 38 p. 54 och 57).

Utgifter för utvecklingsarbeten enligt IAS 38 punkt 57 som aktiveras till tillgångar får enligt RFR 2 kostnadsföras för juridiska personer (RFR 2 p. 4).

Till skillnad från företag som tillämpar IFRS kan i stället företag som redovisar enligt K3 välja att kostnadsföra båda delarna inom forskning och utveckling (FoU). Företag ska dock tillämpa vald modell konsekvent på samtliga internt upparbetade immateriella tillgångar (BFNAR 2012:1 p. 18.7).

Företag som tillämpar US GAAP ska normalt inte aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar men undantag finns för bl.a. viss typ av rättigheter.

De skillnader som finns mellan regelverken samt skillnader i regler för koncernredovisning och redovisning i juridisk person kan leda till skattepliktiga temporära skillnader och uppskjutna skatteskulder.

Exempel

Ett företag som tillämpar IFRS i koncernredovisningen utvecklar mjukvara och har haft utvecklingsutgifter för detta under året. Samtliga kriterier i IAS 38 punkt 37 är uppfyllda, exempelvis är det tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas. IAS 38 punkt 37 kräver att utvecklingsutgifterna aktiveras.

I juridisk person tillämpar moderföretaget undantagsregeln i RFR 2 p. 4 och kostnadsför därför utvecklingsutgifterna (som aktiverats som tillgång i koncernredovisningen). Detta innebär att en skattepliktig temporär skillnad och en uppskjuten skatteskuld uppkommer. Vår uppfattning är att denna uppskjutna skatteskuld omfattas av undantaget till femårskravet i 3 kap. 36 § p. 3 TSL .

I 3 kap. 36 § p 3 TSL anges kostnader för forskning och utveckling som undantag från femårskravet i 3 kap. 35 § TSL. Motsvarande regel finns i modellreglernas artikel 4.4.5 c).

I kommentaren till artikel 4.4.5 c anges: “Research and development expenses are included in paragraph (c) of Article 4.4.5, given that tax rules in Inclusive Framework jurisdictions generally permit the deduction of research and development costs, whereas some of such costs may be capitalised for financial accounting purposes. Adhering to the financial accounts with respect to the capitalisation of research and development costs could lead to unintended outcomes, including increased pressure on the application of accounting standards and differences in treatment depending upon the accounting standard utilised. Accordingly, given the commonality of deductions in Inclusive Framework jurisdictions and the materiality of research and development expenses to MNE Groups, research and development expenses are included as a Recapture Exception Accrual.

14.2.2 Fråga 2

Vår uppfattning är att företagen behöver bryta ut uppskjutna skatteskulder som träffas av femårskravet från dem som omfattas av undantagen i 3 kap. 36 § i lagförslaget.

Vi på Skatteverket har stor förståelse för att detta medför stora svårigheter för företagen. Överavskrivningen sker på kollektiv nivå varför detta blir komplext. Vi kan inte uttala oss om hur detta i praktiken ska hanteras.

14.2.3 Fråga 3

Vår uppfattning är att koncernredovisningsprinciperna är styrande.

Bedömning

Av 3 kap. 18 § TSL första stycket framgår att med redovisat resultat avses koncernenhetens redovisade resultat justerat i enlighet med de redovisningsprinciper som moderföretaget tillämpar eller ska tillämpa vid upprättande av sin koncernredovisning, dock utan eliminering av koncerninterna transaktioner.

Av författningskommentaren till 18 § framgår att det inte är den legala enhetens redovisning, varken för en koncernenhet eller för ett moderföretag, som avses. I stället ska den legala enhetens redovisning justeras i enlighet med de redovisningsprinciper som moderföretaget använder vid upprättande av koncernredovisningen (Prop. 2023/24:32 s. 528).

I förarbetena klagörs att tilläggsskatten ska beräknas utifrån de principer som moderföretaget tillämpar i sin koncernredovisning. Av det följer att det är de faktiskt använda principerna som ska få genomslag och om redovisningsreglerna tillåter olika val så ska det val som företaget rent faktiskt har gjort i koncernredovisningen användas. Någon uttrycklig lagregel om detta är inte nödvändig (prop. 2023/24:32 s. 210).

Vi uppfattar mot bakgrund av ovanstående att när koncernredovisningsreglerna för en klassificeringsfråga avviker från redovisningsreglerna för juridisk person så ska koncernredovisningsprinciperna tillämpas. Om det får följderna att en materiell tillgång inte ska redovisas enligt koncernredovisningsreglerna så är vår uppfattning att den inte heller ska ingå i den ”fiktiva” redovisning som ligger till grund för beräkning av det justerade resultatet.

15 Delägarbeskattade enheter, beräkning

15.1 Fråga

”Hur anser Skatteverket att beräkningen av det justerade resultatet och den justerade skattekostnaden ska göras för delägarbeskattade enheter? Ska den delägarbeskattade enheten göra en separat beräkning som sedermera allokeras till t.ex. delägaren eller görs beräkningen direkt i delägarrens beräkning?”

15.2 Sammanfattande svar

Beräkningen ska ske i två steg. Först ska man göra en beräkning av det redovisade resultatet i den delägarbeskattade enheten. Det redovisade resultatet ska sedan fördelas till delägaren

och beaktas vid beräkningen av det justerade resultatet hos delägaren. Detsamma gäller skattekostnaden om den har redovisats i den delägarbeskattade enheten.

15.3 Föreslagna regler

Prop. 2023/24:32

3 kap. 2 § TSL

En koncernenhets justerade resultat är det resultat som enheten har eller skulle ha redovisat enligt räkenskaper som upprättats med ledning av de redovisningsprinciper som tillämpas i dess moderföretags koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard – utan hänsyn till eliminerings- och koncerninterna transaktioner, och – med justeringar enligt 8–22 §§.

I 4, 5 och 7 kap. finns ytterligare bestämmelser som kan påverka det justerade resultatet. I 7 kap. 50 § finns en bestämmelse om de värden som resultatberäkningen ska baseras på för förvärvade enheter.

7 kap. 8 § TSL

Det redovisade resultat som återstår efter minskning och fördelning enligt 6 eller 7 § ska fördelas till

1. koncernenhetens ägare i enlighet med deras ägarintressen om enheten är en skattetransparent enhet som inte är moderföretag,
2. koncernenheten själv om enheten är en skattetransparent enhet som är moderföretag, och
3. koncernenheten själv om enheten är en omvänd hybrid enhet

7 kap. 9 § TSL

Fördelningen enligt 7 och 8 §§ ska göras separat för varje enskilt ägarintresse i den delägarbeskattade enheten.

7 kap. 11 § TSL

Om redovisat resultat fördelas till en ägarenhet enligt 8 § 1 ska skattekostnad fördelas till ägarenheten på samma sätt, om skattekostnaden

1. avser medräknade skatter, och
2. har redovisats i den delägarbeskattade enhetens räkenskaper.

15.4 Skatteverkets synpunkter 231212

Eftersom lagstiftningen inte är färdigbehandlad i Sveriges riksdag och således inte heller har trätt ikraft får nedanstående synpunkter ses som Skatteverkets preliminära bedömning. Vi är dock tacksamma för frågeställningen och kommer att använda den till rättslig analys och bevakning när väl lagstiftningen har trätt i kraft.

Skatteverket uppfattar att frågan gäller huvudregeln vid beräkning av resultatet i en delägarbeskattad enhet och inte exempelvis situationen när den delägarbeskattade enheten utgör ett fast driftställe.

Av lagrummen återgivna ovan framgår att man först ska beräkna det redovisade resultatet i den delägarbeskattade enheten för att därefter beakta detta resultat vid delägarens beräkning av det justerade resultatet. Beräkningen ska följaktligen ske i två steg.

I det fall skattekostnaden redovisats i den delägarbeskattade enheten gäller ovanstående principer även skattekostnaden.

Beräkningarna ska göras för varje ägarintresse för sig.

Detta synsätt framgår också av sidan 313 i propositionen av vilken det framgår ” En grundläggande fråga är om genomflödesenheter ska vara objekt för att beräkna om inkomsterna är lågbeskattade eller om dessa ska fördelas till ägarna. Med redovisad vinst eller förlust avses samma sak som det redovisade resultatet, vilket definieras i 2 kap. 18 §. När det redovisade resultatet har fördelats till rätt enhet ska det justerade resultatet beräknas enligt de allmänna bestämmelserna i lagen.”

16 Temporära skillnader underskott mm

16.1 Fråga

”Vad gäller reglerna om uppskjutna skattefordringar finns viss tydlighet avseende underskott som uppskjuten skatt inte bokförts på, och det faktum att ett bolag som upparbetar sådana underskott ska beakta en ”hypotetisk” uppskjuten skatt enligt reglerna om tilläggsskatt det år som underskotten upparbetas.

Anser Skatteverket att detta gäller generellt för alla temporära skillnader, t.ex. kvarstående räntenetton enligt den svenska generella ränteavdragsbegränsningsregeln som få bolag bokför uppskjuten skatt på? D.v.s. ska en hypotetisk uppskjuten skattefordran beaktas även för sådana temporära skillnader? Ska någon justering i så fall göras till den justerade skattekostnaden det år då de kvarstående räntenettona förloras (t.ex. efter sex år)?”

16.2 Skatteverkets synpunkter 231212

Eftersom lagstiftningen inte är färdigbehandlad i Sveriges riksdag och således inte heller har trätt ikraft får nedanstående synpunkter ses som Skatteverkets preliminära bedömning. Vi är dock tacksamma för frågeställningen och kommer att använda den till rättslig analys och bevakning när väl lagstiftningen har trätt i kraft.

Vi kan inte utläsa ur lagförslaget att en sådan justering ska göras.

I lagförslagets 3 kap. 31 § lag om tilläggsskatt (TSL) anges att om en uppskjuten skattefordran avseende årets förlust inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordringen inte är uppfyllda, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet minska med ett belopp som motsvarar den minskning som skulle ha skett om den uppskjutna skattefordringen hade redovisats.

3 kap. 31 § TSL reglerar enbart den situationen då en uppskjuten skattefordran hänförlig till årets skattemässiga underskott inte har redovisats pga. av att tillgångsrekvisitet inte är uppfyllt och en uppskjuten skattefordran därför inte har tagits upp i redovisningen. Lagförslaget kräver då att ett belopp som motsvarar en uppskjuten skattefordran ändå ska minska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Vi kan inte se att det finns stöd för

motsvarande justering när det gäller andra oredovisade företeelser som ger upphov till uppskjutna skattefordringar.

Vi kan emellertid inte utesluta att justering kan behöva göras eftersom en uppskjuten skattefordran inte får redovisas till ett högre värde än vad som förväntas kunna återvinnas baserat på skattepliktiga resultat. För de fall då en uppskjuten skattefordran inte kan kvittas mot en uppskjuten skatteskuld så kräver redovisningsreglerna, såväl K3, IFRS och US GAAP att framtida skattepliktiga överskott är sannolika.

Såväl IAS 12 som K3 kap. 29 kräver att uppskjuten skatt netto redovisas i balansräkningen om de är hänförliga till samma skattemyndighet och det finns en legal kvittningsrätt. Om uppskjutna skatteskulder överstiger uppskjutna skattefordringar så behöver ingen justering av uppskjutna skattefordringar göras, oavsett sannolikheten för framtida skattepliktiga överskott, om kvittningsrätt föreligger.

Även om koncernenheten aldrig redovisat en förlust, vare sig innevarande år eller tidigare år, så krävs det att framtida skattepliktiga överskott är sannolika för att en uppskjuten skattefordran ska få redovisas (om den inte kan kvittas mot en uppskjuten skatteskuld).

I lagförslaget 3 kap. 34 § p. 5 TSL anges att effekter som uppstår när värdet på en uppskjuten skattefordran justeras, eller när principer för att ta upp en sådan fordran i räkenskaperna ändras, inte ska räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. I författningskommentarerna till 3 kap. 31 § TSL uttrycks det så här:

En näraliggande bestämmelse finns i 34 § 5. Den punkten blir tillämplig när en fordring rent faktiskt har tagits upp i redovisningen. Där framgår att effekter som uppstår när värdet på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i räkenskaperna ändras inte ska tas med i den uppskjutna skattejusteringsposten. En senare redovisning av en uppskjuten skattefordran ska alltså inte få genomslag vid beräkningen av skattekostnaden. I stället beaktas skattefordran till det fulla ”nominella beloppet” redan när förlusten uppstått även om de redovisningsmässiga kriterierna för att ta upp fordran då inte är uppfyllda. (Prop. 2023/24:32 s. 560.)

3 kap. 34 § TSL anger att effekter som uppstår när värdet på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i räkenskaperna ändras inte ska räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet men i författningskommentaren kommenteras enbart förlustsituationen specifikt.

Detta innebär att vi inte med säkerhet kan uttala oss om huruvida det är tänkt att en justering av värdet på en uppskjuten skattefordran alltid ska bortses från vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet eller om det enbart träffar förlustsituationen.