Skattefelet bland stora företag

En rapport från Skatteverkets analysenhet

23 november 2026

Rapportnummer: 2026:08

Skatteverket

Rapportnummer: 2026:08
Diarienummer: 8-331970-2026

Skatteverket
Postadress: 205 30 Malmö
Telefon: 0771-567 567
Epost: skatteverket@skatteverket.se
www.skatteverket.se

Nina Öhrn karlsson
E-post: nina.karlsson@skatteverket.se
Telefon: 010-573 27 62

Sofia Tano
E-post: sofia.tano@skatteverket.se
Telefon: 010-573 47 89

Förord

Skatteverket ska enligt regleringsbrevet var fjärde år bedöma skattefelets storlek och i vilken utsträckning skattefelet har förändrats. Skatteverket definierar skattefelet som skillnaden mellan den skatt som skulle ha blivit fastställd om alla redovisade sina verksamheter och transaktioner korrekt och den skatt som fastställs efter Skatteverkets kontroller. Arbetet genomförs genom separata bedömningar för olika skatteslag och för olika populationer. I denna rapport presenteras en bedömning av skattefelet för stora företag för inkomstskatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) samt för ett antal punktskatter på energi. Bedömningarna grundar sig på resultaten av breda revisioner av företag som ingår i koncerner med en lönesumma över 75 miljoner kronor på koncernnivå och har genomförts under perioden 2015–2023.

Rapporten har tagits fram vid Skatteverkets analysenhet av Nina Öhrn Karlsson och Sofia Tano under ledning av enhetschef Henrik Hammar och sektionschef Erik Jonasson. Ett stort tack riktas till Maude Hasbi, Patric Hägglund, Peter Karpestam, Damian Migueles Chazarreta och Johan Södersten för värdefulla kommentarer på tidigare rapportutkast, samt övriga medarbetare på Skatteverket som har bidragit till projektet.

Sundbyberg i november 2026

Josefine Hermansson

Sammanfattning

Stora företag står för en betydande del av skattebetalningarna och den ekonomiska aktiviteten i Sverige, och skattefel bland stora företag kan därför få stora konsekvenser för skattefelet på aggregerad nivå. De är därför en viktig grupp av företag att bedöma skattefelet för. Stora företag är dock inte en homogen grupp, utan består av företag och koncerner som sinsemellan ser mycket olika ut. Detta medför att skattefelsbedömningar för gruppen som helhet blir mer osäkra, och att de metoder som Skatteverket tidigare använt för att bedöma skattefelet för små och medelstora företag inte har kunnat användas för stora företag.

För att bedöma skattefelet bland stora företag har Skatteverket granskat ett urval av företag med en lönesumma över 75 miljoner kronor på koncernnivå under perioden 2015–2023. Underlaget används för att bedöma skattefelet för inkomstskatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) samt ett antal punktskatter. Skattefelsbedömningarna baseras på resultat av granskningar av 145 unika företag som ingår i 73 unika koncerner.

Tabellen nedan sammanfattar skattefelsbedömningarna avseende den population som bedömningarna grundar sig på, samt visar en uppskattning av skattefelets storlek sammantaget för samtliga stora privatägda företag (med en lönesumma över 75 miljoner kronor på koncernnivå).

Årligt kontrollerbart skattefel, 2021–2023

	Skattefel, mdkr		
Skatteslag	**Granskade företag**	**Uppskattning för samtliga stora företag**	**Skattefel, andel av fastställd skatt**
Arbetsgivaravgifter	0,04	0,17	0,07 %
SLP	0,02	0,06	0,27 %
Mervärdesskatt	0,30–1,08	1,90–4,98	0,05–0,26 %
Bolagsskatt	2,09	5,76	5,21 %
Punktskatter på energi	0,10	0,31	0,57 %
Totalt, samtliga bedömda skatteslag	**2,55–3,33**	**8,20–11,28**	**-**

Källa: Skatteverkets beräkningar.

Tabellen visar att skattefelet sammantaget för samtliga granskade skatteslag bedöms uppgå till mellan 2,5 och 3,3 miljarder kronor årligen för de koncerner som granskats. Skattefelet för samtliga stora företag bedöms uppgå till mellan 8,2 och 11,3 miljarder kronor årligen.

Tabellen visar också att skattefelet som rör bolagsskatt står för det största skattefelet i såväl absoluta som i relativa tal bland stora företag. En stor del av

detta skattefel har sin grund i felprissättning av transaktioner mellan koncernföretag i Sverige och i andra länder. Skattefelen som rör arbetsgivaravgifter har främst sin grund i felredovisade förmåner till anställda, och de bedöms vara små sedda som andel av fastställd skatt. Även skattefelen rörande mervärdesskatt, särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader (SLP) samt punktskatter på energi bedöms vara små sedda som andel av fastställd skatt.

Det har skett stora förändringar av internationell företagsbeskattning på senare år, och det är därför angeläget att fortsätta följa utvecklingen av bolagsskattefelet bland stora företag, för att se vilka effekter senare års regeländringar kommer att få på skatteintäkter och skattefel framöver.

Rekommendationer:

- **Se över Skatteverkets information och uppmärksamma uppgiftslämnare på vanliga fel vid uppgiftslämnandet**
  Skattefelen avseende arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt på pensionskostnader bedöms till stor del bero på oavsiktliga misstag vid rapporteringen. En stor del av skattefelet avseende arbetsgivaravgifter har sin grund i redovisningen av bilförmåner. Skattefelet avseende särskild löneskatt på pensionskostnader beror till stor del på fel vid summeringen av underlag, att något konto missats vid summeringen, eller på att underlaget och skattebeloppet förväxlats. Dessa typer av fel kan minska genom att uppgiftslämnaren uppmärksammas på vanliga fel vid uppgiftslämnandet.
- **Utred möjligheterna att begära in fler uppgifter avseende internationella transaktioner**
  Skattefelet avseende bolagsskatt uppgår till betydande belopp, och en stor del av skattefelet bedöms bero på felprissättning av internationella transaktioner. Dessa har sin grund i att Skatteverket och företaget har olika syn på hur prissättningen ska göras. Det är viktigt att Skatteverket har tillgång till ändamålsenliga verktyg för att åtgärda sådana fel. Skatteverket har i dag svårt att utreda sådana ärenden inom ramen för ordinarie omprövningsfrister. Ett krav på att till inkomstdeklarationen bifoga någon typ av underlag med uppgifter om genomförda gränsöverskridande koncerninterna transaktioner skulle innebära att Skatteverket får tillgång till relevant information i ett tidigare skede. Informationen skulle kunna ge bättre förutsättningar för att bedöma vilka företag och transaktioner som bör bli föremål för närmare kontroll och därmed bidra till mer träffsäkra urval. Det skulle samtidigt kunna minska behovet av att vidta kontrollåtgärder avseende företag och transaktioner där det saknas indikationer på felprissättningsproblematik. Informationen skulle också i viss utsträckning kunna ge Skatteverket bättre förutsättningar att disponera den tid som står till förfogande inom den ordinarie omprövningsfristen.

- **Fördjupa analyserna av skattefelet för punktskatter så att hela populationen av skattskyldiga täcks in**
  Underlaget som ligger till grund för bedömningarna i denna rapport bedöms vara tillräckligt för att ge en samlad bedömning av skattefelet för energiskatter. För elskatten är dock bedömningen mycket osäker eftersom den grundas på få genomförda revisioner och populationstäckningen är begränsad. Detta motiverar både en bredare analys där samtliga personer som är skattskyldiga för elskatt inkluderas, och fördjupade skattefelsbedömningar av enskilda energiskatter, och då särskilt bränsleskatten.
- **Förbättra möjligheterna till maskinell uppföljning**
  Skatteverket bör verka för att förbättra möjligheterna till maskinell uppföljning så att det enklare går att följa hela kontrollkedjan från urval till lagakraftvunnen dom. En förbättrad uppföljning där mer detaljerade uppgifter sparas i Skatteverkets system skulle dels förbättra möjligheterna att följa upp Skatteverkets verksamhet, dels möjliggöra att fler typer av kontroller skulle kunna användas för skattefelsbedömningar. Utredningar och utvärderingar av insatser skulle också kunna förbättras om Skatteverket hade tillgång till mer tillförlitliga uppgifter om företagens ägare och koncernstrukturer.
- **Gör nya skattefelsbedömningar framöver, och utvärdera effekterna av de förändrade skattereglerna för företagssektorn**
  De stora företagen har stor betydelse för de totala skattebetalningarna och den ekonomiska aktiviteten i Sverige. Detta gör dem till en viktig grupp att fortsätta följa över tid och göra nya skattefelsbedömningar för. Det är också angeläget att utvärdera vilka effekter senare års förändringar av företagsbeskattningen har fått för skatteintäkterna och skattefelet.

Summary

Large companies account for a significant share of total tax payments and economic activity in Sweden. Tax gaps for large companies can therefore have major consequences for the overall tax gap. This also makes them an important group of companies for which to assess the tax gap. However, large companies are not a homogeneous group; on the contrary the population consists of individual firms and corporate groups that differ greatly from one another. This makes tax gap assessments for this group as a whole more uncertain, and the methods previously used by the Swedish Tax Agency to assess the tax gap for small and medium sized enterprises have not been applicable to large companies.

To assess the tax gap for large companies, the Swedish Tax Agency have audited a sample of companies with a wage sum over SEK 75 million at the group level during the period 2015–2023. The audit data are used to assess the tax gap for corporate income tax, value added tax, social security contributions, special payroll tax on pension contribution costs (SLP), and a number of excise duties on energy. The tax gap assessments are based on the results of audits of 145 unique companies belonging to 73 unique corporate groups.

The table below summarizes the tax gap assessments for the audited population and provides an estimate of the total tax gap for all large privately owned companies with a group-level payroll exceeding SEK 75 million.

Årligt kontrollerbart skattefel, 2021–2023

	Tax gap, SEK billion		
Type of tax	**Audited companies**	**Estimate for all large companies**	**Tax gap as a share of assessed tax**
Social security contributions	0,04	0,17	0,07 %
Special payroll tax on pension contribution costs	0,02	0,06	0,27 %
Value added tax	0,30–1,08	1,90–4,98	0,05–0,26 %
Corporate income tax	2,09	5,76	5,21 %
Excise duties on energy	0,10	0,31	0,57 %
Total, all assessed taxes	**2,55–3,33**	**8,20–11,28**	**-**

Source: Swedish Tax Agency calculations.

The table shows that the combined tax gap for all audited taxes is estimated to be between SEK 2.5 billion and SEK 3.3 billion annually for the audited corporate groups. The tax gap for the entire population of large companies is estimated to be between SEK 8.2 billion and SEK 11.3 billion annually.

The table also shows that the corporate income tax gap represents the largest gap among the assessed taxes, both in absolute and in relative terms. A significant share of this tax gap stems from transfer mispricing of intra-company transactions between companies in Sweden and abroad. The tax gap relating to social security contributions mainly arises from non-cash benefits, and these errors represent only a small share of the assessed taxes. The assessed tax gaps relating to value added tax, special payroll tax on pension contribution costs (SLP), and excise duties on energy are also small in relative terms.

There have been substantial changes in the Swedish corporate income tax rules in recent years. This makes monitoring the development of the corporate income tax gap among large companies a priority going forward, in order to evaluate the effects on tax revenue and the tax gap stemming from these changes.

Recommendations:

- **Review the Swedish Tax Agency's information and raise information providers' awareness of common reporting errors**
  The tax gap relating to social security contributions and special payroll tax on pension contribution costs are largely due to unintentional reporting mistakes. A large share of the social security tax gap is attributed to non-cash benefits, mainly company car benefits. The tax gap for special payroll tax on pension contribution costs (SLP) is largely due to errors regarding omitted accounts, or confusion between the tax base and the tax amount. These types of errors can be reduced by drawing information providers' attention to common reporting mistakes.
- **Explore the possibility of requesting additional information on international transactions**
  The corporate income tax gap amounts to significant amounts, and errors relating to international transactions comprise a large share of the total amount. These types of tax gaps stem from different interpretations of the tax code by the Swedish Tax Agency and the audited firms. It is important that the Swedish Tax Agency have access to appropriate tools to address such errors. At present, the Agency has difficulty investigating such cases within the ordinary reassessment time limits. A requirement to attach income tax returns with some form of supporting documentation containing information on cross-border intra-group transactions would make it easier for the Swedish Tax Agency to identify companies and transactions that could involve valuation issues. Further it would also increase the accuracy of risk-based audits and improve the Tax Agency's ability to complete investigations and make decisions within the ordinary reassessment time limits.

- **Broaden the excise duty gap analysis to cover the entire population of taxpayers**
  The data underlying the assessments in this report are considered sufficient to provide an overall assessment of the tax gap for energy taxes. However, the assessment for the electricity tax is highly uncertain due to it relying on few audits and limited population coverage. This warrants both a broader analysis that includes the entire population of firms liable for electricity tax and more in-depth tax gap assessments of individual energy taxes, particularly the excise duty on fuel.
- **Improve the scope of internal monitoring systems**
  The Swedish Tax Agency should improve its internal monitoring systems to provide a better visibility of the entire audit process, from selection for audit to a final and binding judgment. Improved monitoring, with more detailed information stored in the Swedish Tax Agency's systems, would both improve the possibility to review individual operations and enable a wider selection of audits to be used for tax gap assessments. Audits and evaluations of the effectiveness of different initiatives would also benefit from improvements in the quality of information on company ownership and ownership structures.
- **Conduct new tax gap assessments in the future and evaluate the effects of recent changes in the corporate income tax code**
  Large companies account for a significant share of total tax payments and economic activity in Sweden. This makes them an important group to continue monitoring and assess tax gaps for in the future. It is also important to assess the impact of recent changes to corporate taxation on corporate income tax revenues and the corporate income tax gap.

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning

1 Inledning 9
1.1 Definition av skattefelet 9
1.2 Beskrivning av data och metod 10
1.3 Metod för respektive skatteslag 17

2 Skattefelsbedömningar 25
2.1 Sammanfattande bedömning 25
2.2 Arbetsgivaravgifter 26
2.3 Särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) 28
2.4 Mervärdesskatt 30
2.5 Bolagsskatt 32
2.6 Punktskatter på energi 37
2.7 Sammantagen bedömning av skattefelets orsaker 39

3 Fördjupning: Bolagsskattefelet och effekterna av internationell skatteplanering 41
3.1 Förändringar av bolagsskattereglerna under tiden revisionerna genomförts 42
3.2 Omfattningen av internationell skatteplanering i Sverige 44

4 Slutsatser och rekommendationer 49

5 Litteraturförteckning 54

A. Databearbetning 56

B. Koncernspecifika skattefrågor 58
B.1 Internprissättning 58
B.2 Kostnader i fel företag 59
B.3 Koncerninterna fordringar och skulder 59
B.4 Räntor på koncerninterna lån 60
B.5 Hybrida missmatchningar 61
B.6 Fast driftställe 62
B.7 CFC-regler (controlled foreign company) 63
B.8 Omstruktureringar 63
B.9 Underskott 64
B.10 Mervärdesskatt och blandad verksamhet 65
B.11 Incitamentsprogram 67

1 Inledning

I denna rapport presenteras skattefelsbedömningar för stora företag för arbetsgivaravgifter, bolagsskatt, mervärdesskatt, särskild löneskatt på pensioner samt för energiskatter. Stora företag står för en betydande del av de totala skattebetalningarna från företag och skattefel bland dessa företag kan därför ha betydelse för skattefelets storlek på aggregerad nivå. År 2023 stod företag med en lönesumma över 75 miljoner kronor på koncernnivå sammantaget för 60 procent av de totala bolagsskattebetalningarna, 37 procent av arbetsgivaravgifterna och 77 procent av den utgående mervärdesskatten. Det finns dock metodologiska problem vid skattefelsbedömningar för stora företag som gjort att Skatteverket tidigare inte kunnat presentera bedömningar av skattefelet för stora företag för samtliga av dessa skatteslag.

Bedömningen i denna rapport baseras på resultat av breda och integrerade revisioner av stora företag som i de flesta fall ingår i koncerner. Samtliga granskningar har genomförts under perioden 2015–2023. Populationen är avgränsad till att omfatta inhemska företag med en lönesumma över 75 miljoner kronor på koncernnivå. De flesta av de granskade företagen är dock betydligt större, och populationen omfattar några av de största företagen i Sverige under den aktuella perioden.

Skatteverket har tidigare gjort bedömningar av skattefel för arbetsgivaravgifter och bolagsskatt för stora företag, men resultaten i denna rapport baseras på ett betydligt större underlag än tidigare bedömningar, vilket ger resultaten en större tillförlitlighet. Underlaget inkluderar också fler skatteslag än tidigare, vilket möjliggör skattefelsbedömningar för nya skatteslag. Den större mängden data möjliggör också för första gången analyser av skattefel för finansiella företag, samt fördjupade analyser av vilka typer av fel som ligger bakom skattefelet inom olika skatteslag. Detta ger ett bättre underlag för bedömningar av vilka åtgärder som kan minska skattefelet.

Rapporten inleds med en genomgång av begreppet skattefel och en beskrivning av de revisioner och metoder som ligger till grund för de bedömningar av skattefelet för olika skatteslag, vilka presenteras i avsnitt 2. Avsnitt 3 innehåller en fördjupning av skattefelsbedömningen avseende bolagsskatten och effekterna av internationell skatteplanering på bolagsskattefelet. Avsnitt 4 presenterar slutsatser och rekommendationer.

1.1 Definition av skattefelet

Skatteverket har i uppdrag att bedöma skattefelet i Sverige. Begreppet *skattefel* kan definieras på olika sätt, och definitionerna som används av internationella organisationer och av skattemyndigheter i andra länder varierar. Skatteverket

definierar skattefelet som skillnaden mellan den skatt som skulle ha blivit fastställd om alla redovisade sina verksamheter och transaktioner korrekt och den skatt som fastställs efter Skatteverkets kontroller. Definitionen har sitt ursprung i Skatteverkets regleringsbrev, där följande slås fast: ”Skillnaden mellan de fastställda och de teoretiskt riktiga beloppen för skatter och avgifter (skattefelet) ska vara så liten som möjligt. Skatteverket ska bedöma skattefelets storlek och i vilken grad skattefelet har förändrats.” (Fi2019/04080/S3 (delvis)).

Att fel skatt fastställs kan ha många olika orsaker. I vissa fall känner skattebetalare inte till skattereglerna eller har missuppfattat hur de ska användas. I andra fall kan skattefelet ha sin grund i slarv eller rena misstag vid rapporteringen. I dessa fall är det inte ovanligt att den fastställda skatten blir för hög och att felen är till den skattskyldiges nackdel. I andra fall grundar sig skattefelet i stället i att Skatteverket och skattebetalaren har olika uppfattning om hur skattereglerna ska tillämpas, och i sådana fall kan tolkningen avgöras i domstol. I det fall domstolen anser att Skatteverket har gjort en korrekt bedömning av tillämpningen, så förelåg ett skattefel som rättas till.

En uppskattning av skattefelets storlek ger en uppfattning om var skattebetalare gör mest fel, och hur felen fördelar sig mellan olika typer av företag. I denna rapport presenteras bedömningar av det så kallade kontrollerbara skattefelet. Det innebär det skattefel som skulle upptäckas om samtliga skattebetalare i den undersökta populationen kontrollerades med de metoder som Skatteverket har till sitt förfogande. En skattefelsbedömning kan däremot inte användas för att bedöma hur stora skatteintäkterna skulle vara om det inte fanns något utrymme för fel i redovisningen. Det beror på att en del av de ekonomiska aktiviteter som blir för lågt beskattade på grund av felaktig eller utebliven redovisning inte skulle ha genomförts alls om skattebetalaren varit medveten om skattekonsekvenserna och/eller hade haft för avsikt att lämna korrekta uppgifter. Det är också möjligt att de transaktioner som ligger bakom skattefelet skulle ha genomförts på andra sätt om skattebetalaren på förhand hade varit medveten om konsekvenserna av det valda handlingsalternativet, och valt att genomföra transaktionen på ett annat sätt om denne varit medveten om beskattningskonsekvenserna.

1.2 Beskrivning av data och metod

Skattefelbedömningarna i denna rapport baseras på resultat från breda och integrerade revisioner av stora företag som i de flesta fall ingår i koncerner. Samtliga granskningar har genomförts under perioden 2015–2023. Med stora företag avses privatägda, inhemska företag som ingår i en koncern med en lönesumma över 75 miljoner kronor på koncernnivå. De flesta av de granskade

företagen är dock betydligt större, och populationen inkluderar några av de största företagen i Sverige under den aktuella perioden. En stor del av de företag som granskats är marknadsnoterade.

Företag som är helägda av det offentliga (stat, kommun och region) har helt exkluderats ur underlaget. Skattefelsbedömningarna avser därför endast privatägda företag. Det beror på att offentligt ägda företag verkar på andra typer av marknader än företag inom det privata näringslivet. Detta medför att riskerna för skattefel skiljer sig åt mellan dessa båda populationer. Däremot förekommer offentliga minoritetsägare bland aktieägarna i de företag som granskats, exempelvis svenska staten, andra stater eller AP-fonderna.

Granskningen av företag sker bland annat genom avstämningar mellan bokföring och inlämnade deklarationer, skattemässiga bedömningar samt kontroll av underlag och bokföring genom granskning av verifikat. Till skillnad mot andra revisioner görs granskningarna utan misstanke om fel och fusk. I stället följer revisorn ett granskningsprogram som talar om vad som ska granskas och hur djup granskning som ska göras inom olika områden. Programmet är framtaget för att täcka in större delen av företagens redovisning. I granskningarna kontrollerades samtliga skatteslag i ett urval av koncernföretagen i varje koncern, där urvalet styrdes mot enheter som representerar koncernens väsentliga delar ur ett skatteperspektiv.

Granskningarna har genomförts genom att 1–5 företag per koncern har granskats för 1–3 beskattningsår. Det har varit givet på förhand vilka koncerner som ska granskas, men alla granskningar har inte gjorts samtidigt. Granskningen har riktats in på löpande år och omfattar de flesta fall inte tidigare år än senast avslutade räkenskapsår. I vissa undantagsfall där granskningen har visat på förekomst av arrangemang som bedömts strida mot lagstiftningens syfte, eller då skattefel av väsentlig betydelse har identifierats, har dock ytterligare år bakåt i tiden granskats.

I ett fåtal fall har Skatteverkets granskningar resulterat i så stora ändringar i något företag avseende något skatteslag att detta företag får betydelse för skattefelsbedömningen för hela den granskade populationen. I det fall mycket stora misstänkta fel har hittats i ett företag i en koncern har Skatteverket också utökat granskningarna till att omfatta flera år eller flera företag. Detta får till följd att företag med mycket stora skattefel har granskats djupare och förekommer fler gånger i dataunderlaget än företag som inte gjort fel alls, eller som bara gjort mindre fel. För att motverka att företag med mycket stora skattefel ges en oproportionerligt stor påverkan på resultaten har hela koncernen exkluderats ur skattefelsbedömningen för det aktuella skatteslaget i de fall där ändringarna är av en sådan storlek att en enskild koncern påverkar

skattefelsbedömningen för hela populationen. Detta medför att vi i stället riskerar att underskatta skattefelet. Vi bedömer dock att risken för överskattning av skattefelet om sådana företag tas med är större.

Skatteverket har tidigare granskat små och medelstora företag (med en omsättning över 100 000 kronor och en lönesumma under 75 miljoner kronor) genom kontroller av slumpmässiga utvalda företag. Dessa granskningar har genomförts under perioden 2015–2019 samt år 2021. Fördelen med att använda slumpmässiga kontroller är att resultaten kan skalas upp till hela den population som urvalet är draget ifrån genom statistiska metoder. Detta medför att det går att uttala sig om skattefelets storlek för en större population av företag än de som granskats och att beräkna de statistiska osäkerheterna i skattningarna.

För stora företag har det inte bedömts vara möjligt att bedöma skattefelet utifrån resultat av slumpmässiga kontroller. Det beror på att gruppen stora företag består av relativt få stora koncerner, som sinsemellan kan se mycket olika ut. Företagen är verksamma inom olika branscher, är olika stora och har olika skatterisker. För vissa skattefel i denna grupp gäller också att de typiskt sett förekommer relativt sällan, samtidigt som de kan vara mycket stora då de inträffar. Det medför att ett slumpmässigt urval skulle behöva vara mycket stort för att resultaten ska bli tillförlitliga. Företagens storlek och redovisningens komplexitet medför samtidigt att utredningar av stora företag är avsevärt mer tidskrävande än utredningar av mindre företag. Tillsammans gör dessa faktorer att det inte bedömts vara möjligt att bedöma skattefelet för denna grupp av företag utifrån slumpmässiga kontroller, på samma sätt som Skatteverket tidigare gjort för små och medelstora företag.

Granskningarna har därför i stället genomförts genom att ett urval stora företag valts ut oberoende av risk (på koncernnivå). För de företag som ingår i urvalet har kontrollerna sedan riktats mot koncernföretag som bedömts representera koncernens väsentliga risker ur ett skatteperspektiv. Dessa företag har granskats genom breda kontroller av flera olika skatteslag. Därigenom säkerställs att kontrollerna blir så breda att resultaten ändå kan jämföras med de skattefelskontroller som genomförts för små och medelstora företag. Eftersom kontrollerna inte är slumpmässiga går det däremot inte att beräkna statistiska osäkerhetsintervall på samma sätt som Skatteverket gjort för små och medelstora företag.

1.2.1 Beskrivning av populationen

Eftersom populationen stora företag består av ett förhållandevis litet antal stora koncerner är det inte möjligt att beskriva de granskade företagen i någon större detalj utan att det blir möjligt att identifiera enskilda företag. Av denna anledning presenteras ingen deskriptiv statistik för populationen i rapporten, utan endast uppgifter om antal och totalsummor.

Tabell 1 visar en översikt över dataunderlaget. Totalt sett har 145 unika företag granskats, och dessa ingår i 73 unika koncerner. Vissa av företagen har endast granskats för ett år, medan granskningen i andra företag har avsett flera år. Totalt sett har 226 beslut fattats avseende företagen. I materialet finns därutöver ett mindre antal företag som tagits ut för revision av formella skäl men där själva granskningen därefter riktats mot ett annat företag i koncernen. Dessa företag ingår inte i sammanställningen. Det stora flertalet av företagen som granskats är aktiebolag, men det förekommer också ett fåtal ekonomiska föreningar i populationen.

Tabell 1. Översikt antal reviderade koncerner och företag, 2015–2023

	Antal koncerner	Antal unika företag	Antal beslut
Icke-finansiella koncerner	62	130	204
Finansiella koncerner	11	15	22
Totalt antal	**73**	**145**	**226**

Källa: Skatteverket

Bland de granskade koncernerna finns 11 koncerner som är finansiella företag, och dessa är främst verksamma inom bank- och försäkringsverksamhet. För vissa skatteslag särredovisas resultaten för dessa företag från övriga företag i rapporten. Det beror på att skattereglerna för finansiell verksamhet delvis skiljer sig från reglerna som gäller för icke-finansiella företag (företag som inte bedriver finansiell verksamhet). Bland annat beskattas delar av företagens verksamhet utifrån verkliga intäkter och kostnader, medan andra delar av verksamheten beskattas med avkastningsskatt utifrån värden i balansräkningen. Detta påverkar inkomstbeskattningen av företagen. Finansiella tjänster är också undantagna från mervärdesskatt, vilket påverkar företagens rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Det finns också ett fåtal finansiella företag som ingår i de icke-finansiella koncerner som granskats. Dessa är bland annat internbanker och holdingbolag som bedriver passiv förvaltning av andra företag i koncernen. Resultaten av granskningarna av dessa företag ingår i redovisningen av resultaten för de icke-finansiella företag som ingår i samma koncern.

Tabell 2 visar uppgifter för beskattningsåret 2023 avseende betalningar av olika skatter samt omsättning och inkomster för de företag som granskats. Tabellen

visar också motsvarande värden för de koncerner där de granskade företagen ingår, samt värdena för samtliga företag som ingick i stora företag (privatägda företag med en lönesumma över 75 miljoner kronor på koncernnivå) för samma år. Tabellen visar att 140 av de reviderade företagen redovisat skatter eller avgifter i Sverige under 2023, och dessa ingick i koncerner som sammantaget bestod av ungefär 2 600 företag.[1] Tabellen visar att de reviderade koncernerna står för en betydande del av skattebetalningar och ekonomisk aktivitet i gruppen stora företag. Koncernerna där de reviderade företagen ingick betalade sammantaget in 65 miljarder kronor i mervärdesskatt[2], 66 miljarder kronor i arbetsgivaravgifter och 45 miljarder kronor i bolagsskatt.

Tabell 2. Skattebetalningar bland reviderade företag 2023, mdkr

	Samtliga stora privatägda företag (omsättning>75 mnkr)	Ingår i reviderade koncerner	Ingår i reviderade företag
Antal företag	33 401	2 593	140
Mervärdesskatt (skatt att betala)	418	65	43
Arbetsgivaravgifter	256	66	49
Bolagsskatt	120	45	41
SLP	24	7	6
Energiskatter*	54	18	2
Resultat före finansnetto	8 281	2 582	2 045
Överskott av näringsverksamhet	1 087	437	342
Underskott av näringsverksamhet	648	265	240

Källa: Skatteverket

* Avser skatt på el, energi- och koldioxidskatt på bränsle samt skatt på svavel.

Tabell 3 visar hur stor del av skattebetalningar och ekonomisk aktivitet i gruppen stora företag (privatägda företag med en lönesumma över 75 miljoner kronor) som finns i just de koncerner som reviderats. Tabellen visar att gruppen som reviderats står för ungefär 40 procent av det sammanlagda överskottet av näringsverksamhet och bolagsskattebetalningar i gruppen stora företag, men endast för drygt 25 procent av arbetsgivaravgifterna och 16 procent av utgående mervärdesskatt. Mönstret förklaras av att gruppen av koncerner som reviderats innehåller flera stora multinationella koncerner med huvudkontor i Sverige och med global verksamhet och försäljning. Dessa företags andel av arbetsgi-

[1] Alla granskade företag har inte redovisat skatter och avgifter i Sverige för alla år under perioden. Det medför att antalet företag i populationen som finns med i Skatteverkets verksamhetssystem varierar mellan olika år.

[2] Mervärdesskatten redovisas som utgående mervärdesskatt att betala, dvs. summan av beloppen att betala men exklusive belopp att få tillbaka. Detta mått är valt för at undvika att mervärdesskatt att betala eller få tillbaka ska bli ett negativt värde för vissa delpopulationer som analyseras i rapporten. Skattefelsbedömningen är däremot gjord separat för ingående och utgående mervärdesskatt i företagen.

varavgifter och utgående mervärdesskatt är lägre än deras andel av bolagsskattebetalningar och överskott av näringsverksamhet eftersom de har en betydande del av sin försäljning och sina anställda utanför Sverige. Dessa är främst verksamma inom tillverkningsindustrin. Företag inom detaljhandel är däremot underrepresenterade bland de granskade företagen, vilket också bidrar till att förklara att andelen utgående mervärdesskatt som redovisas av de granskade företagen är lägre än deras andel av exempelvis överskott av näringsverksamhet.

Kolumn 3 i tabellen visar hur stor del av de granskade koncernernas värden som finns i just de företag som valts ut för granskning. Urvalet av granskade företag har styrts till koncernföretag med stor verksamhet och/eller stora skatterisker. Det innebär att koncernföretag med många anställda och en omfattande verksamhet i Sverige har haft en större sannolikhet att väljas ut. Även koncernföretag som betalar in bolagsskatten för koncernen har i stor utsträckning valts ut för granskning. Dessa är vanligtvis moderbolaget i hela koncernen, eller det svenska moderbolaget i det fall koncernen är utlandsägd.

Tabell 3. Andel av skattebetalningar bland stora företag som finns i de reviderade koncernerna 2023, mdkr

	Andel av stora företags värden som finns i reviderade koncerner	Andel av koncernens värden som finns i reviderade företag
Mervärdesskatt (skatt att betala)	16%	65%
Arbetsgivaravgifter	26%	75%
Bolagsskatt	38%	90%
SLP	29%	80%
Energiskatter*	32%	11%
Resultat före finansnetto	31%	79%
Överskott av näringsverksamhet	40%	78%
Underskott av näringsverksamhet	41%	91%

Källa: Skatteverket

* Avser skatt på el, energi- och koldioxidskatt på bränsle samt skatt på svavel.

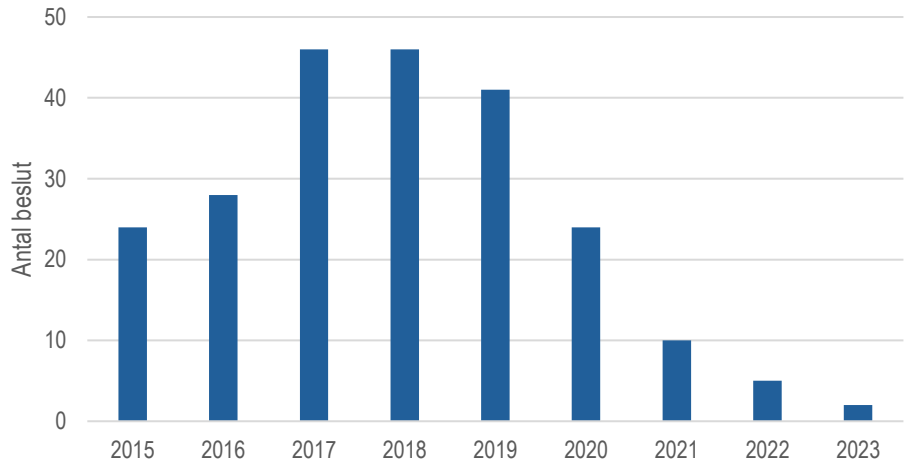
Tabellen visar att de företag som granskats står för en betydande del av skattebetalningarna inom sina koncerner. Under 2023 representerade de granskade företagen ungefär 75 procent av arbetsgivaravgifterna i samtliga företag som ingår i de koncerner där något företag har granskats under perioden, samt 65 procent av inbetalningarna av mervärdesskatt och 90 procent av bolagsskattebetalningarna. Andelen för energiskatter är dock relativt låg, endast 11 procent. Det tyder på att företagen inte valts ut på grund av att de är stora inbetalare av energiskatter utan att det snarare finns andra företag inom koncernen som också är stora skattebetalare för dessa skatter.

1.2.2 Utveckling över tid

De svenska bolagsskattereglerna har förändrats flera gånger under den period som revisionerna som ligger till grund för denna rapport har genomförts. Se avsnitt 3.1.1 för en beskrivning av dessa ändringar. Det innebär att de företag som reviderades i början av den granskade perioden verkade under delvis andra skatteregler än de företag som granskades i slutet av perioden. Regeländringarna gör att det inte är möjligt att jämföra skattefelets storlek eller orsaker till skattefel inom den granskade populationen över tid. Därutöver har den lagstadgade bolagsskattesatsen i Sverige sänkts i flera steg under perioden. Sänkningar av skattesatser påverkar skattefelet i absoluta tal, men inte i relativa.

Dataunderlaget innehåller också olika många observationer för olika år. Vissa företag förekommer i granskningen under flera år, medan andra bara finns med under ett enskilt år. Totalt sett finns 226 beslut om ändringar av beskattningen i dataunderlaget. Figur 1 visar antalet hur antalet beslut fördelar sig över tid.

Figur 1 Antal fattade beslut per år



Källa: Skatteverket.

De stora variationerna i antalet fattade beslut mellan olika år medför att det inte möjligt att jämföra de bedömda skattefelen i de granskade koncernerna i absoluta tal över tid. De relativa felen skulle teoretiskt sett kunna jämföras eftersom de inte påverkas av att de absoluta beloppen varierar. En jämförelse av de relativa felen bedöms dock inte ge några meningsfulla resultat eftersom det förekommer stora skattefel för vissa skatteslag för enskilda koncerner under enskilda år. Sådana extremvärden får stor påverkan på bedömningen av skattefelet om bedömningen skulle avgränsas till kortare tidsperioder eller till enskilda år, men de får mindre betydelse om resultaten beräknas i form av genomsnitt över hela perioden. Stora variationer i antalet observationer mellan olika år medför också att osäkerheterna varierar betydligt.

Dessa faktorer medför att det inte bedöms vara möjligt att dela upp resultaten på enskilda år eller redovisa skattefelsbedömningar i form av tidsserier. I rapporten redovisas därför endast bedömningar av skattefelet sammantaget för hela den granskade perioden.[3]

1.2.3 Branscher

Skattereglerna skiljer sig i vissa avseenden åt mellan finansiella och icke-finansiella företag, och av denna anledning redovisas separata skattefelsbedömningar för dessa båda grupper för skattefelet avseende mervärdesskatt och bolagsskatt. Ungefär hälften av de icke-finansiella koncerner som granskats är verksamma inom tillverkningsindustrin. Bland övriga icke-finansiella företag är byggverksamhet och detaljhandel de största branscherna.

Eftersom populationen består av relativt få koncerner redovisas dock inga skattefelsbedömningar för enskilda branscher. Det beror dels på att underlaget är så pass litet att en redovisning på mindre delgrupper gör resultaten mycket osäkra, dels på att en redovisning på alltför små grupper medför en risk för att det kan bli möjligt att identifiera enskilda företag. Skatteverket har undersökt om resultaten skiljer sig åt mellan olika bredare branschaggregat, och dessa bedömningar visar inte på några systematiska branschskillnader, med undantag för skattefel som rör mervärdesskatten (se avsnitt 1.3.3).

1.3 Metod för respektive skatteslag

Urvalet av granskade koncerner har gjorts oberoende av risk. Granskningarna av respektive koncern har däremot styrts mot koncernföretag som bedömts representera koncernens väsentliga risker ur ett skadeperspektiv. Då urvalet av företag inte är helt slumpmässigt är det inte rimligt att anta att skattefelet i de granskade företagen är representativt för samtliga koncernföretag, i vart fall inte för samtliga skatteslag. I detta avsnitt beskrivs hur skattefelsbedömningen har gjorts för respektive skatteslag och hur eventuella skevheter i urvalet har hanterats.

[3] Skattefelsbedömningarna har genomgående gjorts genom att ändringarna för samtliga koncerner har dividerats med det samlade underlaget för respektive skatteslag bland de koncerner som reviderats under ett visst år. Ändringarna uttrycks i respektive års prisnivå. Detta medför att ändringar av prisnivån potentiellt sett skulle kunna få betydelse för resultaten, eftersom ändringar i början av perioden ges mindre vikt än ändringar i slutet av perioden när prisnivån stiger. För att undersöka om detta har betydelse har vi testat att justera samtliga värden till 2023 års priser. För skatter som påverkas av förändringar av varupriser (mervärdesskatt och punktskatter) har prisjusteringen gjorts med KPI. För skatter på arbete (arbetsgivaravgifter och SLP) har justeringen gjorts med inkomstindex. För skatt på företagsvinster (bolagsskatt) har justeringen gjorts med förändringen av BNP. Dessa beräkningar ger inte något annat resultat än beräkningar gjorda utifrån löpande priser, och vi har därför inte justerat för förändringar av prisnivån i beräkningarna.

Metoderna som använts för att bedöma skattefelet för arbetsgivaravgifter, SLP och punktskatter är snarlika, men skiljer sig åt i vissa avseenden som beskrivs under respektive rubrik.

1.3.1 Arbetsgivaravgifter

Skattefelsbedömningen för arbetsgivaravgifter utgår ifrån antagandet att interna rutiner för hantering av löner och förmåner i de företag som granskats är representativ för samtliga inhemska företag som ingår i samma koncern. Detta innebär att eventuella skattefel avseende arbetsgivaravgifter bör ha liknande orsaker i de olika företag som ingår i koncernen. Skattefelsbedömningen för arbetsgivaravgifter görs därför genom att resultaten från de granskade företagen extrapoleras till övriga företag som är registrerade som arbetsgivare i samma koncern.

Skattefelet för arbetsgivaravgifter beräknas som den sammanlagda ändringen av underlaget för arbetsgivaravgifter i samtliga granskade företag i koncernen under det aktuella året, dividerat med det sammanlagda underlaget för arbetsgivaravgifter för de granskade företagen. Detta ger ett skattefel uttryckt som en procentsats. Denna skalas upp till koncernnivå genom att samtliga företag som är registrerade som arbetsgivare i koncernen antas ha gjort lika mycket fel i förhållande till underlaget för arbetsgivaravgifter som de företag i koncernen som granskats. Givet att interna rutiner för att hantera löner och förmåner till anställda är liknande i alla svenska koncernföretag i den granskade koncernen under den granskade perioden bedöms metoden ge en rättvisande bild av skattefelet per koncern.

Urvalet av granskade företag har styrts till koncernföretag med stor verksamhet eller stora skatterisker. Det innebär att koncernföretag med många anställda har haft en större sannolikhet att väljas ut för granskning. De företag som granskats täcker också in ungefär 75 procent av det sammanlagda underlaget för arbetsgivaravgifter i samtliga företag som ingår i de koncerner där något företag har granskats (se Tabell 3). De granskade företagen täcker därmed in en relativt stor del av det totala avgiftsunderlaget i de granskade koncernerna.

Bland stora företag förekommer att anställda tar del av incitamentsprogram, och fel som rör sådana program kan påverka skattefelet för arbetsgivaravgifter. Det förekommer ett fåtal ändringar som rör incitamentsprogram i granskningarna. Skatteverket får dock inte alltid kännedom om att företag har incitamentsprogram, och programmen har endast skattekonsekvenser under vissa år. Det kan därför finnas skattefel som rör incitamentsprogram som inte kunnat upptäckas i granskningarna eftersom programmen inte påverkat beskattningen under de år som granskats. Ändringarna som rör incitamentsprogram är dock

så få till antalet och så små sedda till beloppen att de inte har någon betydelse för resultaten.

1.3.2 Särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP)

Skattefelet för särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) beräknas på samma sätt som för arbetsgivaravgifter (se avsnitt 1.3.1). Det innebär att skattefelet beräknas som den sammanlagda ändringen av underlaget för särskild löneskatt i samtliga granskade företag i koncernen under det aktuella året, dividerat med det sammanlagda underlaget för SLP för de granskade företagen. Detta ger ett skattefel uttryckt som en procentsats. Procentsatsen skalas upp till koncernnivå genom att samtliga företag som redovisat underlag för SLP i koncernen antas ha gjort lika mycket fel i förhållande till underlaget som de granskade företagen i koncernen. De granskade företagen står för ungefär 80 procent av den totala SLP som betalas av de granskade koncernerna. Det förekommer ett antal extremvärden i materialet som har hanterats på särskilt sätt, se avsnitt 2.3.

1.3.3 Mervärdesskatt

I beräkningarna har fel som rör ingående och utgående mervärdesskatt hanterats separat. Skattefelet för ingående respektive utgående mervärdesskatt är beräknat genom att ändringar som rör ingående (utgående) skatt har relaterats till koncernens samlade ingående (utgående) mervärdesskatt. Det finns endast ett fåtal ändringar i materialet som rör utgående mervärdesskatt, och dessa har inte varit möjliga att använda för att ta fram ett punktestimat för skattefelet. Detta tyder dock på att skattefelet avseende utgående mervärdesskatt är mycket litet i denna grupp av stora företag. De skattefelsbedömningar som redovisas i rapporten utgörs därför av ändringar relaterade till ingående mervärdesskatt, och uttrycks som andel av koncernens ingående mervärdesskatt.

Huvudmetoden för att beräkna skattefelet för mervärdesskatt är densamma som för arbetsgivaravgifter (se avsnitt 1.3.1): I ett första steg beräknas ett skattefel per år för de företag som granskats det aktuella året. Ändringen beräknas genom att den sammanlagda ändringen i samtliga granskade företag divideras med den totala ingående mervärdesskatten för de granskade företagen. Därigenom kan hänsyn tas till ändringar som innebär att mervärdesskatt flyttats mellan olika företag i koncernen under det aktuella året.

Resultatet skalas upp till koncernnivå genom att samtliga företag som är registrerade för mervärdesskatt antas ha gjort lika mycket fel i förhållande till ingående mervärdesskatt som de granskade företagen. Det innebär att metoden utgår ifrån antagandet att andra företag som är registrerade för mervärdesskatt i

koncernen gör lika mycket fel i förhållande till fastställd skatt som de som har granskats.

Denna metod ger en rättvisande bild av skattefelet förutsatt att de företag som granskats är representativa för skatteriskerna i koncernen som helhet. Urvalet är styrt mot företag med stor verksamhet i termer av anställda och ekonomisk aktivitet. Det medför att företagen är valda just för att de har en omfattande verksamhet, och inte utifrån risk. De företag som har granskats täcker in ungefär 65 procent av den utgående mervärdesskatten som betalades av de koncerner som granskats (se tabell 3). Det innebär att de granskade företagen täcker in en relativt stor del av den granskade koncernens ekonomiska aktiviteter, vilket talar för att de är representativa för koncernens samlade mervärdesskattefel.

Om de företag som granskats däremot skulle ha valts ut på grund av en högre risk för skattefel avseende mervärdesskatt, skulle denna metod dock innebära att skattefelet för koncernen överskattas. Till skillnad från arbetsgivaravgifter, där samma regler gäller för alla koncernföretag, kan avdragsrätten för ingående mervärdesskatt vara begränsad för något koncernföretag medan andra företag i koncernen kan ha full avdragsrätt. Ändringarna kan också vara stora i det fall något av företagen har begränsad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. En extrapolering som utgår ifrån att alla koncernföretag har samma typ av skatterisker kan därför tendera att överskatta skattefelet om företagen som granskats har valts ut just p.g.a. en högre risk för skattefel avseende mervärdesskatt.

Bland de granskade företagen finns vanligtvis moderbolaget i koncernen, men också internbanker, treasury och liknande funktioner. Detta innebär att det troligtvis finns en överrepresentation av företag som kan tänkas ha begränsad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt bland de granskade företagen. Beräkningen enligt huvudmetoden kan därför antas överskatta skattefelet, och ska ses som en övre gräns för det kontrollerbara skattefelet avseende mervärdesskatt.

Som ett alternativ har skattefelet därför också beräknats genom att de företag som valts ut för granskning antas representera koncernens samlade skattefel avseende mervärdesskatt. I denna alternativa beräkning görs ingen extrapolering av skattefelet i de granskade företagen till övriga företag i koncernen.
I stället baseras bedömningen på antagandet att de granskade företagen står för hela skattefelet i den granskade koncernen. Skattefelsbedömningen görs genom att ändringarna i de granskade företagen summeras och relateras till hela koncernens samlade ingående mervärdesskatt. Därefter beräknas en procentuell ändring samlat för hela populationen och för hela den granskade perioden. Denna metod bygger därmed på antagandet att det inte finns något skattefel

avseende mervärdesskatt i de övriga företag i koncernen som inte granskats. Det är dock inte troligt, och denna bedömning ska därför ses som en nedre gräns för det kontrollerbara skattefelet avseende mervärdesskatt.

Resultaten delas också upp mellan företag som har respektive saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Denna uppdelning görs främst genom att underlaget delas upp mellan finansiella företag och icke-finansiella företag. Det finns dock även andra typer av verksamheter som saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. I en alternativ variant delas underlaget därför upp mellan branscher där mer respektive mindre än 50 procent av verksamheten bedöms bestå av verksamheter som är undantagna från mervärdesskatt.[4] Dessa beräkningar visar på ett skattefel i verksamheter som saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt av samma storleksordning som de bedömningar som redovisas för finansiella företag i rapporten. Uppgift om bransch saknas dock för ett stort antal av de företag som inte granskats, vilket medför att det inte varit möjligt att beräkna ett skattefel i absoluta tal fördelat på en sådan alternativ branschindelning för andra företag än de som granskats.

1.3.4 Bolagsskatt

Metoden för att bedöma skattefelet för inkomstskatten (bolagsskatten) skiljer sig från metoderna som använts för bedömningarna för övriga skatteslag. Det beror på att det är vanligt att bara vissa av företagen i en koncern betalar bolagsskatten för hela koncernens verksamhet. Urvalet av företag per koncern är också styrt till företag med en omfattande verksamhet eller företag som bedöms ha större skatterisker. De granskade företagen står för 90 procent av de samlade bolagsskattebetalningarna i de granskade koncernerna (se Tabell 3). Företag som valts ut för granskning kan ha valts ut just på grund av att Skatteverket velat granska transaktioner där det finns risk för skattefel avseende bolagsskatt. Vissa av Skatteverkets ändringar innebär också att skattepliktiga vinster flyttas mellan koncernbolag. Det är därför tveksamt om de granskade företagen är representativa för skatteriskerna avseende bolagsskatt även i andra koncernföretag.

För bedömningar av skattefelet avseende bolagsskatt gör vi därför ingen extrapolering av skattefelet i de granskade företagen till övriga företag i koncernen som betalar bolagsskatt. I stället baseras bedömningen på antagandet att de granskade företagen står för hela bolagsskattefelet i den granskade koncernen.

[4] Dessa branscher är finansiella tjänster, resetjänster, utbildning, hälso- och sjukvård, vård och omsorg, öppna sociala insatser samt intressebevakning. Undantagen verksamhet förekommer också inom branscherna fastighetsförvaltning, kultursektorn samt inom sändning av program, men för dessa branscher beräknas undantagen utgöra mindre än 50 procent av verksamheten på branschnivå. Beräkningarna av andelen undantagen verksamhet per bransch görs av Statistiska Centralbyrån som en del av arbetet med att ta fram de underlag som används för att beräkna Sveriges avgift till Europeiska unionen. Branschfördelningen görs på 2-siffror SNI.

Skattefelsbedömningen görs därför genom att ändringarna av underlaget för inkomstskatt i de granskade företagen summeras och relateras till hela koncernens samlade underlag för inkomstskatt för samma år. Därefter beräknas en procentuell ändring samlat för hela populationen och för hela den granskade perioden. Eftersom bedömningen baseras på företag som representerar ungefär 90 procent av koncernernas samlade bolagsskattebetalningar och urvalet är styrt till företag som bedömts ha större skatterisker, så bedöms eventuella kvarvarande skattefel i företag som inte granskats ha mindre betydelse för resultaten.

1.3.5 Energiskatt på el och bränsle

En del av företagen som granskats är registrerade för punktskatter, och även företagens hantering av punktskatterna har granskats vid revisionerna. Antalet observationer per granskad punktskatt är dock begränsat. Det är endast för energiskatter som det finns så många observationer i materialet att det är meningsfullt att göra en skattefelsbedömning. Med energiskatter avses skatt på el, energi- och koldioxidskatt på bränsle samt skatt på svavel.

Skattefelsbedömningen görs endast för icke-finansiella företag eftersom antalet revisioner på finansiella företag som inkluderar energiskatter är begränsat. Antalet företag som betalar energiskatter och inbetalda belopp varierar kraftigt mellan olika år. Detta medför att resultaten av granskningarna varierar kraftigt mellan olika år. För att ta hänsyn till denna variation summeras resultaten för alla år. På så sätt begränsas den påverkan som stora ändringar under ett enskilt år har på den samlade bedömningen.

Metoden för skattefelsbedömningen för energiskatter är densamma som för arbetsgivaravgifter. Det innebär att i ett första steg beräknas ett skattefel per år för de företag som granskats det aktuella året. Den sammanlagda ändringen i de granskade företag inom en koncern divideras med total fastställd energiskatt för de granskade företagen. Resultatet skalas därefter upp till koncernnivå genom att samtliga företag som är registrerade för energiskatter antas ha gjort lika mycket fel i förhållande till sin fastställda skatt som de granskade företagen inom koncernen. Implicit antas därmed att andra företag som är registrerade för energiskatter i koncernen gör lika mycket fel i förhållande till fastställd skatt som de som har granskats.

Även för energiskatter gör vi en känslighetsanalys genom en alternativ beräkning av skattefelet. I materialet finns koncerner där inget företag har granskats för energiskatter, samtidigt som det finns andra företag i koncernen som är skattskyldiga för energiskatter. I den alternativa beräkningen räknar vi upp det genomsnittliga felet per år för samtliga granskade företag till alla skattskyldiga företag inom de granskade koncernerna. Denna metod syftar till att fånga att

det kan finnas skattefel avseende energiskatt även i de koncerner där inget av de granskade företagen har granskats för energiskatter, och som kan ha missats i huvudmetoden. Resultatet från denna beräkning skiljer sig inte från de resultat som presenteras i kapitel 2.

1.3.6 Representativitet och extrapolering

Gruppen stora företag är inte en homogen grupp, utan består av företag eller koncerner som sinsemellan ser mycket olika ut sett till faktorer som storlek, branschtillhörighet, antal företag i koncernen, antal länder koncernen har verksamhet i, ägarstruktur (marknadsnoterade/onoterade, ägarledda/spritt ägande), osv, vilka samtliga är faktorer som potentiellt sett kan påverka riskerna för skattefel. Detta gör att det i vissa fall kan vara svårt att generalisera resultaten från revisioner av en grupp stora företag till andra företag.

De företag som granskats tillhör en population av privatägda företag med en lönesumma över 75 miljoner kronor på koncernnivå. Företagen finns dock framför allt i den övre delen av storleksfördelningen, och underlaget inkluderar några av de största företagen i Sverige under den granskade perioden. Det är därför inte givet hur representativa resultaten från de granskade koncernerna är för andra grupper av (lite mindre) stora företag.

För arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader (SLP) gäller samma regler för alla företag. Våra skattefelsbedömningar avseende dessa skatteslag varierar inte heller mellan företag i olika branschaggregat eller mellan finansiella respektive icke-finansiella företag. Vår bedömning avseende skattefelet för arbetsgivaravgifter ligger också på ungefär samma nivå som Skatteverkets tidigare bedömning i Skatteverket (2023), vilket talar för att skattefelet är stabilt över tid. Detta talar sammantaget för att skattefelet avseende dessa skatteslag bör vara av ungefär samma storleksordning i stora företag i allmänhet. För dessa båda skatteslag bedöms skattefelsbedömningarna för de företag som granskats därför kunna vara representativa även för andra stora privatägda företag, och vi extrapolerar därför resultaten för de granskade företagen för att bedöma skattefelet bland samtliga privatägda företag med en lönesumma överstigande 75 miljoner kronor.

För mervärdesskatten kompliceras skattefelsbedömningen av att vissa typer av verksamheter är undantagna från skyldighet att redovisa och betala mervärdesskatt. Undantagen gäller bl.a. finansiella tjänster, resetjänster, utbildning, fastighetstjänster och vård- och omsorg. Detta medför att riskerna för skattefel skiljer sig åt mellan företag och koncerner som har respektive inte har sådan verksamhet. Branschfördelningen bland de reviderade företagen får därför betydelse för vilka slutsatser som kan dras om skattefelet på ett mer generellt plan.

Bland de granskade företagen finns en överrepresentation av företag inom tillverkningsindustrin, där verksamheten typiskt sett inte omfattas av undantag från skattskyldighet. Samtidigt är fastighetssektorn och vård och omsorg underrepresenterade. Det medför att riskerna för skattefel kan vara lägre bland de granskade företagen än bland stora företag i allmänhet. Vi tar hänsyn till över- respektive underrepresentation av olika branscher genom att göra separata skattefelsbedömningar för olika branscher. Dels gör vi separata bedömningar för finansiella respektive icke-finansiella företag, dels för företag i branscher där mer respektive mindre än 50 procent verksamheten typiskt sett är undantagen från skyldighet att redovisa mervärdesskatt.[5] Dessa branschspecifika bedömningar extrapoleras sedan till andra grupper av stora företag i samma branscher. Skattefelet för hela populationen stora företag beräknas sedan som summan av skattefelet för de olika delpopulationerna. Resultaten bedöms därför kunna vara representativa även för andra stora företag i samma branscher.

För bolagsskatten finns dels skillnader i riskerna för skattefel mellan finansiella och icke-finansiella företag, dels mellan företag som tillhör koncerner med respektive utan koncernföretag i utlandet. Riskerna för skattefel gällande bolagsskatten bland finansiella företag påverkas av att delar av verksamheten beskattas utifrån verkliga intäkter och kostnader, medan andra delar av verksamheten beskattas med avkastningsskatt utifrån värden i balansräkningen. Vidare kan skattefel som rör mervärdesskatt medföra följdändringar av inkomstskatten, och sådana skattefel är vanligare i finansiella företag och företag med annan verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt.

Bland företag som tillhör koncerner som har företag eller fasta driftställen i utlandet finns risker för skattefel som rör koncerninterna transaktioner med de utländska delarna av koncernen, vilka inte finns i helt inhemska företag eller koncerner. Skattefelet för stora företag bedöms därför separat dels för finansiella respektive icke-finansiella företag, dels för koncerner som enbart har verksamhet i Sverige respektive företag som tillhör koncerner där det finns koncernföretag i flera länder. Bedömningarna för dessa olika delpopulationer summeras sedan till en samlad bedömning för samtliga stora privatägda företag.

För energiskatter står företag som tillhör populationen företag som ingår i en koncern med en lönesumma över 75 miljoner kronor för ungefär för 74 procent av de totala fastställda energiskatterna som betalas av privatägda företag. De granskade koncernerna står i sin tur för ungefär en tredjedel av stora företags fastställda energiskatter. För de företag som inte granskas, dvs inte ingår i

[5] Beräkningarna av andelen undantagen verksamhet per bransch görs av Statistiska Centralbyrån som en del av arbetet med att ta fram de underlag som används för att beräkna Sveriges avgift till Europeiska unionen. Branschfördelningen görs på 2-siffror SNI.

de största koncernerna, men enligt definitionen är stora företag kan riskerna se olika ut. Vi kan inte med säkerhet säga att de typer av fel som de granskade företagen gör är samma typer av fel som görs av de lite mindre stora företag som vi extrapolerar resultaten till. Däremot gör vi antagandet att skattefelet som andel av fastställd skatt är lika stort för hela populationen stora företag med en lönesumma över 75 miljoner kronor. Detta bör dock undersökas vidare genom fler kontroller av energiskatter i framtiden.

2 Skattefelsbedömningar

I detta avsnitt presenteras bedömningarna av skattefelet för de olika skatteslagen. Samtliga bedömningar grundar sig på resultaten av samtliga granskningar som genomförts under perioden 2015–2023. De skattefel som beräknas i absoluta tal uttrycks som medelvärden för perioden 2021–2023.

2.1 Sammanfattande bedömning

Tabell 4 sammanfattar resultaten av skattefelsbedömningarna som gjorts för de olika skatteslagen för stora företag. Tabellen visar att det genomsnittliga skattefelet uppskattas till mellan 2,5 och 3,3 miljarder kronor årligen för perioden 2021–2023, samlat för samtliga granskade skatteslag för hela den granskade populationen. För skattefelet avseende mervärdesskatt redovisas inget punktestimat, utan ett intervall bestående av bedömningar av en nedre och en övre gräns för skattefelets storlek. Tabellen visar att det största skattefelet sett som andel av fastställd skatt bedöms finnas inom bolagsskatten för dessa företag.

Tabell 4. Årligt skattefel för de stora företag som ligger till grund för bedömningen, 2021–2023

Skatteslag	Skattefel, mdkr	Skattefel, andel av fastställd skatt i delpopulation
Arbetsgivaravgifter	0,04	0,07 %
SLP	0,02	0,27 %
Mervärdesskatt	0,30–1,08	0,05–0,26 %
Bolagsskatt	2,09	5,21 %
Punktskatter på energi	0,10	0,57 %
Totalt samtliga bedömda skatteslag	**2,55–3,33**	**-**

Källa: Skatteverkets beräkningar.

För att ge en uppfattning om skattefelets storlek i absoluta tal bland andra grupper av stora företag redovisas också en samlad extrapolering av resultaten. Tabell 5 visar en bedömning där resultaten för de granskade koncernerna har extrapolerats till samtliga stora företag med en lönesumma över 75 miljoner kronor. Tabellen visar att skattefelet sammantaget för stora företag bedöms uppgå till någonstans mellan 8,2 och 11,3 miljarder kronor årligen.

Bolagsskattefelet utgör det största felet i både sett som andel av fastställd skatt och i absoluta tal, och bedöms uppgå till ungefär 5,8 miljarder kronor årligen.

Tabell 5. Årligt skattefel för samtliga inhemska stora företag med en lönesumma över 75 miljoner kronor, 2021–2023

Skatteslag	Skattefel, mdkr	Skattefel, andel av fastställd skatt i delpopulation
Arbetsgivaravgifter	0,17	0,07 %
SLP	0,06	0,27 %
Mervärdesskatt	1,90–4,98	0,05–0,26 %
Bolagsskatt	5,76	5,21 %
Punktskatter på energi	0,31	0,57 %
Totalt samtliga bedömda skatteslag	**8,20–11,28**	**-**

Källa: Skatteverkets beräkningar.

I följande avsnitt ges mer detaljer kring de olika skattefelsbedömningarna för respektive skatteslag.

2.2 Arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifter betalas av den som ger ut avgiftspliktig ersättning. Arbetsgivaravgifterna består av sex delavgifter som finansierar olika delar av socialförsäkringen, men det faktiska försäkringsinslaget varierar och för flertalet försäkringar saknas en direkt koppling mellan avgiften och förmånen. Socialavgifter är därför i ekonomisk mening skatter på lön eller annan ersättning för utfört arbete, till exempel förmåner. Allmän löneavgift är inte en socialavgift, men tas ut på samma underlag som socialavgifterna. Även allmän löneavgift ingår därför i skattefelsbedömningen. Arbetsgivaravgifterna kan i vissa fall sättas ned, bland annat på grund av den anställdes ålder.

De totala intäkterna från arbetsgivaravgifter efter nedsättningar uppgick till 256 miljarder kronor bland stora privatägda företag med en lönesumma över 75 miljoner kronor. De granskade koncernerna står för ungefär 26 procent av arbetsgivaravgifterna som betalades av stora företag 2023.

Tabell 6 visar att det kontrollerbara skattefelet avseende arbetsgivaravgifter för de granskade koncernerna bedöms uppgå till omkring 40 miljoner kronor årligen, vilket motsvarar 0,07 procent av fastställda arbetsgivaravgifter för dessa företag.

Tabellen visar också en bedömning av skattefelet för samtliga privatägda stora företag (med en lönesumma överstigande 75 miljoner kronor), som baseras på en extrapolering av resultaten för de granskade koncernerna. Skattefelet för stora företag bedöms till 170 miljoner kronor årligen under perioden 2021–2023.

Bedömningarna skiljer sig inte åt mellan finansiella och icke-finansiella företag, och skillnaderna i bedömningarna i absoluta tal speglar endast fördelningen av underlaget för arbetsgivaravgifter mellan finansiella och icke-finansiella koncerner. Eftersom det inte finns några skillnader i beräkningen av arbetsgivaravgifter mellan finansiella och icke-finansiella företag finns inte heller skäl för att bedömningarna borde skilja sig åt.

Tabell 6. Årligt kontrollerbart skattefel för arbetsgivaravgifter, 2021–2023

	Skattefel, mdkr		
Delpopulation	**Granskade företag**	**Samtliga stora företag**	**Skattefel, andel av fastställd skatt i delpopulation**
Icke-finansiella företag	0,04	0,15	0,07 %
Finansiella företag	0,01	0,02	0,06 %
Total	**0,04**	**0,17**	**0,07 %**

Källa: Skatteverkets beräkningar.

2.2.1 Skattefelets orsaker

Den klart vanligaste källan till fel som rör arbetsgivaravgifter rör redovisningen av förmåner, av vilka majoriteten av ändringarna rör förmånsbilar. Sammantaget har ungefär 48 procent av de granskade koncernerna ändringar som rör förmånsbilar, och felen påverkar i många fall både arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Företagen godtar i regel Skatteverkets ändringar rörande denna typ av fel, och bedömningen har därför inte påverkats av överklaganden.

Bland små och medelstora företag beror skattefelen som rör arbetsgivaravgifter i hög utsträckning på fel som har att göra med att företagets ägare tagit upp privata kostnader i verksamheten. Sådana fel förekommer däremot i princip inte alls i de stora företag som granskats. Det beror på att privata kostnader främst förekommer i ägarledda företag, där företagets ägare och företagsledare är en och samma person eller grupp av personer. Bland stora företag är det vanligare att ledande befattningshavare och företagets ägare är åtskilda.

2.2.2 Skatteverkets tidigare bedömningar

Skatteverket har gjort bedömningar av skattefelet avseende arbetsgivaravgifter för samma population tidigare, och bedömningarna i denna rapport ligger på samma nivå som tidigare bedömningar. Detta talar för att skattefelet är stabilt över tid. Att olika metoder ger också resultat av samma storleksordning talar också för att bedömningarna ger en rättvisande bild av nivån på skattefelet.

Skattefelsbedömningen avseende arbetsgivaravgifter i stora icke-finansiella företag användes i Skattefelsrapport 2025 för att uppskatta skattefelet för

arbetsgivaravgifter i stora finansiella företag. Bedömningen baserades på antagandet att dessa gör lika stora fel i förhållande till fastställda arbetsgivaravgifter som icke-finansiella företag. I denna rapport görs skattefelsbedömningar för finansiella företag som baseras på resultat från revisioner av stora finansiella företag. Analyserna visar inte på några skillnader i skattefelets storlek eller orsaker mellan finansiella och icke-finansiella företag. Den skattefelsbedömning för finansiella företag som gjordes utifrån resultaten för icke-finansiella företag i Skattefelsrapport 2025 bedöms därför vara rimlig.

Skatteverket har tidigare bedömt skattefelet för arbetsgivaravgifter för stora företag genom att extrapolera vissa resultat från slumpmässiga kontroller av små och medelstora företag (Skatteverket 2022). Materialet rensades från fel som är kopplade till ägare och delägare eftersom dessa främst rör privata kostnader. Återstående fel, som endast berör anställda som inte är delägare, är fel som typiskt sett också kan uppstå hos stora företag. Det kan handla om exempelvis förmån av gratis parkering eller bilförmåner.

Skattefelet skattades i två steg: i steg ett skattades sannolikheten att ett företag ska ha gjort fel med en logit-modell. I steg två skattas storleken på felet med en annan modell (OLS, log-log), givet att företaget har gjort fel. Modellerna visar att både sannolikheten för fel och storleken på felen ökar med lönesumman, men att ökningen är mindre än proportionerlig. Skattefelet för hela populationen beräknades därefter i form av en summering av predikterade skattefel per företag. Felet bedömdes utifrån detta till ungefär 140 miljoner kronor, eller 0,08 procent av fastställd skatt (avrundat till 0,1 procent i tabellerna i rapporten).

2.3 Särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP)

Arbetsgivare som utfäst tjänstepension betalar särskild löneskatt på pensionskostnaderna, SLP. Den särskilda löneskatten motsvarade skattedelen i socialavgifterna vid införandet men har sedan 1998 legat fast på 24,26 procent. Skatteintäkterna från SLP uppgick till 55 miljarder kronor 2023. De granskade koncernerna står för ungefär 12 procent av de totala betalningarna av SLP under perioden 2021–2023.

Tabell 7 visar bedömningen av skattefelet för SLP. Skattefelet beräknas till 20 miljoner kronor, eller 0,3 procent av den särskilda löneskatt som tas ut på anställdas pensionskostnader i den bedömda populationen. Det finns inga skillnader mellan bedömningarna för finansiella och icke-finansiella företag och tabellen visar därför endast en samlad bedömning för hela populationen.

Tabellen visar också en bedömning av skattefelet för SLP för samtliga privatägda stora företag (med en lönesumma överstigande 75 miljoner kronor), som baseras på en extrapolering av resultaten för de granskade koncernerna. Skattefelet för stora privatägda företag bedöms till 60 miljoner kronor årligen under perioden 2021–2023.

Tabell 7. Årligt kontrollerbart skattefel för särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP), 2021–2023

	Skattefel, mdkr		
Bedömning	**Granskade företag**	**Samtliga stora företag**	**Skattefel, andel av fastställd skatt i delpopulation**
Bedömning utan extremvärden	0,02	0,06	0,27 %
Alternativ bedömning baserad på samtliga observationer	-0,34	-	-4,62 %

Källa: Skatteverkets beräkningar.

Det finns ett antal extremvärden i materialet som inneburit att SLP sänkts kraftigt i företaget. I de aktuella fallen har företaget gjort felaktiga avdrag för stora pensionskostnader och redovisat för höga underlag för SLP, av allt att döma av misstag. De aktuella fallen avser en mycket stor koncern, vilket medför att ändringar i absoluta tal också blir stora, och av en sådan magnitud att de påverkar totalsummor för hela den granskade populationen. Skatteverket bedömer att det är mycket osannolikt att fel av denna magnitud skulle vara vanligt förekommande bland företag i allmänhet. I skattefelsbedömningen har Skatteverket därför bortsett från dessa extremvärden. För transparensens skull visar dock tabellen även hur resultaten skulle se ut om samtliga granskade företag inkluderades i bedömningen. Om även extremvärden skulle inkluderas skulle skattefelet för SLP för de granskade koncernerna bedömas uppgå till -340 miljoner kronor årligen, eller - 4,6 procent av fastställd SLP.

2.3.1 Skattefelets orsaker

Särskild löneskatt på pensionskostnader är nära kopplad till företagets pensionskostnader. Att företag gör för stora avdrag för pensionskostnad (avdrag som överstiger avdragsramen i huvudregeln), vilket är den vanligaste feltypen för pensionskostnader, påverkar inte underlaget för SLP eftersom hela pensionskostnaden ska ligga med i underlaget även om viss del av kostnaden inte är avdragsgill. Bland de fel som däremot påverkar SLP är majoriteten fall där företaget felaktigt angett skattebelopp då de i stället borde ha angett underlaget för skatten. Det kan också förekomma fel som beror på att pensionskostnader redovisas på många olika konton i räkenskaperna och något konto missats i summeringen. Vidare kan det förekomma periodiseringsfel. Dessa har sin

grund i att pensionskostnaden är avdragsgill när den är tryggad, och tryggandet kan ske fram till deklarationstidpunkten. Det förekommer dock att underlaget felaktigt redovisas efter kontantprincipen, vilket kan få till följd att den kostnad som är tryggad efter räkenskapsåret utgång men före deklarationstidpunkten inte tas med i underlaget för det år då avdraget för pensionskostnaden görs. I skattefelsbedömningarna bortses dock genomgående från periodiseringsfel.

Företagen godtar i regel Skatteverkets ändringar rörande SLP, och bedömningen har därför inte påverkats av överklaganden. I den mån företagen överklagar beslut som rör SLP rör överklagandet vanligen skattetillägg. Skattefelsbedömningen baseras dock endast på ändringar av underlaget och bortser från eventuella skattetillägg.

Särskild löneskatt på pensionskostnader har inte ingått i de slumpmässiga kontroller som Skatteverket genomfört för små och medelstora företag, och inga skattefelsbedömningar har gjorts på de revisioner av stora företag som gjorts tidigare. Skatteverket har därför inga tidigare bedömningar av skattefelet avseende SLP att jämföra med.

2.4 Mervärdesskatt

Mervärdesskatt, eller moms, är en skatt på konsumtion som tas ut i flera led i produktions- och distributionskedjan. Det är det mervärde som har tillförts i varje led som beskattas. Normalskattesatsen för moms är 25 procent, men för vissa varor och tjänster är skattesatserna reducerade till 12 eller 6 procent. Det finns också varor och tjänster som är undantagna från moms, bland annat finansiella tjänster, resetjänster, utbildning, hälso- och sjukvård, vård och omsorg, intressebevakning samt hyror. De totala skatteintäkterna från mervärdesskatt uppgick till 552 miljarder kronor 2023.

Två alternativa skattefelsberäkningar har gjorts enligt olika metoder, se avsnitt 1.3.3. Bedömningarna har gjorts separat för finansiella respektive icke-finansiella företag, och den totala bedömningen utgörs av summan av dessa båda delar. Ändringarna av mervärdesskatten bland stora företag avser nästan uteslutande fel som rör den ingående mervärdesskatten.

Tabell 8 visar en bedömning av skattefelet bland de granskade företagen där skattefelet beräknats utifrån antagandet att de företag som granskats är representativa för skatteriskerna i samtliga företag i koncernen. Detta ska dock ses som en övre gräns för den möjliga storleken på skattefelet. I denna bedömning uppgår skattefelet till omkring 1 miljard kronor årligen under perioden 2021–2023. Detta motsvarar ett skattefel på 0,26 procent av den ingående mervärdesskatten totalt sett för samtliga företag som ingår i de koncerner som kontrollerats. Om skattefelet extrapoleras till samtliga stora privatägda företag med en

lönesumma över 75 miljoner kronor, samt fördelas på finansiella respektive icke-finansiella företag, så motsvarar det ett skattefel om 5 miljarder kronor årligen.

Tabell 8. Årligt kontrollerbart skattefel för mervärdesskatt, övre gräns, 2021–2023

	Skattefel, mdkr		
Delpopulation	**Granskade företag**	**Samtliga stora företag**	**Skattefel, andel av fastställd skatt i delpopulation**
Icke-finansiella företag	0,89	3,12	0,25 %
Finansiella företag	0,20	1,86	2,40 %
Total	**1,08**	**4,98**	**0,26 %**

Källa: Skatteverkets beräkningar.

Tabell 9 visar en beräkning av skattefelet avseende ingående mervärdesskatt där skattefelet i de granskade företagen i stället antas utgöra hela det kontrollerbara skattefelet i de granskade koncernerna. Det är dock troligt att det finns skattefel även i andra koncernföretag som inte granskats, och denna beräkning kan därför ses som en nedre gräns för det kontrollerbara skattefelet.

Tabell 9. Årligt kontrollerbart skattefel för mervärdesskatt, nedre gräns, 2021–2023

	Skattefel, mdkr		
Delpopulation	**Granskade företag**	**Samtliga stora företag**	**Skattefel, andel av fastställd skatt i delpopulation**
Icke-finansiella företag	0,16	0,55	0,04 %
Finansiella företag	0,14	1,35	1,74 %
Total	**0,30**	**1,90**	**0,05 %**

Källa: Skatteverkets beräkningar.

Tabellen visar att det kontrollerbara skattefelet bland de granskade koncernerna uppgår till ungefär 300 miljoner kronor årligen, eller 0,05 procent av koncernernas ingående mervärdesskatt beräknat enligt denna metod. Om skattefelet extrapoleras till samtliga privatägda företag med en lönesumma över 75 miljoner kronor så motsvarar det ett skattefel om 1,9 miljarder kronor årligen.

De båda beräkningsmetoderna ger ett brett spann för skattefelet, vilket visar på att beräkningarna är mycket osäkra. De båda beräkningarna kan ses som en övre och en nedre gräns för skattefelet avseende mervärdesskatt bland stora företag, och det verkliga skattefelet ligger troligtvis någonstans mellan dessa övre och nedre gränser.

2.4.1 Skattefelets orsaker

Flest fel avseende mervärdesskatten sett till antalet rör företeelser som har sin grund i fel vid redovisningen av förmåner till anställda. Dessa rör främst förmånsbilar, och är i regel små sedda till beloppen. Dessa fel har sin grund i att företagen inte haft system för att kontrollera att körning i tjänsten förekommer, vilket är en förutsättning för att koncernen ska kunna styrka rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

De beloppsmässigt största skattefelen rör nekade avdrag för ingående mervärdesskatt i företag som bedriver blandad verksamhet, och av dessa bedriver majoriteten av de berörda företagen finansiell verksamhet. Felen finns dock både i icke-finansiella och finansiella koncerner. I de icke-finansiella koncernerna rör felen till stor del kostnader som tagits upp i moderbolag som bedriver passiv förvaltning av dotterbolag.

Felen kan dels bero på slarv eller brister i interna system, men det förekommer också att företagen gör en annan tolkning av lagar och domar än den tolkning som Skatteverket gör.

Det förekommer ett mindre antal fel som berör utgående mervärdesskatt i materialet. Skattefel avseende utgående mervärdesskatt i stora företag kan exempelvis bero på felprissättning som leder till omvärdering av beskattningsunderlag, skattepliktiga omsättningar som felaktigt hanterats som momsfria omsättningar eller felaktiga krediteringar. Vidare förekommer ett fåtal fel som har att göra med tillämpningen av regler om omvänd betalningsskyldighet samt regler om mervärdesskatt på byggtjänster (s.k. byggmoms). Dessa ändringar kan uppgå till betydande belopp i enskilda fall.

2.4.2 Skatteverkets tidigare bedömningar

Skatteverket har tidigare gjort bedömningar av skattefelet för mervärdesskatt för små och medelstora företag, men inte för stora företag. Skatteverkets analyser visar att skattefel avseende mervärdesskatt i små och medelstora företag främst har sin grund i att företagets ägare tagit upp privata kostnader i verksamheten. Sådana fel kan förekomma även bland stora företag, men är inte alls lika vanliga som hos små och medelstora företag. Skattefelen som rör mervärdesskatt har därmed andra orsaker i stora företag än bland små och medelstora företag.

2.5 Bolagsskatt

I stort sett alla juridiska personer utom handelsbolag är skattesubjekt, vilket innebär att de beskattas självständigt och fristående från sina ägare. Juridiska

personer (förutom handelsbolag, dödsbon och skattebefriade institutioner) är skattskyldiga till inkomstskatt. År 2023 uppgick skatteintäkterna från juridiska personers inkomstskatt (bolagsskatt) till 199 miljarder kronor. De populationer som granskats och som ligger till grund för de skattefelsbedömningar som presenteras i detta avsnitt representerar ungefär 23 procent av de samlade intäkterna från bolagsskatt.

Tabell 10 visar att det kontrollerbara skattefelet för de granskade koncernerna bedöms uppgå till ungefär 2,1 miljarder kronor årligen under perioden 2021–2023, vilket motsvarar ungefär 5,2 procent av den fastställda bolagsskatten bland företagen under perioden. Om resultatet extrapoleras till samtliga privatägda företag med en lönesumma överstigande 75 miljoner kronor motsvarar det ett skattefel för stora företag om 5,8 miljarder kronor.

Tabell 10. Årligt kontrollerbart skattefel för bolagsskatt, 2021–2023

	Skattefel, mdkr		
Delpopulation	**Granskade företag**	**Samtliga stora företag**	**Skattefel, andel av fastställd skatt i delpopulation**
Icke-finansiella företag	1,14	3,98	4,93%
Finansiella företag	0,98	1,74	5,85%
Total	**2,09**	**5,76**	**5,21%**

Källa: Skatteverkets beräkningar. Tabellen summerar inte på grund av avrundning.

Materialet innehåller information om vilka regler som föranlett Skatteverkets ändring och storleken på respektive ändring. I många fall består dock de förfaranden som ligger bakom ändringen av flera olika transaktioner där olika tillåtande skattebestämmelser använts för att flytta beskattningen mellan koncernföretag för att uppnå en lägre beskattning totalt sett, eller skjuta upp bolagsskatten på obestämd tid. Det är därför inte möjligt att dela upp skattefelet mellan olika typer av fel med någon större exakthet.

För analysändamål har bolagsskattefelet fördelats i två bredare kategorier av fel som i rapporten benämns *bristande interna rutiner och koncerninterna transaktioner inom Sverige*, samt *koncerninterna transaktioner med företag i utlandet*. Den första kategorin är sådana fel som kan förekomma i alla inhemska företag som ingår i en koncern, medan den senare typen endast kan förekomma i multinationella koncerner. Tabell 11 visar skattefelsbedömningarna fördelat på dessa båda kategorier.

Tabell 11. Årligt kontrollerbart skattefel för bolagsskatt, 2021–2023

Delpopulation	Skattefel, mdkr		Skattefel, andel av fastställd skatt i delpopulation
	Granskade företag	Samtliga stora företag	
Bristande interna rutiner och koncerninterna transaktioner inom Sverige	1,15	3,18	2,87%
Utländska koncerninterna transaktioner	0,93	2,05	2,33%
Total	**2,09**	**5,24**	**5,21%**

Källa: Skatteverkets beräkningar. Tabellen summerar inte på grund av avrundning.

Skattefelet som har sin grund i koncerninterna transaktioner med utländska företag är en typ av fel som endast kan förekomma i koncerner där det finns företag i andra länder än Sverige, men inte i koncerner där samtliga koncernföretag finns inom Sverige. När resultaten extrapoleras till samtliga stora företag med en lönesumma över 75 miljoner kronor beaktas detta genom att den del av skattefelet som rör utlandstransaktioner endast extrapoleras till företag som ingår i koncerner där det finns utländska koncernföretag.

Skattefelet som andel av fastställd skatt beräknas till 5,24 miljarder kronor bland samtliga stora företag, vilket motsvarar 4,74 procent av fastställd bolagsskatt bland stora företag (jämfört med 5,2 procent om beräkningen inte delas upp mellan helt inhemska respektive multinationella koncerner). Denna metod ger därmed ett något lägre bedömt bolagsskattefel för stora företag än bedömningen i tabell 11 som inte tar hänsyn till förekomsten av utlandskopplingar. Skillnaden mellan de båda bedömningarna beror på att populationen av företag som granskats har en överrepresentation av företag som ingår i multinationella koncerner. Bland övriga stora företag som vi extrapolerar till finns fler helt inhemska koncerner, som inte har skattefel som rör transaktioner med utländska koncernföretag.

2.5.1 Skattefelets orsaker

Bedömningen avseende fel vid koncerninterna transaktioner inom Sverige samt transaktioner med koncernföretag i utlandet baseras på ett mindre antal ändringar, men var och en av ändringarna är betydande sedd i relation till de ändringar som bedöms bero på bristande interna rutiner. I dessa fall är det vanligt att det reviderade företaget och Skatteverket har olika uppfattningar om hur skattereglerna ska tolkas. Skatteverkets beslut avseende sådana ändringar överklagas relativt ofta, och en del av besluten har också ändrats efter prövning i domstol. Rättsläget är i vissa fall oklart och om besluten överklagas kan utgången i sådana mål vara oviss. Materialet är justerat efter domar meddelade till och

med den 8 april 2026.[6] Skattefelsbedömningen är dock mycket osäker i denna del då den dels baseras på relativt få observationer som vardera står för en stor del av skattefelet, dels eftersom fler ändringar av Skatteverkets beslut kan tillkomma i de fall där företagen har överklagat Skatteverkets beslut och det finns en pågående process som avgörs till företagets fördel, helt eller delvis.

Även om skattefelsbedömningarna avseende koncerninterna transaktioner är mer osäkra tyder resultaten på att internprissättning vid transaktioner med utlandet är det största källan till skattefel bland multinationella koncerner. I materialet förekommer också skattefel som rör regler om ränteavdragsbegränsningar, CFC-regler och hybrida missmatchningar. Dessa fel är dock mindre vanligt förekommande än felen som rör internprissättning.

Det förekommer också ett mindre antal stora ändringar som rör koncerninterna transaktioner inom Sverige. Dessa fall rör bland annat fall där avdrag för tidigare års underskott nekats i fall där koncernen förvärvat nya bolag, samt fall där avdrag för kostnader som rör finansiell verksamhet felaktigt tagits upp i koncernföretag som inte bedriver finansiell verksamhet.

Under beskattningsåren som föregick de revisioner som ligger till grund för analyserna i denna rapport hade Skatteverket genomfört ett stort antal utredningar av ränteavdrag i stora företag. Dessa utredningar avser till viss del samma företagspopulation som ingår i underlaget för bedömningarna i denna rapport, men avser tidigare beskattningsår. Det infördes också nya regler om ränteavdrag 2013 (se avsnitt 3.1). En delförklaring till att det finns få ändringar som rör ränteavdrag i materialet kan därför vara att de koncerner som hade ränteavdrag som träffades av 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler hade utretts tidigare, och hade anpassat sig genom att avveckla de lån som påverkades av begränsningarna. Det innebär att eventuella skattefel relaterade till ränteavdrag redan var åtgärdade då de revisioner som bedömningarna i rapporten baseras på genomfördes.

2.5.2 Skatteverkets tidigare bedömningar

Skatteverket har gjort bedömningar av skattefelet avseende bolagsskatt för samma population tidigare. Skattefelsbedömningar avseende bolagsskatt varierar dock mer än bedömningarna för andra skatteslag, bland annat på grund av att det förekommer mycket stora ändringar i underlaget som ofta överklagas av företagen. Det medför att utfallet av Skatteverkets ändringar blir mer osäkert, samtidigt som en del av dessa ändringar är så pass stora att de påverkar den sammantagna bedömningen för populationen. Skatteverkets

[6] Eventuella domar som har meddelats efter detta datum kan påverka skattefelets storlek. Vi har i nuläget ingen kännedom om sådana domar.

tidigare bedömning tog inte heller hänsyn till ändringar av beslut efter prövning i domstol. Den stora osäkerheten medför att det inte går att jämföra olika bedömningar, och gör det svårt att uttala sig om huruvida skattefelet har förändrats över tid.

Skattefelsbedömningen avseende bolagsskatt i stora icke-finansiella företag användes i Skattefelsrapport 2025 för att uppskatta skattefelet för bolagsskatt bland stora finansiella företag. Bedömningen baserades på antagandet att dessa gör lika mycket fel i förhållande till fastställd skatt som icke-finansiella företag. I denna rapport görs skattefelsbedömningar för finansiella företag som baseras på resultat från revisioner av stora finansiella företag. Analysen av detta underlag visar inte på några betydande skillnader i skattefelets storlek mellan finansiella och icke-finansiella företag. Den skattefelsbedömning för finansiella företag som gjordes utifrån resultaten för icke-finansiella företag i Skattefelsrapport 2025 bedöms därför vara rimlig.

Skattefelet för bolagsskatt för stora företag bedömdes i Skatteverket (2023) med flera olika metoder baserat på olika datakällor. Bolagsskattefelet bedömdes separat för fel som rörde bristande interna rutiner respektive s.k. skatteupplägg. Skatteupplägg definierades som skattedrivna transaktioner eller aktiviteter som inte står i överensstämmelse med skattelagstiftningen och som används med målet att undvika att betala skatt.

En av bedömningarna baserades på uppgifter ur 57 av de revisioner av stora företag som också ingår i underlaget för föreliggande rapport. Skattefelet för bolagsskatt som bedömdes bero på bristande interna rutiner uppskattades till 2,4 procent av fastställd bolagsskatt bland dessa företag. I bedömningen ingick inte följdfel på inkomstskatten som uppstår på grund av fel som rör arbetsgivaravgifter. Skattefelet som har sin grund i transaktioner som bedömdes utgöra skatteupplägg uppskattades motsvara 8,5 procent den fastställda bolagsskatten i de granskade företagen, eller 4,8 procent av den fastställda bolagsskatten på koncernnivå.

Rapporten innehöll också en alternativ bedömning av bolagsskattefelet som baserades på en extrapolering av resultat för några av de största företagen som granskats inom ramen för Skatteverkets slumpmässiga kontroller av medelstora företag. Inga av felen i de revisionerna bedömdes utgöra skatteupplägg. Baserat på detta underlag uppskattades skattefelet för bristande interna rutiner till 1,5 procent av fastställd bolagsskatt.

Underlaget användes också för att extrapolera ett bolagsskattefel med regressionsanalys. Skattningen gjordes i två steg: I steg ett skattades sannolikheten att ett företag ska ha gjort fel utifrån storleken på omsättningen. I steg två skattades storleken på felet, givet att företaget gjort fel. Modellerna visar att både

sannolikheten för fel och storleken på felen ökar med omsättningen, men att ökningen är mycket mindre än proportionerlig. Variabeln omsättning förklarar dock en mycket liten del av variationen i skattefelet. Det förväntade skattefelet på grund av bristande interna rutiner bedömdes utifrån modellskattningarna till 0,5 procent av fastställd bolagsskatt bland stora företag.

Bedömningarna i Skatteverket (2023) tog dock inte hänsyn till överklaganden och eventuella ändringar av Skatteverkets beslut. Detta medför att bedömningarna inte är jämförbara med de bedömningar som presenteras i föreliggande rapport. Även de bedömningarna indikerar dock att felen som har sin grund i bristande interna rutiner står för en mindre del av bolagsskattefelet bland stora företag.

2.6 Punktskatter på energi

Av de granskade företagen var 46 företag skattskyldiga för någon typ av energiskatt (här definierat som skatt på el, energi- och koldioxidskatt på bränsle samt skatt på svavel). De företag som var registrerade för någon av dessa skatter tillhörde totalt sett 34 olika koncerner. Vissa av de registrerade företagen har granskats för mer än ett år, och skattefelsbedömningen baseras på totalt 84 observationer. Skattefelsbedömningen för energiskatter görs endast för icke-finansiella företag eftersom det är för få punkskatterevisioner gjorda för finansiella företag. År 2023 uppgick skatteintäkterna för energiskatter till 75 miljarder kronor. De populationer som granskats och som ligger till grund för skattefelsbedömningen som presenteras i detta avsnitt representerar ungefär 23 procent av de samlade intäkterna från energiskatter som betalades av privatägda företag.

Tabell 12 visar att skattefelet för energiskatter uppgår till 0,57 procent av fastställd energiskatt. För de granskade företagen blir skattefelet i absoluta tal cirka 100 miljoner per år för perioden 2021–2023. Om resultaten extrapoleras till samtliga privata företag med en lönesumma överstigande 75 miljoner kronor motsvarar det ett skattefel för energiskatter om cirka 310 miljoner kronor årligen. Populationen inhemska privatägda företag med en lönesumma överstigande 75 miljoner kronor står för ungefär 74 procent av de totala inbetalningarna av energiskatter. Givet att antagandet att övriga stora företag gör fel i samma utsträckning som de granskade koncernerna täcker denna skattefelsbedömning därmed in en stor del av de totala energiskatterna som betalas av privatägda företag.

Tabell 12. Årligt kontrollerbart skattefel för energiskatter, 2021–2023

Delpopulation	Skattefel, mdkr		Skattefel, andel av fastställd skatt i delpopulation
	Granskade företag	Samtliga stora företag	
Icke-finansiella företag	0,10	0,31	0,57 %

Källa: Skatteverkets beräkningar

Resultaten som presenteras ovan baseras på ett relativt litet antal observationer, vilket innebär att varje revisionsresultat får en stor vikt i skattefelsbedömningen. Resultaten ska av den anledningen tolkas med försiktighet. Fastställd energiskatt och andelen fel varierar kraftigt över tid. Det finns exempelvis ett antal granskningar där företaget har stora inbetalningar av energiskatter och andelen fel är låg. Dessa företag får stor påverkan på resultatet, och frågan är huruvida dessa granskningar är representativa för hela populationen av stora företag.

De flesta ändringar som rör punktskatter avser skatt på el. Av den anledningen har en särskild skattefelsbedömning gjorts för denna punktskatt. Tabell 13 visar bedömningen av skattefelet för punktskatt på el för den delpopulation som är registrerad för skatt på el.

Tabell 13. Årligt kontrollerbart skattefel för skatt på el, 2021–2023

Delpopulation	Skattefel, mdkr		Skattefel, andel av fastställd skatt i delpopulation
	Granskade företag	Samtliga stora företag	
Skatt på el	0,05	0,10	0,94 %

Källa: Skatteverkets beräkningar

Tabellen visar att skattefelet sett som andel av fastställd skatt uppgår till 0,94 procent av fastställd skatt på el, eller 50 miljoner kronor för de granskade företagen. Vid en extrapolering till samtliga stora företag uppgår skattefelet till cirka 100 miljoner kronor.

2.6.1 Skattefelets orsaker

Orsaken till fel varierar mellan olika punktskatter. De vanligaste orsakerna till skattefel för skatt på el är att företaget gjort fel i redovisningen av avdrag för el som förbrukats i tillverkningsprocesser i industriell verksamhet. Denna typ av fel förekom i 76 procent av ändringarna som rör skatt på el. En annan vanlig orsak till fel var att företaget redovisat en felaktig förbrukning vid avstämning mot deklarationerna. Detta fel förekom i 55 procent av revisionerna som resulterat i en ändring.

De vanligaste felen som rör skatt på bränsle beror på att företaget redovisat fel typ av nedsättning. Ett av de vanligaste felen, som förekommer i 36 procent av

ändringarna för skatt på bränsle, är att företaget felaktigt angett nedsättning för metallurgiska processer. Andra fel som förekommer är felredovisad mängd och felaktig angiven skattefri hjälpkraft.

2.6.2 Skatteverkets tidigare bedömningar

Ingen tidigare bedömning av skattefelet för energiskatter har gjorts utifrån revisionsresultat. Däremot genomfördes 2024 en slumpmässig kontroll av avdrag för företag som har rätt till nedsättning av energiskatt på el inom industriprocesser (Skatteverket 2025). Granskningen avser en begränsad populationen sett till hela populationen som är skattskyldiga för samtliga energiskatter och kontrollerna gjordes endast för en typ av avdrag. Resultaten användes för att göra skattefelsbedömningar för två grupper: nätinnehavare och elproducenter, samt frivillig skattskyldiga. Skattefelet för nätinnehavare och elproducenter bedöms till 0,1 procent medan skattefelet för frivilligt skattskyldiga bedöms uppgå till 2,1 procent.[7] Sammanräknat blir skattefelet för denna population 0,8 procent. Även om den bedömningen avser en liten, begränsad grupp och endast har gjorts för en specifik typ av nedsättning av energiskatt på el, ligger resultatet i närheten av resultaten från skattefelsbedömningarna avseende stora företag.

2.7 Sammantagen bedömning av skattefelets orsaker

Tabell 14 visar ändringsfrekvenser bland de granskade koncernerna för respektive skatteslag. En ändring är definierad som att något granskat företag i koncernen har en ändring inom det aktuella skatteslaget för något år under den granskade perioden. En registrering för det aktuella skatteslaget definieras som att minst ett företag i koncernen är registrerad som arbetsgivare, för mervärdesskatt, för minst en granskad punktskatt, osv.

Tabell 14. Ändringsfrekvenser per skatteslag och koncern

Skatteslag	Antal med registrering	Antal med minst en ändring	Ändrings-frekvens
Arbetsgivaravgifter	73	43	59 %
SLP	73	23	32 %
Mervärdesskatt	73	57	78 %
Bolagsskatt	73	72	99 %
Punktskatter på energi m.m.	34	15	44 %

Källa: Skatteverkets beräkningar.

Tabellen visar att nästan samtliga koncerner har minst en ändring som rör bolagsskatten. Den höga ändringsfrekvensen beror framför allt på att det är mycket vanligt att en ändring som rör något av de andra granskade skatteslagen också medför följdändringar som rör inkomstskatten. Bortses från sådana

[7] Bedömningen görs på deklarationer inlämnade för december 2023.

följdändringar så är fel som rör avdrag för kostnader för representation, gåvor och konferenser den vanligaste felkällan (ändringsfrekvens om 56 procent), följt av felaktiga avdrag för andra typer av kostnader (53 procent). Det är också vanligt att inkomstskattefelen rör fördelningen av kostnader mellan olika bolag i koncernen (29 procent) samt att felen rör internationella transaktioner mellan koncernföretag som befinner sig i olika länder (25 procent). Felen som rör kostnadsfördelningen mellan koncernföretag, och framför allt de som rör internationella transaktioner, rör vanligtvis betydligt större belopp än felen som rör andra typer av kostnader.

Bland ändringarna som rör arbetsgivaravgifter är fel som rör förmåner klart vanligast med en ändringsfrekvens om 48 procent. En stor del av dessa ändringar rör felredovisade bilförmåner. Ungefär 29 procent av koncernerna har också ändringar av mervärdesskatten som har sin grund i felredovisade bilförmåner, och dessa är den vanligaste orsaken till ändringar som rör mervärdesskatt.

Ungefär 21 procent av antalet ändringar som rör mervärdesskatten rör avdrag för ingående mervärdesskatt i företag som bedriver blandad verksamhet. Dessa ändringar innebär att avdrag har nekats för ingående mervärdesskatt. Sådana ändringar kan också medföra följdändringar för inkomstskatten eftersom kostnaderna som får dras av i företaget ökar. Dessa fel är i regel betydligt större sedda till beloppen än andra fel som påverkar mervärdesskatten.

Antalsmässigt rör flest fel kostnader för representation, mervärdesskatt på tjänstebilar samt beräkning av särskild löneskatt på pensionskostnader. Skatteverket bedömer att dessa fel till stor del är oavsiktliga och beror på brister i interna rutiner i företagen, på missuppfattningar, eller på att företagen av olika orsaker har haft svårt att göra rätt.

Felen som rör representation finns till stor del i fall där det maximala beloppet för skattefri representation har överskridits. Företagen har då felaktigt dragit av det maximala beloppet för skattefri representation och tagit upp överskjutande belopp till beskattning, i stället för att ta upp hela representationen till beskattning. Felen som rör tjänstebilar har sin grund i att företagen inte har haft system för att hantera underlag som styrker att det förekommer körning i tjänsten, vilket medför att de inte kan styrka avdragsrätten för ingående mervärdesskatt. Fel som rör beräkning av särskild löneskatt på pensionskostnader är bland annat att företaget redovisar den särskilda löneskatten i stället för underlaget för skatten eller att företaget inte tagit med samtliga pensionskostnader som ska vara med i underlaget.

Beloppsmässigt rör de största felen bolagsskatten. De största felen avser gränsöverskridande transaktioner, och av dessa rör majoriteten internprissättning vid

transaktioner med utländska koncernföretag. Dessa fel har sin grund i att skattebetalaren och Skatteverket har olika uppfattning om hur reglerna ska tolkas. Skatteverkets beslut avseende sådana regler överklagas ofta av företagen, och det slutliga beskattningsutfallet fastställs i ett sådant fall först efter prövning i domstol. Det slutliga utfallet av utredningarna som lett till dubbelbeskattningssituationer kan även justeras efter förhandlingar mellan berörda länders behöriga myndigheter.

3 Fördjupning: Bolagsskattefelet och effekterna av internationell skatteplanering

Vår analys visar att bolagsskatten står för det största skattefelet bland stora företag både i relativa och absoluta tal, och att internationella transaktioner står för en betydande del av skattefelet. I detta avsnitt gör vi därför en fördjupad analys av bolagsskattefelet och effekterna av internationell skatteplanering.

Det finns en stor forskningslitteratur som studerar olika former av skattemässiga anpassningar som multinationella företag kan använda för att minska sina bolagsskattebetalningar. Flertalet studier avser transaktioner som multinationella företag kan genomföra i syfte att förflytta beskattningsbara vinster mellan olika jurisdiktioner i syfte att åstadkomma en lägre global beskattning. Fokuset på multinationella företag i forskningen beror på att dessa har tillgång till en bredare portfölj av alternativ för att minimera sin skattebörda än rent inhemska företag utan koncernföretag i utlandet.

Multinationella koncerner kan bland annat utnyttja skillnader i skatteregler mellan olika länder genom att prissätta koncerninterna transaktioner på ett sådant sätt att vinster flyttas till koncernföretag i länder med lägre effektiva bolagsskattesatser. Koncernen kan också dra större nytta av skillnader i den skattemässiga behandlingen av eget och lånat kapital än inhemska företag, genom att anpassa skuldkvoten i dotterbolag så att investeringar i länder med högre effektiv bolagsskatt i högre utsträckning finansieras med lånat kapital. Se bilaga B för en beskrivning av olika kanaler som företag kan använda för att minska sina bolagsskattebetalningar och vilka skatteregler som gäller vid dessa förfaranden.

3.1 Förändringar av bolagsskattereglerna under tiden revisionerna genomförts

Det har skett flera ändringar av reglerna för svensk företagsbeskattning under perioden 2015–2023, då revisionerna som ligger till grund för denna rapport genomfördes. Flera av förändringarna är en följd av det arbete som skett internationellt inom OECD och EU. Därutöver har den lagstadgade bolagsskattesatsen i Sverige sänkts i flera steg under perioden. Sänkningar av skattesatsen påverkar skattefelet i absoluta tal, men inte i relativa.

Sedan 2013 har ett samarbete pågått inom OECD och G20 i det så kallade Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, förkortat det inkluderande ramverket (IF) för att motverka skattebaserodering och vinstförflyttning (”Base Erosion and Profit Shifting”, BEPS). År 2015 publicerades 13 rapporter avseende 15 åtgärdsområden och ett sammanfattande dokument som tillsammans utgör det s.k. BEPS-paketet (OECD, 2015). Arbetet är uppdelat i två delar, eller pelare, varav pelare 1 avser omfördelning av beskattningsrätt mellan stater och pelare 2 fokuserar på att införa en global minimibeskattning som motverkar skatteundandraganden. Detta arbete syftar bl.a. till att säkerställa att vinster beskattas där de uppkommer och där värde skapas. OECD definierar skattebaserosion och vinsttransfereringar enligt följande:

BEPS relates chiefly to instances where the interaction of different tax rules leads to double non-taxation or less than single taxation. It also relates to arrangements that achieve no or low taxation by shifting profits away from the jurisdictions where the activities creating those profits take place. No or low taxation is not per se a cause of concern, but it becomes so when it is associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it. In other words what creates tax policy concerns is that, due to gaps in the interaction of different tax systems, and in some cases because of the application of bilateral tax treaties, income from cross-border activities may go untaxed anywhere, or be only unduly lowly taxed.

Arbetet inom OECD och EU har resulterat i ett flertal förändringar av de svenska bolagsskattereglerna. Bland annat infördes nya regler för företagssektorn den 1 januari 2019 som innebar ett delvis genomförande av EU:s direktiv mot skatteundandraganden (prop. 2017/18:245, bet. 2017/18:SkU25, rskr. 2017/18:398). Reglerna innebar bland annat att det infördes en regel som begränsar avdragsrätten för negativa räntenetton (24 kap. 21–29 §§ IL) samt bestämmelser om avdragsförbud för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer (24 kap. 15 a–15 e §§ IL). År 2021 infördes också bestämmelser om den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag för att motverka skatteplanering genom s.k. omvända hybrida missmatchningar.

Sverige har sedan 2009 haft regler som begränsar rätten till avdrag för räntor i företagssektorn, och även dessa regler har förändrats under den tid som revisionerna genomförts. 2009 års regler begränsar rätten till avdrag för räntor som belöper sig på lån från företag i intressegemenskap (interna lån) om lånet tagits upp för att finansiera förvärv av delägarrätter från ett företag i intressegemenskap (interna förvärv). Syftet med bestämmelserna var att förhindra att en koncern tillskapar sig ränteavdrag genom att finansiera koncerninterna förvärv av företag med lån från företag inom samma koncern. År 2013 ändrades reglerna om begränsning av avdragsrätten för ränta till att omfatta alla ränteutgifter på interna lån, oavsett vad lånet används till. De riktade reglerna snävades därefter in till att i princip endast omfatta rena missbruksfall i samband med införandet av reglerna som begränsar avdragsrätten för negativa räntenetton 2019.

Den 14 december 2021 antog Inclusive Framework regler om en global minimibeskattning som motverkar skatteundandraganden, de s.k. modellreglerna (GloBE-reglerna, eller Global Anti-Base Erosion Model Rules). Syftet med modellreglerna är att säkerställa att stora multinationella koncerners vinster beskattas med en effektiv skattesats på minst 15 procent beräknat på ett underlag som utgår från koncernredovisningen. Reglerna trädde i kraft i Sverige den 1 januari 2024 (prop. 2023/24:32).

3.1.1 Regeländringarnas effekter på skattefelet

Eftersom skattefelsbedömningen i denna rapport baseras på ekonomiska aktiviteter och beskattningsutfall som avser en period innan nya skatteregler har trätt i kraft är bedömningarna inte nödvändigtvis representativa för hur skattefelet kommer att utvecklas framöver. Det är ur teoretisk synvinkel oklart hur införandet av nya regler påverkar skattefelet. Fler och mer omfattande regler, som medför att tidigare lagliga förfaranden inte längre är tillåtna, medför att tidigare tillåtna transaktioner kommer att ses som skattefel om företagen fortsätter att agera på samma sätt som tidigare. Om företagen anpassar sig till nya regler genom att upphöra med aktiviteter som leder till skattebaserosion kan det leda till att skatteintäkterna ökar samtidigt som skattefelet är oförändrat.

De regler som införts har dock också medfört att reglerna kring bolagsskatten blivit mer omfattande och komplexa. Om företagen gör fel när de förhåller sig till de nya reglerna eller om de misslyckas med att anpassa sig efter ändrade regler, kan detta leda till ett ökat skattefel. Nya regler kan också under en övergångsperiod medföra att det uppkommer nya tolknings- och definitionsproblem som kan skapa osäkerhet och behöva lösas genom ny praxis. Införandet av nya regler kan därför i sig medföra att utrymmet för skattefel ökar. Det är därför angeläget att fortsätta följa utvecklingen av bolagsskattefelet, och särskilt de delar som har sin grund i internationella transaktioner.

3.2 Omfattningen av internationell skatteplanering i Sverige

Det finns en omfattande litteratur som studerar omfattningen av internationell skatteplanering både totalt sett och avgränsat till vissa tillvägagångssätt, se bl.a. OECD (2015) samt Heckemeyer och Overesch (2017) för litteraturöversikter. Det har dock skett stora förändringar inom internationell bolagsbeskattning sedan 2015, vilket gör att äldre studier inte nödvändigtvis är representativa för situationen i dag. Jämförelser försvåras också av att stora delar av forskningslitteraturen avser andra länder än Sverige.

OECD (2015) uppskattar effekterna av så kallad aggressiv internationell skatteplanering genom att skatta skillnader i effektiva genomsnittliga bolagsskattesatser som betalas av multinationella företag och av jämförbara inhemska företag. "Gapet" mellan inhemska och multinationella företag beräknas uppgå till i genomsnitt 3,3 procentenheter under perioden 2000–2010, och författarna anger att resultaten ligger i linje med andra forskningsresultat.

Heckemeyer och Overesch (2017) och Beer m.fl (2018) analyserar magnituden av olika kanaler för skatteplanering bland multinationella företag genom metaanalyser.[8] Studierna väger samman ett stort antal andra studier för att få fram ett sammanvägt resultat för hur känsliga multinationella företags redovisade vinster i olika länder är för skillnader i skattesatser. Heckemeyer och Overesch (2017) skattar att en förändring av skillnaderna i effektiva skattesatser om 1 procentenhet minskar de redovisade bolagsskatterna i ett dotterbolag med 0,8 procent (dvs. en semielasticitet på 0,8). Beer m.fl (2018) baserar sin studie på fler publicerade studier och en längre tidsperiod, och finner en något större elasticitet på 1. Beer m.fl menar också att känsligheten i redovisade vinster har ökat över tid, dvs. att elasticiteten ökar i magnitud.

Vidare finns en mindre litteratur som studerar hur olika kanaler för skatteplanering samverkar med varandra. Saunders-Scott (2016) studerar hur införandet av s.k. tunnkapitaliseringsregler i olika länder påverkat redovisade intäkter i koncernföretag lokaliserade i länder som berördes och som tillhör multinationella koncerner.[9] Studien finner att införandet av tunnkapitaliseringsreglerna motverkade skatteplanering genom skuldsättning och ränteavdrag, men också påverkade förekomsten av skatteplanering genom andra kanaler, främst internprissättning. Detta tyder på att olika kanaler för skatteplanering är substitut till

[8] Metaanalys är ett strukturerat sätt att kombinera resultaten från flera andra studier för att genom statistiska metoder sammanställa ett konsensusresultat för en viss forskningsfråga.
[9] Tunnkapitaliseringsregler (thin capitalization rules, eller underkapitaliseringsregler) syftar till att begränsa skatteplanering med ränteavdrag genom krav på en viss mängd eget kapital i förhållande till lån i företaget. Sveriges ränteavdragsbegränsningsregler har inte en sådan utformning.

varandra, och att åtgärder som påverkar möjligheterna till skatteplanering genom en kanal (ränteavdrag) kan leda till att skatteplaneringen flyttar till andra kanaler (internprissättning).

Det finns också en mindre forskningslitteratur som studerar hur effektiva olika åtgärder för att minska skatteplanering är för olika kanaler. Reider m. fl (2015) studerar europeiska multinationella företag, och finner att skärpta regler för internprissättning har effekter på redovisade vinster i företagen. Beer och Loeprick (2015) visar dock också att effekterna av sådana regler varierar mellan olika företag, och att effekterna är mindre bland företag med stora immateriella tillgångar.

Skatteverket definierar skattefelet som skillnaden mellan de skatter som skulle fastställas om alla redovisade sina verksamheter och transaktioner korrekt, och de skatter som fastställs efter Skatteverkets kontroller. Skattemässiga anpassningar som bedöms strida mot skattereglernas syfte så som de uttrycks av lagstiftaren är enligt denna definition endast ett skattefel om arrangemanget också strider mot skattereglerna så som de är skrivna. Vissa transaktioner som faller under OECD:s definition av BEPS är också skattefel, men det finns också fall som faller under definitionen av BEPS som inte är skattefel.

I avsnitt 2.5 bedöms skattefelet avseende internationella transaktioner uppgå till ungefär 2,3 procent av den fastställda bolagsskatten bland stora företag. Sådana fel kan förekomma bland multinationella företag men inte i företag som endast har verksamhet i Sverige. Vår uppskattning av skattefelet är därmed lägre, men ändå av samma storleksordning, som den skatteskillnad mellan inhemska och multinationella företag som OECD uppskattar (3,3 procentenheter). Eftersom all form av skattebaserosion inte är skattefel är det också väntat att skattefelet är mindre än OECD:s uppskattning av BEPS. Givet att de båda uppskattningarna kan jämföras så kan vårt resultat tolkas som att en relativt stor del av det som klassificeras som skattebaserosion också skulle kunna utgöra skattefel. Detta innebär att det teoretiskt sett skulle kunna åtgärdas med gällande regelverk.

Skatteverket (2024) konstaterar i en litteraturstudie att val av skuldkvot i dotterbolag samt internprissättning är de kanaler som anses bidra mest till eroderingen av skattebaser i länder som Sverige. I det följande avgränsar vi oss därför till studier som berör Sverige eller andra nordiska länder, och som skattar omfattningen av skatteplanering genom dessa båda kanaler.

3.2.1 Ränteavdrag

Hansson m.fl. (2018) studerar förekomsten av skatteplanering med ränteavdrag bland svenska multinationella företag inom tillverkningsindustrin under perioden 1997–2007. Resultaten visar att multinationella företag hade en högre skuldkvot än inhemska företag, samtidigt som deras vinster före skatter och finansiella poster inte var lägre. De multinationella företagen inom tillverkningsindustrin betalade 0,5 procent lägre skatt än jämförbara inhemska företag, och deras soliditet var 2 procent lägre. Författarna tolkar resultaten som att multinationella företag använde sig av lånat kapital i högre utsträckning än inhemska, vilket minskade beskattningsbar inkomst och bolagsskatteinbetalningar i Sverige under den studerade perioden.

Författarna undersöker också effekten av att ett inhemskt företag ombildas till ett multinationellt företag. De finner att en sådan ombildning medförde att skattetrycket minskade med 0,23–0,30 procent och att soliditeten minskade med 4,91–6,52 procent. Effekterna är dock mindre än i många studier som använder data över flera länder. Författarna tolkar resultatet som att det svenska skatteklimatet var konkurrenskraftigt och det därför fanns mindre incitament för svenska företag (åtminstone inom tillverkningsindustrin) att transferera vinster utomlands under perioden 1997–2007.

Sedan 2009 har dock avdragsrätten för räntor begränsats i flera steg, se avsnitt 3.1 och B.4. Eftersom regelverket har stramats åt sedan 2007 är resultaten i Hansson m. fl. (2018) inte nödvändigtvis representativa för situationen i dag.

Skatteverket har följt utvecklingen av ränteavdrag i företagssektorn löpande sedan 2009 års ränteavdragsbegränsningar infördes, och har kunnat konstatera att de riktade reglerna har haft avsedd effekt (Skatteverket 2016). I rapporten konstateras att förekomsten av utländska koncerninterna lån minskade i samband med införandet av 2013 års ränteavdragsbegränsningar. Under samma period ökade också andelen eget kapital vid utländska direktinvesteringar i Sverige. Skatteverket har också noterat en utveckling där vissa företag avvecklat interna lån som var hänförliga till interna och externa andelsförvärv, eller återlagt räntan på sådana lån till beskattning. Skatteverket (2016) visar dock också att det fanns företag som fortsatte att yrka avdrag för räntekostnaderna. Skatteverket har också genomfört ett stort antal utredningar rörande ränteavdrag, och fortsätter att följa utvecklingen.

2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor (SOU 2024:36) hade i uppdrag att göra en uppföljning av de generella ränteavdragsbegränsningar som infördes 2019. Utredningen finner inget som tyder på att reglerna har haft effekter på neutraliteten mellan finansiering med eget respektive lånat kapital eller på att motverka internationell skatteplanering med ränteavdrag.

Utredningens analys visar att skuldsättningsgraden sjunker i företagen över tid, men detta verkar vara ett led i en utveckling som pågått under en längre tid och inte en effekt av 2019 års regler. Utredningen finner inte heller några tecken på att reglerna minskat förekomsten av internationell skatteplanering med räntor. På aggregerad nivå kan utredningen inte heller se att reglerna har påverkat svenska företags konkurrenskraft negativt.

Utredningen för fram flera tänkbara förklaringar till resultaten. Utredningen lyfter fram betydelsen av de riktade ränteavdragsbegränsningsregler som redan fanns då EBITDA-regeln infördes 2019. De riktade reglerna kan ha medfört att skatteplanering med ränteavdrag redan var begränsad när de generella reglerna infördes. Andra förklaringar till resultaten kan vara att de generella reglerna har en för liten effekt för att den ska ge utslag på aggregerad nivå då hela ekonomin studeras. Det skedde också andra förändringar av bolagsskattesystemet under perioden som utvärderingen baseras på, bland annat sänktes bolagsskattesatsen. Marknadsräntorna var också låga under den aktuella perioden, vilket sannolikt minskade effekterna av ränteavdragsbegränsningarna.

Utvärderingen visar dock också att det skett anpassningar i form av att det bildats en ansamling av koncerner med ett negativt räntenetto nära gränsvärdet om 30 procent av EBITDA. SOU 2024:36 noterar att de direkt berörda svenska koncernernas utlåning till utlandet kan ha ökat relativt inlåningen och att koncerninterna fordringar har stigit mer än de koncerninterna skulderna i de direkt berörda företagen. Utredningen konstaterar dock att det krävs ytterligare analys för att förstå orsakerna till detta.

Andresen och Thorvaldsen (2023) studerar införandet av ränteavdragsbegränsningar i Norge 2014 och finner liknande effekter som de som Skatteverket (2016) och SOU 2024:36 finner för Sverige. Efter införandet av de norska reglerna minskade skuldkvoten signifikant i de företag som berördes. De norska reglerna omfattar företag av en viss storlek, och författarna finner också att företagen som berördes av reglerna anpassade sig efter regelverket eftersom det bildats en ansamling av företag precis under de tröskelvärden vid vilka reglerna ska tillämpas. Detta tyder på att ränteavdragsbegränsningsregler påverkar valet av finansieringsform i koncerner som direkt berörs av reglerna, men visar också att företagen anpassar sig efter regelverket för att minimera effekterna inom koncernen.

3.2.2 Internprissättning

Cristea och Nguyen (2016) använder data över internpriser för danska multinationella företag för perioden 1999–2006 för att studera effekterna av internprissättning på danska företags bolagsskattebetalningar. I studien identifieras effekter av skatteplanering genom internprissättning genom att författarna studerar

hur internpriserna förändras dels efter att koncernen förvärvat utländska dotterföretag, dels efter förändringar av lagstadgade bolagsskattesatser.[10] Författarna finner att de danska multinationella företagen sänker sina internpriser vid försäljning till företag i länder med lägre bolagsskatt (efter förvärv av dotterbolag eller efter en sänkt bolagsskatt i dotterbolagets hemland) med 5,7–9,1 procent. Detta beräknas medföra ett skattebortfall motsvarande 3,24 procent av de multinationella företagens bolagsskattebetalningar under perioden.

Bakke m. fl. (2023) studerar effekterna av internprissättning på norska företags skattebetalningar. I studien följs norska företag som köptes upp av utländska företag under perioden 1993–2012. Effekterna av internprissättning identifieras genom att jämföra utvecklingen av olika typer av kostnader som påverkas, respektive inte påverkas av internprissättning, före och efter ett uppköp. Jämförelsegruppen av företag utgörs av företag som köps upp senare under den undersökta perioden.

Bakke m. fl. finner att kostnader för insatsvaror (där internprissättning kan påverka kostnaderna i det uppköpta företaget) ökade mer efter ett uppköp i de uppköpta företagen än i jämförelsegruppen. Däremot fanns inga skillnader i utvecklingen av kostnader som inte påverkas av internprissättning, såsom lönekostnader eller driftskostnader. Författarna beräknar att vinstförflyttningen minskar de beskattningsbara vinsterna i de uppköpta företagen med ungefär 2 procent, och totalt sett beräknas vinstförflyttning i multinationella företag kunna omfatta uppemot 6 procent av de totala norska bolagsskatteintäkterna under 2012. Författarna finner också att omfattningen av vinstförflyttning minskade efter 2006 då Norge skärpte reglerna för internprissättning och skärpte kontrollerna.

3.2.3 Förekomst av ändringar som har sin grund i ränteavdrag och internprissättning

I dataunderlaget som skattefelsbedömningen baseras på delas ändringar som rör bolagsskatten upp i flera olika kategorier. Ungefär 25 procent av ändringarna har att göra med transaktioner med koncernföretag i andra länder, men dessa ändringar står för knappt hälften av det totala ändringsbeloppet. Dessa ändringar är därmed stora jämfört med andra typer av ändringar som rör bolagsskatten.

Av de ändringar som rör internationella transaktioner står ändringar som har att göra med internprissättning för majoriteten av ändringarna sett till såväl

[10] Ökade eller minskade priser på insatsvaror är endast en indikation på att det kan vara frågan om en felaktig internprissättning som i studien används för att identifiera effekter av ändrade regler för internprissättning. Skatteverkets utredningar av internprissättning inkluderar fler frågor än priserna på insatsvaror.

antalet ändringar som ändringsbeloppen. Dessa ändringar är också stora i absoluta tal relativt andra typer av ändringar. Det förekommer också ett mindre antal ändringar som rör ränteavdrag, medan ändringar som rör CFC-regler eller hybrida missmatchningar förekommer, men endast i enstaka fall i materialet. Sett till antalet ändringar tycks mönstret därmed vara att Skatteverkets ändringar framför allt rör internprissättning och ränteavdrag. Ungefär hälften av de beslut som rör denna typ av regler har överklagats av företagen, och hur beskattningen påverkas kan därför vara ovisst fram till dess besluten prövats rättsligt.

Frågor som rör internprissättning är ofta komplexa och bl.a. kan aktualisera svåra värderingsfrågor. Utredningarna kan därför vara omfattande och tidskrävande. Uppgifter och handlingar kan behöva hämtas in från såväl företag som skattemyndigheter i andra länder. Vid bedömningen av skattefelets storlek behöver hänsyn tas till att tillgången till underlag, utredningarnas omfattning och de rättsliga förutsättningarna för beslut påverkar vilka felaktigheter som kan klarläggas och korrigeras. Den del av det bedömda skattefelet som rör internprissättning kan därför vara underskattad.

Reglerna som rör internprissättning har varit stabila under hela perioden, och förekomsten av skattefel relaterade till internprissättning bör därför inte vara påverkade av regeländringar på samma sätt som gäller för exempelvis ränteavdrag. Detta talar för att fel rörande internprissättning i dagsläget är den största källan till skattefel rörande bolagsskatt bland svenska multinationella företag.

4 Slutsatser och rekommendationer

Stora företag står för en betydande del av skattebetalningarna av den ekonomiska aktiviteten i Sverige, och skattefel bland stora företag kan därför få stora konsekvenser för skattefelet på aggregerad nivå. De är därför en viktig grupp av företag att bedöma skattefelet för. Stora företag är dock inte en homogen grupp, utan består av koncerner som sinsemellan ser mycket olika ut sett till faktorer som storlek, branschtillhörighet, antal företag i koncernen, antal länder koncernen har verksamhet i och ägarstruktur, vilka samtliga är faktorer som potentiellt sett kan påverka riskerna för skattefel. Detta gör att det i vissa fall kan vara svårt att generalisera resultaten från revisioner till andra företag än just de som granskats. Det finns också utmaningar i att göra revisioner av stora företag eftersom den större verksamheten medför att revisionerna blir betydligt mer tidskrävande än revisioner av mindre företag. Detta medför att en skatte-

felsbedömning avseende stora företag kommer att grunda sig på ett förhållandevis litet underlag, där enskilda företag eller koncerner kan få stor betydelse för resultaten inom vissa skatteslag.

I denna rapport uppskattas skattefelet för samtliga stora företag med en lönesumma överstigande 75 miljoner kronor utifrån resultat av breda och integrerade revisioner av ett urval av stora företag. De företag som reviderats är betydligt större än denna nedre gräns för lönesumman, och i gruppen finns några av de största företagen i Sverige under perioden 2015–2023.

Skatteverket bedömer att skattefelen för arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt på pensionskostnader är mycket vanligt förekommande bland de stora företagen, men att felen är små såväl i relativa termer som i absoluta tal. Felen bedöms till stor del vara oavsiktliga. Skattefelen som rör arbetsgivaravgifter har främst sin grund i felredovisade förmåner, varav bilförmåner står för större delen av felen. Eftersom felen till stor del beror på misstag vid rapporteringen skulle de kunna minska genom upplysningar och, om möjligt, stöd i tekniska system vid inlämning av deklarationen.

Även skattefelet för mervärdesskatt bedöms vara litet sett som andel av koncernernas utgående mervärdesskatt. Skattefelen bland de stora företagen rör främst avdrag för ingående skatt i företag som bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. Det finns också skillnader i skattefelets nivå mellan företag som bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, och företag som inte har sådan verksamhet i det egna företaget eller i något annat företag i koncernen. Felen förekommer både i finansiella koncerner och i företag i icke-finansiella koncerner som bedriver finansiell verksamhet. Felen förekommer också i företag i andra branscher som bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, bland annat inom fastighetsbranschen, utbildning och vård och omsorg. Dessa ändringar är i vissa fall betydande både sedda till beloppets storlek och sedda som andel av koncernens mervärdesskatt.

Bolagsskattefelet står för den största delen av skattefelet i populationen som ingår i revisionsmaterialet, och nästan alla koncerner har någon ändring som rör bolagsskatten. Den höga ändringsfrekvensen beror delvis på att det är vanligt att ändringar inom andra skatteslag får följdeffekter på bolagsskatten, men det är också vanligt med ändringar i själva skatteberäkningen avseende bolagsskatten.

Knappt hälften av bolagsskattefelet bedöms bero på transitioner med koncernföretag i utlandet. Sett till antalet ändringar står utländska transaktioner för ungefär 25 procent av ändringarna. Dessa ändringar är därmed mycket stora

relativt andra typer av fel. Felen beror till stor del på att det reviderade företaget och Skatteverket har olika uppfattningar om hur skattereglerna ska tolkas, och det är vanligt att företagen överklagar Skatteverkets beslut. Det slutliga beskattningsutfallet fastställs i ett sådant fall inte förrän ärendet prövats i förvaltningsrätten, och ofta också i kammarrätten. Det tar därför lång tid mellan Skatteverkets beslut och att det slutliga utfallet är känt.

I rapporten bedöms skattefelet avseende internationella transaktioner uppgå till ungefär 2,3 procent av den fastställda bolagsskatten bland stora företag. Denna uppskattning av skattefelet motsvarar ungefär två tredjedelar av den skatteskillnad mellan inhemska och multinationella företag som OECD (2015) uppskattar, samt av skattefördelen rörande internprissättning som Cristea och Nguyen (2016) skattar för multinationella företag i Danmark. Givet att Sverige har en skatteskillnad mellan inhemska och multinationella företag på samma nivå som Danmark och övriga OECD, så indikerar detta att en betydande del av skatteskillnaderna sannolikt utgörs av skattefel som skulle kunna angripas med gällande lagstiftning.

Analysen visar att internprissättning är den viktigaste källan till skattefel som rör bolagsskatten bland svenska multinationella företag. Det är därför viktigt att Skatteverket har tillgång till ändamålsenliga verktyg för att åtgärda sådana fel. Att fastställa ett armlängdsmässigt pris kan kräva omfattande utredning och innebära svåra bevisfrågor. Förutsättningarna för att korrigera felaktig prissättning beror på utredningsunderlaget samt de tidsfrister och beviskrav som gäller för beslutet. För beslut efter ordinarie omprövningstid behöver förutsättningarna för efterbeskattning vara uppfyllda. Det innebär att uppmärksammade möjliga felaktigheter inte alltid kan ligga till grund för en ändring, vilket också behöver beaktas vid bedömningen av skattefelet.

Ett krav på att till inkomstdeklarationen bifoga någon typ av underlag med uppgifter om genomförda gränsöverskridande koncerninterna transaktioner skulle innebära att Skatteverket får tillgång till relevant information i ett tidigare skede. Informationen skulle kunna ge bättre förutsättningar för att bedöma vilka företag och transaktioner som bör bli föremål för närmare kontroll och därmed bidra till mer träffsäkra urval. Det skulle samtidigt kunna minska behovet av att vidta kontrollåtgärder avseende företag och transaktioner där det saknas indikationer på felprissättningsproblematik. Informationen skulle också i viss utsträckning kunna ge Skatteverket bättre förutsättningar att disponera den tid som står till förfogande inom den ordinarie omprövningsfristen. Skärpta dokumentationskrav skulle också i sig kunna motverka skatteplanering genom felaktig internprissättning (se Reider m.fl. (2015), Beer och Loeprick (2015)).

Det förekommer också ett antal beslut som rör regler om ränteavdrag. Dessa är dock färre till antalet än besluten som rör internprissättning. Skatteverket

bedömer att förekomsten av skatteplanering med ränteavdrag har avtagit sedan införandet av 2013 års ränteavdragsbegränsningar, och att trenden har hållit i sig även efter införandet av 2019 års skatteregler för företag. Skatteverket hade också genomfört ett stort antal utredningar rörande ränteavdrag under beskattningsåren innan de revisioner som föreliggande rapport baseras på genomfördes. Ändrad lagstiftning i kombination med Skatteverkets kontroller kan ha medfört att förekomsten av skatteplanering med ränteavdrag hade minskat då revisionerna genomfördes.

Givet att olika kanaler för skatteplanering är substitut till varandra, skulle dock de regeländringar som genomförts gällande ränteavdrag i företagssektorn också kunna leda till att skatteplaneringen flyttar till andra kanaler. Det är därför angeläget att Skatteverket fortsätter att följa utvecklingen av ränteavdrag i företagssektorn, men också av andra former för skatteplanering som kan vara substitut till ränteavdrag såsom felaktig internprissättning eller vinstallokering.

I skattefelsbedömningen för punktskatter har vi valt att fokusera på energiskatter eftersom det finns relativt få reviderade företag som är skattskyldiga för punktskatter. Energiskatter innefattar skatt på bränsle, el och svavel. Vi gör dessutom en särskild skattefelsbedömning av elskatten. För övriga energiskatter bedöms antalet revisioner vara för få för att det ska vara möjligt att göra en skattefelsbedömning. Däremot ser vi att det finns behov av fördjupade analyser av skattefelet för de olika energiskatterna, och då särskilt för bränsle.

Extrapoleringen av skattefelet för energiskatter täcker cirka 75 procent av de skattskyldiga för energi- och koldioxidskatter Däremot omfattar extrapoleringen av skattefelsbedömningen av elskatt bara omkring 30 procent av de skattskyldiga. Vi ser därför att det är mer relevant att undersöka möjligheten att göra en bedömning för hela populationen och inte bara för privatägda företag. Det finns även en osäkerhet i extrapoleringen av resultaten till företag utanför den undersökta populationen. Osäkerheten skulle minska om bedömningen skulle kunna baseras på fler revisioner.

De stora företagen har stor betydelse för de totala skattebetalningarna och den ekonomiska aktiviteten i Sverige. Detta gör dem till en viktig grupp att fortsätta följa över tid och göra nya skattefelsbedömningar för. Det är också angeläget att utvärdera effekterna av senare års förändringar av företagsbeskattningen på skatteintäkterna och skattefelet. Sådana skattefelsbedömningar och uppföljningar är dock resurskrävande.

Skatteverkets uppföljningssystem är inte upplagt på ett sådant sätt att det enkelt går att söka ut ändringar av vissa skatteslag eller ändringar som gjorts med stöd av tillämpningen av en viss typ av regel. Arbetet med denna analys har också komplicerats av att uppföljningssystemet har förändrats under den tid som revisionerna genomförts, vilket i vissa fall har medfört svårigheter att hitta alla beslut som rör de granskade företagen och som är relevanta för analysen. För att förbättra möjligheterna till analys och riskbedömningar avseende specifika företeelser framöver vore det önskvärt att utveckla uppföljningen så att det enklare går att sammanställa ändringsbeslut efter vilken typ av urval som ligger till grund för granskningen, vilken typ av ändring granskningen resulterat i, samt vad som granskats i revisionen. Detta skulle ge förutsättningar för förbättringar av såväl riskbedömningar och urval som för att fler typer av revisioner skulle kunna användas för skattefelsbedömningar.

5 Litteraturförteckning

Andresen, M. E., & Thorvaldsen, L. (2023). The importance of escape clauses: Firm response to thin capitalization rules, CESifo Working Paper 10183.

Bakke, Julia T., Arnt Ove Hopland och Jarle Møen (2023). Firm performance following foreign acquisitions in Norway: Evidence of profit shifting?, Nordic Tax Journal 2023, 1:1–20.

Beer, Sebastian och Jan Loeprick (2015). Profit shifting: Drivers of Transfer (mis)pricing and the Potential of Countermeasures, *International Tax and Public Finance*, 22(3), 426–451.

Beer, Sebastian, Ruud A. de Mooij, and Ms. Li Liu. (2018) International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots. International Monetary Fund issue 168. DOI: https://doi.org/10.5089/9781484363997.001

Cristea, Anca D., and Daniel X. Nguyen (2016). "Transfer Pricing by Multinational Firms: New Evidence from Foreign Firm Ownerships." American Economic Journal: Economic Policy 8 (3): 170–202.

Heckemeyer, Jost H. och Michael Overesch (2017). Multinationals' profit response to tax differentials: Effect size and shifting channels. *The Canadian Journal of Economics* 50(4), 965-994.

OECD (2015). "Measuring and Monitoring BEPS. Action 11: Final Report". OECD, Paris.

Reider, Nadine, Thereza Zinn, och Patricia Hofmann (2015). Do Transfer Pricing Laws Limit International Income Shifting? Evidence from European Multinationals, Discussion Paper, University of Bochum.

Saunders-Scott, Molly J. (2015). Substitution Across Methods of Profit Shifting, *National Tax Journal*, 68(4), 1099–1120.

Skatteverket (2016). Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn. Uppföljning av tillämpningen av 2013 års regler samt externa lån. Dnr 131 674362-15/113.

Skatteverket (2023). Skattefelsrapport 2022.

Skatteverket (2024). Multinationella företag, rapport 2024:6.

Skatteverket (2025). Skattefelet för återbetalning av och avdrag för energiskatt på el inom industrin, rapport 2025:08.

SOU 2024:36. Förbättrade ränteavdragsregler för företag. Slutbetänkande av 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor.

Bilaga

A. Databearbetning

I denna bilaga beskrivs den bearbetning som gjorts av dataunderlaget.

Ändringarna är hämtade från besluten. I det fall besluten överklagats har beloppen avseende inkomstskatt justerats till det belopp som fastställts i den senare domstolsprövningen. Just nu tas hänsyn till domar meddelade till och med den 8 april 2026.

Granskningarna omfattar flera företag per koncern under en lång tidsperiod. Uppgifter om ändringar är hämtade ur Skatteverkets verksamhetssystem Rubin och underlaget inkluderar beslut som registrerats till och med den 24 mars 2026. Eftersom granskningarna genomförts under en lång tidsperiod har uppföljningssystemen dock förändrats över tid. I vissa fall finns inga beslut registrerade i Rubin. I dessa fall har information om ändringar på Skatteverkets initiativ hämtats in från andra system som innehåller beslut om ändrade skatter och avgifter avseende de granskade företagen för de beskattningsår som är aktuella. Att all information om de revisioner som dataunderlaget bygger på inte finns samlad på ett enda ställe medför dock osäkerheter och risk för att alla relevanta beslut inte har hittats och inkluderats i dataunderlaget. Det kan därför inte uteslutas att det finns fler beslut rörande de granskade företagens beskattning som inte kommit med i uppföljningen. I ett fall finns dessutom information om ändringar i ett förslag till beslut, samtidigt som beslut till följd av revisionen helt saknas i Rubin. I detta fall har inga ändringar tagits med.

Resultaten redovisas per kalenderår. Vissa av företagen har brutna räkenskapsår. Dessa redovisas i dataunderlaget på det kalenderår som inkomståret eller beskattningsåret slutar. Eftersom alla resultat redovisas samlat för längre perioder än ett beskattningsår (i de flesta fall samlat för hela den granskade perioden) har de brutna räkenskapsåren i praktiken ingen betydelse för resultaten.

Koncernregistret finns inte för 2015, och för att få en koncernstruktur även för det året används 2016 års koncerndefinition för företagen. För 2017 finns ingen uppgift om koncerntillhörighet vid årets utgång, utan endast för månad 8 (dvs. vid ingången av andra halvåret 2017). För 2017 används därför koncernförhållandena vid denna tidpunkt.

Företagen som granskats ingår i koncerner där företagen typiskt sett har koncernbidragsrätt, dvs. har möjlighet att resultatutjämna mellan koncernbolagen. Koncernbidrag kan lämnas mellan moderföretag och dotterföretag samt mellan dotterföretag under vissa villkor. Bl.a. måste moderföretaget vara ett svenskt

företag som äger mer än 90 procent av andelarna i dotterföretaget vid årets ingång. Det finns också spärrar som hindrar resultatutjämning i vissa fall, exempelvis efter ägarförändringar. För analysändamål har vi definierat koncerner utifrån att det finns uppgifter om ägande i Skatteverkets koncernregister men utan att lägga på något krav om hur stort ägandet behöver vara. Det beror på att uppgifter om ägarandelar i vissa fall saknas. I de fall där det finns uppgifter om ägarandelar uppgår moderbolagets ägarandel i dotterföretaget till 100 procent i en mycket stor del av fallen. Att inte lägga på restriktioner om vilken ägarandel som krävs för att ett företag ska räknas till koncernen bedöms därför inte påverka resultaten.

I dataunderlaget noteras om företaget som granskats är ett finansiellt eller ett icke-finansiellt företag. Koncerner där moderbolaget bedriver finansiell verksamhet och/eller står under Finansinspektionens tillsyn, till exempel bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag, särredovisas under rubriken ”Finansiella företag”. Finansiella företag beskattas enligt delvis andra regler än icke-finansiella företag, vilket innebär att skatteriskerna skiljer sig åt. Det förekommer också att de beskattas enligt helt eller delvis andra beskattningsprinciper, vilket försvårar jämförelser med icke-finansiella företag.

Det förekommer också finansiella företag i koncerner som inte bedriver finansiell verksamhet. Dessa kan vara internbanker, treasurybolag eller holdingbolag som bedriver passiv förvaltning av andra företag i koncernen. Sådana finansiella företag ingår i underlaget för de icke-finansiella företagen i sammanställningen.

B. Koncernspecifika skattefrågor

Revisioner av stora koncerner aktualiserar skattefrågor som vanligtvis inte förekommer om vid revisioner av mindre företag och företag utan koncerntillhörighet. I denna bilaga beskrivs ett urval av transaktioner och skattefrågor som kan aktualiseras vid revisioner av stora företag, med särskilt fokus på frågor som rör koncerner med verksamhet i flera olika länder. Avsnittet är avgränsat till skattefrågor som förekommer i granskningarna. Beskrivningarna ska inte ses som en genomgång av rättsläget, utan är avsett att ge en bakgrund till vilka regler som finns inom området och beskriva vilka typer av skattefel som uppkommer om företagen inte flöjer reglerna.

B.1 Internprissättning

Internprissättning är ett begrepp som omfattar olika typer av transaktioner mellan bolag i intressegemenskap. Prissättningen på gränsöverskridande transaktioner som sker mellan bolag i intressegemenskap ska sättas armlängdsmässigt (14 kap 19 § IL.), vilket innebär att de ska organiseras så att pris och villkor i övrigt motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter (som inte är i intressegemenskap). Eftersom det sällan finns en extern marknad för de varor och tjänster som transaktionerna avser kan det dock vara svårt att fastställa ett armlängdsmässigt pris på koncerninterna varor och tjänster. Det kan exempelvis handla om priset på nyttjade av patent eller andra immateriella rättigheter som inte tillhandahålls till företag utanför den egna koncernen, och där det därför inte finns någon marknad utanför koncernen.

Det faktum att det kan vara svårt att fastställa ett armlängdsmässigt pris kan användas av multinationella koncerner för att flytta intäkter och kostnader (och i förlängningen vinster och förluster) mellan koncernföretag som befinner sig i olika länder. Det görs genom att prissätta transaktioner mellan koncernföretagen på ett sådant sätt att det skattemässiga resultatet blir onaturligt lågt i koncernföretag som möter en hög beskattning, och onaturligt högt i koncernföretag som möter en låg beskattning. Internprissättning kan därför användas för att minska koncernens samlade skattebelastning på global nivå.

Transaktionerna kan handla om exempelvis inköp eller försäljning av varor och tjänster, överföring av tillgångar, finansieringskostnader såsom räntor på lån, osv. Det behöver inte bara handla om löpande transaktioner utan kan också handla om på vilket sätt och till vilket pris tillgångar förs över från ett koncernföretag till ett annat eller om olika typer av omstruktureringar inom en koncern.

Det kan i vissa fall också finnas skattemässiga incitament att använda koncerninterna transaktioner för att flytta intäkter och kostnader mellan koncernföretag som befinner sig i Sverige. Det kan exempelvis handla om att jämna ut resultat mellan systerföretag som saknar koncernbidragsrätt sinsemellan, eller om att ta upp kostnader som hör till företag som har begränsad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i ett annat företag som har full avdragsrätt, och därefter fakturera mellan företagen.

Felprissättning på internationella transaktioner kan också förekomma vid vinstallokering till fasta driftställen (se avsnitt B.6). Samtliga av de beslut som ligger till grund för skattefelsbedömningen avseende bolagsskatt rör dock internprissättning mellan företag och inte vinstallokering till fasta driftställen. Vinstallokering är en närliggande typ av interna gränsöverskridande transaktioner som inte sällan förekommer hos multinationella företag. Den stora skillnaden är att det handlar om transaktioner mellan ett fast driftställe i ett land och huvudkontoret eller ett annat koncernföretag i ett annat land.

B.2 Kostnader i fel företag

Koncerner kan ha incitament att ta upp kostnader i ett visst företag, vilka rätteligen borde ha tagits upp av ett annat bolag i koncernen. Det kan exempelvis handla om att varor eller tjänster inte sålts till armlängdsmässiga priser mellan olika koncernföretag, eller att tjänster faktureras men inte tillhandahålls. Det kan också handla om fel som har att göra med fall där flera företag i koncernen har gemensamma kostnader för t.ex. konferenser eller utbildning av anställda, men att hela kostnaden tas upp i ett av de aktuella företagen av skattemässiga skäl.

Ur ett inkomstskatteperspektiv kan det vara gynnsamt för koncernen som helhet att hålla nere resultatet i den svenska delen av en multinationell koncern för att höja resultatet i ett koncernföretag i ett land med en lägre bolagsskatt. Det kan också finnas incitament att använda kostnader för att jämna ut resultat mellan inhemska systerföretag som saknar koncernbidragsrätt sinsemellan.

Ur ett mervärdesskatteperspektiv finns incitament att ta upp kostnader i företag som har full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, i stället för att ta upp kostnaderna i koncernföretag som har begränsad eller saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

B.3 Koncerninterna fordringar och skulder

Det är vanligt att det finns fordringar och skulder mellan koncernbolag, exempelvis kundfordringar/leverantörsskulder från intern handel med varor och tjänster. Det är också vanligt att bolag lånar av andra koncernbolag, oftast av

moderbolaget eller en internbank inom koncernen. Det kan handla om såväl lån som tas upp som en del av verksamheten i bolaget, som om finansieringen av förvärv av delägarrätter eller externa bolag. Även koncernbidrag och utdelningar som inte har reglerats likvidmässigt kan bokats upp som fordran eller skulder. Koncernen kan ha incitament att använda räntenivån på sådana fordringar eller skulder för att flytta intäkter och kostnader mellan olika koncernföretag. Ur beskattningssynpunkt är frågan huruvida räntan och villkoren för lånen i övrigt är armlängdsmässiga (se internprissättning). Det finns också regler om avdragsförbud för förluster på koncerninterna fordringar (25 a kap 19 § IL).

B.4 Räntor på koncerninterna lån

Avdragsrätten för ränta inom en intressegemenskap har sedan 2009 varit begränsad i vissa fall, och ränteavdragsbegränsningsreglerna har förändrats flera gånger sedan de infördes. I nuläget finns dels riktade ränteavdragsregler som innebär en särskild begränsning i avdragsrätten för ränteutgifter på skulder till företag i intressegemenskap i vissa fall. Dels finns generella regler som infördes 2019 och som bl.a. begränsar avdragsrätten för negativt räntenetto för företag generellt.

De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna infördes 2009 och har justerats flera gånger sedan de infördes. Från och med den 1 januari 2026 finns en särskild ränteavdragsbegränsningsregel för ränteutgifter där det företag som är mottagare av inkomsten hör hemma i ett annat EES-land än Sverige. Ränteutgifterna får då inte dras av, helt eller delvis, om skuldförhållandet ingår i ett konstlat upplägg vars syfte är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (24 kap. 19 a § andra stycket IL).

De generella ränteavdragsbegränsningsregler som infördes 2019 innebär en begränsning av avdragsrätten för negativt räntenetto. Reglerna gäller alla räntor (som inte träffats av andra ränteregler) enligt definitionen i 24 kap. 2–4 §§ IL. Reglerna omfattar även ränta betald till en extern part, exempelvis bankränta. Avdragsrätten för negativt räntenetto är begränsad till 30 procent av ett skattemässigt EBITDA (resultat före skatt, räntor, värdeminskningsavdrag och avskrivningar) enligt den s.k. EBITDA-regeln, eller till högst 5 miljoner kronor inom hela intressegemenskapen enligt den s.k. förenklingsregeln. Vid tillämpning av EBITDA-regeln får negativa räntenetton som inte kunnat dras av sparas i upp till sex år. Vidare får negativa räntenetton flyttas till ett annat koncernföretag med positivt räntenetto. Kvarstående negativa räntenetton fastställs först det år då avdraget yrkas. Kvarstående negativa räntenetton faller även bort vid ägarförändringar där ett företag utanför intressegemenskapen får

det bestämmande inflytandet över företaget med kvarstående negativa räntenetton från tidigare år.

B.5 Hybrida missmatchningar

Hybrida missmatchningar avser situationer som medför att en koncern kan få dubbla avdrag eller att avdrag medges utan att motsvarande inkomst tas upp till beskattning och att orsaken till detta är att ett företag eller ett finansiellt instrument klassificeras på olika sätt i två olika jurisdiktioner. Behandlingen av fasta driftställen kan också leda till missmatchningar. Nedan ges några exempel på hybridsituationer som kan uppkomma.

Hybridföretag

Ett hybridföretag är ett företag som skattemässigt behandlas som skattesubjekt i en stat, men som transparent (t.ex. delägarbeskattat eller ses som en del av ett utländskt företag) i en annan stat. Klassificeringen kan bero på intern lagstiftning och praxis. Svenska aktiebolag kan utgöra hybridföretag, exempelvis vid tillämpning av USA:s s.k. ”check-the-box”-regler. Det innebär att det svenska aktiebolaget behandlas som ett skattesubjekt i Sverige men betraktas som transparent i den stat där ägaren hör hemma. Detta kan genom olika transaktioner utnyttjas så att det blir möjligt att uppnå dubbla avdrag eller att det uppkommer situationer där inkomster inte ska beskattas i något av de inblandade länderna.

Det finns särskilda regler som ska motverka att denna typ av situationer ska uppkomma. Vid dubbelt avdrag ska som utgångspunkt avdrag enligt reglerna mot hybrida missmatchningar nekas i ”investerarstaten”, dvs. den stat där moderbolaget är hemmahörande. Om investerarstaten inte nekar avdrag inträder en sekundär skyldighet för Sverige att neka avdrag för utgiften.

Hybridinstrument

Hybridinstrument är finansiella instrument där avtalsvillkoren har formulerats så att instrumentet innehåller både skuldkaraktäristika och kapitalkaraktäristika drag. Instrumenten är konstruerade så att de ska klassificeras som ett skuldinstrument i det ena landet, vilket medför att ränta på instrumentet får dras av, och som ett kapitalinstrument där avkastningen ses som skattefri utdelning i det andra landet. Därigenom blir det möjligt att både få avdrag för räntekostnader och undvika beskattning av motsvarande ränteintäkt/utdelning.

Utdelningar från utländska dotterbolag

Aktiebolag som tar emot utdelning på andelar i andra aktiebolag ska inte beskattas för utdelning eller kapitalvinst på andelarna om dessa är näringsbetingade andelar. Även andelar i utländska motsvarigheter till ett svenskt aktiebolag

kan vara näringsbetingade om det utländska bolaget vid en skatterättslig jämförelse kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag. Det är vanligt att koncerner har dotterbolag i utlandet som anses vara näringsbetingade andelar. Enligt 24 kap. 39 § IL ska utdelning som lämnas av företag som hör hemma i en annan stat tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnat utdelningen.

Syftet med reglerna om näringsbetingade andelar är att undvika dubbelbeskattning av utdelning som betalas mellan olika företag. I en gränsöverskridande situation skulle reglerna i stället kunna medföra att utdelning inte beskattas alls. För att detta inte ska hända finns också regler om att bolaget som lämnar utdelningen formellt måste vara ett skattesubjekt i hemlandet, och att den skattemässiga behandlingen av bolaget i hemlandet är sådant att det reellt kan anses utgöra ett skattesubjekt där, samt att skatt faktiskt betalas. Dessa regler förhindrar att det uppstår hybrida missmatchningar där utdelning på andelar som ses som näringsbetingade i Sverige inte ska beskattas i något land.

B.6 Fast driftställe

Ett utländskt företag som bedriver affärsverksamhet från en stadigvarande plats i Sverige har fast driftställe här enligt huvudregeln i 2 kap. 29 § första stycket IL. Motsvarande regel finns i OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 1 och 2. När ett utländskt företag har ett fast driftställe i Sverige är det bara inkomst som går att hänföra till det fasta driftstället som kan beskattas i Sverige. Avgränsningen av den inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället görs genom s.k. vinstallokering. Vinstallokeringen ska ske utifrån principen om ”the functionally separate entity approach” som innebär att det fasta driftstället ses som ett fristående företag (RÅ 1971 ref. 50 och RÅ 1998 not. 229. OECD ger i rapporten ”Report on the attribution of profits to permanent establishments” sin syn på hur beräkningen av den inkomst som är hänförlig till ett fast driftställe ska göras. OECD har också tagit ställning för ”the functionally separate entity approach”, vilken utgör ”the authorised OECD approach” vid fördelningen av intäkter och kostnader enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal.

Skattefel som rör fasta driftställen kan ha sin grund i att Skatteverket och företaget har olika syn på hur vinstallokeringen ska göras, eller av vilka av företagets intäkter och kostnader som hör till det fasta driftstället. Det kan också förekomma hybridsituationer, där dubbla avdrag kan uppkomma som en följd av att olika stater har olika syn på om det föreligger ett fast driftställe eller om en viss inkomst ska hänföras till det fasta driftstället.

B.7 CFC-regler (controlled foreign company)

Det finns särskilda beskattningsregler (39 a kap. IL) som gäller för den som direkt eller indirekt äger andelar i ett lågbeskattat utländskt företag, s.k. CFC-företag. Reglerna innebär att delägarna blir skattskyldiga för det lågbeskattade bolagets löpande inkomster. Reglerna gäller svenska juridiska personer som direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av rösterna eller kapitalet i CFC-företaget vid utgången av delägarens beskattningsår.

För att ett utländskt företag ska anses lågbeskattat måste det ha positiv nettoinkomst som beskattas lindrigare än 11,3 procent (55 procent av den svenska bolagsskattesatsen) i hemlandet. Resultatet ska beräknas på samma sätt som för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige och inkomstberäkningen ska göras med utgångspunkt i resultat- och balansräkning för den utländska juridiska personen.

B.8 Omstruktureringar

Ombildningar av företag kan ske genom fissioner, partiella fissioner, fusioner, verksamhetsavyttringar, andelsbyten och underprisöverlåtelser. För att skattereglerna inte ska motverka omstruktureringar av företag finns regler som innebär att det görs undantag från beskattning i vissa fall. Ombildningar kan dock medföra värderingsproblem.

Fusioner och fissioner

En fusion innebär att två eller flera bolag går samman genom att samtliga tillgångar och skulder överförs på ett av bolagen, samtidigt som det eller de överlåtande bolagen upplöses. En fusion kan påverka beskattningen av de inblandade bolagen och deras delägare. Med fission avses att ett företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser tas över av två eller flera andra företag och att det överlåtande företaget upplöses utan likvidation (37 kap. 5 § IL). Det finns också bestämmelser om uppskovsgrundande andelsbyte i 49 kap. IL som på begäran är tillämpliga vid fusion eller fission.

Om det är frågan om en s.k. kvalificerad fusion (37 kap. 4 § IL) eller en kvalificerad fission (37 kap. 6 § IL), ska det överlåtande företaget inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen eller fissionen.

Underprisöverlåtelser

En underprisöverlåtelse definieras som en överlåtelse av en tillgång mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde utan att detta är affärsmässigt motiverat. Beskattning av egendom ska enligt allmänna principer ske till egen-

domens marknadsvärde, och överlåtelser under marknadsvärdet ska uttagsbeskattas. Av bestämmelserna i 22 kap. IL följer att uttagsbeskattning bl.a. kan aktualiseras vid överlåtelse av en tillgång eller en tjänst utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Uttagsbeskattning kan bl.a. även aktualiseras när en näringsverksamhet upphör, skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör, eller om inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal. Det finns bestämmelserna om underprisöverlåtelser av tillgångar i 23 kap. IL. Syftet med reglerna är att de ska underlätta vid omstruktureringar genom att någon omedelbar beskattning inte ska ske vid en överlåtelse till underpris som uppfyller de lagreglerade villkoren för att överlåtelsen ska vara en underprisöverlåtelse. Tanken bakom reglerna om underprisöverlåtelser är att det ska bli lättare att förutse i vilka fall som en omstrukturering kan genomföras utan några omedelbara skattekonsekvenser. Någon definitiv skattelättnad på grund av underprisöverlåtelserna får dock inte uppkomma.

Underprisöverlåtelser har förekommit som en del av olika typer av skattedrivna transaktionskedjor som syftar till att uppnå av lagstiftaren icke avsedda skatteförmåner. Sådana transaktionskedjor kan omfatta ett stort antal företag och sträcka sig över flera beskattningsår. Ofta uppkommer skatteförmånen genom att olika asymmetrier mellan underprisreglerna och andra skatteregler utnyttjas.

Reglerna om underprisöverlåtelser har bl.a. medfört att s.k. paketeringsförfaranden blivit vanliga i samband med att tillgångar avyttras till extern part. Vid paketering avyttras tillgångarna i ett första skede till underpris till ett befintligt eller för ändamålet nybildat dotterföretag. Dotterföretaget avyttras därefter för ett pris motsvarande marknadsvärde till den externa förvärvararen. Då det är frågan om avyttring av näringsbetingade andelar utlöser avyttringen av dotterföretaget ingen beskattning, förutsatt att det inte är fråga om en situation som omfattas av bestämmelser om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. IL.

B.9 Underskott

Ett skattemässigt underskott uppstår när utgifterna/kostnaderna i en verksamhet överstiger inkomsterna/intäkterna. Enligt huvudregeln (40 kap. 2 § IL) ska ett underskott som kvarstår från ett beskattningsår dras av under påföljande beskattningsår som ett ”inrullat underskott”. Det finns dock regler som i vissa fall begränsar möjligheterna att dra av tidigare års underskott, bl.a. då det skett ägarförändringar.

Vid en ägarförändring i ett aktiebolag kan två olika spärrar inträda vad avser underskott från tidigare beskattningsår. Dels finns en beloppsspärr (40 kap.

15–17 a §§ IL), dels en koncernbidragsspärr (40 kap. 18–19 §§ IL). Beloppsspärren innebär att den nya ägaren inte får dra av tidigare års underskott som överstiger 200 procent av den nya ägarens utgift för att erhålla det bestämmande inflytandet. Beloppsspärren innebär ett definitivt bortfall av rätten att göra avdrag för underskottet. Koncernbidragsspärren innebär att kvarvarande underskott från tidigare år inte får kvittas mot erhållna koncernbidrag under det år som ägarförändringen sker eller de närmaste fem följande beskattningsåren. Koncernbidragsspärren innebär en uppskjuten avdragsrätt. Koncernbidragsspärrade underskott får dock kvittas mot överskott i den egna verksamheten.

B.10 Mervärdesskatt och blandad verksamhet

Ett företag kan ha blandad verksamhet, med vilket avses att företaget har både omsättning som är mervärdesskattepliktig och verksamhet som är mervärdesskattefri. Om ett företag har blandad verksamhet ska avdragsrätten för den ingående momsen begränsas. Momsfri verksamhet förekommer bl.a. inom verksamheter som rör fastigheter, hälso- och sjukvård, utbildning, finansiella tjänster och försäkringstjänster.

Den blandade verksamheten kan också finnas på koncernnivå. I ett sådant fall innehåller koncernen både momspliktiga och momsfria omsättningar, fast i olika bolag. Koncernen kan då bryta ut vissa funktioner ur den momsfria verksamheten och i stället tillhanda tjänsterna till den momsfria verksamheten från en momspliktig verksamhet. Det förekommer också att koncerngemensamma tjänster tillhandahålls till underpris, och att det köpande bolaget har begränsad eller ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. För att motverka skattebortfall i en sådan situation finns särskilda regler som innebär att beskattningsunderlaget ska omvärderas (8 kap. 17 § ML). Reglerna innebär att beskattningsunderlaget under vissa omständigheter ska beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet i stället för i ersättningen som säljaren har fått. Problematiken med underprissättning förekommer inte bara i koncerner där kärnverksamheten består av en blandad verksamhet, utan även i koncerner där kärnverksamheten är fullt ut momspliktig men där det finns enstaka dotterbolag med begränsad avdragsrätt såsom internbanksverksamhet, fastighetsverksamhet och/eller holdingbolagsverksamhet.

I koncerner med blandad verksamhet finns också incitamentet att bokföra inköpsfakturor som avser bolag med momsfri eller blandad verksamhet i bolag med full avdragsrätt. Det kan därför finnas incitament för koncerner att använda internprissättning för att flytta mervärdesskattepliktiga kostnader mellan svenska koncernföretag även i fall där inkomstskatten inte påverkas.

Internbanker

Inom en internbank förekommer huvudsakligen momsfri verksamhet, såsom betalningsförmedling, förvaltning och placering av koncernens likvida medel hos banker eller förvärv av värdepapper. Det kan dock också förekomma ett visst inslag av momspliktig verksamhet, exempelvis rådgivningsverksamhet riktad till företagsledningen eller de rörelsedrivande dotterbolagen.

Internbanken kan också vara en avdelning inom ett holdingbolag som bedriver ekonomisk verksamhet och där holdingbolaget under vissa förutsättningar har full avdragsrätt om verksamheten till mer än 95 procent är skattepliktig eller om ett förvärv till mer än 95 procent görs för den skattepliktiga verksamheten. Även om internbanken är en del av samma legala enhet som holdingbolaget ska dock internbankens kostnader hållas isär från mervärdesskattepliktig verksamhet i bolaget.

Verksamhet i holdingbolag

Ett holdingbolag är ett bolag som äger andelar i andra företag. Moderbolaget i en koncern kan vara ett holdingbolag som äger andelar i de rörelsedrivande bolagen i koncernen. Om holdingbolaget inte bedriver någon egen verksamhet utgörs verksamheten av passiv förvaltning. Om holdingbolaget däremot tillhandahåller tjänster mot ersättning till de ägda bolagen utgör verksamheten en aktiv förvaltning.

Huruvida holdingbolaget bedriver aktiv eller passiv förvaltning har betydelse ur mervärdesskattehänseende. Det beror på att passiv förvaltning såsom köp, innehav och försäljning av andelar som endast sker i syfte att få utdelning och annan avkastning inte är en ekonomisk verksamhet ur mervärdesskattehänseende. Det innebär att ingående mervärdesskatt på kostnader i verksamheten inte får dras av. Om holdingbolaget däremot bedriver en aktiv förvaltning är denna del av holdingbolagets verksamhet en ekonomisk verksamhet ur mervärdesskattehänseende. Holdingbolaget har då i normalfallet avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för kostnader som har samband med den ekonomiska verksamheten.

Aktiv förvaltning kan innebära att holdingbolaget utför skattepliktiga tjänster åt dotterbolagen och tar betalt för dessa tjänster. Sådana tjänster som kan innebära ett deltagande i förvaltningen är administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster som ett bolag utför mot ersättning till de ägda bolagen. Om bolaget tillhandahållit tjänster till dotterbolag utan att ta betalt för tjänsterna anses det däremot inte ingå i den ekonomiska verksamheten och behandlas som passiv förvaltning.

B.11 Incitamentsprogram

Syftet med incitamentsprogram är att bidra till högre motivation och engagemang hos medarbetarna samt att attrahera och behålla nyckelkompetens, genom att belöna personal utöver den vanliga lönen. Incitamentsprogram är vanligtvis aktierelaterade, och kan innebära att anställda blir tilldelade aktier eller erbjuds att förvärva aktier på förmånliga villkor. Programmen kan också innebära att anställda får en kontant ersättning där storleken på ersättningen är relaterad till bolagets värde eller värdeutvecklingen på företagets aktier. Programmen är vanligtvis förenade med villkor om att de anställda måste arbeta en viss tid i bolaget innan de kan få del av belöningen.

Programmen riktar sig i första hand till ledande befattningshavare, styrelseledamöter och andra nyckelpersoner, men det finns även program som riktar sig till bredare personalgrupper. Vanliga incitamentsprogram med svenska utgivare är personaloptioner, teckningsoptioner, köpoptioner, matchningsprogram, aktiesparprogram och syntetiska optioner (som ger en kontant ersättning).

Incitamentsprogram kan utgöra skattepliktiga förmåner. När det uppkommer en skattepliktig förmån ska den som ger ut ersättningen betala sociala avgifter, och den som tar emot förmånen betala inkomstskatt. Beskattningsreglerna skiljer sig åt beroende på vilken typ av incitamentsprogram det handlar om och hur avtalsvillkoren ser ut.

Det förekommer fel vid beskattningen av incitamentsprogram som har att göra med att anställda och företag kan ha svårt att veta när det uppkommit en skattepliktig förmån. Incitamentsprogrammen bygger på ett avtal mellan utgivaren av programmen och den anställde. När utgivaren är ett utländskt bolag är det inte säkert att det svenska dotterbolaget vet vilka anställda som deltar i programmet. Detta kan medföra problem då personaloption utnyttjas till förvärv av underliggande aktier, eftersom företaget inte nödvändigtvis vet om vilka som tagit del av förmånen. Den anställde behöver då meddela sin arbetsgivare om att det uppkommit en skattepliktig förmån.

Postadress: 205 30 Malmö **Telefon**: 0771-567 567
skatteverket@skatteverket.se, www.skatteverket.se

