

Regeringskansliet, Justitiedepartementet

ju.remissvar@regeringskansliet.se

Kopia: ju.L1@regeringskansliet.se

Ju2022/02004

Stockholm 19 september 2022

## **Remiss Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor (SOU 2022:29)**

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över Justitiedepartementet remiss *Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor (SOU 2022:29) Dnr Ju2022/02004*. FAR vill med anledning av detta anföra följande.

FAR har valt att svara utifrån de intressen FAR har i uppdrag att bevaka och framför synpunkterna uppdelat på följande områden:

- Skyldighet för vissa företag att offentliggöra inkomstskatteuppgifter
- En modernare koncerndefinition
- En ny uppställningsform för eget kapital för Övriga företag
- En möjlighet att i vissa fall redovisa finansiella skulder enligt internationella redovisningsstandarder
- Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

### **Skyldighet för vissa företag att offentliggöra inkomstskatteuppgifter – förslag till lag (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter**

#### ***Rapporteringsplikt***

Det framgår i artikel 48f i Direktivet (EU) 2021/2101 att revisorn ska ange i revisionsberättelsen om ett företag hade en skyldighet enligt artikel 48b att offentliggöra en rapport om inkomstskatteuppgifter. Det är en myndighetsuppgift att säkerställa att alla som rapporterar enligt lagar och andra föreskrifter också gör detta.

FAR anför därför att om det finns oklarhet i regelverket kring om ett företag ska rapportera sina inkomstskatteuppgifter så är det inte revisorns uppgift att klargöra huruvida ett företag har en skyldighet eller ej. Ansvarig myndighet behöver vara ansvarig för att tolka regelverket och klargöra för ett enskilt företag om en rapporteringsskyldighet föreligger eller ej. Mot bakgrund av detta är det också viktigt att lagen är tydlig kring vilka företag som ska ha en rapporteringsskyldighet och att regelverket inte baseras på bedömningar.

Ett dotterföretag kan tillhöra en koncern på flera nivåer och flera koncernredovisningar kan upprättas på olika nivåer varav någon kan vara för en koncern inom EU och någon kan vara för en koncern utanför EU. FAR anser att det bör förtydligas vad det innebär för förslag till lag (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter 4 § p.2.

FAR anser också att det bör förtydligas hur en utländsk koncerns intäkter omräknas till svenska kronor vid bedömning av om koncernen uppfyller kravet på nettoomsättning, föreslagna 4 § p.4.

### ***Möjlighet till fritextfält och bilaga***

Inkomstskatterapportens innehåll framgår av 13 §. De belopp som rapporteras, och därmed blir offentliga, kan dock bli missvisande om de inte sätts i sitt sammanhang eller förklaras närmare. FAR föreslår därför att det ska vara möjligt att frivilligt lägga in närmare förklaringar till siffrorna i ett fritextfält i inkomstskatterapporten och vid behov få lämna förklarande bilaga.

### ***Definition av nettoomsättning***

Utredningen föreslår att nettoomsättningens storlek har direkt koppling till huruvida rapporteringsskyldighet föreligger. Det är utredningens förslag att revisorn i sin rapportering ska vara skyldig att uttala sig om huruvida bolaget är skyldig att lämna en inkomstskatterapport enligt den nya lagen. Det är därför viktigt att inga oklarheter föreligger.

FAR menar att begreppet nettoomsättning och intäkter så som det beskrivs i remissen kan behöva definieras ytterligare såväl för finansiella som icke finansiella företag. Banker och försäkringsbolag använder inte begreppet nettoomsättning i sina resultaträkningar. Motsvarande fråga finns när det gäller kravet på vilka företag som ska upprätta hållbarhetsrapport enligt årsredovisningslagen 6 kap. 10 § och där har en praxis utvecklats. FAR ställer sig även frågande till varför såväl nettoomsättning som intäkt används, se vidare i nästa avsnitt.

FAR föreslår att utredaren lämnar åt FAR att inom ramen för självregleringen och utvecklandet av god redovisningssed definiera och tydliggöra den praxis som utvecklats.

### ***Begreppet intäkter i lagtexten***

Det så kallade tröskelvärdet för att behöva upprätta en inkomstskatterapport framgår exempelvis av 2 § punkt 2 där det anges att ”*bolagets intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 8 miljarder kronor*”.

Av 13 § punkt 7 framgår att inkomstskatterapporten ska innehålla *”Intäkterna inklusive transaktioner med närstående parter”*.

Såsom framgår av delbetänkanden avser dock begreppet intäkter (våra markeringar ovan) olika belopp i respektive paragraf, vilket är olyckligt. Ett begrepp bör användas likformigt i samma lag.

***Begreppet ”under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren” i lagtexten***

När inkomstskatterapport för första gången ska upprättas framgår bland annat av 2 § punkt 2 att *”bolagets intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 8 miljarder kronor”*.

Av EU-direktivet framgår att

*”Medlemsstaterna ska kräva att yttersta moderföretag som styrs av deras nationella rätt, om de konsoliderade intäkterna på balansdagen överskred totalt 750 000 000 EUR för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren, vilket framgår av deras koncernredovisning, utarbetar, offentliggör och tillgängliggör en rapport om inkomstskatteuppgifter för det senare av dessa två på varandra följande räkenskapsår.”*

Inkomstskatterapporten ska således enligt direktivet upprättas redan för år 2. Motsvarande regler finns i bland annat 11 § när inkomstskatterapport inte längre behöver upprättas. Uppfylls inte kraven år 3 och år 4, behöver inkomstskatterapport inte längre upprättas för år 4.

Av årsredovisningslagen 1 kap. 3 § punkt 4 c (som det dessutom hänvisas till i utredningens förslag till lag om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter 4 § punkt 3) framgår att *”företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor”*.

Här avses dock, till skillnad mot i föreslagen lag om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter, år 3.

Av 5 § punkt 2 framgår att *”företagets nettoomsättning under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 80 miljoner kronor”*.

FAR anser att det är oklart vilket år som faktiskt avses (se markeringarna ovan). Är det år 2 eller år 3? Motsvarande regler finns i bland annat 12 § när inkomstskatterapport inte längre behöver upprättas för filialer. Lagtexten behöver således förtydligas så att det klart framgår vad som avses med *”under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren”* såväl när skyldighet att upprätta inkomstskatterapport inträder som när skyldigheten upphör. Möjligen kan detta hanteras genom att texten kompletteras med en liknande skrivning som i direktivet när det är år 2 som avses.

### ***Något om valmöjligheter i direktivet***

Direktivet ger två olika valmöjligheter vid implementeringen i nationell lagstiftning:

- Möjligheten att (tillfälligt) utelämna uppgifter som allvarligt skulle skada företagets marknadsposition (18 §), och
- Att rapporten ska offentliggöras på företagets webbplats (22 §)

Delbetänkandet ger svenska företag möjlighet att tillfälligt utelämna skadliga uppgifter enligt 18 §. FAR anser att det skulle vara en konkurrensnackdel för svenska företag om inte detta undantag infördes och har således samma uppfattning som utredningen i denna del.

Det andra möjliga undantaget avser att rapporten inte behöver offentliggöras på företagets webbplats. Utredningen har valt att inte utnyttja detta undantag. FAR delar den bedömning som gjorts av utredningen och ser det som naturligt i en svensk kontext att företagen publicerar rapporten på sin webbplats.

### ***Dotterföretag erhåller ej information från sitt moderföretag***

I författningsförslaget till 4 § förslag till lag (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter anges nedan i sista stycket:

*"Om moderföretaget inte lämnar den information som krävs enligt andra stycket, ska dotterföretaget ändå upprätta en inkomstskatterapport så långt det går. Dotterföretaget ska även göra ett uttalande om att moderföretaget som upprättar koncernredovisningen inte har lämnat den information som behövs."*

Både företaget och revisorn ska därmed bedöma "så långt det går". FAR anser att det finns en risk för att företaget och revisorn gör olika bedömningar dels avseende vilken information som kan inkluderas i rapporten, dels vilken information som kan utelämnas. Revisorn behöver då ta ställning till hur detta påverkar revisorns uttalande i revisionsberättelsen.

FAR önskar därför att det tydliggörs dels vad "så långt det går" innebär, dels hur detta ska påverka revisorns uttalande i revisionsberättelsen.

### ***Dotterföretag upprättade för att kringgå lagen***

Det framgår av 6 § i förslag till lag (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter att ett dotterföretag som inte är skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport ändå kan vara skyldigt att göra så om det inte finns något annat syfte med dotterföretaget än att kringgå denna lag. Det är en myndighetsuppgift att bedöma om ett dotterföretag är ett sådant företag som avses i 6 §.

FAR anför därför att revisorn endast ska uttala sig om 4 och 5 §§.

## **En modernare koncerndefinition – förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554) och övriga lagar med motsvarande definition**

### ***Allmänt***

FAR noterar att utredningen i konsekvensanalysen anger att en ändrad koncerndefinition kommer att innebära en utökad administrativ börda för de som upprättar årsredovisningar oavsett om det sker av personal inom företaget eller med hjälp av en redovisningskonsult (kapitel 7.2.1). Likaså bedömer utredningen att det blir svårare för revisorer att veta huruvida ett koncernförhållande föreligger eftersom det inte längre krävs en ägarandel i dotterföretaget vilket leder till en ökad kostnad för revisionen (kapitel 7.2.14). Vidare noteras att en utökad koncerndefinition även får en effekt på vissa bolagsrättsliga frågor, ett par exempel är försiktighetsprincipen och låneförbudsregeln.

FAR är positivt inställd till en ändrad koncerndefinition där kravet på att äga en andel tas bort. FAR anser att en modernisering av begreppet koncern gör att definitionen i högre grad harmoniseras med den internationella utvecklingen. FAR är därför positiv till att koncerndefinitionen tar sin utgångspunkt i bestämmande inflytande. FAR är vidare positivt inställd till att praktisk majoritet kan grunda ett koncernförhållande. FAR är dock av uppfattningen att paragrafen, såsom den är skriven nu, behöver förtydligas för att inte skapa osäkerhet bland tillämparna. FAR anser dock att de skatterättsliga konsekvenserna inte har utretts tillräckligt och bedömer att effekterna kan bli väsentliga för företag. De skatterättsliga effekterna måste därför klarläggas innan en ny koncerndefinition börjar tillämpas inom skattelagstiftningen.

### ***Koncerndefinition ur ett redovisningsperspektiv***

FAR uppfattar av utredningen att IFRS 10:s principer i hög grad ska utgöra grunden för koncernförhållande även enligt årsredovisningslagen. FAR saknar dock en tydlig motivering till varför en fullständig motsvarighet till IFRS inte föreslås införas.

FAR anser att den föreslagna lagtexten är kortfattad och anser att begreppet bestämmande inflytande behöver tydliggöras och definieras ytterligare. FAR uppfattar att avsikten med den föreslagna lagtexten, vad gäller dess fyra grunder att särskilt beakta vid bedömning av bestämmande inflytande, är att den ska utgöra en definition av bestämmande inflytande. Detta är inte tydligt i den nuvarande skrivningen. FAR ser därmed en risk i att en tillämpare av den föreslagna lagtexten tolkar innebörden på ett sätt som inte är avsikten och att det innebär en osäkerhet om vilka företag som ska konsolideras. FAR förordar därför att definitionen ges samma betydelse som i IFRS 10. Detta för att bland annat undvika att det kan uppstå olika effekter avseende krav på konsolidering beroende på tillämpning av regelverk, när regelverken baseras på samma grundläggande principer, dvs. en princip om bestämmande inflytande.

Det nuvarande förslaget i årsredovisningslagen (1 kap. 4 § stycke 2) anger att vid bedömning av bestämmande inflytande ska ett antal grunder ”särskilt beaktas”. FAR ser en risk i att en tillämpare av årsredovisningslagen lägger alltför stor vikt vid dessa fyra grunder och därigenom inte i tillräcklig utsträckning beaktar andra fakta och omständigheter, såsom praktisk majoritet och exponering för avkastning liksom dess möjlighet att påverka avkastningen. FAR instämmer med att de grunder för

koncernförhållande som anges i lagförslagets uppräknings behöver beaktas vid bedömning av bestämmande inflytande, men att de inte ska åläggas större vikt än någon annan grund.

Ett exempel på detta är Företag A som trots att det äger 60 % av aktierna tillika rösterna i Företag B, inte är moderföretag för Företag B då det föreligger avtal mellan ägarna som innebär att Företag B är en joint venture snarare än ett dotterföretag. FAR ser en risk i att en läsare av den föreslagna lagtexten lägger för stor vikt vid 1 kap. 4 § andra stycket 1 och inte analyserar de faktiska förhållandena närmare. FAR anser därför att de fyra punkterna bör benämnas exempel och att det även ska tydliggöras att andra fakta och omständigheter ska beaktas vid bedömningen av bestämmande inflytande.

Sammanfattningsvis anser FAR att lagstiftaren bör komplettera föreslagen lagtext med en definition av bestämmande inflytande som mer liknar definitionen i IFRS 10 och som därigenom ger mindre risk för tillämpningar som avviker från den internationella principen för bestämmande inflytande, vilken sedan tolkas och normges av normgivaren. FAR erfar att det finns behov av ytterligare vägledning och exempel kring tillämpningen av begreppet bestämmande inflytande och att det får, likt utredningen anger, utvecklas inom ramen för god redovisningssed.

FAR noterar att IASB har publicerat ett utkast av IFRS för SMEs i början av september 2022 och FAR menar att det kan vara av intresse att följa den utvecklingen vad gäller hur IFRS 10 kommer att implementeras i IFRS för SMEs.

FAR vill även framhäva betydelsen av att om IFRS 10:s definition av bestämmande inflytande införs även i årsredovisningslagen behöver lagstiftaren analysera och beakta om en sådan definition skulle medföra att det uppstår andra effekter inom bland annat skatterätten och associationsrätten jämfört med nuvarande lagförslag.

FAR noterar vidare att utredningen föreslår att endast juridiska personer kan vara dotterföretag. FAR anser att denna begränsning är nödvändig. Värdepappersfonder och specialfonder som förvaltas av fondbolag respektive förvaltare av alternativa investeringsfonder är inte juridiska personer vilket framgår i 4 kap. 1 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder och 12 kap. 1 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Det anges i dessa paragrafer att en värdepappersfond/specialfond inte kan förvärva rättigheter eller ta på sig skyldigheter. En fond kan inte heller föra talan inför domstol eller någon annan myndighet. En begränsning som innebär att denna typ av fonder inte konsolideras är nödvändig.

### ***Den ändrade koncerndefinitionens effekt vid beskattningen***

En förändring av definitionen av begreppet koncern kommer att få effekt vid beskattningen eftersom inkomstskattelagen avseende begreppet koncern etc. vid flera tillfällen direkt hänvisar till den definition som finns i årsredovisningslagen eller aktiebolagslagen.

FAR bedömer att detta kan medföra ett antal problem främst när frågan gäller om det har skett någon ägarförändring enligt reglerna om begränsningar av underskottsavdrag och begränsningar av avdragsrätten för räntekostnader. Exempel på sådana omständigheter är:

- ägarförändringarna skulle kunna komma att bli fler,
- övergång från dubbla koncerntillhörigheter,
- eventuell momentan effekt av att koncerntillhörigheten skulle kunna ändras på grund av lagändringen, och
- att förutsägbarheten minskar när det föreligger större svårigheter att bedöma vilka företag som ingår i en koncern, inte minst i de fall det finns intressegemenskaper med utländska bolag. Även frågor gällande ”*praktisk majoritet*”, vilket kan medföra att en koncern föreligger, kommer att vara mycket svåra att bedöma.

Utöver den effekt som den förändrade definitionen i årsredovisningslagen och aktiebolagslagen får på inkomstskattelagen har det införts en bredare definition av begreppet koncern som anknyter till möjligheten att skicka koncernbidrag.

Utredningen har inte haft möjlighet att i alla delar utreda skattefrågorna på djupet. FAR bedömer att de skattemässiga effekterna som exemplifieras ovan kan komma att bli väsentliga för enskilda företag/koncerner. Skattekonsekvenserna måste därför klarläggas innan en ny koncerndefinition börjar tillämpas inom skattelagstiftningen.

### **En ny uppställningsform för eget kapital för Övriga företag**

FAR är positiv till en ny uppställningsform för övriga företag och att företag inte ska få välja mellan olika uppställningsformer.

FAR anser att den tydlighet som tidigare fanns i årsredovisningslagen 6 kap. 2 § andra stycket rörande att förändringar i eget kapital specificeras i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning ej längre tydligt kan utläsas i den föreslagna lagtexten. Förslaget till lagtext i årsredovisningslagen 6 kap. 1 § sista meningen anger att ”*En upplysning enligt andra stycket 10 får lämnas i egen räkning*”. Ett alternativt sätt att uttrycka det vore ”...istället lämnas...”.

### **En möjlighet att i vissa fall redovisa finansiella skulder enligt internationella redovisningsstandarder**

FAR är positiv till att vissa företag får redovisa en värdeförändring på en finansiell skuld hänförlig till kreditrisk i fond för verkligt värde.

### **Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

Lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024. För bolag som har kalenderår är det således för år 2025 som

lagen behöver tillämpas för första gången. FAR ser positivt på att lagen inte behöver tillämpas tidigare än vad direktivet föreskriver.

Vad gäller ändringarna i Inkomstskattelagen gäller att de tillämpas för första gången ”för beskattningsår 2026”. Med tanke på att juridiska personers beskattningsår är lika med räkenskapsår så blir det oklart när dessa regler ska tillämpas för de som har brutet räkenskapsår. Det kan övervägas att istället använda uttrycket ”för beskattningsår som börjar efter den (datum)”.

FAR anser att det behöver förtydligas om ändringar i årsredovisningslagen ska tillämpas retroaktivt eller ej, se årsredovisningslagen 3 kap. 5 §.

FAR



Karin Apelman  
Generalsekreterare och vd