

NSD
N Ä R I N G S L I V E T S
S K A T T E -
D E L E G A T I O N

Justitiedepartementet
Enheten för fastighetsrätt och
associationsrätt
103 33 Stockholm

Ju2022/02004

Stockholm, 2022-09-19

Remissyttrande

Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor

Sammanfattande inställning

Näringslivets Skattedelegation (NSD) har beretts tillfälle att yttra sig över betänkandet Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor, SOU 2022:29, och avger följande inställning till förslagen.

Utredningen föreslår att EU-direktivet om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter ska genomföras genom en ny lag som ska gälla för aktiebolag, handelsbolag och vissa filialer. NSD konstaterar att utredningens uppdrag har varit att genomföra ett tvingande EU-direktiv. Principiellt har NSD inget att invända mot det sätt som utredningen föreslår att direktivet genomförs. NSD vill dock framföra ett antal detaljsynpunkter av teknisk karaktär på utredningens förslag till ny lag.

Utredningen föreslår vidare att en ny koncerndefinition som bygger på bestämmande inflytande ska införas i årsredovisningslagen. Samma definition ska även införas i aktiebolagslagen och i associationsrätten i övrigt. Definitionen får även skatterättslig betydelse. NSD anser att det finns skäl att anpassa koncerndefinitionen i redovisningslagstiftningen till internationell redovisningspraxis. De associationsrättsliga och skatterättsliga konsekvenserna av ett förändrat koncernbegrepp har dock inte analyserats av utredningen i tillräcklig utsträckning. NSD anser att rättssäkerhetsskäl talar för att koncerndefinitionen i associationsrätten och skatterätten ska vara uttömmande och att den föreslagna koncerndefinitionen i årsredovisningslagen därför inte bör överföras till dessa rättsområden.

Betänkandet innehåller även två förslag på ändringar i årsredovisningslagen. Uppställningsformen för eget kapital för kategorin Övriga företag föreslås ändras för att anpassas till stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar. Dessutom föreslås en ändring som möjliggör att värdeförändringar på vissa skulder i noterade företag kan

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

NSD

N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

presenteras i enlighet med internationella redovisningsstandarder. NSD tillstyrker att dessa båda ändringar genomförs.

Skyldigheten att offentliggöra skatteuppgifter

Utredningen föreslår att EU-direktivet om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter ska genomföras genom en ny lag som ska gälla för aktiebolag, handelsbolag och vissa filialer. Gränsen för rapporteringsskyldighet föreslås sättas till åtta miljarder kronor i intäkter och ska beräknas på koncernnivå om företaget ingår i en koncern. Lagen innehåller bestämmelser som pekar ut vilket företag eller filial i en koncern som är rapporteringspliktigt.

Inkomstskatterapporten ska överföras elektroniskt till Bolagsverket och läggas ut på det rapporteringsskyldiga företagets webbplats senast 12 månader efter räkenskapsårets slut. En revisor i ett företag som omfattas av krav på revision enligt EU-rätten ska uttala sig i revisionsberättelsen om företaget är rapporteringspliktigt eller inte enligt den nya lagen och om företaget i så fall har rapporterat.

Förhållandet till befintlig land-för-land-rapportering

En skyldighet för vissa företag att rapportera inkomstskatteuppgifter i en land-för-land-rapport till skattemyndigheterna infördes 2017 till följd av BEPS och direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4). Reglerna har genomförts i svensk rätt genom 33 a kap. skatteförfarandelagen. Informationen i en inkomstskatterapport sammanfaller i stora delar med den information som ska lämnas i en land-för-land-rapport och det är tillåtet att beräkna uppgifterna i inkomstskatterapporten på det sätt som anges i direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning. Eftersom rapportering per land av de uppgifter som ska lämnas kan erfordra bedömningar och gränsdragningar av det rapporterade företaget är det inte minst av administrativa skäl angeläget att terminologi och definitioner i den nya lagen överensstämmer i så stor utsträckning som möjligt med den terminologi som används i skatteförfarandelagen i fråga om land-för-land-rapporten. Enligt NSDs bedömning tar utredningens förslag hänsyn till detta.

Uppgifterna i land-för-land-rapporten omfattas dock av skattesekretess och Skatteverkets användning av informationen är reglerad i lag. Frågan om Skatteverkets användning av informationen i inkomstskatterapporten diskuteras inte i betänkandet. NSD anser att det bör tydliggöras att offentliggörande av inkomstskatterapporter inte innebär någon skillnad i fråga om Skatteverkets användning av uppgifter enligt lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet, även om uppgifterna ingår i båda rapporterna.

Valmöjligheter i direktivet

Direktivet medger två valmöjligheter för medlemsstaterna i fråga om genomförandet. Medlemsstaterna får välja att införa ett undantag för företag att tillfälligt skjuta upp offentliggörandet av vissa uppgifter. Medlemsstaterna kan också välja att införa ett undantag från kravet att inkomstskatterapporten ska publiceras på företagets webbplats.

Utredningen föreslår att möjligheten för företag att tillfälligt skjuta upp offentliggörandet av vissa uppgifter i inkomstskatterapporten ska genomföras i den svenska lagen. Av konkurrensskäl är det viktigt att det finns en möjlighet för rapporterade företag att skjuta upp offentliggörandet av vissa uppgifter i inkomstskatterapporten. NSD tillstyrker därför utredningens förslag. Den administrativa förenkling för rapporterade företag som direktivets undantag från att publicera inkomstskatterapporten på sin webbplats skulle innebära är sannolikt begränsad. NSD har därför inget att invända mot att det inte genomförs i Sverige.

NSD

N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Gränsvärdet

Utredningen föreslår att direktivets tröskelvärde för rapporteringsskyldighet på 750 miljoner euro i intäkter ska vara åtta miljarder kronor i svensk lagstiftning. NSD tillstyrker att direktivets tröskelvärde uttrycks i svenska kronor och avrundas uppåt i förhållande till den växelkurs som direktivet anger. Ett skäl som talar för att avrunda gränsvärdet uppåt är att det minskar risken för att rapporteringsplikt uppstår i en koncern vars yttersta moderföretag är etablerat utanför EU till följd av koncernens verksamhet i Sverige.

Yttersta moderföretag

Enligt direktivet ska rapporten med inkomstskatteuppgifter upprättas på koncernnivå av det företag som är det yttersta moderföretaget i koncernen. Yttersta moderföretag är det företag som upprättar koncernredovisning som omfattar flertalet företag i koncernen. Utredningen konstaterar att uttrycket yttersta moderföretag inte används i svensk rätt och föreslår att beskrivningen *moderföretag som upprättar koncernredovisning* ska användas i stället. Som ett av rekvisiten för att ett moderföretag ska upprätta en inkomstskatterapport i 3 § i den nya lagen ingår därför att moderföretaget ska upprätta koncernredovisning. Detta bortser dock ifrån att det är möjligt att fler än ett företag i en koncern upprättar koncernredovisning på frivillig basis eller till exempel som följd av kraven på värdepappersmarknaden. Av författningskommentaren framgår visserligen att företag som är både moderföretag och dotterföretag inte träffas av paragrafen. NSD anser dock att det bör framgå direkt av lagen vilka företag som är rapporteringsskyldiga. Även i bestämmelserna i 4, 8 och 9 §§ bortses från att fler än ett företag i en koncern kan upprätta koncernredovisning. Även i dessa fall anser NSD att det bör framgå direkt av lagen att det moderföretag som avses är det moderföretag som har kontroll över övriga koncernföretag. Ett sätt att lösa detta är att använda direktivets definition yttersta moderföretag.

Undantaget för finansiella företag

Direktivet undantar kreditinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag som lämnar uppgifter i enlighet med kapitel 89 i kapitaltäckningsdirektivet från rapporteringsplikt. Artikel 89 i kapitaltäckningsdirektivet har genomförts i svensk rätt genom föreskrifter från Finansinspektionen. Utredningen föreslår att det av den andra punkten i den föreslagna 7 § som genomför undantaget ska framgå vilka uppgifter som ska lämnas i års- eller koncernredovisning för att företaget inte ska vara skyldigt att rapportera. NSD föreslår att det i stället införs en direkt hänvisning till kapitaltäckningsdirektivet i fråga om de uppgifter som ska lämnas. NSD föreslår vidare att lagtexten i 7 § förenklas genom att undvika den inledande dubbla negationen. Det förefaller som att det inte skulle uppstå någon skillnad i tillämpningsområdet för paragrafen om undantaget formuleras som att det är tillämpligt på alla bolag som uppfyller villkoren i de föreslagna punkterna 1 och 2.

Ändrad koncerndefinition

Utredningen föreslår att en ny koncerndefinition införs i årsredovisningslagen. I stället för den uttömmande lista av bedömningsgrunder som anges idag ska den nya definitionen bygga på bestämmande inflytande. Det ska inte längre krävas att ett företag äger andelar i ett annat företag för att ett koncernförhållande ska uppstå, i övrigt föreslås nuvarande uttömmande koncerngrunder kvarstå i lagtexten som vägledning. Utredningen föreslår att den ändrade koncerndefinitionen i årsredovisningslagen ska gälla även inom associationsrätten. Definitionen får även skatterättslig betydelse.

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

Koncerndefinitionen i årsredovisningslagen

Motivet bakom utredningens förslag är att anpassa koncerndefinitionen till internationell redovisningspraxis. Noterade företag som omfattas av IAS-förordningen tillämpar sedan tidigare en definition som bygger på bestämmande inflytande. Sådana definitioner har vidare redan införts i redovisningslagstiftningen i de nordiska grannländerna. En anpassning skulle därmed öka jämförbarheten både nationellt mellan noterade och icke-noterade företag och internationellt mellan svenska och utländska företag. NSD anser att detta talar för att en definition som bygger på bestämmande inflytande bör införas i årsredovisningsslagen.

Enligt IFRS 10 krävs tre rekvisit för att ett företag (moderföretaget) ska anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag (dotterföretaget). Moderföretaget ska ha inflytande över dotterföretaget, moderföretaget ska exponeras för eller ha rätt till rörlig avkastning från dotterföretaget och moderföretaget ska kunna använda sitt inflytande över dotterföretaget för att kunna påverka avkastningen. Utredningen bedömer att den nya koncerndefinitionen i årsredovisningslagen bör anpassas till IFRS 10 så långt det är lämpligt. Utredningen anser dock att en total överensstämmelse mellan koncernbegreppet inte är önskvärd eftersom definitionen i IFRS 10 är komplicerad och omfattande samt utformad på ett annat sätt än den svenska redovisningslagstiftningen. De tre rekvisiten för bestämmande inflytande framgår inte heller tydligt av författningskommentaren. I fråga om definitionen av bestämmande inflytande hänvisar utredningen i stället till tidigare förarbetsuttalanden samt god redovisningssed. Detta förefaller ge utrymme för en tolkning av koncernbegreppet som skiljer sig från internationella redovisningsstandarder. Enligt författningskommentaren ska exempelvis "svenska förhållanden" kunna åberopas mot att använda IFRS som vägledande tolkning.

NSD anser att den svenska lagstiftningen bör knyta närmare an till IFRS 10 än vad utredningen föreslår. Utredningens förslag tar inte i tillräcklig utsträckning hänsyn till att bestämmande inflytande är villkorat av att moderföretaget ska vara exponerat för och ha inflytande över rörlig avkastning från dotterföretaget. Detta rekvisit är centralt för förståelsen av begreppet bestämmande inflytande och innebörden av ett koncernförhållande och måste därför tydliggöras. Den centrala betydelsen av att moderföretaget ska vara exponerat för eller ha rätt till rörlig avkastning understryks av den tolkning av begreppet som görs i Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 26 oktober 2021 i mål nr 12071-20. Det bör inte finnas något utrymme för utveckling av god redovisningssed i Sverige som är oförenligt med IFRS 10 i fråga om koncerndefinitionen.

Vad gäller den tekniska utformningen av den föreslagna koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen framgår av punkt 4 andra stycket att det ska beaktas om företaget "på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva" ett bestämmande inflytande. Som utredningen konstaterar ligger det i begreppets natur att bara ett enda företag kan ha ett bestämmande inflytande i ett annat företag. Den föreslagna formuleringen i punkten 4 om att företaget ska ha ensamrätt på bestämmande inflytande kan hävdas motsäga detta. NSD föreslår därför att preciseringen att utövandet ska vara *ensamt* stryks med hänsyn till att den är överflödiga.

Koncerndefinitionen i associationsrätten

NSD anser att utredningens analys av konsekvenserna av att ändra koncerndefinitionen i associationsrätten är summarisk och brister i vissa avseenden. Det saknas bland annat en

NSD

N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

redogörelse för eventuella konsekvenser för tillsynen över stiftelser, för beräkningen av kapitalkrav i företag som ingår i ett finansiellt konglomerat samt för förvaltning och finansiering av riskkapitalfonder.

Det finns visserligen principiella skäl för att koncerndefinitionerna inom redovisning och associationsrätt bör överensstämja. En icke uttömmande koncerndefinition, i linje med den som föreslås av utredningen, riskerar dock att leda till en osäkerhet i tillämpningen av den associationsrättsliga lagstiftningen. Praktisk majoritet och andra förhållanden som inte anges i de föreslagna koncerngrunderna kan få avgörande betydelse för lagligheten i enskilda transaktioner. Huruvida praktisk majoritet föreligger eller inte är svårt att avgöra i praktiken, vilket tidigare anförts som argument mot att införa en sådan koncerngrund (prop. 1995/96:10, del II, s. 111 f.) Praktisk majoritet kan exempelvis uppstå till följd av att ägandet av andelarna tillfälligt sprids på ett sådant sätt att det kan hävdas att innehav av mindre än halva röstetalet skulle räcka för att utöva ett dominerande inflytande på en stämma. Detta är en situation som teoretiskt kan uppstå under ett löpande räkenskapsår och som står utanför den enskilde rösträttsinnehavarens kontroll. Frågan kan samtidigt vara avgörande för exempelvis den krets av personer som låneförbudet i aktiebolagslagen omfattar. Utredningens bedömning är att detta är av underordnad betydelse eftersom beviskraven är höga och det krävs uppsåt eller grov oaktsamhet för att någon ska kunna lagföras för överträdelse av låneförbudet. NSD anser dock att de krav på rättssäkerhet och förutsägbarhet som ställs på den associationsrättsliga lagstiftningen är högre än så. Skattemässigt kan dessutom en överträdelse av låneförbudet få väsentliga konsekvenser för en skattskyldig fysisk person. I skatterättsligt hänseende krävs inte heller något uppsåt. Regelverket bör enligt NSD utformas så att det finns tillräckliga möjligheter att på förhand avgöra lagligheten av en transaktion. Detta talar enligt NSD för att uppräkningsav koncerngrunder ska vara uttömmande såvitt avser associationsrätten. Koncerndefinitionen i aktiebolagslagen och övrig associationsrättslig lagstiftning bör därför kvarstå oförändrad.

De potentiella negativa konsekvenser som kan uppstå till följd av att koncerndefinitionen i redovisningslagstiftningen inte fullt ut överensstämmer med den associationsrättsliga koncernbegreppet ska enligt NSD inte överdrivas. Som utredningen konstaterar är skillnaderna mellan den gällande och den föreslagna koncerndefinitionen små. I de flesta fall kommer därmed de skilda definitionerna sakna praktisk betydelse. För noterade företag gäller som tidigare nämnts redan idag olika definitioner. Såvitt NSD erfar saknas tecken på att detta inte skulle ha fungerat i praktiken.

Koncerndefinitionen i skatterätten

Inkomstskattelagen hänvisar på ett flertal ställen till årsredovisningslagens koncerndefinition. Utredningen konstaterar att det innebär att kretsen företag som kommer att ingå i en koncern i skattemässigt hänseende kommer att utvidgas om utredningens förslag genomförs. Om de skattemässiga konsekvenserna av detta för de företag som påverkas är rimliga eller acceptabla har utredningen inte analyserat. Trots detta gör utredningen bedömningen att förslaget till ändrad koncerndefinition inte leder till några betydande skattemässiga fördelar eller nackdelar för företag. NSD anser inte att utredningen presenterar tillräckligt underlag för att göra en sådan bedömning.

I två hänseenden har utredningen identifierat ett behov av ändringar i inkomstskattelagen till följd av den nya koncerndefinitionen. Utredningen föreslår att bestämmande inflytande alltid ska anses föreligga i fråga om ett företag som har ett helägt dotterföretag vid tillämpningen

NSD

NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

av underskottsreglerna i 40 kap. samt vid tillämpningen av reglerna om kvarstående negativa räntenetton i 24 kap. Förslagen motiveras av att utredningen ser en risk att den nya koncerndefinitionen kan ge upphov till fler situationer där ett företag som har koncernbidragsförhållande till ett annat företag inte ingår i samma koncern som det företaget, vilket skulle kunna leda till att skattereglerna tillämpas på ett sätt som inte är avsett. Utredningen har dock inte inom ramen för den tid som medgetts haft möjlighet att uppskatta omfattningen av denna risk. För att vara på den säkra sidan väljer utredningen trots detta att gå fram med ett lagförslag och prioriterar på så sätt fiskala hänsyn över eventuella konsekvenser för skattskyldiga företag i form av exempelvis nekad rätt till underskottsavdrag.

I praktiken innebär ett genomförande av utredningens förslag att en ägarförändring enligt 40 kap. inkomstskattelagen kan anses ha skett enbart till följd av den ändrade lagstiftningen. Den påverkan på beloppsspärren och koncernbidragsspärren detta innebär kan i sin tur medföra väsentliga skattemässiga konsekvenser. Utredningen tar inte heller upp frågan om hur en utgift för att erhålla bestämmande inflytande enligt 40 kap. 15 § inkomstskattelagen ska bestämmas, i det fall ett företag har bestämmande inflytande på annat sätt än genom att äga aktier. Enligt NSD kan man inte heller bortse ifrån att den ändrade koncerndefinitionen i väsentlig utsträckning kan påverka företagets möjlighet att utnyttja kvarstående negativa räntenetton samt innebära konsekvenser för beräkningen av den gemensamma femmiljonersgränsen enligt 24 kap. inkomstskattelagen. Den ändrade definitionen kan även medföra andra effekter av retroaktiv karaktär för beskattningen av exempelvis kvalificerade personaloptionsprogram. Så länge dessa konsekvenser inte är fastställda och det eventuella behovet av övergångsbestämmelser inte har analyserats kan förslaget inte leda till lagstiftning.

NSD anser att behovet av förutsägbarhet och rättssäkerhet talar för en uttömmande definition för att definiera koncernförhållanden även i skatterättsligt hänseende. Om ändrad koncerndefinition införs i redovisningslagstiftningen bör därmed den nuvarande kopplingen till bestämmelserna i 40 kap. och 24 kap. inkomstskattelagen avskaffas och ersättas med en uttömmande definition. Detta kan lämpligen göras i samband med en mer generell översyn av reglerna om ägarförändringar i 40 kap. inkomstskattelagen, vilka redan idag svårtolkade. I synnerhet efter att de kompletteras med en begränsning baserad på subjektiv bedömning.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION



Johan Fall