

1 Inledning

- 1.1 *Lag (2023:340) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter (LOFI)* innehåller bestämmelser om skyldighet för vissa stora företag att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra rapporter om inkomstskatteuppgifter. Denna infördes som ett led i genomförandet av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2021/2101 om offentlig land-för-land-rapportering. Regelverket syftar till att öka transparensen kring stora företags och koncerners inkomstskatter genom krav på offentlig rapportering.
- 1.2 Reglerna tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds efter den 31 maj 2024. Företagen ska offentliggöra inkomstskatterapporten senast 12 månader efter balansdagen. Revisorns uttalande avser det föregående räkenskapsåret och lämnas året därefter.
- 1.3 Denna rekommendation gäller för revisionsuppdrag av större aktiebolag och handelsbolag. Den innehåller vägledning för det arbete och de överväganden en revisor har att göra för att lämna ett uttalande om huruvida en lagstadgad inkomstskatterapport borde ha offentliggjorts och, om så är fallet, har offentliggjorts. Den innehåller vägledning för det arbete och de överväganden en revisor har att göra för att lämna ett uttalande om huruvida en lagstadgad inkomstskatterapport borde ha offentliggjorts eller har offentliggjorts.
- 1.4 Ett uttalande ska göras i revisionsberättelsen för större företag även om företaget inte varit skyldigt att upprätta en inkomstskatterapport.
- 1.5 För fullständiga uppgifter om vilka företag som har krav på rapportering och vad rapporten ska innehålla hänvisas till *LOFI*.

2 Krav på upprättande av inkomstskatterapport, dess innehåll m.m.

Företag som ska rapportera

2.1 I huvudsak omfattas följande företag och filialer enligt de förutsättningar som anges i 2–11 §§ i *LOFI* av skyldighet att offentliggöra en inkomstskatterapport:

a) *Företag som inte ingår i en koncern (LOFI 2 §)*

- i) Aktiebolag som inte ingår i en koncern och där företaget har fast driftställe i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige. Intäkterna ska enligt årsredovisningarna för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 8 miljarder kronor.
- ii) Sådana handelsbolag, vars samtliga direkta eller indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar, som inte ingår i en koncern och där företaget har fast driftställe i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige. Intäkterna ska enligt årsredovisningarna för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 8 miljarder kronor.

b) *Yttersta moderföretag (LOFI 3 §)*

Yttersta moderföretaget i en koncern som har ett fast driftställe i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige och där koncernens intäkter de två senaste räkenskapsåren överstigit 8 miljarder kronor.

c) *Dotterföretag till yttersta moderföretag som hör hemma utanför EES (LOFI 4–6 §§)*

Dotterföretag, som är ett större företag enligt årsredovisningslagen (1995:1554), ska enligt de förutsättningar som anges i *LOFI* upprätta en inkomstskatterapport, om det yttersta moderföretaget hör hemma utanför EES och där koncernens intäkter de två senaste räkenskapsåren överstigit 8 miljarder kronor. Om en inkomstskatterapport redan finns tillgänglig behöver dotterföretaget dock inte upprätta en sådan.

d) *En filial till företag som hör hemma utanför EES (LOFI 7–9 §§)*

Filialer med en omsättning överstigande 80 miljoner kronor till ett företag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och som hör hemma utanför EES och där företaget eller koncernens intäkter de två senaste

räkenskapsåren överstigit 8 miljarder kronor. Om en inkomstskatterapport redan finns tillgänglig behöver filialen dock inte upprätta en sådan.

e) Dotterföretag och filialer vars syfte är att kringgå rapporteringsskyldighet (LOFI 10 §)

Dotterföretag eller filialer som inte uppfyller förutsättningarna för rapporteringsskyldighet enbart i syfte att kringgå denna skyldighet ska ändå upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport.

2.2 Undantag från skyldighet att rapportera för vissa kreditinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag (LOFI 11 §)

Vissa kreditinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag behöver inte upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport.

Inkomstskatterapportens offentliggörande och tillgängliggörande

2.3 Enligt LOFI 19–22 §§ ska inkomstskatterapporten offentliggöras genom att den ges in till Bolagsverket senast ett år efter räkenskapsårets utgång.

2.4 Den ska också senast ett år efter räkenskapsårets utgång kostnadsfritt finnas tillgänglig för allmänheten på webbplatsen för företaget som upprättat rapporten eller på webbplatsen för ett företag som ingår i koncernen och den ska hållas tillgänglig där i minst fem år.

3 Krav på revisorns uttalande

3.1 Revisorn ska, enligt aktiebolagslagen 9 kap. 34 a § och revisionslagen 30 a §, för större företag uttala sig i revisionsberättelsen huruvida företaget med avseende på det föregående räkenskapsåret var skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport eller inte. Om företaget var skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport ska revisorn, uttala sig om företaget har offentliggjort inkomstskatterapporten, vilket i praktiken innebär att denna har getts in till Bolagsverket.

3.2 Revisionsberättelsen behöver inte innehålla detta uttalande om företaget är ett mindre företag enligt definitionen i ÅRL och inte heller avseende filialer¹.

3.3 Skyldigheten att offentliggöra en inkomstskatterapport är kopplad till företag och inte koncerner, varför revisorn inte ska göra ett uttalande avseende koncernen.²

4 FAR:s överväganden och krav på granskning

4.1 Enligt punkt 3.1 ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande huruvida bolaget var skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport eller inte.

4.2 För de flesta större bolag i Sverige torde det vara relativt enkelt att bedöma om bolaget ska upprätta en inkomstskatterapport i enlighet med lagen. Av 10 § LOFI framgår dock att ett dotterföretag eller en filial som inte uppfyller förutsättningarna för rapporteringsskyldighet enbart i syfte att kringgå denna skyldighet ändå ska upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport. I förarbetena anges som exempel att om ett moderföretag hemmahörande utanför EES etablerar flera mindre dotterföretag som vart och ett understiger gränsvärdena för större företag, i stället för att etablera ett större företag, enbart för att undgå rapporteringsskyldigheten, ska ett sådant dotterföretag ändå vara rapporteringsskyldigt.³

Det kan i praktiken vara svårt för revisorn att bedöma huruvida ett dotterbolag eller en filial etablerats i syfte att kringgå lagens bestämmelser. FAR bedömer att den situation som beskrivs i förarbetena torde vara mycket ovanlig.

4.3 Eftersom LOFI genomför Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2021/2101 av den 24 november 2021 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer, bedömer FAR även att företagsstrukturer som etablerats före november 2021 och där ingen omstrukturering skett efter denna tidpunkt normalt inte kan anses ha etablerats enbart i syfte att kringgå lagens bestämmelser.

I de fall ett bolag är skyldigt att upprätta en inkomstskatterapport

4.4 Av revisorns uttalande ska det framgå om företaget har offentliggjort rapporten (dvs. givit in den till Bolagsverket). Av lagens förarbeten framgår att revisorn inte behöver kontrollera om rapporten hållits tillgänglig på webbplats enligt LOFI 21 §.⁴

¹ 9 kap. 34a § aktiebolagslagen, 30a§ revisorslagen och 14§ lag om utländska filialer

² Prop. 2022/23:88 s. 31

³ Prop. 2022/23:88 s. 41

⁴ Prop. 2022/23:88 s. 51 och 52

4.5 Revisorn kan i sin granskning begränsa kontrollen till ett konstaterande av att rapporten offentliggjorts eller inte. Revisorns granskning ska i allt väsentligt ske i likhet med granskningen av bolagsstyrningsrapport eller hållbarhetsrapport. En granskning av inkomstskatterapportens innehåll krävs således inte, men däremot måste revisorn gå igenom rapporten i sådan omfattning att han eller hon kan konstatera att det är en inkomstskatterapport i egentlig mening.⁵ För rapportens innehåll hänvisas till 12 § LOFI.

4.6 Den närmare innebörden av revisorns kontroll får enligt förarbeten avgöras inom ramen för god revisionssed. FAR anser att revisorns granskning av om inkomstskatterapporten har upprättats kan ta sin grund i en översiktlig kontroll av att inkomstskatterapporten innehåller de upplysningar som krävs enligt 12 § LOFI. Det följer enligt FAR:s tolkning av lagtext och förarbeten, att revisorns uppgift inte är att granska att informationen som sådan är korrekt.

4.7 När ett dotterföretag inte självt upprättar en inkomstskatterapport utan i stället hänvisar till en inkomstskatterapport upprättad av det yttersta moderföretaget som är hemmahörande utanför EES ska revisorn förvissa sig om att företaget omfattas av den inkomstskatterapport som hänvisas till. Som minsta åtgärd bör revisorn efterhöra hos företagsledningen att så är fallet.

4.8 Om ett dotterföretag inte får den information som behövs för att kunna upprätta en fullständig inkomstskatterapport av det yttersta moderföretaget enligt 5 § LOFI, ska dotterföretaget upprätta rapporten med de uppgifter som dotterföretaget har. Dotterföretaget ska i så fall också offentliggöra ett uttalande om att det yttersta moderföretaget inte har lämnat den information som behövs. Om dotterföretaget upprättat och offentliggjort en inkomstskatterapport enligt ovan, ska revisorn uttala sig i enlighet med exempel 2: *Revisionsberättelse för aktiebolag som har offentliggjort en inkomstskatterapport.*

4.9 I de fall ett företag, trots skyldighet att göra så, inte har upprättat en inkomstskatterapport ska revisorn rapportera detta. Det finns inga särskilda krav på att förklara varför en rapport inte har upprättats.

4.10 Det kan uppkomma situationer där rapporten är så bristfällig att den inte i verklig mening kan anses utgöra en inkomstskatterapport enligt lagens krav. En läsare kan då få det felaktiga intrycket att en inkomstskatterapport har upprättats och offentliggjorts. Det är därför viktigt att revisorn, i sådana fall, i sitt uttalande anger att en inkomstskatterapport inte har upprättats.

4.11 Enligt 18 § LOFI får ett företag utelämna en uppgift från en inkomstskatterapport om offentliggörandet av uppgiften skulle skada marknadspositionen allvarligt för de företag som rapporten avser. Företaget ska i rapporten ange att uppgiften utelämnas och även ange skälen för att den utelämnas. En uppgift som har utelämnats ska offentliggöras i en annan inkomstskatterapport senast fem år efter det att utelämnandet gjordes. Det krävs inte att revisorn uttalar sig om att företaget tillfälligt har utelämnat vissa uppgifter.⁶

4.12 En uppgift som rör sådana skattejurisdiktioner som finns upptagna i EU:s reviderade förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet får inte utelämnas.

Annan information

4.13 Inkomstskatterapporten återfinns inte i ett dokument som utgör en del av årsredovisningen eller som är avsett att läsas i anslutning till årsredovisningen. Inte heller är syftet med inkomstskatterapporten att ge ägarna eller liknande intressenter information om bolagets verksamhet, resultat och ställning. Detta innebär att innehållet i inkomstskatterapporten inte är att betrakta som annan information enligt ISA 720.

Företagsledningens uttalande

4.14 I samband med granskningen ska revisorn även begära in ett skriftligt uttalande från företagsledningen där det framgår att:

- a. styrelse och företagsledning är ansvariga för bedömningen huruvida företaget varit skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport för det föregående räkenskapsåret.
- b. styrelse och företagsledning är ansvariga för att inkomstskatterapporten (i förekommande fall) är riktig och fullständig i enlighet med LOFI.

5 Period

5.1 Inkomstskatterapporten ska ges in till Bolagsverket senast ett år efter räkenskapsårets utgång, vilket innebär att revisorns uttalande om huruvida en inkomstskatterapport offentliggjorts eller inte kommer att göras i revisionsberättelsen för det efterföljande räkenskapsåret.

⁵ Prop. 2022/23:88 s. 31.

⁶ Prop. 2022/23:88 s. 31

5.2 För ett företag med kalenderår som räkenskapsår gäller följande:

- Räkenskapsåret **20X5** är det första år som omfattas av kravet att offentliggöra en inkomstskatterapport
- Inkomstskatterapporten ska ges in till Bolagsverket senast den **31 december 20X6**
- Revisorns uttalande lämnas i revisionsberättelsen för räkenskapsåret **20X6 (avges 20X7)** och avser frågan om inkomstskatterapporten för räkenskapsåret **20X5** har offentliggjorts.

6 Revisorns uttalande i revisionsberättelsen

Exempel 1 Revisionsberättelse för aktiebolag som inte har skyldighet att offentliggöra en inkomstskatterapport

Exemplet kan användas för samtliga större aktiebolag, som inte uppfyller kraven för att rapportera en inkomstskatterapport.

Om revisorn gör bedömningen att företagsstrukturen etablerats enbart i syfte att kringgå lagens bestämmelser och att ett dotterbolag därför borde ha offentliggjort en inkomstskatterapport ska i stället exempel 3 användas.

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen

Uttalanden

...

Grund för uttalanden

...

Annan information än årsredovisningen

...

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

...

Revisorns ansvar

...

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

...

Grund för uttalanden

...

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

...

Revisorns ansvar

...

Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten

...

Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten

...

Revisorns uttalande avseende inkomstskatterapporten

Det är styrelsen som har ansvaret för inkomstskatterapporten och att den är upprättad i enlighet med Lag (2023:340) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter.

Min (Vår) granskning har skett enligt FAR:s rekommendation RevR 21 *Revisorns uttalande om den lagstadgade inkomstskatterapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av inkomstskatterapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mina (våra) uttalanden.

Min (Vår) skyldighet är att uttala mig (oss) om huruvida bolaget var skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport för föregående räkenskapsår och om så var fallet, uttala mig (oss) om huruvida bolaget har offentliggjort denna enligt Lag (2023:340) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter.

Enligt min (vår) uppfattning har bolaget inte varit skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport för föregående räkenskapsår.⁷

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁸

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

Exempel 2 Revisionsberättelse för aktiebolag som har offentliggjort en inkomstskatterapport

Exemplet kan användas när ett aktiebolag ska offentliggöra en inkomstskatterapport, och har gjort så.

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

...

Grund för uttalanden

...

Annan information än årsredovisningen

...

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

...

Revisorns ansvar

...

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

...

Grund för uttalanden

...

⁷ Här kan revisorn frivilligt kommentera varför företaget inte varit skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport

⁸ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

...

Revisorns ansvar

...

Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten

...

Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten

...

Revisorns uttalande avseende inkomstskatterapporten

Det är styrelsen som har ansvaret för inkomstskatterapporten och att den är upprättad i enlighet med lag (2023:340) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter.

Min (Vår) granskning har skett enligt FAR:s rekommendation RevR 21 *Revisorns uttalande om den lagstadgade inkomstskatterapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av inkomstskatterapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mina (våra) uttalanden.

Min (Vår) skyldighet är att uttala mig (oss) om huruvida bolaget var skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport för föregående räkenskapsår och om så var fallet, uttala mig (oss) om huruvida bolaget har offentliggjort denna enligt Lag (2023:340) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter.

Enligt min (vår) uppfattning har bolaget varit skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport för föregående räkenskapsår och offentliggörandet har gjorts på det sätt som föreskrivs enligt lag.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

Exempel 3 Revisionsberättelse för ett aktiebolag som trots krav inte offentliggjort en inkomstskatterapport

Exemplet illustrerar hur revisorns uttalande kan formuleras när inkomstskatterapport, trots krav, inte har offentliggjorts.

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

...

Grund för uttalanden

...

Annan information än årsredovisningen

...

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

...

Revisorns ansvar

...

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

...

Grund för uttalanden

...

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

...

Revisorns ansvar

...

Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten

...

Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten

...

Revisorns uttalande avseende inkomstskatterapporten

Det är styrelsen som har ansvaret för inkomstskatterapporten och att den är upprättad i enlighet med lag (2023:340) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter.

Min (Vår) granskning har skett enligt FAR:s rekommendation RevR 21 *Revisorns uttalande om den lagstadgade inkomstskatterapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av inkomstskatterapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mina (våra) uttalanden.

Min (Vår) skyldighet är att uttala mig (oss) om huruvida bolaget var skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport för föregående räkenskapsår och om så var fallet, uttala mig (oss) om huruvida bolaget har offentliggjort denna enligt Lag (2023:340) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter.

Enligt min (vår) uppfattning har bolaget varit skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport för föregående räkenskapsår. Offentliggörandet har inte gjorts på det sätt som föreskrivs enligt lag.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁹

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Denna rekommendation ska tillämpas för revisionsberättelser som dateras den 1 juni 2026 eller senare.

⁹ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.