

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen

fi.remissvar@regeringskansliet.se

Kopia: birgitta.fors.almassidou@regeringskansliet.se

Stockholm 17 maj 2024

## **Remiss: Promemorian Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (Fi2024/00750)**

FAR har erbjudits tillfälle att yttra sig över finansdepartementets remiss *Promemorian Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (Fi2024/00750)*. FAR vill med anledning av detta anföra följande.

### **FAR:s ställningstagande**

FAR delar regeringens uppfattning att tilläggsskattelagen måste kompletteras utifrån de administrativa riktlinjer som antagits av OECD bland annat för att den nationella tilläggsskatten ska bli ett godkänt regelverk. För att detta ska gå att uppfylla krävs i flera delar en större bearbetning av promemorians förslag.

### **Allmänt**

Genom tilläggsskattelagen har direktivet om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen (Direktivet) implementerats i svensk lagstiftning. Syftet med Direktivet är att genomföra OECD:s modellregler om en global minimibeskattning vilket innehåller det så kallade inkluderande ramverket som kompletteras av förklaringar och exempel.

OECD:s modellregler har successivt kompletterats med administrativa riktlinjer, såvitt nu är aktuellt från februari, juli och december 2023, vars syfte är att klargöra tolkning och tillämpning av reglerna.

Implementeringsprocessen i Sverige har gjorts genom delbetänkandet av 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor som i samband med remissförfarandet kompletterades med en promemoria av finansdepartementet. Efter viss omarbetning beslutades om prop. 2023/24:32 och efter ytterligare mindre ändringar, bland annat om definitionen av allmänt erkänd redovisningsstandard, antogs tilläggsskattelagen av Riksdagen.

På grund av nämnda administrativa riktlinjer måste tilläggsskattelagen ändras för att det ska bli en överensstämmelse med dessa regler. Noterbart i detta sammanhang är att Direktivet inte har ändrats i



mellantiden och utifrån ett svenskt perspektiv måste ändringarna omfattas av Direktivets formuleringar. I sammanhanget kan konstateras att implementeringsprocessen följer den gång som allmänt används i den svenska lagstiftningsprocessen. Det som skiljer implementeringen av Direktivet från andra implementeringar är att i detta fall bygger ett direktiv i stor omfattning på detaljerade regler, kommentarer och exempel från OECD och syftet som det framgår av Direktivet är att dessa ska vara en källa både som inspiration och tolkning av OECD:s regelverk. Detta gäller även tillkommande administrativa riktlinjer. För att de senare ska kunna tillämpas i Sverige kan krävas ändringar och tillägg i tilläggsskattelagen (se bland annat promemorians avsnitt 4).

Enligt FAR:s uppfattning ställer detta extra höga krav på lagstiftaren som ska avgöra om riktlinjerna är förenliga med såväl Direktivet som befintliga bestämmelser i tilläggsskattelagen. Det framgår inte av promemorian om och i vilken mån riktlinjerna är förenliga med Direktivet. FAR har dock inte resurser att under den korta remisstiden närmare göra en sådan analys, men utgångspunkten är att detta åligger förslagsställaren.

Fråga är om ett synnerligen omfattande och komplicerat regelverk som fortfarande inte är komplett. För att lyckas med arbetet krävs betydande resurser både för att identifiera skillnader och utifrån detta skapa nya eller ändrade regler i tilläggsskattelagen. FAR kan i detta sammanhang konstatera att det finns betydande brister i både analys av riktlinjerna och vilka effekter detta har på befintliga regler i tilläggsskattelagen. Implementering kan inte vila enbart på översättning av riktlinjerna utan det är också viktig att de analyseras och förklaras i samband med införandet.

OECD:s regelverk kan sägas vara systemneutralt, det vill säga reglerna ska kunna tillämpas av många länder. Detta ställer höga krav på den som ska införa reglerna i det nationella systemet. FAR efterlyser därför ytterligare förklaringar utifrån ett svenskt perspektiv avseende specifika svenska förhållanden. Ett enkelt exempel är hur den svenska lagstiftaren uppfattar hur systemet med periodiseringsfond och andra obeskickade reserver ska påverka det justerade resultatet inom ramen för den tillfälliga förenklingsregeln. Detta underlättar för tillämparen att förstå systemet och det ökar samtidigt möjligheten att följa regelverket på ett korrekt sätt. Även språkbruket i både tilläggsskattelagen och dess förarbeten bör ses över då det finns uttryck som delvis är främmande för den svenska begreppsbildning. Nedan, om avsnitt 14.8 diskuteras konstlade arrangemang och det finns exempel där det endast görs en mer eller mindre direkt översättning av de administrativa riktlinjerna. För att underlätta tolkningen av och förståelsen för en viss bestämmelse är det viktigt att texterna bearbetas ur ett svenskt perspektiv, exempelvis är begreppet ”skattepliktigt avdrag eller skattepliktig förlust” okänt för svenska förhållanden (s. 256 i promemorian).

När både tilläggsskattelagen, Direktiv och OECD:s regler är oklara kan det leda till flera möjliga tolkningar av en bestämmelse vilket öppnar upp för alla parter att göra sin tolkning av en bestämmelse i tilläggsskattelagen. Detta påverkar en rättsäker tillämpning negativt. Nedan ger FAR exempel där olika tolkning kan få stora negativa konsekvenser för företagen, bland annat reglerna om konstlade arrangemang och val av redovisningsstandard vid beräkning av resultaten enligt den nationella regeln.

Även befintliga regler är i vissa delar oklara och synes ge oförutsedda effekter, se exempelvis 7 kap. 57 § tilläggsskattelagen. Enligt denna bestämmelse ska en koncernenhet som förvärvar tillgångar eller skulder beräkna ett justerat resultat på grundval av de förvärvade tillgångarnas och skuldernas redovisade värde i moderföretagets koncernredovisning. Detta synes innebära att även i det fall en



annan redovisningsstandard används för beräkningen, måste justeringar göras för tillgångs- och skuldvärden i koncernredovisningen, vilket inte förefaller ändamålsenligt. Enligt FAR kan man ställa krav på lagstiftaren att skapa tydliga regler i ett så pass omfattande och komplicerat regelverk som det nu är fråga om. Enligt FAR:s uppfattning finns det skäl att i närtid göra en utvärdering av hur reglerna har implementerats så här långt för att säkerställa en godtagbar möjlighet att på ett korrekt sätt kunna följa reglerna. Därför bör tillskjutas ytterligare resurser i detta lagstiftningsärende.

I detta sammanhang kan läggas till det faktum att efter att promemorian remitterats har OECD arbetat in de olika administrativa riktlinjerna i modellreglerna och kommentarerna till dessa. Detta bör beaktas i det fortsatta lagstiftningsärendet.

Slutligen kan konstateras att det alltjämt finns delar i ramverket som inte implementerats i den svenska lagstiftningen. Detta gäller exempelvis delar som rör rapporteringen. Exempelvis finns det en rapporteringsregel/förenklingsregel i GloBE information Return (Pillar two) kopplad till Artikel 3.2.8 som innebär att koncernen kan göra en aggregerad rapportering för enheter i en så kallad "tax consolidation group" (se avsnitt 3.2.4 Constituent Entity Computations). FAR kan inte se att denna synnerligen viktiga förenklingsregel har införts i den svenska lagstiftningen. En ytterligare regel från samma dokument som saknas är de tillfälliga rapporteringslättnaderna under "Transitional simplified jurisdictional reporting framework" där aggregerad rapportering kan göras när det antingen inte utgår någon tilläggsskatt eller där tilläggsskatten inte behöver allokeras till olika enheter

#### **Avsnitt 7 Beräkning av en särskild överskjutande skattefordran.**

I promemorian (s. 72) anges att en koncernenhet som har en överskjutande skattefordran som är hänförlig till en förlust som rullas bakåt och kvittas mot tidigare års vinster (loss carry-back) inte kan föras till en särskild förteckning (Excess negative tax expense carry-forward). I stället kommer den överskjutande skattefordran att resultera i ett tillkommande tilläggsskattebelopp det aktuella året. Denna regel är viktig eftersom den begränsar möjligheten att utnyttja den så kallade excess negative tax expense carry-forward.

FAR anser att i förtydligande syfte bör denna situation direkt framgå av lagtexten. Detsamma gäller reglerna om hur en särskild överskjutande skattefordran ska behandlas när en koncernenhet i jurisdiktionen säljs.

#### **Avsnitt 8 Bestämmelser om övergången till systemet**

Enligt de administrativa riktlinjerna från februari (avsnitt 4.1 och exempel 9.1.1-2 och avsnitt 6.2), är regeln om skattetillgodohavanden relevant om det enligt lokal skattelagstiftning finns ett övrigt skattetillgodohavande (refundable tax credit) som har behandlats som en ökning av den redovisade intäkten. Om skattetillgodohavandet betalas ut till koncernenheten efter att enheten omfattas av tilläggsskattelagen kan betalningen enligt reglerna om okvalificerade skattetillgodohavanden behandlas som en reduktion av den justerade skattekostnaden. Riktlinjer ska förhindra att en utbetalning minskar den justerade skattekostnaden det år det övriga skattetillgodohavandet betalas ut. En förutsättning för regelns tillämpning är att skattetillgodohavandet har uppkommit innan övergångsåret ("accrued prior to the beginning of the Transition Year"). FAR anser utifrån detta att 4 kap. 25 b § i promemorian är felaktigt utformad då den är relevant om enheten redovisar ett övrigt skattetillgodohavande som en reducerad intäkt i stället för att den redovisar en uppskjuten



skattefordran. I dessa fall torde inte uppkomma en uppskjuten skatt som ingår i beräkningen enligt 4 kap. 25 §. Regelns utformning synes utifrån detta vara felaktig.

En fråga som diskuteras mycket bland företagen och som även Skatteverket uttalat sig om är krav på att uppskjuten skatt ska återspeglas eller redovisas för att beaktas vid beräkning av den effektiva skatten. En huvudfråga av mycket stor vikt är hur ej tillgångsredovisad uppskjuten skatt hänförlig till tidigare års underskott ska redovisas för att kunna beaktas övergångsåret och integreras i systemet för tilläggsskatt. Enligt 4 kap. 25 § tilläggsskattelagen ska uppskjutna skatteskulder och skattefordringar som "återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper" beaktas för övergångsåret.

Av promemorian (s. 76) framgår att det bör finnas flexibilitet i kravet att uppskjutna skatter ska "återspeglas eller redovisas (...)" och vidare anges att "så länge det rör sig om uppskjuten skatt som redovisas i koncernredovisningen eller i den enskilda koncernenhets redovisning och som går att härleda till koncernenheten, till exempel genom en not i koncernredovisningen, kan kriteriet anses vara uppfyllt." Skatteverket har uttalat sin uppfattning kring detta krav. Det är olyckligt att skrivningen i promemorian kan tolkas som ett striktare krav än det som Skatteverket uttalat. Enligt Skatteverkets uttalande är det tillräckligt att underskotten kan härledas till rätt koncernenhet baserat på "övrigt räkenskapsmaterial", medan det i promemorian ges exempel på att upplysningarna bör finnas i en not i årsredovisningen eller koncernredovisningen. FAR vill påtala att det inte är möjligt i ett uttalande i förarbetena till tilläggsskattelagen att uppställa särskilda upplysningskrav i koncern- eller årsredovisningen som inte är förenliga med kraven i årsredovisningslagarna. FAR anser sammanfattningsvis att Skatteverkets synsätt är mer i överensstämmelse med både redovisningslagstiftningen och syftet med bestämmelsen som den kommer till uttryck i OECD:s regler.

FAR anser vidare att det bör vara så få krav som möjligt kopplade till vilka uppskjutna skattefordringar som kan tas med in i systemet med tilläggsskatt, något som också torde vara i enlighet med de administrativa riktlinjerna från februari där det uttryckligen anges att (s. 84): "Under 9.1.1 a Constituent Entity's tax attributes at the beginning of the Transition Year shall include any deferred tax asset that was not recognised because the recognition criteria was not met".

Slutligen är det FAR:s uppfattning att det är tillräckligt att det upplyses om uppskjuten skatt hänförlig till ett underskott eller annan temporär skillnad i redovisningen för övergångsåret, det vill säga i koncern- eller årsredovisning för år 2024. Något krav på öppningsbalansräkning eller liknande för övergångsåret finns inte. Detta kan klargöras i den slutliga lagstiftningsprodukten.

Förslaget till den nya bestämmelsen i 4 kap. 25 c § bör motsvara det som anges i promemorian (s. 75, tredje stycket), nämligen att "enligt den administrativa riktlinjen ska [beaktandet av uppskjutna skatter] även inkludera sådana fordringar avseende uppskjuten skatt som inte redovisats i räkenskaperna på grund av att kriterierna för att redovisa fordran inte har uppfyllts". Uttalandet refererar till de administrativa riktlinjerna från februari (avsnitt 4.1, punkt 17 med den tillagda punkten 6.3 i OECD:s kommentarer till artikel 9.1.1.)

Den föreslagna lydelsen av 4 kap. 25 c § synes innebära att regeln enbart omfattar uppskjutna skattefordringar för ej utnyttjade förlustavdrag. FAR:s bedömning är att riktlinjerna omfattar alla typer



av uppskjutna skattefordringar där en värdejustering har gjorts i redovisningen och inte enbart uppskjutna skattefordringar för förlustavdrag.

### **Avsnitt 11 - Beräkning av substansbeloppet**

Under rubriken "simplifications" i avsnitt 3 i de administrativa riktlinjerna för juli anges ett alternativ som en koncern kan tillämpa för att inte behöva utnyttja hela substansavdraget. I promemorian bedöms att detta val inte behöver införas i lagtexten eftersom det anses vara ett förtydligande av reglerna kring substansbeloppet. Generellt sett ska reglerna i tilläggsskattelagen följa OECD:s modellregler och kommentarer och tilläggsskattelagen kan inte avvika från dessa, även om det skulle leda till att koncernen betalar mer skatt. Därför bör även möjligheten att inte beräkna hela substansbeloppet direkt regleras i lagtexten.

I de administrativa riktlinjerna för juli förs en diskussion om vilket belopp för så kallad "stock-based compensation" som ska inkluderas i substansbeloppet. FAR konstaterar att denna regel inte ens synes vara omnämnd i promemorian. Inte heller de förtydliganden som görs i riktlinjerna om hur nedskrivningar ("impairment losses") ska behandlas i beräkningen av substansbeloppet tas upp i promemorian.

### **Avsnitt 9.5 Valuta**

Enligt 1 kap. 4 § tilläggsskattelagen ska vid beräkning av beloppsgränsen i 3 § samma kapital om 750 miljoner euro, valutans omräknas till koncernens rapporteringsvaluta. Utifrån övervägandena i proposition 2023/24:32, avsnitt 6.1.5, synes avsikten med denna valutaomräkningsregel vara att den ska tillämpas på omräkningen av alla beloppsgränser i tilläggsskattelagen. Är detta avsikten kan regeln lämpligen förtydligas i detta lagstiftningsärende

### **Avsnitt 12 Frågor som särskilt berör försäkringsbolag**

Enligt förslaget i promemorian får ömsesidiga försäkringsbolag tillämpa valet i modellreglerna (artikel 7.5), utan att ytterligare utredning behöver ske om försäkringsbolaget uppfyller kriterierna för att tillämpa valet. För andra ägarstrukturer än ömsesidiga försäkringsbolag bibehålls möjligheten att göra valet, men detta är då beroende av att skattskyldighetskriteriet är uppfyllt i det specifika fallet.

FAR önskar uppmärksamma lagstiftaren på att liknande situationer som för ömsesidiga försäkringsbolag även kan uppstå för andra typer av livförsäkringsföretag. Andelar i värdepappersfonder och andra tillgångar ägs formellt av försäkringsföretaget och om kriterierna för konsolidering av dessa fonder är uppfyllda, kommer samma effekt som beskrivits för ömsesidiga försäkringsbolag även att uppstå för icke-ömsesidiga försäkringsbolag. Dessa bolag står inför samma utmaningar att uppfylla villkoren för att tillämpa valet. Därför är behovet av att automatiskt kvalificera sig för valet om transparens enligt 7 kap. 33 § lika stort för svenska icke-ömsesidiga försäkringsbolag som för ömsesidiga.

Ett villkor är att ägarenheten är föremål för beskattning med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen. Avkastningsskatt tas ut med 15 eller 30 procent på ett schablonmässigt beräknat skatteunderlag i vilket fonderna/ ingår till verkligt värde. Man kan därför på goda grunder hävda att försäkringsbolaget/ägarenheten är föremål för en skatt om minst 15 procent. FAR efterlyser ett förtydligande av detta som är viktigt bland annat ur ett neutralitetsperspektiv.

#### **Avsnitt 14.8 Hur konstlade arrangemang ska behandlas vid tillämpning av den tillfälliga förenklingsregeln**

I Direktivet finns inga detaljerade regler om en tillfällig förenklingsregel utan i praktiken har det överlämnats åt OECD att införa en sådan regel. I de administrativa riktlinjerna från december har den sedan tidigare införda förenklingsregeln kompletterats med regler som tar sikte på så kallade ”hybrid arbitrage arrangements” vilka nu föreslås införas i tilläggsattelagen.

I promemorian föreslås särskilda regler om konstlade arrangemang för att förhindra att en koncernenhet använder sig av olika konstlade arrangemang (det vill säga hybrid arbitrage arrangements) för att kunna tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln. I de administrativa riktlinjerna från december (avsnitt 2.6.2, punkt 31) anges att OECD vill stävja viss aggressiv skatteplanering.

I den remitterade promemorian avses enligt 8 kap. 11 b § tilläggsattelagen ett konstlat arrangemang vara

1. ett arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning,
2. ett arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger, eller
3. ett arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger.

Innebörden av de olika arrangemangen förtydligas i viss mån i särskilda bestämmelser. Exempelvis anges i 8 kap. 11 c § att med arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning avses en överenskommelse där en koncernenhet direkt eller indirekt tillhandahåller kredit eller på annat sätt gör en investering i en annan koncernenhet som leder till en kostnad eller förlust i den förstnämnda koncernenhetens redovisning. Vidare krävs att kostnaden eller förlusten inte motsvaras av en redovisad intäkt eller vinst hos den andra koncernenheten, alternativt att den andra koncernenhetens beskattningsbara inkomst inte rimligen kan förväntas öka i motsvarande mån under överenskommelsens löptid.

FAR har förståelse för att OECD infört ifrågavarande bestämmelser, som närmast får anses vara av skatteflyktskaraktär, för att inte förenklingsregeln ska kunna kringgås. Med tanke på reglernas skatteflyktskaraktär är det emellertid extra viktigt att de utformas precist och att de endast träffar konstlade arrangemang. Som reglerna är utformade i promemorian synes de ha en mycket bred träffbild och omfattar helt legitima transaktioner som ingåtts på helt affärsmässiga skäl utan samband med ett syfte att uppnå fördelar för att kunna tillämpa den temporära förenklingsregeln.

Exempelvis torde avsikten inte vara att vid beräkning av räntenettet, det vill säga en intäktsränta kvittas mot en räntekostnad, ska vara ett arrangemang som omfattas av bestämmelsen. Det kan inte vara någon skillnad i bedömningen om det i stället är fråga om kvittning mot tidigare års räntekostnader som inte kunnat dras av. Vidare kan det utlåande bolaget ha underskott sedan tidigare år som gör att räntan på ett affärsmässigt motiverat lån inte beskattas. Som regeln är utformad idag



synes dessa slags poster som bygger på affärsmässigt motiverade lån omfattas av reglerna om konstlade arrangemang. Redan rubriksättningen på reglerna ger därför en felaktig bild.

Vidare synes inte lydelsen i 8 kap. 11 c § vara i överensstämmelse med de administrativa riktlinjerna från december. Enligt förslaget i promemorian hänvisas till den "förstnämnda" vilket innebär att bestämmelsens tillämpningsområde begränsas till sådana kostnader som utlånanen kan ha medan gäldenärens, eller för den delen andra koncernenheters, kostnader inte omfattas. I de administrativa riktlinjerna (punkt 74.27) används i stället "en koncernenhet" (a Constituent Entity). Av sammanhanget framgår klart att det inte enbart är borgenären som avses. Förslaget måste därför arbetas om.

Det kan också konstateras att de administrativa riktlinjerna punkt 74.30 d. innehåller en viktig utökning av regelns tillämpningsområde vilken, med tanke på reglernas karaktär i denna del, kommer till uttryck direkt i lagtexten och inte enbart som ett förarbetsuttalande.

Vidare ska reglerna om konstlade arrangemang tillämpas på arrangemang som ingåtts efter den 15 december 2022. En fråga som uppkommit är hur bestämmelsen förhåller sig till en koncerns internbank. En sådan bank används för att bland annat optimera kassaflöden och det är fråga om ständigt nya både mellanhavanden och nya koncernenheter. Den första frågan är om en internbank över huvud taget är ett arrangemang. Avsikten är att regeln ska träffa "Konstlade arrangemang som är utformade för att utnyttja skillnader mellan uppgifter i olika finansiella rapporter... för att skapa inkonsekvenser...". Utifrån syftet med bestämmelsen ska en internbanks mellanhavanden med andra koncernenheter som grund inte omfattas. Lagtexten ger intryck av att sådana transaktioner omfattas av regelns tillämpningsområde.

Detta gör att FAR ifrågasätter om regelns breda och mekaniska tillämpning är förenlig med syftet med OECD:s hybridregler som ska träffa aggressiv skatteplanering och därför bör omformuleras för att inte ha en bredare träffbild än som avses. Även reglernas rubrik antyder att den ska tillämpas i undantagsfall.

Vidare, eftersom regeln är av skatteflyktskaraktär, bör det förtydligas att det är Skatteverket som har bevisbördan för att fråga är om ett konstlat arrangemang.

#### **Avsnitt 16.4.3 Justerat resultat**

Enligt huvudregeln ska vid beräkning av det justerade resultatet det resultat som enheten har eller skulle ha haft om den redovisat enligt räkenskaper som upprättats med ledning av de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

Vad avser nationell tilläggsskatt får dock det justerade resultatet för koncernenheter i en stat i stället i vissa fall beräknas utifrån en nationell redovisningsstandard vilken ska vara antingen en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

För att den nationella tilläggsskatten ska kvalificera som en QDMTT Safe Harbour uppställs krav på att en koncern inte fritt ska kunna välja vilken redovisningsstandard som används som utgångspunkt för beräkning av en koncernenhets justerade resultat (se de administrativa riktlinjerna från juli, avsnitt



5 punkt 17 – 26). Av de administrativa riktlinjerna framgår att en stat får endast tillåta användning av den nationella redovisningsstandarden om alla koncernenheter i den multinationella koncernen som hör hemma i staten har en redovisning som är baserad på den nationella standarden och är skyldiga att ha sådan redovisning enligt nationell bolags- eller skattelagstiftning, alternativt att en sådan redovisning är föremål för extern revision. Vidare framgår att om en stat väljer att det justerade resultatet ska kunna beräknas utifrån en annan redovisningsstandard än den som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning så ska det uppställas krav på att denna nationella standard måste användas när förutsättningarna för detta är uppfyllda.

I promemorian föreslås att vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska det införas en möjlighet för företagen att beräkna det justerade resultatet efter en annan redovisningsstandard än den som används av moderföretaget vid upprättande av koncernredovisningen. I promemorian föreslås förändringar i 3 kap. 6 § och även vissa tillkommande regler, 6 a och 6 b §§ samma kapitel, för att regleringen om svensk nationell tilläggsskatt ska kvalificera som en QDMTT Safe Harbour.

Enligt det remitterade förslaget ska beräkningen av det justerade resultatet för svenska koncernenheter göras utifrån redovisning som är baserad på en nationell redovisningsstandard i vissa givna situationer. Detta gäller om alla svenska koncernenheter i en koncern använder en sådan redovisningsstandard. För att redovisningen ska anses vara nationell krävs, förutom att det är en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som är godkänd av ett godkänt redovisningsorgan (och när det är en godkänd redovisningsstandard justerad för att undvika betydande snedvridningar av konkurrensen), att det är ett krav enligt lag att alla koncernenheter upprättar redovisning enligt samma nationella redovisningsstandard eller att redovisningen är föremål för en extern revision.

Det kan noteras att lagförslaget kräver att samtliga koncernenheter i hela koncernen ska redovisa enligt en svensk nationell redovisningsstandard för att en sådan ska få tillämpas vid beräkning av svensk nationell redovisningsstandard. Detta bör utgöra en miss och FAR föreslår följaktligen att lagförslaget ändras enligt följande.

*Vad avser nationell tilläggsskatt ska det justerade resultatet för svenska koncernenheter, i stället för en beräkning enligt 2–5 §§, beräknas enligt en nationell redovisningsstandard. Detta gäller om alla svenska koncernenheter i en koncern beräknar det justerade resultatet enligt den standarden.*

*Första stycket gäller även för samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag.*

Många företag arbetar redan med att skapa rutiner och administrativa system för rapportering enligt tilläggsskattelagen. Därför är det av mycket stor vikt för svenska koncernenheter som omfattas av tilläggsskattelagen, men även för de myndigheter som ska tillämpa lagen, att det är helt klart i vilka situationer företagen vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska använda en nationell redovisningsstandard och, i dessa fall, vilken nationell redovisningsstandard som ska eller kan användas. Den otydlighet som finns i såväl de administrativa riktlinjerna från juli som den i promemorian föreslagna lagtexten är därför mycket olycklig och det krävs förtydligande från den svenske lagstiftaren.





I promemorian konstateras att det finns flera svenska redovisningsstandarder som uppfyller kraven på att vara en nationell redovisningsstandard som beskrivs i de administrativa riktlinjerna från juli 2023. FAR uppfattar att enligt bedömningen i promemorian är både K3-regelverket och sådant justerat IFRS-regelverk som föreskrivs enligt lag om årsredovisning i försäkringsföretag att betrakta som nationella redovisningsstandarder. Utifrån definition uppfattar FAR att även RFR 2 är att betrakta som en nationell redovisningsstandard som är att betrakta som allmänt erkända standarder enligt 2 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt. FAR efterlyser också en diskussion om K2-regelverket kan kvalificera in som ett regelverk som kan användas.

I de administrativa riktlinjerna från juli framgår att regeln om en nationell redovisningsstandard kräver att beräkningarna av den nationella tilläggsskatten baseras på den nationella redovisningsstandardens i staten om alla koncernenheter som hör hemma i staten redan upprättar sina räkenskaper utifrån den nationella standarden. I promemorian anges att detta krav uppfylls också av en koncernenhet om enhetens redovisade resultat ingår i en koncernredovisning som är baserad på den nationella standarden och har upprättats av en annan enhet i koncernen. Detta är i linje med vad som uttalas i de administrativa riktlinjerna från juli (avsnitt 5, punkt 18).

Förslaget i promemorian ger upphov till stor osäkerhet med vad som avses och hur reglerna ska tillämpas. FAR efterfrågar därför tydliga exempel på i vilka situationer det justerade resultatet för svenska koncernenheterna inom en koncern ska redovisas enligt en nationell standard och vilken standard som i en enskild situation är att betrakta som en nationell standard.

FAR kan inte se att det av de administrativa riktlinjerna från juli uppställs ett absolut krav att samtliga koncernenheter i ett land ska tillämpa en och samma standard (se punkterna 24 och 25). Den mest rimliga tolkningen av de administrativa riktlinjerna från juli är att med tillämpad nationell standard avses den standard som den enskilda koncernenheten tillämpar. Ett sådant synsätt innebär att det är möjligt för koncernenheterna att tillämpa olika standards och att kontinuitet mellan åren krävs för varje enhet vid val av redovisningsstandard. Inte heller detta är tydligt i promemorian. Om alla enheter i Sverige ska tillämpa samma standard blir regeln dessutom enkel att kringgå. Antag att samtliga företag tillämpar K3 och genom att låta ett mindre bolag tillämpa K2 omfattas man inte av regeln.

En annan fråga som är otydlig är vad som gäller när nya bolag bildas som normalt är undantagna från revision under de första två åren, ska man i sådant fall falla tillbaka på koncernredovisningen?

För att ytterligare belysa problematiken kan frågan om redovisningsstandard åskådliggöras med följande exempel;

- Ett svenskt företag är moderföretag i en multinationell koncern och upprättar en koncernredovisning enligt IFRS. Moderföretaget upprättar sin redovisning enligt RFR 2 medan övriga svenska koncernenheter tillämpar K3-regelverket och samtliga enheter är föremål för extern revision.
- Ett svenskt företag är moderföretag i en multinationell koncern och upprättar en koncernredovisning enligt K3-regelverket. Moderföretaget upprättar sin redovisning enligt K3 medan övriga svenska koncernenheter tillämpar antingen K3-regelverket eller K2-regelverket och all redovisning är föremål för extern revision.

- Ett mellanliggande svenskt moderföretag upprättar koncernredovisning enligt K3, där det utländska moderföretaget upprättar koncernredovisning enligt IFRS. Moderföretaget upprättar sin redovisning enligt K3 medan övriga svenska koncernenheter tillämpar antingen K3-regelverket eller K2-regelverket och all redovisning är föremål för extern revision.
- Ett utländskt företag är moderföretag i en multinationell koncern som upprättar en koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard i EU. Moderföretaget har en svensk underkoncern med en svensk moderenhet som konsoliderar den svenska koncernens resultat enligt IFRS. Moderföretaget har sin redovisning som enskilt bolag enligt RFR 2 medan övriga svenska koncernenheter tillämpar K3.
- Förutsättningarna är desamma som i föregående punkt men med den skillnaden att samtliga svenska koncernenheter i enskilt bolag redovisade enligt RFR 2.

Som synes finns ett stort antal situationer och för flertalet koncerner är det ovisst vad som gäller. Endast i det fall det är fråga om en svensk koncern med enbart svenska koncernenheter där samtliga enheter tillämpar K3-regelverket är det klart vad som gäller. I detta fall finns också en överensstämmelse mellan rapportering enligt huvudregeln och den nationella tilläggsskatten.

Om en koncern tillämpa IFRS enligt huvudregeln och en och samma nationella standard för samtliga svenska koncernenheter kan detta leda till extra administration. Detta gäller exempelvis när vissa enheter ska tillämpa en standard i juridisk person, en standard vid beräkning enligt huvudregeln och en standard vid beräkning av den nationella tilläggsskatten.

FAR vill därför återigen påtala att det krävs förtydligande av lagtexten och vägledning i kommentaren till bestämmelsen. Och frågan är synnerligen viktig ur ett administrativt perspektiv för företagen.

FAR



Michael Johansson

Ordförande i FAR:s remissgrupp – Skatt