

Bokföringsnämnden
Brunnsgatan 3
Box 7849
103 99 Stockholm

Förslag till ändringar i Bokföringsnämndens allmänna råd och vägledning om årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Dnr 2023:34

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker det utskickade förslaget till ändringar i Bokföringsnämndens allmänna råd och vägledning om årsredovisning och koncernredovisning (K3) med undantag för den föreslagna strykningen av punkt 3.7 e som avstyrks. Punkt 3.7 e avser upplysningen i förvaltningsberättelsen om ägare som har mer än tio procent av antalet andelar eller röster i företaget.

Skatteverket föreslår samtidigt förtydliganden eller alternativa skrivningar i det allmänna rådet och vägledningen avseende rättelse av fel, joint ventures samt rörelseförvärv och goodwill.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Upplysning i förvaltningsberättelsen – punkt 3.7

Skatteverket avstyrker att den upplysning i förvaltningsberättelsen om ägare som har mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget och som finns i punkt 3.7 utgår.

Motivering:

I bilaga 1 föreslås att kravet i punkt 3.7 e att upplysa om ägare med mer än 10 % av antalet andelar eller rösterna tas bort. Bokföringsnämnden nämner i sin motivering att upplysningskravet enligt 5 kap. 29 § ÅRL (avseende dotterföretag m.fl.) inte är ett vanligt förekommande problem hos företagen. Det finns enligt 5 kap. 30 § ÅRL möjlighet att söka undantag hos Bolagsverket från att lämna uppgifter enligt punkt 3.7 e.

Även om förvaltningsberättelsens uppgifter endast utgör en ögonblicksbild av den vid tillfället aktuella ägarkretsen är den enligt Skatteverkets uppfattning en viktig del av helhetsbilden av ett företag. Då kravet på ägarinformationen i punkt 3.7 e funnits under flera decennier så medför en oförändrad utformning av upplysningskravet inte någon ökning av den administrativa bördan för företag.

Enligt Skatteverkets uppfattning gör sig motivet för upplysningskravet i punkt 3.7 e fortfarande gällande. Upplysningar om ägarstrukturen och väsentliga förändringar i denna tillför generellt viktig information för att bedöma ett företag, det även för bolag som inte är

noterade. Uppgiften i förvaltningsberättelsen om ägarna i ett företag är viktig för såväl potentiella investerare i företaget, som för långivare. Dessa uppgifter är även viktiga för den som avser att anlita företaget eller funderar på att ingå ett joint venture ihop med nämnda företag och vill veta vilka man i så fall sluter ett sådant samarbetsavtal med. Uppgiften om ägarkretsen får vidare förmodas utgöra en viktig information för brottsbekämpande myndigheter som Polisen, Ekobrottsmyndigheten eller en exekutiv myndighet som Kronofogdemyndigheten när det gäller att utkräva olika former av ansvar.

För Skatteverket är upplysningskravet i punkt 3.7 en synnerligen viktig informationskälla om ägandestrukturen uppåt inom en koncern som är tillgänglig utan att verket behöver begära ut aktieboken från företaget. Bestämmelsen är följaktligen särskilt viktig för att kunna identifiera gränsöverskridande ägarsamband. En ytterligare fördel med att upplysningskravet får kvarstå oförändrat är att företag inte besväras med fler frågor från olika myndigheter än absolut nödvändigt.

Uppgiften om ägarstrukturer är synnerligen viktig inom en rad insatser inom Skatteverket, såsom ekobrottsutredningar, internprissättningsutredningar, räntebegränsningsutredningar, den kommande tilläggsskattelagen m.fl. där t.ex. inkomstskattelagen (1999:1229), IL begränsar avdrag för eller ställer krav på ett visst koncernmässigt förhållande. I avsaknad av ett lagstadgat krav om att lämna uppgift om ägarstrukturen i ett företag behöver kravet i punkt 3.7 e finnas kvar för att inte försvåra för de brottsbekämpande eller exekutiva myndigheterna samt Skatteverkets fullgörande av sina respektive uppdrag.

2.2 Rättelse av fel – kommentaren till punkt 10.12

Skatteverket tillstyrker ändringen av punkt 10.12 men föreslår att kommentaren till punkten kompletteras på följande vis.

”Enligt punkt 6.3 ska... Vid en bedömning av om ett fel är väsentligt bör väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § ÅRL beaktas. I kommentaren till väsentlighetsprincipen framgår vad ett företag ska beakta vid en sådan bedömning.”

Motivering:

I punkten 10.12 första stycket, första meningen framgår att ett företag ska rätta ett väsentligt fel i den finansiella rapport som upprättas närmast efter upptäckten av felet.

Det finns behov av ett förtydligande av när ett fel ska anses vara väsentligt. Det görs lämpligast genom att kommentaren till punkt 10.12 kompletteras med en hänvisning till befintlig kommentar till väsentlighetsprincipen.

2.3 Joint venture – punkt 15.16

Skatteverket tillstyrker den föreslagna ändringarna i punkt 15.16 (inklusive punkterna 9.9 och 14.12) men föreslår samtidigt följande ändring i punkt 15.16 första stycket.

”Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar samägarens det ägande företagets andel av handelsbolagets redovisade resultat.”

Motivering:

I det allmänna rådets punkt 9.9 används uttrycket ”*det ägande företags andel*”, i punkt 14.12 används uttrycket ”*ägarföretags andel*” och i punkt 15.16 används uttrycket ”*samägarens andel*” för att ange samma part, nämligen en bolagsmans (delägares) andel av handelsbolagets redovisade resultat. I kapitel 9 behandlas andelar i dotterföretag, i kapitel 14 intresseföretag och i kapitel 15 joint venture. I vissa typer av joint ventures är det enligt Skatteverkets uppfattning naturligt att använda sig av begreppet samägare medan detsamma inte kan anses gälla när det är fråga om en andel i ett gemensamt styrt företag i juridisk person i form av ett handelsbolag.

Punkt 15.16 behandlar redovisning av andelar i gemensamt styrda företag i form av handelsbolag. Enligt civilrätten används begreppet bolagsman för att beskriva den fysiska eller juridiska person som omfattas av det mellan parterna träffade bolagsavtalet (1 kap. 1 § lag [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag, HBL). Detsamma gäller de som är bolagsmän i ett kommanditbolag även om den bolagsman som har ett begränsat ansvar för bolagets förpliktelser kallas kommanditdelägare och den obegränsat ansvarige bolagsmannen i ett sådant bolag kallas komplementär. Ett kommanditbolag är trots allt bara en specialform av handelsbolag (1 kap. 2 § HBL).

Det föreligger en viss begreppsförvirring mellan skatterättens delägarbegrepp i 5 kap. 1 och 3 §§ IL och handelsbolagslagens bolagsmannabegrepp vilket i punkt 15.16 (gemensamt styrda företag) ytterligare spås på av redovisningsrättens begrepp samägare som i K3:s punkt 15.4 definieras som delägare i ett joint venture. Tydligheten om vem som avses i punkterna 9.9, 14.12 respektive 15.16 skulle förbättras om ett likartat uttryckssätt i de aktuella punkterna används.

I punkt 15.16 ska det redovisade värdet på andelar i handelsbolaget ändras. Hänvisningen till begreppet andel i handelsbolaget kan i realiteten omfatta två möjliga situationer. Den vanligaste situationen är att ett företag är med och bildar, köper en annan bolagsmans andel i handelsbolaget eller tillåts inträda i handelsbolaget utan ett formellt förvärv av en andel. Det som är gemensamt är att företaget i dessa fall tillåts inträda i bolaget som bolagsman enligt 2 kap. 2 § HBL. Med det följer de rättigheter och skyldigheter som följer av 2 kap. HBL om inget annat avtalats.

Den andra mer ovanliga situationen är att ett företag förvärvat en bolagsmans andel i handelsbolaget utan de övriga bolagsmännens samtycke. Vad som gäller i en sådan situation regleras i 2 kap. 21 § HBL. Bolagsmannens rättsinnehavare har då vissa specifika rättigheter men i realiteten inga skyldigheter och får inte delta i förvaltningen av handelsbolagets angelägenheter. Den som blir andelsägare enligt 2 kap. 21 § HBL är inte att se som en bolagsman civilrättsligt och är inte heller skattskyldig som delägare för bolagets inkomst enligt 5 kap. 1 och 3 §§ IL. Detta synsätt har bekräftats av Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2018 ref. 25. En sådan enligt 2 kap. 21 § HBL förvärvad bolagsmans andel bör enligt Skatteverkets uppfattning hos förvärvaren inte redovisas som en andel i ett handelsbolag även om denna bolagsmannens rättsinnehavare under bolagets bestånd har rätt att få ut vad bolagsmannen enligt 9 § (ränta, arvode och resultatandel) haft rätt att lyfta. En sådan rättighet är närmast att se som en fordringsrätt gentemot den bolagsman som överlätit sin andel enligt 2 kap. 21 § HBL.

Mot bakgrund av detta är det viktigt att minimera begreppsförvirringen och om möjligt undvika begreppet samägare om det är en bolagsman tillika en skattemässig delägare som ska redovisa värdet av sin andel i handelsbolaget. Definitionen av begreppet samägare i punkt 15.4 är delägare i ett joint venture vilket per definition skulle kunna omfatta den som kan anses vara civilrättslig delägare (ej bolagsman) på grund av 2 kap. 21 § HBL men som inte skattemässigt utgör en delägare enligt 5 kap. 1 och 3 §§ inkomstskattelagen (IL).

2.4 Rörelseförvärv och goodwill – punkt 19.8

Skatteverket tillstyrker de föreslagna ändringarna i punkt 19.8 med tillhörande kommentar men förordar att kommentarens femte och sjätte stycke kompletteras på följande vis:

”Så länge tilläggsköpeskillingen inte är fastställbar... Goodwill eller negativ goodwill påverkas även i juridisk person när förvärvet avser ett s.k. inkråmsförvärv. Således ska valutakursdifferenser...”

”Avskrivningarna redovisas i resultaträkningen vid tidpunkten för fastställelsen. En avskrivning av goodwill från förvärvstidpunkten och det särskilt om tilläggsköpeskillingen fastställs ett eller flera räkenskapsår efter förvärvstidpunkten kan medföra att rätten till räkenskapsenlig avskrivning enligt 18 kap. IL kan gå förlorad. Det gäller om avskrivningen av goodwill avseende ett s.k. inkråmsförvärv inte ryms inom sådana ytterligare värdeminskningssavdrag på inventarier som ett företag skulle kunnat göra enligt 18 kap. IL.”

Motivering:

I det nya femte stycket i kommentaren till 19.8 nämns att förändringar i avsättningen för ej fastställbar tilläggsköpeskillning påverkar endast goodwill i koncern och anskaffningsvärdet på andelarna i juridisk person. Skatteverket noterar att goodwill påverkas även i juridisk person i de fall fråga är om inkråmsförvärv.

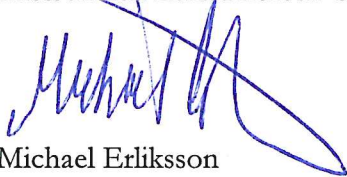
Skatteverket anser att det i kommentaren måste förtydligas vad som gäller avseende tidpunkten för avskrivning av tilläggsköpeskillingar. Texten i kommentaren samt i bilaga 1 sammanställning av föreslagna ändringar i K3 kan leda till olika tolkningar av från och med vilken tidpunkt avskrivning av tilläggsköpeskillingar ska påbörjas. En avsättning för tilläggsköpeskillingar vid förvärvstidpunkten ska enligt punkt 19.7 och 19.8 läggas till anskaffningsvärdet för goodwill. Ska dessa tilläggsköpeskillingar skrivas av från denna tidpunkt eller först när de har fastställts eller är fastställbara?

Innebörden av att en tilläggsköpeskillning som fastställs t.ex. det femte året efter förvärvstillfället redovisningsmässigt ska skrivas av med hela beloppet det räkenskapsåret är att det kan komma i konflikt med reglerna i 18 kap. IL om räkenskapsenlig avskrivning. Så är fallet om avskrivningen av den tillkommande goodwillen inte ryms inom sådana ytterligare värdeminskningssavdrag på inventarier som ett företag skulle kunnat göra enligt 18 kap. IL. Det torde vara rätt ovanligt att tilläggsköpeskillingar fastställs först flera år efter förvärvstidpunkten. Skatteverket anser att fördelarna med den föreslagna ändringen som ger en mer korrekt redovisning av senare tillkomna tilläggsköpeskillingar överväger risken att ett företag förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning och tillstyrker därför förslaget.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket bedömer inte att förslagen medför några direkta konsekvenser för verkets verksamhet.

Detta remissvar har beslutats av rättschefen Michael Erliksson och föredragits av rättsliga experten Jonny Petersen. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: enhetschefen Lena Hiort af Ornäs Leijon och sektionschefen Mats Nilsson.



Michael Erliksson

