

Stockholm 2022-09-14

Ju2022/02004

Justitiedepartementet  
Enheten för fastighetsrätt och  
associationsrätt  
103 33 Stockholm

## **Byggföretagens yttrande över SOU 2022:29 ”Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor”**

Byggföretagen är de enskilda byggföretagens bransch- och arbetsgivarorganisation och organiserar ca 3 700 bygg-, anläggnings- och specialföretag.

Byggföretagen har tagit del av rubricerad utredning, och ansluter sig i stora delar till Näringslivets skattedelegations (NSD:s) remissvar. När det gäller frågan om en modernare koncerndefinition (avsnitt 4) önskar Byggföretagen framföra nedanstående synpunkter.

### **Sammanfattning**

Byggföretagen anser att förslaget om en modernare koncerndefinition inte bör genomföras. Förslaget skulle innebära ökade administrativa kostnader, högre finansieringskostnader och ökad osäkerhet för företag som bedriver bostadsutveckling. Förslaget skulle sannolikt drabba mindre företag, med ett fåtal bostadsprojekt hårdare än större företag.

Utredningen synes också, i många delar, ha underskattat svårigheterna med och konsekvenserna av en förändrad koncerndefinition. Om en ny koncerndefinition ska införas kräver detta ytterligare utredning, och en frikoppling mellan ÅRL, ABL och IL.

### **En ny koncerndefinition i årsredovisningslagen**

Utredningen föreslår att en ny koncerndefinition, anpassad till den internationella standarden IFRS 10, införs i årsredovisningslagen (ÅRL).

Byggföretagen avstyrker förslaget i sin helhet, och förordar att den nuvarande koncerndefinitionen behålls. Byggföretagen anser att det starkt kan ifrågasättas varför ett onoterat företag som inte tillämpar IFRS i övrigt ska underkastas en koncerndefinition som är anpassad till IFRS 10, med allt vad det innebär av praktiska tolknings- och tillämpningssvårigheter.

Förslaget innebär att ett antal kriterier särskilt ska beaktas för att avgöra om ett bestämmande inflytande över ett annat företag föreligger. Uppräkningen föreslås emellertid vara icke-uttömmande, något som innebär att ett koncernförhållande ska kunna uppstå även på andra grunder än de uppräknade. Utredningen föreslår en icke-uttömmande reglering för att denna ska kunna utvecklas genom god redovisningssed.

Det kan finnas fördelar med en icke-uttömmande definition på ÅRL:s område, men i och med att ÅRL:s definition kopplar till associationsrättslig lagstiftning och skattelagstiftning ser Byggföretagen stora nackdelar med förslaget. Önskas en mer flexibel definition av vad som utgör en koncern ur ett årsredovisningsperspektiv bör kopplingen till associationsrätten och skatterätten tas bort. Detta för att undvika att den nya koncerndefinitionens otydlighet ska fortplantas till annan lagstiftning, med helt andra syften än ÅRL.

Utredningens analys av de problem som kopplingarna till annan lagstiftning ger upphov till är emellertid summarisk. Den belyser inte i tillräcklig grad de allvarliga problem som kan uppkomma. De problem som uppmärksammas avfärdas lättvindigt genom att hävda att allvarliga konsekvenser för enskilda kommer att utebli med anledning av brist på uppsåt, att det gäller få och komplexa företagsstrukturer etc.

Den föreslagna koncerndefinitionen är även problematisk ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Att definitionen i praktiken inte kommer medföra någon förändring för merparten av företagen kan inte vara ett argument för att införa lagstiftning som är bristfällig ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

### **Koncerndefinitionen – avsaknad av krav på rätt till avkastning**

Införs en ny koncerndefinition i ÅRL anser Byggföretagen att lagtexten behöver kompletteras med ett uttryckligt krav på rätt till avkastning.

Av IFRS 10 punkt 7 framgår att en investerare endast har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt om investeraren:

- a) har inflytande över investeringsobjektet (se punkterna 10–14),
- b) exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet (se punkterna 15 och 16), och
- c) kan använda sitt inflytande över investeringsobjektet till att påverka sin avkastning (se punkterna 17 och 18).

Samtliga tre rekvisit, 7 a–c, ska vara uppfyllda för att bestämmande inflytande ska föreligga.

Av den föreslagna koncerndefinitionen framgår inte att det krävs att investeraren ska exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet. Detta nämns i mycket kortfattat på i avsnitt 4.5.2. samt i författningskommentaren, men det saknas resonemang kring att detta är helt avgörande för att ett bestämmande inflytande ska uppkomma. Det framgår inte heller hur utredningen resonerat då man valt att inte ta med denna förutsättning i lagtexten.

Om en ny koncerndefinition införs, och denna definition ska anpassas till IFRS 10 på det sätt som utredningen föreslår, bör avkastningskravet tydliggöras. I sammanhanget önskar Byggföretagen peka på Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 26 oktober 2021 i mål nr 12071-20 som bl.a. gäller tolkningen av bestämmande inflytande enligt IFRS 10. Domstolen fann i detta mål att ett bestämmande inflytande över berörda bostadsrättsföreningar saknades, då det bostadsutvecklande företaget inte exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i bostadsrättsföreningarna.

Målet visar på vikten av att avkastningskravet tydliggörs. Så som resonemangen förs i förslaget synes frågan om ”rätt till betydande andel i dotterbolagets resultat” nästa ha glömts bort. Att detta är grundläggande framgår emellertid av hela tanken bakom koncerner, och koncernredovisning – det ska inte spela någon roll ur redovisningsrättsligt eller aktiebolagsrättsligt perspektiv om en verksamhet bedrivs i ett eller flera företag. Saknas rätt till rörlig avkastning från ett bolagsengagemang bör det emellertid inte kunna komma ifråga att betrakta detta företag som en del i en ekonomisk enhet, en koncern.

### **Särskilt om vissa bostadsutvecklingsföretag**

Enligt Byggföretagens uppfattning medför den föreslagna koncerndefinitionen betydande osäkerhet kring huruvida ett bostadsutvecklingsföretag kan komma att behöva konsolidera bostadsrättsföreningar eller inte. Byggföretagen önskar även i detta sammanhang peka på Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 26 oktober 2021 i mål nr 12071-20. Målet visar på de svårigheter som kan uppkomma och Byggföretagen befarar att det kan komma att krävas utredningar från revisorer och advokater för att utröna huruvida ett bestämmande inflytande över bostadsrättsföreningarna finns eller inte. Detta kommer att medföra ökade kostnader för företag som bedriver bostadsutveckling.

I och med de tolkningsproblem som den nya definitionen ger upphov till är det långt ifrån säkert att alla bostadsutvecklare kommer att göra samma bedömning av det bestämmande inflytandet. Detta innebär att det även fortsättningsvis sannolikt kommer att finnas en diskrepans mellan olika bostadsutvecklare.

Skulle de bostadsutvecklande företagen tvingas att konsolidera bostadsrättsföreningarna skulle effekterna bli mycket negativa för många av dessa företag, framförallt de minsta. En konsolidering skulle innebära att möjligheten till succesiv vinstavräkning förloras, något som för dessa företag skulle innebära ett mycket ryckigt resultat. Har företaget bara ett, eller ett par projekt, igång samtidigt kan det i årsredovisningen se ut som att företaget har ett negativt resultat flera år i rad.

De ryckiga resultaten i årsredovisningarna kan i sin tur påverka möjligheten till finansiering och räntekostnader. Dessutom kan det innebära sämre kreditrating, då flera viktiga nyckeltal kommer att påverkas. Sämre kreditrating kan påverka leverantörer och betalningsvillkor.

Efter kontakt med ett par av de större bankerna har Byggföretagen bilden av att bankernas särskilda avdelningar för just bostadsfinansiering kan hantera denna förändring. Däremot kan bankernas lokala kontor, som handlägger mindre projekt, få problem med detta. Det skulle innebära att större projekt inte påverkas i samma utsträckning som mindre projekt, på mindre orter. Detta kan i sin tur påverka möjligheten att bygga i hela landet.

Mot denna bakgrund motsätter sig Byggföretagen utredningens slutsats att förslaget inte leder till några bestående negativa konsekvenser för bostadsutvecklarna i form av sämre finansieringsvillkor. Byggföretagen hade önskat att utredningen hade kontaktat några banker för att få en bättre bild av förslagets påverkan på finansieringsmöjligheterna.

Byggföretagen vill också lyfta hur möjligheten till markanvisning kan komma att påverkas av den ryckiga resultatredovisning som den förändrade koncerndefinitionen kan medföra. Byggföretagen arbetar hårt för att det ska råda sund konkurrens inom byggsektorn. Detta innebär att företag ska konkurrera på schyssta villkor, och inte skaffa sig fördelar genom att strunta i lagar och avtal. I detta arbete har även kommunerna en viktig roll, bland annat genom att i sin markanvisning ställa krav på de företag som ska få köpa mark. Det är viktigt att kommuner i möjligaste mån säkerställer sunda finanser hos de bolag som får rätt att köpa mark för att säkra genomförbarheten i projekten. Skulle företagen inte längre få tillämpa succesiv vinstavräkning kan detta naturligtvis komma att påverka minde bostadsutvecklarens resultat. Negativa resultat skulle kunna uppkomma flera år i rad, något som kan innebära att kommunerna, som inte är experter på bostadsfinansiering och relevanta nyckeltal, kan bli tveksamma till att upplåta mark till mindre företag.

Byggföretagen anser sammantaget att utredningens slutsats, att de negativa konsekvenserna för bostadsutvecklarna kommer att uppvägas av fördelen med en modernare koncerndefinition, är dåligt underbyggd.

### **En förändrad koncerndefinition påverkar vad som utgör en ägarförändring enligt inkomstskattelagen**

Den föreslagna koncerndefinitionen kommer att avgöra vad som utgör ett bestämmande inflytande enligt ÅRL och aktiebolagslagen (ABL), något som i sin tur påverkar reglerna om vad som utgör en ägarförändring i 40 kap inkomstskattelagen (IL) samt även 24 kap IL.

Hur dessa regelverk kommer att påverkas, och de problem som en förändrad koncerndefinition ger upphov till behandlas dock summariskt av utredningen. Utredningen konstaterar trots detta att förslaget inte bedöms öka risken för skatteundandragande eller i övrigt leda till några betydande skattemässiga fördelar eller nackdelar (avsnitt 7.2.3.).

Byggföretagen vänder sig emot denna bedömning, och ser tvärt emot stora risker med den förändring som föreslås. Skulle en ny koncerndefinition införas innebär detta att reglerna i 40 resp. 24 kap IL får ett nytt materiellt innehåll. En ägarförändring kan då anses ha skett enbart med anledning av att den nya koncerndefinitionen träder i kraft. Detta kan knappas betraktas som en obetydlig skattemässig effekt.

Byggföretagen önskar även påtala problemet med att ha skatteregler, med drakoniska konsekvenser, som baseras på en lagstiftning inte är uttömmande. ÅRL och ABL är civilrättsliga regleringar vars primära syfte är att skydda ägare och borgenärer. IL är emellertid tvingande offentlig rätt, vars syfte är att finansiera det allmänna. Det är högst olämpligt att ha tvingande lagstiftning, förenad med straffsanktion (underskotten förverkas helt eller delvis samt skattetillägg), baserad på en icke uttömmande reglering. Denna reglering ska utvecklas genom god redovisningssed, något som gör att osäkerheten blir än större. Frågan är också om det är lämpligt att Bokföringsnämnden, som inte har expertkompetens rörande inkomstskattefrågor och inte heller är en domstol, kan bli den instans som avgör när en ägarförändring aktualiseras enligt inkomstskattelagen.

Den konsekvensanalys som genomförs av utredning tydliggör att utredningen inte insett problemen som förslaget innebär. De problem som belyses tar enbart hänsyn till eventuellt skatteundandragande, och hur dessa transaktioner kan förhindras. Att förslaget kan medföra en utvidgning av begreppet ägarförändring, och vad som utlöser belopps- och koncernbidragsspärrar utreds inte närmare. Inte heller kommenteras frågan hur utgiften för att erhålla det bestämmande inflytandet, se 40 kap 15 § IL, ska bestämmas i ett fall där ett företag anses ha det bestämmande inflytandet utan att äga aktier.

I och med bristerna i analysen anser Byggföretagen att det saknas grund för utredningens slutsats kring förslagets konsekvenser på skatteområdet. Bristerna visar också att på svårigheterna att förändra koncerndefinitionen i 40 kap IL.

Byggföretagen anser att om en förändrad koncerndefinition ska införas i ÅRL respektive ABL bör den koppling som idag finns till dessa regelverk i 40 kap respektive 24 kap IL avskaffas.

Det bör istället införas en egen, uttömmande, koncerndefinition i dessa kapital. I och med att 40 kap IL redan idag innehåller några av de mest komplicerade reglerna i hela IL bör ett införande av en sådan definition föregås av en egen utredning, där ägarförändringsfrågan samt frågor kopplade till en eventuell ägarförändring belyses från flera perspektiv. Då 40 kap IL sedan 1 maj 2022 (10 juni 2021) innehåller såväl subjektiva som objektiva begränsningsregler bör en generell översyn av regelverket vara på sin plats också av det skälet.

### **En förändrad koncerndefinition påverkar låneförbudsreglerna i ABL och IL**

Utredningen anför i avsnitt 4.5.4 att den förändrade, icke-uttömmande, koncerndefinitionen kan komma att utvidga kretsen av personer som omfattas av låneförbudsreglerna i 21 kap ABL. Detta skulle kunna vara problematiskt ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Utredningen avfärdar dock dessa farhågor, och menar att straffrättsliga sanktioner inte bör komma i fråga då det kommer att saknas uppsåt i dessa fall.

Byggföretagen anser att detta är ett märkligt resonemang. En aktieägare (bolag eller fysisk person) måste kunna förutse konsekvenserna av sitt handlande, och att inte med säkerhet veta om ett penninglån kommer att träffas av låneförbudsreglerna eller inte kan inte betraktas som rättssäkert. Detta gäller även om den straffrättsliga sanktionen faller bort med anledning av att det saknas uppsåt. Seriösa företag och företagare vill inte riskera att hamna i situationer där dessa frågor kan aktualiseras.

Utredningen har även förbisett de regler i IL (11 kap 45 § samt 15 kap 3 § IL) som behandlar konsekvenserna av att ett förbjudet lån lämnats. I lagtexten hänvisas enbart till att lånet ska vara förbjudet enligt reglerna i 21 kap 1-7 §§ ABL. Här saknas krav på uppsåt, beskattning sker på grund av att lånet lämnats i strid med låneförbudsreglerna. Även här kan alltså betydande inkomstskatterättsliga konsekvenser uppkomma, något som enligt Byggföretagens uppfattning bör uppfattas som mycket problematiskt ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

### **Konsekvensanalysen**

Utredningen har i avsnitt 7.2.7. sökt att uppskatta konsekvenserna av förslaget för de bostadsutvecklande företagen.

Byggföretagen anser att konsekvensutredningen i denna del är grovt förenklad. Byggföretagen har i kontakter med utredningen påtalat att det inte går att uppskatta antalet onoterade bostadsutvecklingsföretag genom att enbart titta på branschkategorierna Byggtreprenör/utvecklare av bostadsprojekt.

Byggföretagen menar att det med säkerhet finns bostadsutvecklare i andra bransch kategorier, och att de siffror som presenteras av utredningen således innebär en underskattning av antalet företag som faktiskt kan komma att drabbas av ökade kostnader och en ökad oförutsebarhet.

Frågor med anledning av detta remissvar kan ställas till Sofie Wilhelmsson Agrén, skatteexpert, [sofie.wilhelmsson@byggforetagen.se](mailto:sofie.wilhelmsson@byggforetagen.se) alternativt 070-344 58 63.

BYGGFÖRETAGEN



Catharina Elmsäter-Svärd  
Verkställande direktör