CLAES NORBERG

Skatteverkets ställningstagande om redovisning av osäkra skattepositioner enligt IFRS

Skatteverket har gjort ett ställningstagande om redovisning av osäkra skattepositioner i noterade företag. Uttalandet är av intresse därför det inte berör taxeringen utan i stället avser företagens årsredovisningar. I artikeln diskuteras om ställningstagandet faller inom ramen för Skatteverkets myndighetsuppdrag. Vidare belyses hur ställningstagandet i sak förhåller sig till den internationella redovisningsstandarden IAS 12 Inkomskatter.

1 Inledning

Skatteverket har gjort ett ställningstagande 12 november 2012 om hur företag som tillämpar internationella redovisningsstandarder (IFRS) ska redovisa osäkra skattepositioner i årsredovisningen.[1] Ställningstagandet innehåller uttalanden om tolkningen av standarden IAS 12 Inkomstskatter.

Det finns olika beskrivningar av vad som avses med osäkra skattepositioner. Skatteverket beskriver i ställningstagandet uttrycket som att det avser transaktioner eller balansposter där det finns en osäkerhet i den skattemässiga bedömningen. Vanligtvis är det fråga om osäkerhet i tolkningen eller tillämpningen av skatteregler. Termen förekommer inte i den svenska skattelagstiftningen eller redovisningsnormgivningen. Med skatteposition avses enligt Skatteverket den position/ståndpunkt som företaget intagit i en inlämnad deklaration eller förväntas inta i en kommande deklaration och som påverkar beräkningen av aktuella eller uppskjutna skattefordringar och skatteskulder. Med osäkerhet avses hur skattefrågan kommer att bedömas av skattemyndigheter och domstolar. Jag kommer att utgå från denna beskrivning i framställningen.

Det finns anledning att framhålla att Skatteverkets uttalande och denna framställning enbart berör inkomstskatter som omfattas av IAS 12. När det gäller redovisning av andra typer av skatter enligt IFRS är andra standarder tillämpliga, t.ex. IAS 19 (skatter anknutna till pensioner) och IAS 37.

Det är framför allt två frågor som aktualiseras i anledning av ställningstagandet. Den första är om ställningstagandet faller inom ramen för Skatte-

[1] Skatteverkets ställningstagande, Redovisning av osäkra skattepositioner i årsredovisningen av företag som tillämpar internationella redovisningsstandarder, datum: 2012-11-12. Dnr 131 716183-12/11.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:21

verkets myndighetsuppdrag. Den andra frågan är hur ställningstagandet i sak förhåller sig till IAS 12. Jag ska försöka besvara dessa frågor i framställningen. Innan jag går in på frågorna ska jag kortfattat beskriva utvecklingen av skatte- och redovisningsregler om upplysningar av osäkra skattepositioner.

2 Bakgrund

Skatteverket har inte lämnat någon förklaring till varför ställningstagandet offentliggjorts. Ställningstagandet har inte varit ute på remiss och berörda intressenter har därför inte kunnat lämna synpunkter. Uttalandet är angivet att beröra området inkomstskatt – näring. Av detta blir man dock inte mycket klokare, eftersom uttalandet i sak inte berör beskattningen utan handlar om en renodlad redovisningsfråga. Jag ska utveckla detta i avsnitt 3.

I avsaknad av bakgrundsmaterial som kan kasta ljus över ställningstagandet är min bedömning följande. Skatteverket har tidigare flaggat för att det vill införa skatterättsliga regler om informationsplikt för skatteupplägg i syfte att få mer information om sådana företeelser. Sådana regler finns i ett antal länder. Någon konkret beskrivning av hur eventuella regler om informationsplikt skulle kunna utformas i Sverige har dock ännu inte lämnats av Skatteverket.[2] Tanken bakom detta förefaller vara att Skatteverket får för knapphändig information. Detta framstår enligt min mening som märkligt när det gäller transaktioner som kan vara förenade med skattemässig osäkerhet. Möjligheten att söka förhandsbesked, förekomsten av öppna yrkanden i deklarationer och skattetillägg vid oriktig uppgift borde vara tillräcklig för att hantera denna problematik.[3]

En del av Skatteverkets ansats när det gäller information om företagets skattepositioner förefaller också vara att ta utgångspunkt i redovisningen. Den skulle kunna, beroende på utifrån vilka utgångspunkter redovisningen upprättas och vilka krav på tilläggsinformation som ställs, vara en väg in (på engelska ofta kallad för roadmap) för skattemyndigheter att få information om vilken osäkerhet eller skatterisk företaget själv bedömer föreligga, t.ex. avseende åtgärder för skatteplanering. En skatterevision skulle i nästa steg också kunna omfatta underlaget (företagets dokumentation) för sådana bedömningar.

Frågan om redovisningen kan utgöra en väg in för skattemyndigheter aktualiserades när uttryckliga regler, FIN 48, om redovisning av osäkra skattepositioner i de finansiella rapporterna infördes i US GAAP för noterade företag i USA år 2006.[4] Detta ska ses mot bakgrund av att det också finns skatte-

[2] Se Sanmark Hörgren och Andersson, Svensk Skattetidning 2010 s. 459 ff.

[3] Skatteverket har också tidigare aktualiserat andra åtgärder mot skatteplanering, bl.a. i form av riskklassificering av företag. Denna ansats förefaller dock inte ha fullföljts, se vidare Sanmark Hörgren och Andersson, Svensk Skattetidning 2010 s. 546 ff.

[4] FASB Interpretation No. 48 Accounting for Uncertainty in Income Taxes, an interpretation of FASB Statement no. 109. Uttalandet kallas allmänt för FIN 48 och jag använder detta uttryck fortsättningsvis. Se vidare Bohlin, Balans nr 8-9 2012 s. 41 ff. angående redovisningen av skatt enligt US GAAP, inklusive frågan om redovisning av osäkra skattepositioner.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:21

rättsliga regler om informationsplikt i USA. Förutom att FIN 48 har orsakat betydande tillämpningsproblem har företagen också fått ökade kostnader som en konsekvens av införandet av dessa regler.

Skattemyndigheternas väg in i företagen aktualiserades också i samband med att IASB år 2009 gav ut ett förslag till ändring av IAS 12.[5] Förslaget gick ut på att införa regler liknande de amerikanska rörande redovisning av osäkra skattepositioner. Efter mycket omfattande remisskritik genomfördes dock inte förslaget. Kritiken gick bl.a. ut på att ett införande skulle leda till att företagen på ett oacceptabelt skulle tvingas informera sin motpart (skattemyndigheten) om sina bedömningar och att ett införande av reglerna skulle bli orimligt betungande för företagen.

Att Skatteverket arbetar med att försöka få en väg in genom redovisningen också i Sverige kan illustreras av den hemställan som Skatteverket lämnade till Bokföringsnämnden (BFN) i juni 2012, någon dag innan BFN skulle fatta beslut om Allmänt råd och vägledning om Årsredovisning och koncernredovisning (K3-regelverket). Förslaget från Skatteverket var att det skulle införas ett tillägg i K3 om att företag skulle lämna upplysning om ansvarsförbindelser (eventualförpliktelser) avseende osäkra skattepositioner som inte påverkat beräkningen av skattefordringar och skatteskulder i balansräkningen. Som underlag för hemställan skickade Skatteverket in en kortfattad PM om redovisning av osäkra skattepositioner innehållande dels en beskrivning av verkets uppfattning om innebörden av tillämpliga redovisningsregler/standards, dels en beskrivning av en granskning av 30 slumpmässigt utvalda årsredovisningar samt iakttagelser vid granskning av 10 taxeringsbeslut med stora höjningsbelopp.[6] Av PM framgår inte vilka de undersökta företagen är. Det gjordes i PM ställningstaganden till om företagen borde ha lämnat upplysningar om osäkra skattepositioner eller inte i redovisningen.

BFN beslutade att inte vidta någon åtgärd med anledning av Skatteverkets hemställan. Nämnden förklarade att frågan om upplysningsskyldighet beträffande osäkra skatteutfall av affärshändelser får bedömas i varje enskilt fall i enlighet med punkt 8.5 i det allmänna rådet.[7]

Mot bakgrund av Skatteverkets hemställan till BFN drar jag slutsatsen att offentliggörandet av ställningstagandet är ett led i samma riktning, vilken jag uppfattar som en vilja att påverka utformningen eller tolkningen av redovisningsnormgivningen avseende osäkra skattepositioner.

[5] IASB Exposure Draft ED/2009/2 Income Tax.
[6] Skatteverket, Promemoria om osäkra skattepositioner, 2012-06-04, BFN Dnr 07-30.
[7] BFN protokoll 2012-6 § 2.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:21

3 Faller ställningstagandet inom ramen för Skatteverkets myndighetsuppdrag?

Enligt 8 kap. 1 § bokföringslagen (BFL) ansvarar BFN för utvecklandet av god redovisningssed. BFN påverkar utvecklingen av god redovisningssed genom att ge ut allmänna råd och vägledningar inom ramen för redovisningslagstiftningen, se angående BFNs uppgifter förordningen (2007:783) med instruktion för Bokföringsnämnden. Till detta ska läggas att det privaträttsliga organet Rådet för finansiell rapportering (RFR) har ansvaret för att utfärda kompletterande normgivning för noterade företags koncern- och årsredovisningar. Utgångspunkten för Rådets normgivning är att IFRS ska tillämpas i årsredovisningen i noterade (moder)företag om inte en tillämpning av IFRS strider mot svensk lag, en tillämpning av IFRS leder till en beskattningssituation som avviker från den som gäller för andra företag, eller det finns andra tungt vägande skäl att avvika från huvudprincipen.[8]

Skatter faller givetvis inom ramen för Skatteverkets ansvarsområde, se 1 § förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket. Det har förekommit att Skatteverket gjort uttalanden om redovisningen i företag, även om detta förefaller ha minskat under senare år. Oftast har dessa uttalanden varit relaterade till olika skatteregler, inte minst vad gäller periodiseringsfrågor.[9]

I det aktuella fallet saknas dock en koppling till skattereglerna. Sakfrågan, dvs. redovisningen av osäkra skattepositioner, berör nämligen inte taxeringen. Hur en osäker skatteposition avseende inkomstskatter redovisas i årsredovisningen påverkar inte i sig den beskattningsbara vinsten i företaget. Informationen i årsredovisningen har beröring med företagens uppgiftslämnande. Vilka uppgifter som ska lämnas till ledning för taxeringen följer dock av skatterättsliga regler i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter och dessa uppgifter ska lämnas i den form som föreskrivs i denna lag (självdeklarationer, särskilda uppgifter och kontrolluppgifter). Skatteverket har inte heller hänvisat till någon skatteregel i sitt ställningstagande. Man bör kunna kräva att Skatteverket kan hänga upp ett ställningstagande på någon bestämmelse i skattelagstiftningen, vilket inte sker i detta fall.

Skatteverket kan inte driva frågan om eventuell felaktig redovisning av osäkra skattepositioner enligt IAS 12 i skattedomstol. Det går inte heller att få ett förhandsbesked om detta från Skatterättsnämnden. Detta förstärker slutsatsen av att frågan faller utanför Skatteverkets ansvarsområde. Till detta ska också läggas att skatterättsliga sanktioner i form av skattetillägg inte heller kan läggas på företagen för bristande efterlevnad av IAS 12. Granskningen av företagens redovisning faller primärt inom ramen för revision av företag och när det gäller noterade företag tillkommer börsernas övervakning av redovisningen.[10]

[8] RFR, Förord till rekommendationer och uttalanden.

[9] Frågorna har ofta rört det mixade området, se angående detta Knutsson, Norberg och Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, tredje upplagan, 2012 s. 73 ff. (citeras Knutsson m.fl. 2012).

[10] Knutsson m.fl. 2012 s. 46 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:21

Att främja utvecklingen av god redovisningssed faller således inte inom ramen för Skatteverkets myndighetsuppdrag utan detta är ett uppdrag för redovisningsnormgivarna i Sverige. Skatteverket är inte en normgivare på redovisningsområdet och inte heller en auktoritativ uttolkare av redovisningsnormgivningen. Uttalanden från Skatteverket rörande redovisningsfrågor får därmed anses ge uttryck för en intressents uppfattning.

Ställningstagandet ger intryck av att ha formen av ett allmänt råd.[11] Eftersom Skatteverket inte har kompetens att uttala sig i redovisningsfrågor framstår detta uttryckssätt och beteckningen ställningstagande som vilseledande.

Vem är det då som tolkar IFRS? Det enkla svaret är att endast IASB själv har kompetens att göra auktoritativa uttalanden om hur IFRS ska tolkas. Tolkningsuttalanden (IFRIC) görs av IFRS Interpretations Committee och dessa fastställs enligt en särskild procedur inom IASB. Tolkningsuttalanden antas av EU i enlighet med reglerna i den s.k. IAS-förordningen (1606/2002/EG). Ett tolkningsuttalande blir genom antagandet bindande på motsvarande som IFRS-standarderna inom EU.[12] I detta sammanhang bör också framhållas att IFRS är en obligatorisk eller tillåten standard för koncernredovisning i noterade företag i cirka 120 länder, varav cirka 90 länder har antagit IFRS som standard fullt ut. Det är därför ur IASBs synvinkel viktigt att främja en likformig tolkning och tillämpning av IFRS globalt.

I Sverige fastställer Rådet för finansiell rapportering hur redovisningen ska ske i noterade juridiska personer. Utgångspunkten är, som ovan sagts, att IFRS ska följas även i den juridiska personen. Rådet anser i princip inte att det kan göra uttalanden om tolkningen av IFRS vare sig avseende koncern- eller årsredovisningen eftersom det är IASB som är den enda auktoritativa uttolkaren av IFRS. Endast i enstaka fall har uttalanden om hur IFRS ska tolkas med gjorts av Rådet. Det har då gällt särsvenska förhållanden, t.ex. avkastningsskatt på pensioner.

Inte heller BFN anser att den kan uttala sig om hur IFRS ska tolkas. Det ligger utanför nämndens uppdrag. En helt annan sak är att BFN vid utvecklingen av god redovisningssed i Sverige kan söka vägledning i IFRS.

Det är uppseendeväckande att Skatteverket anser sig kunna göra ett uttalande om tolkningen av IFRS, något som de svenska redovisningsnormgivarna inte anser sig ha behörighet att uttala sig om. Skatteverkets ställningstagande avser redovisningen av inkomstskatt enligt IAS 12 i juridisk person som omfattas RFR 2, dvs. redovisning av inkomstskatt i årsredovisningen. Enligt RFR 2 ska noterade (moder)företag tillämpa IAS 12 vid redovisningen av inkomstskatt. Av betydelse i detta sammanhang är att IAS 12 ska tillämpas utan ändring eller tillägg i juridisk person, bortsett från att bokslutsdispositioner och

[11] Jfr Påhlsson, Skattenytt 2007 s. 678 ff. angående Skatteverkets uttalanden om felaktiga skatteupplägg.
[12] A.a. 2012. s. 44.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:21

obeskattade reserver ska redovisas på ”vanligt” svenskt sätt.[13] Det innebär att enligt RFR 2 ska inkomstskatter redovisas på samma sätt i årsredovisningen, bortsett från det här angivna undantaget, som i koncernredovisningen enligt IAS 12. Det innebär i sin tur att tolkningen av IAS 12 bör ske på ett likartat sätt både vid upprättande av koncern- och årsredovisning. Skatteverket har således gjort ett uttalande om tolkningen av IAS 12 som visserligen enligt verket själv tar sikte på årsredovisningar i noterade (moder)företag i Sverige men som i praktiken avser redovisning av inkomstskatter i koncernredovisningen i noterade företag i hela världen.

4 Hur förhåller sig Skatteverkets uppfattning i sak till IAS 12?

Mot bakgrund av det som sagts i det föregående står det klart att ställningstagandet från Skatteverket saknar betydelse för tolkningen av IFRS. Trots detta kan det vara intressant att också diskutera hur ställningstagandet i sak förhåller sig till hur IAS 12 kan eller ska tolkas. I sammanfattningen av ställningstagandet från Skatteverket anförs följande.

> Vid redovisning av inkomstskatt i årsredovisningen ska företag som tillämpar internationella redovisningsstandarder tillämpa IAS 12 Inkomstskatter utifrån RFR 2 Redovisning för juridiska personer.
>
> När det gäller vilka upplysningar som ska lämnas om osäkra skattepositioner framgår det av IAS 12 att företaget ska lämna information om eventualförpliktelser avseende skatter. Det innebär att upplysning ska lämnas om de osäkra skattepositioner som inte beaktats vid beräkningen av skattebeloppen i resultat- och balansräkningen. Några upplysningar ska dock inte lämnas om sannolikheten är ytterst liten för att den osäkra skattepositionen kommer att leda till ytterligare skattekostnad.
>
> IAS 12 ger ingen närmare vägledning om hur osäkra skattepositioner ska beaktas vid beräkningen av skattebeloppen i resultat- och balansräkningen. Vägledning bör sökas i IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar. En tillämpning av reglerna i IAS 37 på en osäker skatteposition innebär att den ska beaktas vid beräkningen om det är mer än 50 % sannolikhet att positionen kommer att leda till en ytterligare skattekostnad.
>
> En osäker skatteposition ska således beaktas vid beräkningen av skattebeloppen i resultat- och balansräkningen när det är sannolikt (mer än 50 %) att skattepositionen kommer att leda till en ytterligare skattekostnad. I annat fall ska upplysning lämnas i årsredovisningen såvida sannolikheten inte är ytterst liten för att skattepositionen leder till ytterligare skattekostnad.

Eftersom detta är en global redovisningsfråga kan det vara intressant att jämföra Skatteverkets tolkning med andra tolkningar av IAS 12. Här bör noteras att IFRS Interpretations Committee inte gjort några tolkningsutta-

[13] RFR 2 *IAS 12 Inkomstskatter* punkt 1.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:21

landen angående redovisningen av osäkra skattepositioner. Frågan är därmed hur man ska belysa tolkningen av IAS 12. En möjlig ansats är att gå igenom redovisningspraxis i noterade företag. Tiden har dock inte medgivit en sådan genomgång. I stället har en genomgång skett av IFRS-manualerna för tre av de största revisionsbyråerna i världen; Ernst & Young, KPMG och PwC.[14] Det som sägs i manualerna är inte en auktoritativ uttolkning av IFRS, men däremot av stor praktisk betydelse eftersom det är mycket viktigt för byråerna att ha ett konsekvent förhållningssätt till redovisningsfrågor på global nivå.

Skatteverket anger att IAS 12 inte ger någon vägledning om hur osäkra skattepositioner ska beaktas vid beräkningen av skattebeloppen i resultat- och balansräkningen. Detta är också inställningen i IFRS-manualerna och här föreligger således ingen skillnad i synsätt. Därefter sägs i ställningstagandet att vägledning därför bör sökas i IAS 37. Detta avviker från manualerna. Eftersom IAS 37 inte omfattar inkomskatter finns inte stöd för att företag behöver falla tillbaka på denna standard generellt vad gäller redovisningen av osäkra skattepositioner.[15] Det är i stället så att redovisningen av osäkra skattepositioner ska ske med tillämpning av de principer som framgår av IAS 12. Av manualerna framgår att vägledning *kan* hämtas från IAS 37. Detta är dock inte samma sak som att säga att vägledning *bör* hämtas från IAS 37.

Skatteverket förespråkar en tolkning av IAS 12 och kommenterar inte andra alternativa tolkningar. Enligt vad som kommer till uttryck i manualerna står det klart att olika redovisningsmetoder kan förekomma vid redovisningen av osäkra skattepositioner och att praxis därför kan skilja sig åt. Möjligheten tolka IAS 12 på olika sätt innebär att företagen måste göra ett val av redovisningsprincip (accounting policy choice) avseende redovisningsenheten (unit of account), nivån för sannolikhet för att beakta en osäker skatteposition (recognition threshold) och värderingsmetod. Min bedömning är det som sägs i Skatteverkets ställningstagande är en tolkning som ryms inom IAS 12, mot bakgrund av vad som sägs i manualerna. Skatteverkets tolkning utesluter dock inte att andra principer för redovisningen av osäkra skattepositioner får tillämpas.[16] Därmed framstår ställningstagandet som för begränsat.

Företag ska lämna omfattande tilläggsinformation om inkomstskatter enligt IAS 12 punkt 79–87. Det krävs dock ingen särskild tilläggsinformation angående osäkra skattepositioner. Till detta kommer att företag enligt IAS 12 punkt 88 ska lämna information om eventualförpliktelser och eventualtillgångar i enligt med IAS 37. Eventualförpliktelser och eventualtillgångar kan enligt punkt 88 exempelvis uppstå vid pågående skattetvister. I Skatteverkets ställningstagande uttrycks kravet på tilläggsupplysning som så att är det mindre än 50 procent sannolikt att positionen kommer att leda till en

[14] Ernst & Young, International GAAP 2012, KPMG, Insights into IFRS 2012 och PwC, Manual of Accounting, IFRS 2012.

[15] Se nedan dock angående upplysningar enligt IAS 12 punkt 88 som hänvisar till IAS 37.

[16] En illustration av hur redovisningen av osäkra skattepositioner kan ske enligt IAS 12 och enligt US GAAP ges av Bohlin, Balans nr 8-9 2012 s. 44.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:21

ytterligare skattekostnad ska upplysning lämnas i årsredovisningen såvida inte sannolikheten är ytterst liten (remote) för att skattepositionen leder till ytterligare skattekostnad. En förutsättning är vidare enligt Skatteverket att informationen är väsentlig.

Såvitt jag kan bedöma måste en upplysning avseende en osäker skatteposition enligt IAS 12 punkt 88 förutsätta att företaget anser att föreligger en osäkerhet som inte fångas in i redovisningen av aktuell och uppskjuten skatt. Eftersom redovisningen av osäkra skattepositioner kan ske på olika sätt kan det påverka vilka upplysningar som lämnas. En helt ovetenskaplig titt i några svenska noterade företags koncernredovisningar tyder på att upplysningar enligt IAS 12 punkt 88 lämnas i linje med vad som sägs där, dvs. företagen upplyser om pågående tvister med skattemyndigheterna. Det kan t.ex. ske genom en upplysning om bruttobeloppet avseende framställda och/eller förväntade yrkanden avseende sådana belopp som inte är förenade med ytterst liten sannolikhet att de kommer att aktualiseras. Däremot lämnas sällan eller aldrig upplysningar i detalj om graden av osäkerhet. Att upplysning lämnas förutsätter också att informationen anses som väsentlig av företaget.

5 Sammanfattning och slutsatser

Utfärdandet av ställningstagandet om redovisning av osäkra skattepositioner betraktar jag som ett utslag av att Skatteverket vill vara en aktör som påverkar. Det aktuella ställningstagandet är uppseendeväckande av flera skäl. Som framgår av det som tidigare sagts faller uttalandet utanför Skatteverkets myndighetsområde. Tolkningen av redovisningsnormer är fråga för redovisningsnormgivarna, i detta fall IASB. Att Skatteverket gör tolkningsuttalanden om en global redovisningsstandard saknar därmed helt auktoritativ betydelse. Ställningstagandet är en intressents uppfattning.

Skatteverket har inte kunnat motivera ställningstagandet med hänvisning till någon bestämmelse i skattelagstiftningen. Verket är inte heller en redovisningsnormgivare. Ställningstagandet har formen av ett allmänt råd, vilket i detta sammanhang framstår som felaktigt. Ställningstagandet bör dras tillbaka därför att det saknar laglig grund och framstår som vilseledande för företagen.

När det gäller uttalandet i sak kan följande sägas. Skatteverkets synsätt är en möjlig tolkning av IAS 12. Svagheten är dock att tolkningen inte är avstämd mot andra tänkbara tolkningar såsom de t.ex. framkommer hos de största revisionsbyråerna. Skatteverket drar alltför långtgående slutsatser genom endast presentera ett tolkningsalternativ. Detta bör mana till försiktighet i framtiden. Min rekommendation är Skatteverket upphör med att göra tolkningsuttalanden i redovisningsfrågor.

Claes Norberg är verksam som redovisningsexpert vid Svenskt Näringsliv och är adjungerad professor i företagsrätt vid Uppsala universitet. Han är vidare ledamot av Bokföringsnämnden och Expertpanelen vid Rådet för finansiell rapportering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:21