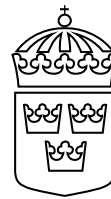


Regeringens proposition

2022/23:88



Ökad transparens för stora företags skattebetalningar

Prop.
2022/23:88

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 16 mars 2023

Ulf Kristersson

Gunnar Strömmer
(Justitiedepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

EU har antagit ett direktiv som syftar till att öka de stora koncernernas transparens och förbättra möjligheten att få insyn i deras skattebetalningar. För att genomföra direktivet föreslår regeringen en ny lag med krav på att stora, multinationella koncerner och företag ska offentliggöra inkomstskatteuppgifter. Uppgifterna ska lämnas till Bolagsverket i en rapport som även ska göras tillgänglig på företagets webbplats. Förslagen gäller koncerner och företag med årliga intäkter som överstiger 8 miljarder kronor.

Dessutom ska revisorn i de företag som kategoriseras som större företag enligt årsredovisningslagen i revisionsberättelsen ange om företaget är skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport och om företaget i så fall har gjort det.

Den nya lagstiftningen föreslås träda i kraft den 22 juni 2023.

Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.	11
2.3	Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)	12
2.4	Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)	13
3	Ärendet och dess beredning	14
4	En skyldighet för vissa företag att offentliggöra inkomstskatteuppgifter	14
4.1	Direktivets innehåll och syfte	14
4.2	Stora företag med verksamhet i flera länder ska offentliggöra inkomstskatteuppgifter	15
4.3	Revisors uttalande om skyldigheten att offentliggöra en inkomstskatterapport	30
5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	31
6	Konsekvenser	32
7	Författningskommentar	33
7.1	Förslaget till lag om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter	33
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.	50
7.3	Förslaget till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)	50
7.4	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)	51
Bilaga 1	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	53
Bilaga 2	Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG	67
Bilaga 3	Sammanfattning av betänkandet (SOU 2022:29)	125
Bilaga 4	Lagförslagen i betänkandet i nu aktuella delar	128
Bilaga 5	Förteckning över remissinstanser (SOU 2022:29)	137
Bilaga 6	Lagrådsremissens lagförslag	138

Bilaga 7	Lagrådets yttrande	147	Prop. 2022/23:88
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 mars 2023	155	

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringens förslag:

1. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter.
2. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.
3. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079).
4. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter

Häri genom föreskrivs¹ följande.

Lagens innehåll

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om skyldighet för vissa stora företag att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra rapporter om inkomstskatteuppgifter.

Lagen 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.

Företag som ska rapportera

Företag som inte ingår i en koncern

2 § Ett aktiebolag som inte ingår i en koncern ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om företaget har ett fast driftställe i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige.

Rapporteringsskyldigheten inträder när företagets intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mer än 8 miljarder kronor. Skyldigheten kvarstår till dess att intäkterna under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mindre än 8 miljarder kronor.

Första och andra styckena gäller även handelsbolag där samtliga direkta eller genom handelsbolag indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar.

Yttersta moderföretag

3 § Ett yttersta moderföretag i en koncern ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. moderföretaget är ett aktiebolag eller ett sådant handelsbolag som avses i 2 § tredje stycket, och

2. det i koncernen ingår minst ett företag som hör hemma i en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige, eller har ett fast driftställe i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige.

Rapporteringsskyldigheten inträder när koncernens intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mer än 8 miljarder kronor. Skyldigheten kvarstår till dess att intäkterna under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mindre än 8 miljarder kronor.

¹ Jfr 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, i den ursprungliga lydelsen.

4 § Ett dotterföretag ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. dotterföretaget är ett aktiebolag eller ett sådant handelsbolag som avses i 2 § tredje stycket,

2. det yttersta moderföretaget i koncernen hör hemma utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), och

3. dotterföretaget är ett större företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 andra strecksatsen årsredovisningslagen (1995:1554).

Om en inkomstskatterapport redan finns tillgänglig behöver dotterföretaget dock inte upprätta en sådan.

Rapporteringskyldigheten inträder när koncernens intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mer än 8 miljarder kronor. Skyldigheten kvarstår till dess att intäkterna under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mindre än 8 miljarder kronor.

5 § Om ett dotterföretag inte får den information som behövs för att kunna upprätta en fullständig inkomstskatterapport av det yttersta moderföretaget, 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.

6 § Ett dotterföretag är inte rapporteringsskyldigt om det yttersta moderföretaget

1. upprättar en inkomstskatterapport och i den anger ett dotterföretag eller en filial som offentliggör rapporten i enlighet med denna lag eller motsvarande bestämmelser i det land inom EES som dotterföretaget eller filialen hör hemma, och

2. tillgängliggör rapporten på sin webbplats i enlighet med det som föreskrivs i 21 §.

Filialer till företag som hör hemma utanför EES

7 § En filial till ett företag ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. företaget motsvarar ett svenskt aktiebolag, och

2. företaget och, om företaget ingår i en koncern, det yttersta moderföretaget hör hemma utanför EES.

Om en inkomstskatterapport redan finns tillgänglig behöver filialen dock inte upprätta en sådan.

Rapporteringskyldigheten inträder när företagets eller koncernens intäkter uppgick till mer än 8 miljarder kronor och filialens nettoomsättning uppgick till mer än 80 miljoner kronor, under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren. Skyldigheten kvarstår till dess att företagets eller koncernens intäkter uppgick till mindre än 8 miljarder kronor eller filialens nettoomsättning uppgick till mindre än 80 miljoner kronor, under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren.

8 § Om en filial inte får den information som behövs för att kunna upprätta en fullständig inkomstskatterapport av företaget eller, om företaget ingår i en koncern, det yttersta moderföretaget, ska filialen upprätta rapporten med

de uppgifter som filialen har. Filialen ska i så fall också offentliggöra ett uttalande om att företaget eller det yttersta moderföretaget inte har lämnat den information som behövs.

9 § En filial är inte rapporteringsskyldig om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen gör det som anges i 6 § 1 och 2. Om företaget ingår i en koncern är filialen inte heller rapporteringsskyldig om det yttersta moderföretaget gör det som anges i 6 § 1 och 2.

En filial är inte rapporteringsskyldig, om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern och det i koncernen även ingår ett sådant dotterföretag som avses i 4 § eller ett motsvarande utländskt dotterföretag som hör hemma inom EES.

Dotterföretag och filialer vars syfte är att kringgå rapporteringsskyldighet

10 § Ett dotterföretag eller en filial som inte uppfyller förutsättningarna för rapporteringsskyldighet enligt 4 eller 7 § enbart i syfte att kringgå denna skyldighet ska ändå upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport.

Undantag från skyldigheten att rapportera för vissa kreditinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag

11 § Ett företag som inte ingår i en koncern eller ett yttersta moderföretag i en koncern är inte skyldigt att upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport om företaget eller ett företag i samma koncern i stället offentliggör en rapport i enlighet med artikel 89 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG, i den ursprungliga lydelsen, som innefattar information om all verksamhet i företaget och, när det gäller ett yttersta moderföretag, all verksamhet i samtliga företag som omfattas av koncernredovisningen.

Inkomstskatterapportens innehåll

12 § En inkomstskatterapport ska innehålla uppgifter om

1. namnet på företaget som upprättar rapporten och, för det fall rapporten upprättas av ett dotterföretag eller en filial och det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern, namnet på det yttersta moderföretaget,

2. det räkenskapsår som rapporten avser,

3. den valuta som beloppen i rapporten anges i,

4. för det fall rapporten avser en koncern, de företag som ingår i koncernen och hör hemma inom EES eller i en skattejurisdiktion som är upptagen i Europeiska unionens reviderade förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet,

5. en kort beskrivning av den typ av verksamhet som företaget eller koncernen bedriver,

6. antalet anställda,

7. intäkterna,

8. vinsten eller förlusten före inkomstskatt,

9. årets ackumulerade inkomstskatt,
10. betald inkomstskatt, och
11. ackumulerade vinstmedel.

13 § Inkomstskatterapporten ska avse all verksamhet som

1. bedrivs i företaget, om det är ett företag som inte ingår i en koncern som är rapporteringsskyldigt,
2. ingår i koncernredovisningen, om det är ett yttersta moderföretag eller ett dotterföretag som är rapporteringsskyldigt, och
3. bedrivs i företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, ingår i koncernredovisningen, om det är en filial som är rapporteringsskyldig.

14 § Uppgifterna i inkomstskatterapporten får redovisas enligt anvisningarna i avsnitt III delarna B och C i bilaga III till rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning.

Det ska anges i inkomstskatterapporten om den har upprättats med tillämpning av första stycket.

15 § Uppgifterna i inkomstskatterapporten ska redovisas

1. för var och en av staterna i EES,
2. för var och en av de skattejurisdiktioner som den 1 mars det räkenskapsår för vilket rapporten upprättas var angivna i bilaga I i den förteckning som avses i 12 § 4,
3. för var och en av de skattejurisdiktioner som den 1 mars det räkenskapsår för vilket rapporten upprättas och den 1 mars föregående räkenskapsår var angivna i bilaga II i den förteckning som avses i 12 § 4, och
4. i samlad form för de skattejurisdiktioner som inte omfattas av 1–3.

Uppgifter om en viss verksamhet får inte hänföras till fler än en medlemsstat eller en skattejurisdiktion.

16 § I inkomstskatterapporten ska beloppen anges i samma valuta som används i årsredovisningen eller, om företaget ingår i en koncern, i koncernredovisningen.

Om ett dotterföretag upprättar rapporten enligt 5 § får beloppen i inkomstskatterapporten anges i samma valuta som dotterföretaget använder i årsredovisningen.

17 § Inkomstskatterapporten ska upprättas med användning av det formulär och i de elektroniska format som Europeiska kommissionen har fastställt.

Tillfälligt utelämnande av uppgifter från inkomstskatterapporten

18 § Ett företag får utelämnas en uppgift från en inkomstskatterapport, om offentliggörandet av uppgiften skulle skada marknadspositionen all-

varligt för de företag som rapporten avser. Företaget ska i rapporten ange att uppgiften utelämnas och ange skälen för att den utelämnas.

En uppgift som rör sådana skattejurisdiktioner som finns angivna i den förteckning som avses i 12 § 4 får dock inte utelämnas.

En uppgift som har utelämnats ska offentliggöras i en annan inkomstskatterapport senast fem år efter det att utelämnandet gjordes.

Inkomstskatterapportens offentliggörande

19 § En inkomstskatterapport ska offentliggöras genom att den lämnas in till Bolagsverket senast ett år efter räkenskapsårets utgång. Rapporten ska vara på svenska och i form av en bestyrkt kopia eller ett elektroniskt original.

Bolagsverket ska registrera inkomstskatterapporten i det register som företaget i fråga är registrerat i.

Registreringen ska vara på svenska. Om det företag som registreringen avser begär det, ska registreringen dessutom göras på ett annat officiellt språk inom Europeiska unionen eller på norska eller isländska.

20 § Ett uttalande om att ett yttersta moderföretag eller ett företag som bedriver näringsverksamhet genom en filial inte har lämnat den information som behövs för att en fullständig inkomstskatterapport ska kunna upprättas ska offentliggöras inom samma tid och på samma sätt som en inkomstskatterapport.

Inkomstskatterapporten ska hållas tillgänglig

21 § En inkomstskatterapport ska senast ett år efter räkenskapsårets utgång kostnadsfritt hållas tillgänglig för allmänheten på minst ett av Europeiska unionens officiella språk eller på norska eller isländska, på webbplatsen för

1. företaget som har upprättat rapporten, om företaget är rapporterings-skyldigt enligt 2 eller 3 §,

2. dotterföretaget eller ett företag som ingår i samma koncern, om dotterföretaget är rapporteringsskyldigt enligt 4 §, eller

3. filialen, det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller ett företag som ingår i samma koncern, om filialen är rapporterings-skyldig enligt 7 §.

Inkomstskatterapporten ska hållas tillgänglig under minst fem år.

22 § Ett uttalande om att ett yttersta moderföretag eller ett företag som bedriver näringsverksamhet genom en filial inte har lämnat den information som behövs för att en fullständig inkomstskatterapport ska kunna upprättas ska hållas tillgängligt inom och under samma tid och på samma sätt som en inkomstskatterapport.

Vite

23 § Om ett företag inte ger in en inkomstskatterapport enligt denna lag, får Bolagsverket förelägga den som ensam eller tillsammans med någon annan är skyldig att ge in rapporten att fullgöra sin skyldighet. Detsamma gäller om ett företag inte ger in ett uttalande som avses i 5 eller 8 §.

Överklagande

24 § Bolagsverkets beslut enligt 19 § andra stycket, 20 och 23 §§ får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet ska ges in till Bolagsverket inom två månader från dagen för beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

1. Denna lag träder i kraft den 22 juni 2023.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

Prop. 2022/23:88

Härigenom föreskrivs¹ att 14 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §²

För filialens revision gäller, utöver 12 och 13 §§, i tillämpliga delar det samma som för ett svenskt företag av motsvarande slag.

Revisionsberättelsen för filialen behöver dock inte innehålla något uttalande om inkomstskatterapportering enligt 30 a § revisionslagen (1999:1079) eller 9 kap. 34 a § aktiebolagslagen (2005:551).

1. Denna lag träder i kraft den 22 juni 2023.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

¹ Jfr 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, i den ursprungliga lydelsen.

² Senaste lydelse 2017:439.

2.3 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om revisionslagen (1999:1079)
dels att 31 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas en ny paragraf, 30 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

30 a §

Revisionsberättelsen för ett handelsbolag ska innehålla ett uttalande om huruvida bolaget med avseende på det föregående räkenskapsåret var skyldigt att offentliggöra en sådan inkomstskatterapport som avses i lagen (2023:000) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter. Om en sådan skyldighet fanns, ska det av uttalandet även framgå om bolaget har offentliggjort rapporten enligt den lagen.

Revisionsberättelsen behöver dock inte innehålla ett sådant uttalande om handelsbolaget är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554).

31 §²

Utöver vad som följer av 28–30 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, *skall* revisorn hänvisa till uppgifterna.

Utöver vad som följer av 28–30 a §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han *eller hon* anser att tredje man bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, *ska* revisorn hänvisa till uppgifterna.

-
1. Denna lag träder i kraft den 22 juni 2023.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

¹ Jfr 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, i den ursprungliga lydelsen.

² Senaste lydelse 2004:978.

2.4 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

Prop. 2022/23:88

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om aktiebolagslagen (2005:551)

dels att 9 kap. 35 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 9 kap. 34 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

34 a §

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida bolaget med avseende på det föregående räkenskapsåret var skyldigt att offentliggöra en sådan inkomstskatterapport som avses i lagen (2023:000) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter. Om en sådan skyldighet fanns, ska det av uttalandet även framgå om bolaget har offentliggjort rapporten enligt den lagen.

Revisionsberättelsen behöver dock inte innehålla ett sådant uttalande om bolaget är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554).

35 §

Utöver vad som följer av 29–34 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, *skall* revisorn hänvisa till uppgifterna.

Utöver vad som följer av 29–34 a §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, *ska* revisorn hänvisa till uppgifterna.

1. Denna lag träder i kraft den 22 juni 2023.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

¹ Jfr 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, i den ursprungliga lydelsen.

3 Ärendet och dess beredning

Den 24 november 2021 antogs Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2021/2101 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer (direktivet), se *bilaga 1*. Direktivet innehåller ändringar av det s.k. redovisningsdirektivet¹, se *bilaga 2*.

Regeringen beslutade i juni 2021 att ge en särskild utredare i uppdrag att föreslå de författningsändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till direktivet. Utredningen antog namnet Utredningen om skatte transparens och några redovisningsfrågor. Utredningen överlämnade i juni 2022 sitt delbetänkande Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor (SOU 2022:29). En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 3*. Utredningens lagförslag i de delar som avser genomförandet av direktivet finns i *bilaga 4*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. Remissvaren finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (Ju2022/02004).

I propositionen behandlas de förslag i betänkandet som avser genomförandet av direktivet i svensk rätt. Övriga förslag i betänkandet bereds vidare i Regeringskansliet.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 9 februari 2023 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 6*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 7*. Lagrådets synpunkter behandlas i avsnitt 4.2 och i författningskommentaren. I förhållande till lagrådsremissen har det gjorts vissa språkliga och redaktionella ändringar.

4 En skyldighet för vissa företag att offentliggöra inkomstskatteuppgifter

4.1 Direktivets innehåll och syfte

Direktivet innebär att multinationella koncerner och företag verksamma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) med årliga intäkter på mer än 750 miljoner euro, eller motsvarande, ska ta fram en rapport om sina inkomstskatteuppgifter och göra den offentlig. Informationen i rapporten ska redovisas för varje land i EES som företaget betalar skatt i. Uppgifter ska också lämnas om verksamhet i länder utanför EES, närmare bestämt de jurisdiktioner som finns med på EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Rapporten ska offentliggöras

¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

genom att ett företag inom koncernen ger in den till en ansvarig registreringsmyndighet i ett land inom EES.

Prop. 2022/23:88

Direktivet syftar till att öka insynen i företag och att öka transparensen och den offentliga granskningen av företags inkomstskatteuppgifter (skäl 22).

4.2 Stora företag med verksamhet i flera länder ska offentliggöra inkomstskatteuppgifter

Regeringens förslag: Multinationella koncerner och företag med årliga intäkter på mer än 8 miljarder kronor ska upprätta och offentliggöra en rapport med uppgifter om den inkomstskatt som de betalar i olika länder.

Rapporten ska offentliggöras genom att den ges in till Bolagsverket. Om inkomstskatterapporten inte ges in i tid, ska Bolagsverket kunna rikta vitesförelägganden mot personer i företagets ledning. Bolagsverket ska också kunna döma ut vitet.

Företaget ska dessutom hålla rapporten tillgänglig på sin webbplats.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta av remissinstanserna tillstyrker förslagen eller har ingen invändning mot dem. *Förvaltningsrätten i Uppsala* och *Stockholms universitet (Juridiska fakultetsnämnden)* förordar att begränsningen om vilka handelsbolag som omfattas av rapporteringskraven regleras i lagen. *Näringslivets skattedelegation* och *Svensk Försäkring* framhåller att begreppet moderföretag som upprättar koncernredovisning inte är detsamma som direktivets begrepp yttersta moderföretag och att utredningens förslag inte beaktar att det är möjligt att fler än ett företag i en koncern upprättar koncernredovisning. *FAR, Förvaltningsrätten i Uppsala, Kammarrätten i Sundsvall* och *Stockholms universitet (Juridiska fakultetsnämnden)* framför synpunkter på hur begreppet intäkter används i lagen och tycker att det behöver förtydligas. *FAR* anser vidare att det bör förtydligas hur en utländsk koncerns intäkter omräknas till svenska kronor vid bedömning av om koncernen når upp till tröskelvärdet om 8 miljarder kronor. *Sveriges advokatsamfund* anser att det bör förtydligas om tröskelvärdet påverkas av förkortat respektive förlängt räkenskapsår. *Förvaltningsrätten i Uppsala* befarar att företag alltför lättvindigt kommer använda möjligheten att tillfälligt utelämnat uppgifter ur inkomstskatterapporten. *Förvaltningsrätten* anser att det bör övervägas om Bolagsverket ska ha möjlighet att rikta vitesförelägganden i flera situationer, däribland om företag lämnar en otillräcklig förklaring till varför uppgifter tillfälligt har utelämnats. *Sveriges advokatsamfund* anser att det finns behov av en sekretessbestämmelse som kan tillämpas hos Bolagsverket för det fall att en sådan förklaring i sig behöver innehålla hemlig information. *Revisorsinspektionen* väcker frågan om vad som gäller om ett företag tillfälligt har utelämnat uppgifter i en inkomstskatterapport och företags skyldighet att offentliggöra en sådan rapport sedan upphör innan femårsfristen har löpt ut.

Skälen för regeringens förslag*En ny lag om offentliggörande av inkomstskatterapporter*

Direktivet innebär att stora företag med verksamhet i flera länder ska offentliggöra en rapport om inkomstskatteuppgifter. De bestämmelser som genomför direktivet bör tas in i lag. Det kan antingen göras i en ny lag eller en befintlig sådan, om det finns en lag som har tillräckligt nära samband med direktivets bestämmelser.

Skyldigheten att lämna en inkomstskatterapport som föreskrivs i direktivet överensstämmer i stora delar med den s.k. land-för-land-rapporteringen enligt 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). I huvudsak innebär den rapporteringen att multinationella koncerner med intäkter om minst 7 miljarder kronor är skyldiga att lämna en land-för-land-rapport till Skatteverket. Rapporten ska innehålla vissa uppgifter, bl.a. om intäkter, vinst eller förlust före inkomstskatt, betald inkomstskatt och verksamhetens art, och uppgifterna ska redovisas separat för varje land där koncernen bedriver verksamhet. Till skillnad från den inkomstskatterapport som ska lämnas enligt direktivet ska land-för-land-rapporten inte offentliggöras. Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter (1 kap. 1 §). Eftersom direktivet gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter, vilket ligger utanför skatteförfarandelagens tillämpningsområde, finns det inte anledning att låta direktivets bestämmelser införas i den lagen.

En annan reglering med rapporteringskrav är lagen (2015:812) om rapportering av betalningar till myndigheter. Lagen genomför kapitel 10 i redovisningsdirektivet och innebär att vissa företag med verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog är skyldiga att lämna en rapport till Bolagsverket om större betalningar till myndigheter. Som utredningen framhåller finns det betydande skillnader mellan direktivets bestämmelser och den lagen i fråga om vilka företag som är rapporteringsskyldiga och innehållet i rapporterna. Att föra in bestämmelser som genomför direktivet i den lagen framstår därför inte som lämpligt.

Bestämmelserna i direktivet har också ett visst samband med redovisningslagstiftningen, men sambandet är inte så starkt att bestämmelserna som genomför direktivet bör tas in i årsredovisningslagen (1995:1554). Exempelvis ska uppgifterna i inkomstskatterapporten inte tas in i årsredovisningen.

Sammanfattningsvis bör, som utredningen föreslår, de bestämmelser som direktivet genomförs med tas in i en ny lag.

Företag som kan vara rapporteringsskyldiga är aktiebolag och vissa handelsbolag

Direktivet är tillämpligt på aktiebolag och vissa handelsbolag. De handelsbolag, inklusive kommanditbolag, som omfattas är de i vilka samtliga direkta eller indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar, t.ex. aktiebolag (artikel 1.1 i redovisningsdirektivet). Skälet till begränsningen är att redovisningsdirektivet syftar till att möjliggöra offentlig granskning av och kontroll över just företag med ägare med begränsat ansvar.

Utredningen föreslår att det av den nya lagen ska framgå att den är tillämplig på aktiebolag och handelsbolag. Förslaget utgår från att den begränsning i fråga om vilka handelsbolag som kan vara rapporteringsskyldiga inte behöver anges uttryckligen i lagen. Skyldigheten att rapportera enligt direkti-

vet omfattar endast koncerner och företag med årliga intäkter som överstiger 750 miljoner euro, eller motsvarande i aktuell valuta. Det innebär enligt utredningen att det i praktiken inte torde finnas några handelsbolag som ensamma eller tillsammans med koncernföretag når upp till intäktskravet, och att det därför saknas behov av att ta in begränsningen gällande handelsbolag i den nya lagen. *Förvaltningsrätten i Uppsala och Stockholms universitet (Juridiska Fakultetsnämnden)* förordar trots det att begränsningen ändå regleras i lagen. Förvaltningsrätten framhåller att det minskar risken för osäkerhet och oenhetlig lagstiftning mellan medlemsstaterna. Stockholms universitet pekar på att avsikten synes vara att inte samtliga handelsbolag ska kunna omfattas av rapporteringsskyldigheten och att begränsningen då bör framgå av lagtexten. Regeringen instämmer i dessa synpunkter. Vilka handelsbolag som ska vara rapporteringsskyldiga bör tas in i lagen.

För att ett företag ska vara rapporteringsskyldigt ska det vara fråga om ett svenskt företag. I lagrådsremissen kom detta till uttryck genom kravet på att företaget ska vara ett aktiebolag eller handelsbolag. *Lagrådet* väcker frågan om det inte uttryckligen bör framgå av lagtexten att dessa företag ska höra hemma i Sverige för att de ska vara rapporteringsskyldiga. Lagrådet framför att det av direktivet följer att det är fråga om företag som ”stys av” den berörda medlemsstatens ”nationella rätt” (artikel 48b.1 tredje stycket), att företag som stys av svensk rätt i första hand är svenska aktiebolag och handelsbolag samt att det inte är ovanligt att en term eller ett uttryck i svensk lagstiftning också omfattar motsvarande utländska företeelser om något annat inte anges eller framgår av sammanhanget. Regeringen konstaterar att det i associationsrättslig och redovisningsrättslig lagstiftning inte brukar anges särskilt att lagen endast är tillämplig på svenska företagsformer. Att de bestämmelser som föreslås endast är tillämpliga på aktiebolag och handelsbolag innebär att det endast är företag som hör hemma i Sverige som kan vara rapporteringsskyldiga. Regeringen anser därför att det i lagen inte behöver anges uttryckligen att företag ska höra hemma i Sverige för att vara rapporteringsskyldiga enligt lagen.

Yttersta moderföretag, vissa dotterföretag och filialer samt företag som inte ingår i en koncern kan vara rapporteringsskyldiga

Direktivet är tillämpligt på vissa moderföretag, dotterföretag och filialer samt företag som inte ingår i en koncern. Samtliga dessa kan alltså vara rapporteringsskyldiga under förutsättning att övriga krav i direktivet är uppfyllda.

Till att börja med omfattar direktivet det som där benämns yttersta moderföretag i en koncern (artikel 48b.1 första stycket). Det koncernbegrepp som åsyftas är detsamma som finns i svensk rätt i 1 kap. 4 § fjärde stycket årsredovisningslagen. Ett yttersta moderföretag definieras som ett företag som upprättar koncernredovisning för flertalet företag i koncernen (artikel 48a.1 1).

Yttersta moderföretag är inte detsamma som den definition av moderföretag som finns i årsredovisningslagen (definitionen finns i 1 kap. 4 § första och andra styckena). Det företag som avses i direktivet motsvarar närmast det moderföretag som upprättar koncernredovisning för hela koncernen (jfr 7 kap. årsredovisningslagen). Det handlar om det moderföretag som inte kontrolleras av något annat företag som kan vara rapporteringsskyldigt och på så sätt befinner sig högst upp i koncernstrukturen. Ett företag som är moder-

företag i förhållande till andra företag men som är dotterföretag till ett annat moderföretag som kan vara rapporteringsskyldigt, är alltså inte ett sådant yttersta moderföretag som avses i direktivet.

Utredningen gör bedömningen att yttersta moderföretag i lagen bör benämnas moderföretag som upprättar koncernredovisning. *Näringslivets skattedelegation* och *Svensk Försäkring* anser att förslaget inte beaktar att det är möjligt att fler än ett företag i en koncern upprättar koncernredovisning. De är av uppfattningen att det bör framgå av lagen att företag som är både moderföretag och dotterföretag i en koncern inte omfattas av den rapporteringsskyldighet som gäller moderföretag. Även *FAR* framhåller att koncernredovisningar kan upprättas på olika nivåer.

I enlighet med vad remissinstanserna framhåller avses i direktivet det moderföretag i en koncern som inte har något eget moderföretag. Benämningen yttersta moderföretag som förekommer i direktivet framstår i detta sammanhang som träffande och lämplig, och är inte nytt i svensk rätt. Det begreppet bör därför användas i den nya lagen.

Enligt direktivet ska också medelstora och stora dotterföretag omfattas, om de ingår i en koncern och deras yttersta moderföretag hör hemma utanför EES (artikel 48b.4 första stycket). Med medelstora och stora dotterföretag avses företag som uppfyller villkoren för sådana företag i redovisningsdirektivet (artikel 3.3 och 3.4). Med dessa företag avses detsamma som större företag i årsredovisningslagen (definitionen finns i 1 kap. 3 § första stycket 4 andra strecksatsen).

Även filialer som är etablerade i Sverige ska omfattas om företaget som bedriver verksamhet genom filialen, och för det fall företaget ingår i en koncern även det yttersta moderföretaget, hör hemma utanför EES (artikel 48b.5 första och sjätte styckena). Det krävs också att företaget har en juridisk form som kan jämföras med ett aktiebolag (artikel 1.1 i direktivet). Dessutom krävs det att filialen under vart och ett av de senaste två räkenskapsåren har haft en nettoomsättning som överstigit det gränsvärde som anges i artikel 3.2 i redovisningsdirektivet. Gränsvärdet är införlivat i årsredovisningslagen (1 kap. 3 § första stycket 4 andra strecksatsen c) och är bestämt till 80 miljoner kronor. Direktivet omfattar alltså större filialer.

I direktivet regleras också den speciella situationen att ett dotterföretag eller en filial inte tjänar något annat syfte än att kringgå direktivets rapporteringskrav (artikel 48b.7). Av direktivet följer att dessa dotterföretag och filialer ska vara rapporteringsskyldiga, även om de inte i övrigt uppfyller kraven för att vara det. *Revisorsinspektionen* ställer sig tveksam till om denna reglering blir verkningfull i praktiken. Inspektionen anför att det kan ifrågasättas om det är realistiskt att anta att de dotterföretag och filialer som träffas av den föreslagna regeln självmant kommer uppge att de har bildats enbart för att kringgå rapporteringskravet, eller att företrädarna ens kommer att vara medvetna om det. Regeringen konstaterar dock – i likhet med *Revisorsinspektionen* – att regleringen behövs för att införliva direktivet i svensk rätt. Ett uteblivet offentliggörande av inkomstskatterapporten föreslås också kunna leda till en vitessanktion, och innebär därför ett incitament för ansvariga att försöka få relevant kännedom för att följa rapporteringskravet.

Direktivet omfattar även företag som inte ingår i en koncern, vilka i direktivet benämns som fristående företag (artikel 48a.1 4 och artikel 48b.1 tredje stycket).

Koncerner och företag som bedriver sin verksamhet inom en enda medlemsstats territorium och alltså inte även i någon annan skattejurisdiktion omfattas inte av skyldigheten i direktivet att offentliggöra en inkomstskatterapport (artikel 48b.2). I lagrådsremissens lagförslag kom detta till uttryck genom att en förutsättning för att ett företag ska vara rapporterings-skyldigt är att det är skattskyldigt också i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe där, eller att det i koncernfallet finns ett företag som hör hemma i en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige. Som *Lagrådet* framhåller medför den i lagrådsremissen föreslagna utformningen att tillämpningsområdet blir snävare än det som avses i direktivet. Ett företag kan t.ex. bedriva verksamhet i en jurisdiktion där företag inte alls är skattskyldiga för inkomster från verksamhet som bedrivs där. Det bör alltså inte vara ett krav att företaget är skattskyldigt i den andra staten eller jurisdiktionen.

Lagrådet påtalar vidare att definitionen av uttrycket fast driftställe i medlemsstaternas lagstiftningar och i olika skatteavtal inte är enhetlig. Lagrådet anser att det därför bör användas uttryck som ligger närmare direktivet och föreslår att lagtexten utformas på så sätt att en förutsättning för rapporteringsskyldighet ska vara att företaget är etablerat, har ett fast driftställe eller en varaktig affärsverksamhet i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige. Regeringen konstaterar att medan lagförslaget reglerar en förutsättning för rapporteringsskyldighet handlar direktivsartikelns om att vissa företag ska undantas rapporteringsskyldighet om de bedriver verksamhet inom endast en medlemsstats territorium. Det är inte givet att förutsättningen för rapporteringsskyldighet bör utformas på samma sätt som direktivets krav på att inte låta rapporteringsskyldigheten omfatta företag utan gränsöverskridande verksamhet. Enligt regeringen skulle den av *Lagrådet* föreslagna utformningen, som i direktivet beskriver hela företagets verksamhet, också kunna skapa otydlighet i fråga om den gränsöverskridande dimension som regeln ska ge uttryck för. Den förutsättning som enligt den föreslagna lagen ska gälla för rapporteringsskyldighet i Sverige är att ett här i landet verksamt företag även ska bedriva viss verksamhet i en annan stat eller skattejurisdiktion. Enligt regeringens uppfattning beskrivs detta i svensk rätt lämpligast med att företaget har ett fast driftställe utanför Sverige. Att även motsvarande utländska företeelser av begreppet fast driftställe omfattas av lagen bör inte vara ett hinder mot att använda uttrycket. Även i annan liknande lagstiftning används fast driftställe i fråga om den verksamhet som ett företag bedriver i ett annat land (se t.ex. 33 a kap. 2 § skatteförfarandelagen om skyldigheten att upprätta en land-för-land-rapport i enlighet med ett annat EU-direktiv). I författningskommentaren kan det förtydligas ytterligare vad som avses med fast driftställe. Mot denna bakgrund finns det enligt regeringens mening inte skäl att göra den ändring som *Lagrådet* föreslår.

Rapporteringsskyldigheten gäller endast koncerner och företag med årliga intäkter på mer än 8 miljarder kronor

Skyldigheten i direktivet att offentliggöra en inkomstskatterapport ska endast gälla om koncernens eller företagets intäkter på balansdagen uppgick till mer än 750 miljoner euro för vart och ett av de två senaste på varandra

följande räkenskapsåren. En inkomstskatterapport ska i sådant fall upprättas för det senare av räkenskapsåren (artikel 48b.1 första och tredje styckena, 4 första stycket och 5 första och sjätte styckena).

För yttersta moderföretag och dotterföretag är det koncernens intäkter som ska överstiga 750 miljoner euro. När det gäller filialer är det intäkterna för det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen, eller koncernens intäkter om det företaget ingår i en koncern, som avses. För företag som inte ingår i en koncern är det företagens intäkter som på balansdagen ska överstiga tröskelvärdet.

Uttrycket intäkter har när det gäller intäktskravet för rapporteringsskyldighet två olika definitioner i direktivet. Det som avgör vilken definition av intäkter som blir tillämplig för ett enskilt företag är vilka redovisningsstandarder eller redovisningsregelverk som företaget tillämpar. För företag som styrs av lagstiftningen i en medlemsstat som inte tillämpar sådana internationella redovisningsstandarder som antagits av EU är det företagens nettoomsättning som avses. För övriga företag avses det som utgör intäkter enligt det regelverk för års- eller koncernredovisning som företaget tillämpar (artikel 48a.2). Svenska företag som inte ingår i en koncern tillämpar inte internationella redovisningsstandarder i årsredovisningen. För dessa företag blir det därför företagens nettoomsättning som blir avgörande för om företaget omfattas av skyldigheten att offentliggöra inkomstskatteuppgifter.

Utredningen gör bedömningen att uttrycket intäkter kan förklaras närmare i författningskommentaren och att någon definition av det inte behöver tas in i lagen. *FAR, Förvaltningsrätten i Uppsala, Kammarrätten i Sundsvall och Stockholms universitet (Juridiska fakultetsnämnden)* tycker att begreppet behöver förtydligas. Regeringen anser dock att det är mest ändamålsenligt att förklara begreppet intäkter i författningskommentaren i anslutning till respektive bestämmelse där begreppet används.

Sveriges advokatsamfund anser att det bör förtydligas om tröskelvärdet påverkas av om det i det enskilda fallet är fråga om ett förkortat eller ett förlängt räkenskapsår. Enligt ordalydelsen i direktivet ska tröskelvärdet avse bolagets intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren. Det framstår därför inte som möjligt att ta hänsyn till om något av räkenskapsåren är förkortat eller förlängt och därför omfattar mer eller mindre än tolv månader.

En medlemsstat som inte har infört euron får omräkna tröskelvärdet för rapporteringsskyldigheten på 750 miljoner euro till sin nationella valuta. Medlemsstaten ska i så fall tillämpa den växelkurs som gällde den 21 december 2021 (den dag direktivet trädde i kraft) och som då angavs i EU:s officiella tidning. Tröskelvärdet får minskas eller ökas med högst 5 procent för att avrunda beloppet i den nationella valutan (artikel 48c.9 första stycket).

En fråga är alltså om det tröskelvärde som ska gälla ska anges i svenska kronor eller i euro. Denna typ av överväganden har gjorts tidigare i lagstiftningssammanhang. Vid införandet av bestämmelserna i skatteförfarandelagen som reglerar om ett företag behöver lämna in en land-för-land-rapport gjordes bedömningen att tröskelvärdet ska anges i kronor, se 33 a kap. 6 § första stycket skatteförfarandelagen och propositionen Dokumentation vid internprissättning och land-för-land-rapportering på skatteområdet (prop. 2016/17:47 s. 55 och 56). Det finns inte anledning att göra någon annan

bedömning nu. Tröskelvärdet för när ett företag ska vara rapporteringsskyldigt bör därför anges i kronor.

Efter omräkning från euro till kronor kan tröskelvärdet bestämmas till antingen 7,5 miljarder kronor eller 8 miljarder kronor, beroende på om avrundningen görs nedåt eller uppåt. Som skäl för att välja det högre tröskelvärdet för när ett företag ska vara rapporteringsskyldigt pekar utredningen på att det inte vore önskvärt om exempelvis ett dotterföretag i Sverige skulle behöva offentliggöra en inkomstskatterapport, om koncernens intäkter precis översteg 7,5 miljarder kronor, samtidigt som ett dotterföretag i samma koncern som hör hemma i en annan medlemsstat inte skulle behöva offentliggöra en rapport, om den staten i stället har avrundat tröskelvärdet uppåt till ett belopp som motsvarar ca 8 miljarder kronor. Utredningens bedömning att välja det högre tröskelvärdet får också stöd av remissinstanserna. Företag i Sverige bör inte vara skyldiga att rapportera i högre utsträckning än företag i andra länder inom EES. Tröskelvärdet bör därför bestämmas till 8 miljarder kronor.

För dotterföretag och filialer till företag som är hemmahörande utanför EES kommer de intäkter som ligger till grund för beräkning av tröskelvärdet anges i annan valuta än svenska kronor. För dessa företag kommer tröskelvärdet att behöva räknas om.

FAR anser att det bör förtydligas hur en utländsk koncerns intäkter omräknas till svenska kronor vid bedömning av om koncernen når upp till tröskelvärdet. Enligt direktivet ska tröskelvärdet för dotterföretag vars yttersta moderföretag hör hemma utanför EES räknas om till motsvarande belopp i den nationella valutan för de berörda tredjeländerna genom tillämpning av den växelkurs som gällde den 21 december 2021, avrundat till närmaste tusental. Motsvarande gäller för filialer i fråga om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen och det yttersta moderföretaget, om företaget ingår i en koncern, hör hemma utanför EES (artikel 48c.9 andra stycket).

I fråga om vilken valutakurs som bör användas ger direktivet inte några anvisningar. I tidigare lagstiftningsärenden som har innefattat en omräkning mellan valutor har regeringen bedömt att den s.k. fixingkursen som dagligen fastställs av NASDAQ OMX Stockholm (Stockholmsbörsen) och som även återfinns på Riksbankens webbplats bör användas (se t.ex. prop. 2014/15:57 s. 46). Det får som utgångspunkt anses lämpligt även när det gäller nu aktuell omräkning mellan valutor.

Vissa företag ska undantas från rapporteringsskyldighet

Av direktivet följer att det finns två situationer då företag ska undantas från skyldigheten att inkomstskatterapportera.

Det första undantaget gäller kreditinstitut och värdepappersbolag. Företag som inte ingår i en koncern och som är kreditinstitut eller värdepappersbolag är inte rapporteringsskyldiga om de i stället offentliggör en rapport enligt artikel 89 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG (kapitaltäckningsdirektivet). Detsamma gäller yttersta moderföretag som är kreditinstitut eller värdepappersbolag om de eller ett annat företag i samma koncern offentliggör en sådan rapport (se artikel 48b.3). Artikel 89 i kapitaltäcknings-

direktivet har genomförts i svensk rätt genom Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (FFFS 2008:25). Av föreskrifterna framgår att de ska tillämpas av kreditinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag. De företag som omfattas av dessa föreskrifter kan alltså vara undantagna från rapporteringsskyldighet enligt den nya lagen.

För att det tydligt ska framgå vilka bestämmelser i kapitaltäckningsdirektivet som innebär att företag kan undantas från kravet på att lämna en inkomstskatterapport bör det i lagen införas en hänvisning till artikel 89 i det direktivet. En sådan hänvisning ger den svenska lagregeln ett materiellt innehåll. Det kan konstateras att eventuella framtida ändringar av artikel 89 i kapitaltäckningsdirektivet inte med nödvändighet måste omfattas av undantaget i artikel 48b.3 i direktivet. Den hänvisning som nu görs bör därför vara statisk och avse kapitaltäckningsdirektivet i den ursprungliga lydelsen.

Det andra undantaget gäller vissa dotterföretag och filialer. De ska inte vara skyldiga att inkomstskatterapportera när det finns ett annat företag som rapporterar de för dotterföretaget eller filialen relevanta inkomstskatteuppgifterna i enlighet med direktivet (jfr artikel 48b.6).

För att ett dotterföretag ska vara undantaget från rapporteringsskyldighet ska flera krav vara uppfyllda. Till att börja med krävs att det yttersta moderföretaget upprättar en inkomstskatterapport som överensstämmer med direktivets krav vad gäller rapportens innehåll. Därefter krävs att det yttersta moderföretaget kostnadsfritt gör rapporten tillgänglig för allmänheten på ett av EU:s officiella språk på sin webbplats. Moderföretaget ska i rapporten ange namn på ett dotterföretag eller en filial inom EES som offentliggör rapporten genom att ge in den till Bolagsverket eller motsvarande myndighet inom EES. Inkomstskatterapporten ska offentliggöras och tillgängliggöras senast 12 månader efter balansdagen för det räkenskapsår som rapporten gäller.

Motsvarande undantag gäller också för filialer. Det handlar i det fallet om att företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, dess yttersta moderföretag, ska uppfylla de redovisade kraven för att filialen inte ska vara rapporteringsskyldig.

En filial behöver inte heller lämna en inkomstskatterapport om det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern och koncernen har ett dotterföretag som är rapporteringsskyldigt enligt direktivet (artikel 48b.5 sjätte stycket b).

Vad rapporteringsskyldigheten ska bestå i för olika företag

Innebörden av rapporteringsskyldigheten skiljer sig i viss mån åt mellan de företag som direktivet omfattar. För yttersta moderföretag och för företag som inte ingår i en koncern består rapporteringsskyldigheten i att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport (artikel 48b.1 första och tredje styckena). Dotterföretags och filialers rapporteringsskyldighet består som utgångspunkt enbart i att offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport (artikel 48b.4 första stycket och 5 första stycket). I direktivet förutsätts alltså att dotterföretagen och filialerna har tillgång till en inkomstskatterapport.

Om en inkomstskatterapport inte finns tillgänglig ska dotterföretaget begära att det yttersta moderföretaget tillhandahåller all information som krävs

för att dotterföretaget ska kunna offentliggöra och tillgängliggöra en rapport. Om moderföretaget inte följer en sådan begäran ska dotterföretaget upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport med den information som gjorts tillgänglig. Dotterföretaget ska i ett sådant fall även informera om att det yttersta moderföretaget inte har gjort den nödvändiga informationen tillgänglig (artikel 48b.4 andra stycket).

Filialens rapporteringsskyldighet är i allt väsentligt densamma som dotterföretagets. Den enda skillnaden består i vilket företag filialen ska begära information från. Det ska ske från företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, det yttersta moderföretaget (artikel 48b.5 andra och tredje styckena).

Bestämmelserna bör utformas i enlighet med detta.

Som framgår ovan är dotterföretag och filialer som inte tjänar något annat syfte än att kringgå direktivets rapporteringskrav också rapporteringsskyldiga. Enligt direktivet ska dessa vara skyldiga att offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport (artikel 48b.7). Om dotterföretaget eller filialen inte har tillgång till en inkomstskatterapport, följer det inte direkt av direktivet att dessa ska begära den information som behövs för att upprätta rapporten eller informera om den inte har fått nödvändig information från det yttersta moderföretaget eller det filialdrivande företaget. Rapporteringsskyldigheten för dotterföretag och filialer vars enda syfte är att kringgå rapporteringskravet bör som utredningen framhåller vara densamma som för andra rapporteringsskyldiga dotterföretag och filialer.

Enligt direktivet är det medlemmarna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen i ett rapporteringsskyldigt företag som ska ansvara för att rapportering sker enligt direktivets krav (artikel 48e.1). När det gäller filialer avses de personer som utsetts att ansvara för offentliggörandet av uppgifter och handlingar om filialens adress, verksamhet och räkenskapshandlingar m.m. (artikel 48e.2 som hänvisar till artikel 41 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017 om vissa aspekter av bolagsrätt [bolagsdirektivet]).

I svensk rätt motsvaras medlemmarna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen av de personer som ansvarar för förvaltningen av företaget. I aktiebolag är det styrelsen, i handelsbolag är det de bolagsmän som är ansvariga enligt bolagsavtalet och i filialer är det den verkställande direktören (8 kap. 4 § aktiebolagslagen [2005:551], 2 kap. 1 § första stycket och 3 § samt 3 kap. 1 och 4 §§ lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag samt 10 § lagen [1992:160] om utländska filialer m.m. [filiallagen]).

Det är alltså redan reglerat vem som ansvarar för företagets förvaltning och därmed för att inkomstskatterapportering sker. Det finns därför inte behov av att reglera det i den nya lagen (jfr även 37 kap. 2 § skatteförfarandelagen).

Vad inkomstskatterapporten ska innehålla

En rapport om inkomstskatteuppgifter ska omfatta uppgifter om samtliga verksamheter för koncernen eller för företaget som inte ingår i en koncern. Vilka uppgifter som ska redovisas anges närmare i direktivet (artikel 48c.2). Det rör sig bl.a. om företagets eller koncernens intäkter, vinsten eller förlusten och vilken inkomstskatt som har betalats. Namnet på företaget som upprättar rapporten ska anges i rapporten och, när det är fråga om en kon-

cern, namnet på det yttersta moderföretaget. När en filial upprättar rapporten vore det också rimligt att, som *Bolagsverket* har uppmärksammat, namnet på det företag som bedriver verksamhet genom filialen anges. Det är dock enligt direktivets ordalydelse inte ett krav och huruvida det kommer vara möjligt att ange den uppgiften beror på utformningen av den gemensamma mall och de elektroniska rapporteringsformat som EU-kommissionen tar fram och som ska användas för rapporteringen.

I lagrådsremissens lagförslag angavs vilka uppgifter en inkomstskatterapport ska innehålla och vissa av dessa uppgiftsposter utvecklades närmare i författningskommentaren. *Lagrådet* anser att det bör övervägas om inte direktivtexten i vissa delar ska genomföras på annat sätt än genom uttalanden i förarbetena.

De uppgiftsposter som avses gäller intäkter, upplupen inkomstskatt, inkomstskatt enligt kontantmetoden och ackumulerade vinstmedel. I direktivet finns detaljerade beskrivningar av vad som avses med dessa olika uppgifter och hur de ska beräknas (artikel 48c.2 d, f–g och andra–femte styckena). Regeringens uppfattning är att lagtexten riskerar att bli onödigt teknisk om alla de anvisningar som finns i direktivet tas med där.

Att genomföra direktivtexten i dessa delar på annat sätt, t.ex. genom förordning, bedömer regeringen skulle riskera att försvåra tillämpningen av bestämmelserna för de rapporteringsskyldiga företagen. Det finns då inte möjlighet att förklara innehållet på det sätt som kan göras i en författningskommentar. Det finns också ytterligare bestämmelser i lagen som gäller rapportens innehåll och för de rapporterade företagen bör det vara en fördel att reglerna återfinns samlade där så att de får en helhetsbild av vilka uppgifter som rapporten ska innehålla. Det kan konstateras att den bestämmelse i skatteförfarandelagen som reglerar vad en land-för-land-rapport ska innehålla, vilken också har sin grund i ett EU-direktiv, är utformad och genomförd på ett liknande sätt (se 33 a kap. 10 § och prop. 2016/17:47 s. 90 och 91). Sammantaget gör regeringen därför bedömningen att det är mest ändamålsenligt att utforma den aktuella paragrafen och författningskommentaren på det i lagrådsremissen föreslagna sättet.

Det är möjligt för företagen att redovisa uppgifterna enligt de anvisningar och instruktioner som framgår av vissa delar av en bilaga till rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning) (artikel 48c.3). Det EU-direktivet är delvis genomfört i svensk rätt i 33 a kap. skatteförfarandelagen. Det innebär att företag som behöver upprätta en s.k. land-för-land-rapport enligt skatteförfarandelagen kan använda samma uppgifter som använts i den rapporten i inkomstskatterapporten. Syftet är att undvika en ytterligare administrativ börda för de företag som redan är skyldiga att upprätta en land-för-land-rapport. Om ett företag inte redovisar uppgifterna i inkomstskatterapporten enligt de anvisningar och instruktioner som finns i bilagan till direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning, ska uppgifterna beräknas enligt de instruktioner som framgår av det nu aktuella direktivet. Företagen ska ange om inkomstskatterapporten är upprättad med utgångspunkt i rapporteringsinstruktionerna enligt direktivet eller enligt bilagan till direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning (artikel 48c.10).

Uppgifterna i inkomstskatterapporten ska redovisas separat för olika skattejurisdiktioner. Syftet är enligt direktivet bland annat att ge medborgarna

möjlighet att bättre bedöma hur multinationella företag bidrar till samhällets välfärd i varje medlemsstat (skäl 16). Uppdelningen för olika skattejurisdiktioner ska ske enligt följande (artikel 48c.5).

Uppgifterna ska redovisas separat för varje medlemsstat inom EES. Om en medlemsstat omfattar fler än en skattejurisdiktion, ska uppgifterna läggas samman och lämnas på medlemsstatsnivå. En skattejurisdiktion är en stat eller en icke statlig jurisdiktion med skattemässig autonomi i fråga om bolagsskatt (artikel 48a.1 3).

Uppgifterna i inkomstskatterapporten ska därutöver redovisas separat för varje skattejurisdiktion som finns förtecknad i bilagorna I och II till rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Uppgifterna ska redovisas separat för varje skattejurisdiktion som finns förtecknad i bilaga I den 1 mars det räkenskapsår som rapporten gäller. Uppgifterna ska redovisas separat för varje skattejurisdiktion som finns omnämnd i bilaga II den 1 mars det räkenskapsår som rapporten gäller och den 1 mars föregående räkenskapsår. För övriga skattejurisdiktioner ska uppgifterna redovisas samlat. Uppgifter om en viss verksamhet får inte hänföras till fler än en skattejurisdiktion (artikel 48c.5 sjätte stycket). Bestämmelserna bör utformas i enlighet med detta. Ytterligare anvisningar om hur rapporteringen ska göras finns i författningskommentaren.

De föreslagna reglerna är alltså beroende av vilka jurisdiktioner som finns på EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Denna förteckning ändras varvid nya jurisdiktioner som bedöms vara icke samarbetsvilliga tas upp på förteckningen medan jurisdiktioner som har uppfyllt kriterierna för god förvaltning på skatteområdet tas bort. För att undvika att lagstiftningen behöver uppdateras varje gång förteckningen ändras bör en hänvisning till förteckningen göras i lagtexten, en s.k. dynamisk hänvisning. På så sätt får ändringar av förteckningen effekt direkt vid beslutet om uppdatering av förteckningen.

Inkomstskatterapporten ska redovisas med hjälp av en gemensam mall och elektroniska rapporteringsformat som är maskinläsbara (artikel 48c.4). FAR anser att det bör vara möjligt att frivilligt lägga in förklaringar till uppgifterna i ett fritextfält och vid behov lämna en förklarande bilaga. Huruvida det blir möjligt kommer att avgöras av utformningen av mallen och rapporteringsformaten, som fastställs av EU-kommissionen.

Det ska vara möjligt att tillfälligt utelämna vissa uppgifter i inkomstskatterapporten

Direktivet ger medlemsstaterna en möjlighet att låta rapporteringsskyldiga företag tillfälligt utelämna en eller flera uppgifter från inkomstskatterapporten. En förutsättning för utelämnande är att uppgifternas offentliggörande skulle allvarligt skada marknadspositionen för de företag som rapporten gäller. Företaget som utelämnar uppgifterna ska i rapporten tydligt ange vilka uppgifter som är utelämnade och ge en motiverad förklaring till utelämnandet. Uppgifter som utelämnas ska offentliggöras i en senare inkomstskatterapport inom fem år från den dag då uppgifterna ursprungligen utelämnades. Vissa uppgifter får dock aldrig utelämnas. Det rör sig om uppgifter hänförliga till jurisdiktioner som finns förtecknade i bilagorna I och II till EU:s reviderade förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet (artikel 48c.6).

Utredningen föreslår att möjligheten att låta rapporteringsskyldiga företag tillfälligt få utelämnat uppgifter ska utnyttjas. Som skäl för detta anförs i huvudsak att de konkurrensackdelar som kan uppstå för rapporteringsskyldiga företag om denna möjlighet inte finns får anses väga tyngre än de begränsningar som uppstår i allmänhetens tillgång till information. Utredningen betonar att denna begränsning endast är tillfällig, att företag bara kan få uppskov med uppgifter som skulle kunna allvarligt skada marknadspositionen om de offentliggjordes samt att uppgifter som är hänförliga till icke samarbetsvilliga skattejurisdiktioner aldrig får undantas. Utredningens förslag får stöd av flera av remissinstanserna.

Det är enligt regeringen rimligt att inkomstskatterapporteringen sker på ett sätt som tillmötesgår intresset av information om stora företags skattebetalningar. Men det finns inte anledning att låta rapporteringen skapa onödiga konkurrensackdelar för de företag som omfattas av rapporteringsskyldigheten. Även om utelämnandet av uppgifter i en inkomstskatterapport begränsar möjligheten att få tillgång till och granska informationen är denna begränsning endast tillfällig. Företaget måste offentliggöra uppgifterna i ett senare skede. En avsaknad av möjlighet att utelämnat uppgifter i inkomstskatterapporten skulle kunna innebära att företag som är rapporteringsskyldiga i Sverige behöver offentliggöra konkurrenskänslig information och att de på så sätt kan lida en konkurrensackdel i förhållande till företag i länder där möjligheten att utelämnat uppgifter finns. Skälen för att företag bör ha möjlighet att tillfälligt få utelämnat uppgifter i inkomstskatterapporten får därför anses väga tyngre än skälen emot. Rapporteringsskyldiga företag bör därför tillåtas att tillfälligt utelämnat uppgifter.

Utredningen noterar att det finns en risk för att en del företag alltför lättvindigt kommer att utelämnat uppgifter i sin inkomstskatterapport. *Förvaltningsrätten i Uppsala* menar att denna risk är överhängande och att det saknas ett påtryckningsmedel för att motverka detta. Förvaltningsrätten anser att det därför bör övervägas om de sanktionsmöjligheter som utredningen föreslår också ska gälla om företag lämnar en otillräcklig förklaring till varför uppgifter har utelämnats i rapporten. I och med att endast vissa uppgifter får utelämnas och att uppgifterna inom fem år ändå måste offentliggöras får den risken godtas, och det vore inte förenat med några större vinster att skynda på offentliggörandet av uppgifterna. Det finns därför inte några starkare skäl för att överväga ytterligare sanktionsmöjligheter i denna del.

Sveriges advokatsamfund är av uppfattningen att det finns behov av att särskilt reglera om sekretess hos Bolagsverket, för det fall att förklaringen i sig behöver innehålla hemlig information. Det kan dock konstateras att förklaringen ska vara en del av inkomstskatterapporten och ge allmänheten information om varför uppgifter har utelämnats. Det är alltså inte fråga om någon annan information till Bolagsverket än den som ska bli offentlig. Mot den bakgrunden saknas det tillräckliga skäl att särskilt reglera om sekretess avseende informationen i den motiverande förklaringen.

Revisorsinspektionen väcker frågan vad som gäller om ett företag tillfälligt har utelämnat uppgifter i en inkomstskatterapport och företaget skyldighet att offentliggöra en sådan rapport sedan upphör innan femårsfristen har löpt ut. Direktivet ger inte någon klar ledning i denna fråga. Enligt direktivets ordalydelse ska tillfälligt utelämnade uppgifter offentliggöras i en senare rapport. En rimlig tolkning av direktivet är att företaget

blir skyldigt att redovisa de äldre uppgifterna, men att den inkomstskatterapport som redovisningen sker i inte behöver innehålla de nya uppgifter som inkomstskatterapport annars ska innehålla. Ytterst är frågan dock upp till EU-domstolen att bedöma.

Beloppen i inkomstskatterapporten ska anges i den valuta som används av det yttersta moderföretaget eller, om företaget inte ingår i en koncern, av företaget som upprättar årsredovisningen. Om ett dotterföretag behöver upprätta en inkomstskatterapport för att moderföretaget inte har tillhandahållit en sådan ska beloppen dock vara i den valuta som dotterföretaget använder i sin årsredovisning (artikel 48c.8).

Inkomstskatterapporten ska offentliggöras och tillgängliggöras

Enligt direktivet ska inkomstskatterapporten offentliggöras på samma sätt som bolagsdirektivet föreskriver i fråga om årsredovisningen och redovisningsdirektivet föreskriver i fråga om rapporten om betalningar till myndigheter (artikel 48d.1).

Det innebär att inkomstskatterapporten bör offentliggöras genom att rapporten ges in till Bolagsverket, antingen genom en bestyrkt kopia eller ett elektroniskt original (8 kap. 3 § årsredovisningslagen och 8 § lagen om rapportering av betalningar till myndigheter).

Det innebär vidare att rapporten bör registreras i det register som är tillämpligt för det företag som är skyldigt att offentliggöra rapporten. Som huvudregel bör därför registreringen för aktiebolag ske i aktiebolagsregistret (2 kap. aktiebolagsförordningen [2005:559]), för handelsbolag i handelsregistret (handelsregisterlagen [1974:157]) och för filialer i filialregistret (13 § förordningen [1992:308] om utländska filialer m.m.).

I direktivet anges inte på vilket språk inkomstskatterapporten ska upprättas. I bolagsdirektivet sägs att ett offentliggörande ska ske på något av de språk som tillåts enligt de språkregler som gäller i respektive medlemsstat och att medlemsstaterna också ska tillåta offentliggörande på andra språk (artikel 1 i bolagsdirektivet). En rapport över betalningar till myndigheter ska vara på svenska och dessutom, om företaget som registreringen gäller begär det, på ett annat officiellt språk inom EU eller på norska eller isländska (8 § lagen om rapportering av betalningar till myndigheter). Detsamma gäller årsredovisningar (2 kap. 5 § första stycket och 8 kap. 3 c § andra stycket årsredovisningslagen). Som utredningen föreslår bör motsvarande gälla för inkomstskatterapporter enligt den nya lagen.

Utöver offentliggörandet ska inkomstskatterapporten tillgängliggöras. Detta ska ske genom att företaget kostnadsfritt gör den tillgänglig på sin webbplats senast 12 månader efter balansdagen för det räkenskapsår som rapporten utarbetats för. Rapporten ska vara tillgänglig på minst ett av EU:s officiella språk (artikel 48d.2). Inkomstskatterapporten ska förbli tillgänglig på webbplatsen under åtminstone fem år (artikel 48d.4).

Direktivet ger medlemsstaterna en möjlighet att låta företag i stället för att tillgängliggöra inkomstskatterapporten på sin webbplats ha information där om att inkomstskatterapporten finns tillgänglig på en viss annan webbplats (artikel 48d.3). I praktiken skulle det vara att Bolagsverket gör rapporterna tillgängliga för allmänheten på Näringslivsregistrets webbplats. Utredningen bedömer att det mest ändamålsenliga ändå är att företagen publicerar inkomstskatterapporten på sin webbplats, där även annan information om

företaget går att finna. Regeringen instämmer i den bedömningen, som även får stöd av remissinstanserna.

När det gäller yttersta moderföretag och företag som inte ingår i en koncern ska rapporten göras tillgänglig på webbplatsen för det företag som upprättar rapporten. När det gäller dotterföretag ska rapporten göras tillgänglig på webbplatsen för dotterföretaget eller något av företagen som ingår i samma koncern. I fråga om filialer ska rapporten göras tillgänglig på webbplatsen för filialen, det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, något av företagen som ingår i samma koncern. Var och under vilken tid rapporten ska hållas tillgänglig bör anges i den nya lagen.

Bolagsverket ska kunna vitesförelägga de ansvariga i ett rapporterings-skyldigt företag att offentliggöra inkomstskatterapporten

Direktivet innebär att det införs nya bestämmelser i redovisningsdirektivet. Som framhålls i skäl 21 i det nu aktuella direktivet är medlemsstaterna i enlighet med redovisningsdirektivet skyldiga att fastställa sanktioner vid överträdelse av de bestämmelser om offentliggörande av inkomstskatterapporter som nu införs. Skyldigheten regleras i artikel 51 i redovisningsdirektivet.

Skyldigheten att lämna en inkomstskatterapport enligt den nya lagen har stora likheter med skyldigheten att rapportera vissa betalningar till myndigheter, vilken också har sin grund i redovisningsdirektivet. I det fallet har Bolagsverket möjlighet att vitesförelägga om ett företag inte fullgör sin rapporteringsskyldighet (11 § lagen om rapportering av betalningar till myndigheter). En liknande reglering återfinns även i skatteförfarandelagen, enligt vilken Skatteverket får förelägga ett företag som inte har gett in en landför-land-rapport att fullgöra sin skyldighet och föreläggandet får förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs (37 kap. 2 § och 44 kap. 2 §). I enlighet med utredningens förslag bör det införas en möjlighet för Bolagsverket att vitesförelägga om ett företag inte fullgör sin skyldighet att ge in inkomstskatterapporten till Bolagsverket. På samma sätt som gäller enligt lagen om rapportering av betalningar till myndigheter bör det vara de ansvariga i företaget som föreläggs att fullgöra skyldigheten. Detsamma bör gälla för de som är ansvariga i dotterföretag och filialer, när ett dotterföretag eller en filial är skyldig att ge in ett uttalande om bristande information.

Beslut enligt lagen bör kunna överklagas på samma sätt som andra liknande förvaltningsbeslut.

Bolagsverket påpekar att kontrollen av skyldigheten att upprätta och offentliggöra inkomstskatterapporter blir begränsad till att ske efter att verket på något sätt har uppmärksammat eller upplysts om att ett företag brutit i rapporteringsskyldigheten. Några kontroller kan enligt Bolagsverket inte ske i större skala eftersom det för närvarande inte är möjligt att lämna in revisorsberättelserna i ett strukturerat digitalt format och att kontroller då måste ske genom manuell hantering. Enligt regeringen är kontrollen av att företagen fullgör sin skyldighet att rapportera inte tänkt att fungera annorlunda än kontroller som Bolagsverket gör av andra rapporter. Som utredningen föreslår bör en kontroll enligt den nya lagen ske genom att Bolagsverket gör samma slag av övergripande granskning som i fråga om årsredo-

visningar och rapporter av betalningar till myndigheter. Oavsett formatet för revisionsberättelsen anser regeringen att Bolagsverket vid sin bedömning av om ett företag är rapporteringsskyldigt eller inte kommer att ha hjälp av att revisorn ska uttala sig om detta (se avsnitt 4.3).

Förvaltningsrätten i Uppsala anser att det bör övervägas om Bolagsverket också ska ha möjlighet att rikta vitesförelägganden dels om ett dotterföretag eller en filial inte har begärt information för att kunna upprätta en fullständig inkomstskatterapport, dels om företag inte tillgängliggör en inkomstskatterapport eller tidigare utelämnade uppgifter under de fem år som krävs. Förvaltningsrätten framhåller att avsaknad av en sanktionsmöjlighet i fråga om tillgängliggörande kan tänkas leda till att det kravet inte följs och därmed till att syftet med direktivet och den nya lagen undergrävs.

Om ett dotterföretag eller en filial inte begär den information som behövs för att upprätta en inkomstskatterapport kommer dotterföretaget eller filialen inte heller kunna ge in ett uttalande om bristande information till Bolagsverket. I en sådan situation kommer Bolagsverket därför ha möjlighet att vitesförelägga. En särskild möjlighet att vitesförelägga om dotterföretag eller filialer inte begär den information som krävs framstår därför inte som nödvändig.

När det gäller vitesföreläggande på grund av bristande tillgängliggörande konstaterar regeringen liksom utredningen att inkomstskatterapporten blir tillgänglig för allmänheten genom att den ges in till Bolagsverket. Regeringen delar utredningens bedömning att det därmed inte är nödvändigt att ge Bolagsverket möjlighet att vitesförelägga om rapporten inte har tillgängliggjorts på företagets webbplats. Det är också rimligt att anta att det stora flertalet företag och filialer som är rapporteringsskyldiga kommer att fullgöra sina skyldigheter enligt den nya lagen. Det övergripande kontrollansvar och de sanktionsmöjligheter som Bolagsverket föreslås få framstår därför som tillräckliga.

Hur länge rapporteringsskyldigheten ska gälla

I direktivet anges när ett företag som har varit rapporteringsskyldigt inte längre ska vara det. Det är när intäkterna för företaget eller för den koncern som företaget ingår i understiger 750 miljoner euro (eller motsvarande) under vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren (artikel 48b.1 andra och fjärde styckena, 48b.4 tredje stycket och 48b.5 sjunde stycket). För ett företag som en gång uppfyller förutsättningarna för att omfattas av rapporteringskraven ska rapporteringsskyldigheten alltså kvarstå till dess att intäkterna understiger tröskelvärdet på angivet sätt.

Gällande filialer finns det ytterligare en situation då deras rapporteringsskyldighet ska upphöra. Det är om nettoomsättningen för filialen understiger det gränsvärde som anges i artikel 3.2 i redovisningsdirektivet under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren (artikel 48b.5 femte stycket). Gränsvärdet är i svensk rätt bestämt till 80 miljoner kronor (1 kap. 3 § första stycket 4 andra strecksatsen c årsredovisningslagen). En filial vars nettoomsättning understiger detta gränsvärde under två på varandra följande räkenskapsår bör alltså inte längre vara rapporteringsskyldig.

4.3 Revisors uttalande om skyldigheten att offentliggöra en inkomstskatterapport

Regeringens förslag: Revisorn i större företag samt företag av allmänt intresse ska i revisionsberättelsen uttala sig om huruvida företaget hade en skyldighet att offentliggöra en inkomstskatterapport enligt den nya lagen och om företaget i så fall har gjort det.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser tillstyrker förslaget eller har inte någon invändning mot det. *Revisorsinspektionen* framhåller att det kan vara förknippat med betydande svårigheter för en revisor att bedöma om det verkliga skälet till att ett dotterföretag eller en filial har bildats är att kringgå lagens bestämmelser. *FAR* anser att revisorn inte ska uttala sig i den frågan.

Skälen för regeringens förslag: Enligt direktivet ska revisorn i de företag som ska ha en revisor enligt EU-rätten i revisionsberättelsen ange om företaget hade en skyldighet att offentliggöra en inkomstskatterapport. Om företaget hade en sådan skyldighet ska revisorn också ange om företaget har offentliggjort rapporten eller inte. Uttalandet ska gälla för det räkenskapsår som föregick räkenskapsåret för vilket revisionsberättelsen utarbetas (artikel 48f).

Enligt EU-rätten behöver bara medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ha revisor (artikel 34.1 i redovisningsdirektivet). Varken små företag enligt definitionen i redovisningsdirektivet (artikel 3.2) eller filialer omfattas alltså av revisionsplikt enligt EU-rätten.

Revisionsplikten för företag och filialer i svensk rätt är mer omfattande än vad EU-rätten kräver. Huvudregeln är att aktiebolag ska ha minst en revisor (9 kap. 1 § första stycket aktiebolagslagen). Mindre privata aktiebolag kan välja bort revision genom att i bolagsordningen ange att bolaget inte ska ha någon revisor (9 kap. 1 § andra och tredje styckena aktiebolagslagen). Motsvarande regler gäller för handelsbolag, i vilka en eller flera juridiska personer är delägare, och filialer (2 § andra stycket revisionslagen [1999:1079] och 12 § filiallagen). För vissa aktiebolag och filialer finns särskilda regler om skyldigheten att ha revisor. Så är t.ex. fallet för flertalet företag på det finansiella området (se bl.a. 10 kap. 9 § lagen [2004:297] om bank- och finansieringsrörelse och 12 § andra stycket filiallagen).

Utredningen gör bedömningen att det inte finns skäl att införa krav på att revisorn i mindre företag eller i filialer ska uttala sig om huruvida det funnits en skyldighet att offentliggöra en inkomstskatterapport. Som skäl för sin bedömning i fråga om revisorn i de mindre företagen framhåller utredningen att eftersom en förutsättning för rapporteringsskyldighet kommer att vara att de årliga intäkterna är mer än 8 miljarder kronor, de mindre företagen aldrig bör komma att omfattas av rapporteringsskyldigheten. När det gäller filialer betonar utredningen intresset av enklare företagsadministration. Regeringen anser att detta intresse är befogat både avseende mindre företag och filialer och att de nya reglerna därför inte bör innebära fler ålägganden för företagen än vad som är nödvändigt för genomförandet av direktivet. Varken mindre företag eller filialer bör därför omfattas av kravet på uttalande i revisionsberättelsen.

FAR och *Revisorsinspektionen* framför synpunkter kring revisorns uttalande i revisionsberättelsen när det gäller dotterföretag som har bildats i syfte att kringgå den nya lagen. Revisorsinspektionen framhåller att det kan vara svårt för en revisor att bedöma om det verkliga skälet till att ett dotterföretag har bildats är att kringgå lagens bestämmelser. *FAR* anser att revisorn inte bör uttala sig om ett dotterföretag är rapporteringsskyldigt på den grunden. Utifrån de generella bestämmelserna i direktivet om att revisorn i revisionsberättelsen ska ange om företaget hade en skyldighet att offentliggöra en inkomstskatterapport, bedömer regeringen att det inte finns något utrymme att särskilt reglera att revisorn inte ska uttala sig för det fall grunden för rapporteringsskyldighet är att dotterföretaget inte tjänar något annat syfte än att kringgå rapporteringsskyldigheten.

Skyldigheten för revisorer enligt direktivet har likheter med den skyldighet för revisorn i vissa företag att i revisionsberättelsen uttala sig om huruvida en hållbarhetsrapport respektive bolagsstyrningsrapport har upprättats eller inte (9 kap. 31 § tredje stycket aktiebolagslagen och 28 § tredje stycket revisionslagen). Någon granskning av de rapporternas innehåll krävs inte. Rapporterna måste dock gås igenom i sådan omfattning att revisorn kan konstatera att de i verklig mening utgör bolagsstyrningsrapporter respektive hållbarhetsrapporter. Att en rapport benämns hållbarhetsrapport är exempelvis inte tillräckligt (prop. 2015/16:193 s. 87).

Det krävs inte enligt direktivet att revisorn ska göra någon annan granskning än huruvida en inkomstskatterapport har offentliggjorts eller inte. Revisorns granskning av rapporten bör därför ske på i allt väsentligt samma sätt som vid granskning av om en hållbarhetsrapport respektive bolagsstyrningsrapport har upprättats eller inte. Revisorn behöver kontrollera om inkomstskatterapporten har getts in till Bolagsverket. Direktivet kräver inte att revisorn särskilt uttalar sig om att företaget tillfälligt har utelämnat vissa uppgifter. Eftersom företaget ska ange i rapporten om uppgifter har utelämnats tillsammans med en förklaring till orsaken framstår det inte heller som behövt. Som utredningen påtalar finns det alltså inte skäl att kräva att revisorn ska uttala sig om att ett eventuellt utelämnande av uppgifter har skett.

Revisorns skyldighet att göra ett uttalande om inkomstskatterapporten gäller vid revision av årsredovisningar. Skyldigheten att offentliggöra en rapport är kopplad till ett företag och inte till en koncern. Det finns därför inte skäl att kräva att revisorn ska göra ett liknande uttalande vid revision av koncernredovisningar.

5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Den nya lagen och lagändringarna ska träda i kraft den 22 juni 2023 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

Utredningens förslag stämmer delvis överens med regeringens. Utredningen föreslår att bestämmelserna ska träda i kraft den 1 juni 2023.

Remissinstanserna tillstyrker förslagen eller har inte någon invändning mot dem.

Skälen för regeringens förslag: Direktivet ska vara genomfört senast den 22 juni 2023 (artikel 2.1). Den nya lagen och lagändringarna bör träda i kraft den dagen.

Vidare framgår av direktivet att medlemsstaterna ska säkerställa att lagar, förordningar och administrativa bestämmelser som införlivar direktivet tillämpas senast från det första räkenskapsårets begynnelse datum från eller efter den 22 juni 2024 (artikel 48g). Företagen behöver tid på sig för förberedelser. Det finns därför ingen anledning att låta den nya lagstiftningen tillämpas tidigare än månadsskiftet före vad direktivet kräver.

6 Konsekvenser

Regeringens bedömning: För rapporteringsskyldiga företag bedöms förslagen innebära ökade kostnader som är ytterst begränsade.

Förslagen bedöms innebära att Bolagsverket får vissa ökade kostnader. Kostnadsökningen bör kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser yttrar sig inte särskilt över bedömningarna i denna del. *Bolagsverket* anför att handläggning av vitesförelägganden kommer innebära ökade kostnader för verket med ett behov av finansiering.

Skälen för regeringens bedömning

Konsekvenser för företag

De yttersta moderföretag med koncernintäkter som överstiger 8 miljarder kronor som kommer att vara rapporteringsskyldiga omfattas som utgångspunkt också av kraven på att lämna en land-för-land-rapport enligt skatteförfarandelagen. Uppgifterna som moderföretagen ska lämna i inkomstskatterapporten respektive land-för-land-rapporten är i princip desamma och företagen får lämna uppgifterna i inkomstskatterapporten enligt samma beräkningsgrunder som i land-för-land-rapporten. Moderföretaget ska dock upprätta inkomstskatterapporten enligt en särskild mall och särskilda rapporteringsformat, ge in den till Bolagsverket och hålla den tillgänglig på företags webbplats.

Rapporteringsskyldigheten för dotterföretag i koncerner där det yttersta moderföretaget hör hemma utanför EES är beroende av om moderföretaget håller en inkomstskatterapport tillgänglig på sin webbplats och av om ett annat dotterföretag eller en annan filial har offentliggjort rapporten i enlighet med direktivets krav. Motsvarande gäller för filialerna. Det kan väntas att de flesta utomeuropeiska moderföretag kommer att upprätta och tillgängliggöra en inkomstskatterapport för hela koncernen, vilket innebär att bara ett dotterföretag eller en filial inom EES kommer att behöva offentliggöra den. Övriga dotterföretag och filialer är då inte rapporteringsskyldiga.

Vidare bedöms att ett fåtal företag som inte ingår i en koncern kommer vara rapporteringsskyldiga. Dessa omfattas inte av kraven på att lämna en land-för-land-rapport och de kommer alltså behöva samla in de uppgifter som behövs för att upprätta en inkomstskatterapport.

De företag som berörs av kravet på att revisorn ska uttala sig om skyldigheten att offentliggöra en inkomstskatterapport kommer i någon mån få ökade kostnader för revision.

De kostnadsökningar som de nya rapporteringskraven kan innebära för företag bedöms sammantaget vara ytterst begränsade.

Konsekvenser för det allmänna

Bolagsverket kommer att få vissa ökade kostnader genom att myndigheten ska ta emot inkomstskatterapporter och registrera dem samt genomföra viss granskning för att säkerställa att lagen följs. Det krävs en anpassning och utveckling av Bolagsverkets it-system. Därutöver krävs vissa resurser för att ta emot inkomstskatterapporterna och genomföra granskningen.

Utredningen bedömer att de ökade kostnaderna som lagens krav medför för Bolagsverket bör kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. *Bolagsverket* anför att handläggning av vitesförelägganden kommer innebära ökade kostnader för verket med ett behov av finansiering. Utredningen bedömer dock – även om den framhåller att slutsatsen är osäker – att Bolagsverket sannolikt inte kommer att vitesförelägga i fler än kanske något enskilda fall per år. Skatteverket har till utredningen uppgett att myndigheten, till dess att uppgiften lämnades, inte har vitesförelagt något företag i fråga om land-för-land-rapporter. Även om antalet inkomstskatterapporter skulle bli fler än antalet land-för-land-rapporter får det antas att de allra flesta företag kommer att rapportera enligt lagens krav. Användningen av vitesförelägganden bör därför bli klart begränsad och inte leda till någon betydande kostnad för Bolagsverket. Regeringen instämmer därför i utredningens bedömning att kostnadsökningen för Bolagsverket kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

De beslut som Bolagsverket kan komma att meddela kommer att kunna överklagas till de allmänna förvaltningsdomstolarna. Utifrån bedömningen att antalet vitesförelägganden förväntas bli få, kan också den ökade arbetsbelastningen för de allmänna förvaltningsdomstolarna förväntas bli försumbar och eventuella kostnadsökningar rymmas inom befintliga budgetramar.

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lag om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter

Lagens innehåll

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om skyldighet för vissa stora företag att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra rapporter om inkomstskatteuppgifter.

Lagen 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.

Paragrafen anger lagens innehåll. Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*.

I paragrafen beskrivs vad lagen reglerar. I *första stycket* anges att den rapport om inkomstskatteuppgifter som vissa företag behöver upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra benämns i lagen inkomstskatterapport.

I *andra stycket* lämnas en upplysning om att lagen utgör ett genomförande av ett EU-direktiv.

Företag som ska rapportera

Företag som inte ingår i en koncern

2 § Ett aktiebolag som inte ingår i en koncern ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om företaget har ett fast driftställe i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige.

Rapporteringskyldigheten inträder när företagens intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mer än 8 miljarder kronor. Skyldigheten kvarstår till dess att intäkterna under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mindre än 8 miljarder kronor.

Första och andra styckena gäller även handelsbolag där samtliga direkta eller genom handelsbolag indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar.

Paragrafen reglerar vilka bolag som inte ingår i en koncern som är rapporteringsskyldiga. Paragrafen utformas delvis enligt *Lagrådets* förslag. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48b.1 och 2 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Enligt *första stycket* ska aktiebolag som inte ingår i en koncern för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport om vissa närmare angivna förutsättningar är uppfyllda. Även bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag avses.

Endast bolag som bedriver verksamhet i Sverige och har ett driftställe i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige kan vara rapporteringsskyldiga enligt bestämmelsen. Med skattejurisdiktion avses en stat eller en icke statlig jurisdiktion med skattemässig autonomi i fråga om bolagsskatt (artikel 48a.1 3 i direktivet). Att företaget har ett fast driftställe i en annan stat innebär att det krävs att företaget bedriver verksamhet av viss varaktighet utanför Sverige. Om ett företag är etablerat, har sina fasta driftställen eller varaktiga affärsverksamhet endast i Sverige omfattas det inte av rapporteringsskyldighet (se artikel 48b.2 i direktivet).

I *andra stycket* regleras när ett företags rapporteringsskyldighet inträder respektive upphör. Företagens intäkter ska under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren ha uppgått till mer än 8 miljarder kronor för att rapporteringsskyldighet ska inträda.

Med räkenskapsår avses detsamma som i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078).

Med intäkter avses för ett företag som inte ingår i en koncern intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagens normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen. Med intäkter avses alltså detsamma som

med nettoomsättning enligt definitionen i 1 kap. 3 § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554).

När ett företags rapporteringsskyldighet har inträtt kvarstår skyldigheten till dess att intäkterna för företaget under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mindre än 8 miljarder kronor.

Om företagets intäkter överstiger tröskelvärdet år 1 och 2, blir företaget rapporteringsskyldigt (om övriga villkor också är uppfyllda) första gången för år 2. Om intäkterna understiger tröskelvärdet år 3, är företaget rapporteringsskyldigt även för år 3. Om intäkterna understiger tröskelvärdet både år 3 och 4, finns inte rapporteringsskyldighet för år 4.

Om ett företags rapporteringsskyldighet har upphört, krävs det att intäkterna under två räkenskapsår i följd överstiger tröskelvärdet för att rapporteringsskyldighet ska uppstå på nytt.

Av *tredje stycket* framgår att även vissa handelsbolag som inte ingår i en koncern ska upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport om övriga förutsättningar i första och andra styckena är uppfyllda. De handelsbolag som omfattas är endast sådana där samtliga direkta eller genom handelsbolag indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar. Det är fråga om samma handelsbolag som omfattas av artikel 1.1 b i redovisningsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG). Att det ska vara fråga om direkt eller indirekt ägande innebär att ett handelsbolag där någon av delägarna är ett annat handelsbolag, omfattas av paragrafen om samtliga delägare i detta mellanliggande handelsbolag är juridiska personer med begränsat ansvar. Med juridiska personer med begränsat ansvar avses aktiebolag eller utländska motsvarigheter till aktiebolag, dvs. de företag som omnämns i artikel 1.1 b i) och ii) i redovisningsdirektivet.

Andra företagsformer än aktiebolag och handelsbolag, t.ex. ekonomiska föreningar, faller utanför paragrafens tillämpningsområde. Att paragrafen endast är tillämplig på aktiebolag och handelsbolag innebär att det endast är bolag som hör hemma i Sverige som kan vara rapporteringsskyldiga enligt paragrafen.

Hur rapporten ska offentliggöras regleras i 19 §. Att den också ska tillgängliggöras på visst sätt regleras i 21 §.

Yttersta moderföretag

3 § Ett yttersta moderföretag i en koncern ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. moderföretaget är ett aktiebolag eller ett sådant handelsbolag som avses i 2 § tredje stycket, och

2. det i koncernen ingår minst ett företag som hör hemma i en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige, eller har ett fast driftställe i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige.

Rapporteringsskyldigheten inträder när koncernens intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mer än 8 miljarder kronor. Skyldigheten kvarstår till dess att intäkterna under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mindre än 8 miljarder kronor.

Paragrafen reglerar vilka moderföretag som är rapporteringsskyldiga. Paragrafen utformas delvis enligt *Lagrådets* förslag. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48b.1 och 2 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Enligt *första stycket* ska det yttersta moderföretaget i en koncern upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport. Med moderföretag och koncern avses detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Med det yttersta moderföretaget i en koncern avses det moderföretag som inte kontrolleras av något annat företag som kan omfattas av rapporteringsskyldighet, dvs. som inte har något eget moderföretag som är ett aktiebolag eller ett sådant handelsbolag som avses i 2 § tredje stycket.

En förutsättning för rapporteringsskyldighet är enligt *första punkten* att det yttersta moderföretaget är ett aktiebolag eller ett sådant handelsbolag som avses i 2 § tredje stycket, dvs. ett handelsbolag i vilka samtliga direkta eller genom handelsbolag indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar (se kommentaren till den paragrafen).

Rapporteringsskyldigheten kan enligt *andra punkten* omfatta bara en koncern med verksamhet i flera länder. En koncern som har verksamhet endast i Sverige faller utanför paragrafens tillämpningsområde. I fråga om vad som avses med fast driftställe och skattejurisdiktion, se kommentaren till 2 §.

I *andra stycket* regleras när ett yttersta moderföretags rapporteringsskyldighet inträder respektive upphör. Koncernens intäkter ska under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren ha uppgått till mer än 8 miljarder kronor för att rapporteringsskyldighet ska inträda. Med koncernens intäkter avses de intäkter som framgår av koncernredovisningen. Om det yttersta moderföretaget tillämpar sådana internationella redovisningsstandarder som antagits med stöd av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, avses samma sak som enligt dessa standarder. Om det yttersta moderföretaget inte tillämpar de nämnda standarderna, avses detsamma som nettoomsättning enligt definitionen i 1 kap. 3 § första stycket 3 årsredovisningslagen (artikel 48a.2).

När ett yttersta moderföretags rapporteringsskyldighet har inträtt kvarstår skyldigheten till dess att intäkterna för koncernen under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mindre än 8 miljarder kronor. Detta motsvarar vad som gäller för företag som inte ingår i en koncern enligt 2 § andra stycket, se kommentaren till den paragrafen.

Hur rapporten ska offentliggöras regleras i 19 §. Att den också ska tillgängliggöras på visst sätt regleras i 21 §.

Dotterföretag till yttersta moderföretag som hör hemma utanför EES

4 § Ett dotterföretag ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. dotterföretaget är ett aktiebolag eller ett sådant handelsbolag som avses i 2 § tredje stycket,

2. det yttersta moderföretaget i koncernen hör hemma utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), och

3. dotterföretaget är ett större företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 andra strecksatsen årsredovisningslagen (1995:1554).

Om en inkomstskatterapport redan finns tillgänglig behöver dotterföretaget dock inte upprätta en sådan.

Rapporteringskyldigheten inträder när koncernens intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mer än 8 miljarder kronor. Skyldigheten kvarstår till dess att intäkterna under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mindre än 8 miljarder kronor.

Paragrafen reglerar vilka dotterföretag som är rapporteringsskyldiga. Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48b.4 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

I *första stycket* anges att dotterföretaget ska upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport. Med dotterföretag avses detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Som följer av andra stycket räcker det att dotterföretaget offentliggör rapporten om den redan finns tillgänglig. Hur rapporten ska offentliggöras regleras i 19 §. Att den också ska tillgängliggöras på visst sätt regleras i 21 §.

Enligt *första punkten* omfattas endast dotterföretag som är aktiebolag eller ett sådant handelsbolag som avses i 2 § tredje stycket, dvs. ett handelsbolag i vilka samtliga direkta eller genom handelsbolag indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar (se kommentaren till den paragrafen).

I *andra punkten* anges att koncernens yttersta moderföretag ska höra hemma utanför EES för att dotterföretaget ska omfattas av paragrafen. I fråga om vad som avses med yttersta moderföretag, se kommentaren till 3 §. Men det handlar i förevarande paragraf alltså om moderföretag som inte omfattas av lagstiftningen i en stat inom EES. Med yttersta moderföretag enligt förevarande paragraf avses företag som har en rättslig form som är jämförbar med de former som förtecknas i bilaga I till redovisningsdirektivet, se artikel 1.1.b ii) i redovisningsdirektivet.

Tredje punkten innebär att bara större dotterföretag omfattas av rapporteringsskyldigheten. De dotterföretag som inte uppfyller gränsvärdena i årsredovisningslagen blir alltså inte rapporteringsskyldiga enligt paragrafen.

Andra stycket reglerar de fall då dotterföretaget redan har tillgång till en inkomstskatterapport för koncernen. Om det yttersta moderföretaget har upprättat en rapport och tillhandahållit dotterföretaget den behöver dotterföretaget alltså inte upprätta någon egen rapport. Det är i ett sådant fall den rapport som finns tillgänglig som dotterföretaget ska offentliggöra.

I *tredje stycket* regleras när ett dotterföretags rapporteringsskyldighet inträder respektive upphör. Koncernens intäkter ska under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren ha uppgått till mer än 8 miljarder kronor för att rapporteringsskyldighet ska inträda. I och med att koncernens intäkter kommer vara i en annan valuta behöver tröskelvärdet räknas om till motsvarande belopp i den nationella valutan där det yttersta moderföretaget hör hemma. Som anges i direktivet ska den växelkurs som gällde den 21 december 2021 då tillämpas, och avrundning ske till närmaste tusental (artikel 48c.9 andra stycket).

Med koncernens intäkter avses dess intäkter enligt koncernredovisningen i den mening eller i enlighet med den definition som gäller enligt det regelverk för redovisning som är tillämpligt för koncernen i fråga (artikel 48a.2 b).

När ett dotterföretags rapporteringsskyldighet har inträtt kvarstår skyldigheten till dess att intäkterna för koncernen under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mindre än 8 miljarder kronor. Detta motsvarar

vad som gäller för yttersta moderföretag enligt 3 § andra stycket, se kommentaren till den paragrafen.

Av 10 § framgår att ett dotterföretag kan vara rapporteringsskyldigt trots att det inte uppfyller alla krav för rapporteringsskyldighet enligt paragrafen.

5 § Om ett dotterföretag inte får den information som behövs för att kunna upprätta en fullständig inkomstskatterapport av det yttersta moderföretaget, 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.

Paragrafen anger vad rapporteringsskyldigheten innebär för ett dotterföretag när det företaget inte har tillgång till samtliga uppgifter för att kunna upprätta en fullständig inkomstskatterapport. Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48b.4 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Paragrafen handlar om situationen då dotterföretaget inte får den information som krävs av det yttersta moderföretaget för att kunna upprätta en fullständig inkomstskatterapport. Det förutsätts således att dotterföretaget har begärt att få den information som krävs av moderföretaget. Dotterföretaget ska i så fall upprätta en rapport med de uppgifter som ska vara med i rapporten enligt 12 § och som dotterföretaget har tillgång till. Det framgår av 4 § att dotterföretaget också ska offentliggöra rapporten.

Dessutom ska dotterföretaget offentliggöra ett uttalande att det yttersta moderföretaget inte har lämnat den information som behövs. Hur uttalandet ska offentliggöras regleras i 20 §. Att uttalandet ska tillgängliggöras på visst sätt regleras i 22 §.

6 § Ett dotterföretag är inte rapporteringsskyldigt om det yttersta moderföretaget

1. upprättar en inkomstskatterapport och i den anger ett dotterföretag eller en filial som offentliggör rapporten i enlighet med denna lag eller motsvarande bestämmelser i det land inom EES som dotterföretaget eller filialen hör hemma, och

2. tillgängliggör rapporten på sin webbplats i enlighet med det som föreskrivs i 21 §.

Paragrafen reglerar när ett dotterföretag är undantaget från rapporteringsskyldighet. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48b.6 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Enligt *första punkten* behöver ett dotterföretag som uppfyller kraven för rapporteringsskyldighet enligt 4 § inte upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om det yttersta moderföretaget i koncernen i stället upprättar rapporten och i den pekar ut ett dotterföretag, med namn och registrerat säte, eller en filial, med namn och adress, som hör hemma inom EES som offentliggör rapporten. Ett offentliggörande kan ske i enlighet med denna lag, vilket innebär att dotterföretaget eller filialen ger in rapporten till Bolagsverket, eller på det sätt som föreskrivs i det land där dotterföretaget eller filialen hör hemma.

Av *andra punkten* framgår att det yttersta moderföretaget även ska tillgängliggöra inkomstskatterapporten på sin webbplats för att dotterföretaget ska vara undantaget från rapporteringsskyldigheten.

7 § En filial till ett företag ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. företaget motsvarar ett svenskt aktiebolag, och
2. företaget och, om företaget ingår i en koncern, det yttersta moderföretaget hör hemma utanför EES.

Om en inkomstskatterapport redan finns tillgänglig behöver filialen dock inte upprätta en sådan.

Rapporteringskyldigheten inträder när företagens eller koncernens intäkter uppgick till mer än 8 miljarder kronor och filialens nettoomsättning uppgick till mer än 80 miljoner kronor, under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren. Skyldigheten kvarstår till dess att företagens eller koncernens intäkter uppgick till mindre än 8 miljarder kronor eller filialens nettoomsättning uppgick till mindre än 80 miljoner kronor, under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren.

Paragrafen reglerar vilka filialer som är rapporteringsskyldiga. Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48b.5 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Det anges i *första stycket* att filialen ska upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport. Som följer av andra stycket räcker det att offentliggöra rapporten om den redan finns tillgänglig. Hur rapporten ska offentliggöras regleras i 19 §. Att den ska tillgängliggöras på visst sätt regleras i 21 §.

För att en filial ska vara rapporteringsskyldig enligt lagen ska enligt *första punkten* det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen motsvara ett svenskt aktiebolag. Av *andra punkten* framgår att företaget också ska hör hemma utanför EES. Om det företaget ingår i en koncern ska även det yttersta moderföretaget hör hemma utanför EES för att filialen ska omfattas. I fråga om vad som avses med yttersta moderföretag, se kommentaren till 3 §.

Andra stycket reglerar de fall då filialen redan har tillgång till en inkomstskatterapport. Om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller det yttersta moderföretaget har upprättat en rapport och tillhandahållit filialen den behöver filialen alltså inte upprätta någon egen rapport. Det är i ett sådant fall den rapport som finns tillgänglig som filialen ska offentliggöra.

I *tredje stycket* regleras när en filials rapporteringsskyldighet inträder respektive upphör.

Det krävs att företagens eller koncernens intäkter, om företaget ingår i en koncern, uppgick till mer än 8 miljarder kronor samt att filialens nettoomsättning uppgick till mer än 80 miljoner kronor, under två på varandra följande räkenskapsår för att rapporteringsskyldighet ska inträda. Om företaget inte ingår i en koncern är det intäkterna för företaget enligt årsredovisningen som ska överstiga tröskelvärdet för att filialen ska bli rapporteringsskyldig. Med intäkter avses då intäkter i den mening eller i enlighet med den definition som gäller enligt det regelverk för redovisning som är tillämpligt för företaget i fråga (artikel 48a.2 b). Om företaget ingår i en koncern är det i stället koncernens intäkter som ska överstiga tröskelvärdet för att rapporteringsskyldighet för filialen ska inträda. Vilka företag som ingår i koncernen styrs av det tillämpliga regelverket för det yttersta moderföretaget. I fråga om vad som avses med koncernens intäkter, se kommentaren till 4 §.

Bara större filialer omfattas av paragrafen. Gränsvärdet avser nettoomsättningen och är detsamma som för större företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 andra strecksatsen c årsredovisningslagen (1995:1554).

I och med att intäkterna enligt årsredovisningen eller koncernredovisningen kommer vara i en annan valuta behöver tröskelvärdet räknas om till motsvarande belopp i den nationella valutan där företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen hör hemma eller det yttersta moderföretaget hör hemma. Den växelkurs som gällde den 21 december 2021 ska då tillämpas, och avrundning ske till närmaste tusental (artikel 48c.9 andra stycket).

Vidare anges när rapporteringsskyldigheten för en filial upphör. Om företaget inte ingår i en koncern motsvarar detta vad som gäller för sådana företag enligt 2 §, se kommentaren till den paragrafen. Om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern motsvarar detta vad som gäller för koncerner enligt 3 §, se kommentaren till den paragrafen.

Av 10 § framgår att en filial som inte uppfyller kraven för rapporteringsskyldighet enligt paragrafen ändå kan vara rapporteringsskyldig.

8 § Om en filial inte får den information som behövs för att kunna upprätta en fullständig inkomstskatterapport av företaget eller, om företaget ingår i en koncern, det yttersta moderföretaget, ska filialen upprätta rapporten med de uppgifter som filialen har. Filialen ska i så fall också offentliggöra ett uttalande om att företaget eller det yttersta moderföretaget inte har lämnat den information som behövs.

Paragrafen anger vad rapporteringsskyldigheten innebär för en filial när filialen inte har tillgång till samtliga uppgifter för att kunna upprätta en fullständig inkomstskatterapport. Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48b.5 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Bestämmelserna motsvarar det som gäller enligt 5 § när ett dotterföretag inte kan upprätta en fullständig inkomstskatterapport. Jämfört med den paragrafen är det företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen, om det företaget inte ingår i en koncern, som förutsätts ha fått en begäran om att lämna information för att en fullständig rapport ska kunna upprättas. Se vidare kommentaren till 5 §.

9 § En filial är inte rapporteringsskyldig om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen gör det som anges i 6 § 1 och 2. Om företaget ingår i en koncern är filialen inte heller rapporteringsskyldig om det yttersta moderföretaget gör det som anges i 6 § 1 och 2.

En filial är inte rapporteringsskyldig, om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern och det i koncernen även ingår ett sådant dotterföretag som avses i 4 § eller ett motsvarande utländskt dotterföretag som hör hemma inom EES.

Paragrafen reglerar när en filial är undantagen från rapporteringsskyldighet. Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48b.5 och 6 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Enligt *första stycket* är en filial undantagen från rapporteringsskyldighet enligt samma förutsättningar som gäller för ett dotterföretag enligt 6 §.

Jämfört med den paragrafen är det företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen, om det företaget inte ingår i en koncern, som ska upprätta och tillgängliggöra en inkomstskatterapport samt peka ut en filial som offentliggör rapporten. Se vidare kommentaren till 6 §.

Enligt *andra stycket* är en filial även undantagen från rapporteringsskyldighet om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern och det i den även ingår ett rapporteringsskyldigt dotterföretag som hör hemma inom EES.

Dotterföretaget kan omfattas av bestämmelserna i denna lag och alltså höra hemma i Sverige.

Dotterföretaget kan också höra hemma i en annan stat inom EES. Med utländskt dotterföretag avses ett dotterföretag i enlighet med den definition av dotterföretag som gäller i den stat där företaget hör hemma. Om dotterföretaget hör hemma inom EES, men inte i Sverige, ska det uppfylla de krav för rapporteringsskyldighet enligt den statens lagstiftning som motsvarar de villkor som ställs upp i 4 §.

Dotterföretag och filialer vars syfte är att kringgå rapporteringsskyldighet

10 § Ett dotterföretag eller en filial som inte uppfyller förutsättningarna för rapporteringsskyldighet enligt 4 eller 7 § enbart i syfte att kringgå denna skyldighet ska ändå upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport.

Paragrafen innehåller en särskild bestämmelse om rapporteringsskyldighet för att förhindra att lagen kringgås. Med paragrafen genomförs artikel 48b.7 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Om någon av förutsättningarna för att ett dotterföretag enligt 4 § eller en filial enligt 7 § ska vara rapporteringsskyldig inte är uppfylld, kan dotterföretaget eller filialen ändå vara rapporteringsskyldig enligt förevarande paragraf. Så är fallet om den enda anledningen till att förutsättningen inte är uppfylld har varit att kringgå rapporteringsskyldigheten.

Så skulle exempelvis kunna vara fallet om ett moderföretag som hör hemma utanför EES etablerar flera mindre dotterföretag, som inte når upp till gränsvärdena för större företag enligt 4 § första stycket 3, i stället för att etablera ett större dotterföretag som når upp till gränsvärdena. Om det enda syftet med att dela upp verksamheten i koncernen på detta sätt är att undgå rapporteringsskyldighet blir ett sådant dotterföretag ändå rapporteringsskyldigt.

Undantag från skyldigheten att rapportera för vissa kreditinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag

11 § Ett företag som inte ingår i en koncern eller ett yttersta moderföretag i en koncern är inte skyldigt att upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport om företaget eller ett företag i samma koncern i stället offentliggör en rapport i enlighet med artikel 89 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG, i den ursprungliga lydelsen, som innefattar information om all verksamhet i företaget och, när det gäller ett yttersta moderföretag, all verksamhet i samtliga företag som omfattas av koncernredovisningen.

I paragrafen finns ett undantag från rapporteringsskyldighet enligt lagen när en rapport enligt kapitaltäckningsdirektivet offentliggörs. Med paragrafen genomförs artikel 48b.3 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Av paragrafen framgår att ett företag som annars är rapporteringsskyldigt enligt 2, 3, 4 eller 7 § inte behöver upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport om det offentliggör en rapport i enlighet med artikel 89 i kapitaltäckningsdirektivet. Om ett yttersta moderföretag är rapporteringsskyldigt undantas det också om ett företag inom samma koncern offentliggör en sådan rapport. Med koncern avses detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Hänvisningen är utformad så att den avser kapitaltäckningsdirektivet i en viss angiven lydelse, en s.k. statisk hänvisning. Artikel 89 har genomförts i svensk rätt genom Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (FFFS 2008:25) (5 kap. 25 § och 7 kap. 4 §). Av föreskrifterna framgår att de är tillämpliga på kreditinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag (1 kap. 1 §). Det är alltså dessa företag som kan offentliggöra en sådan rapport som medför att undantaget blir tillämpligt. Rapporten ska avse all verksamhet som bedrivs i företaget, om företaget inte ingår i en koncern. För ett yttersta moderföretag ska rapporten avse all verksamhet som omfattas av koncernredovisningen. Med koncernredovisning menas de finansiella rapporter som upprättas av ett moderföretag i en koncern, i vilka tillgångar, skulder, aktiekapital, inkomster och utgifter redovisas som för en enda ekonomisk enhet (artikel 48a.1 2). Svenska regler om koncernredovisning återfinns i 7 kap. årsredovisningslagen.

Inkomstskatterapportens innehåll

12 § En inkomstskatterapport ska innehålla uppgifter om

1. namnet på företaget som upprättar rapporten och, för det fall rapporten upprättas av ett dotterföretag eller en filial och det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern, namnet på det yttersta moderföretaget,
2. det räkenskapsår som rapporten avser,
3. den valuta som beloppen i rapporten anges i,
4. för det fall rapporten avser en koncern, de företag som ingår i koncernen och hör hemma inom EES eller i en skattejurisdiktion som är upptagen i Europeiska unionens reviderade förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet,
5. en kort beskrivning av den typ av verksamhet som företaget eller koncernen bedriver,
6. antalet anställda,
7. intäkterna,
8. vinsten eller förlusten före inkomstskatt,
9. årets ackumulerade inkomstskatt,
10. betald inkomstskatt, och
11. ackumulerade vinstmedel.

I paragrafen anges vad en inkomstskatterapport ska innehålla. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48c.1 och 2 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Av *första punkten* framgår att namnet på företaget som upprättar inkomstskatterapporten ska anges. Avseende dotterföretag ska även namnet på det

yttersta moderföretaget anges. Detsamma gäller för filialer när företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern.

Enligt *andra* och *tredje punkterna* ska anges det räkenskapsår som inkomstskatterapporten avser och vilken valuta som beloppen anges i. Vilken valuta som ska användas i rapporten regleras i 16 §.

Den *fjärde punkten* gäller bara koncerner. Inkomstskatterapporten ska då innehålla en förteckning över samtliga dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen det relevanta räkenskapsåret och som hör hemma i EES eller i en jurisdiktion som finns omnämnd i bilaga I och II till rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Hänvisningen till förteckningen avser förteckningen i dess vid varje tidpunkt gällande lydelse, en s.k. dynamisk hänvisning. Den aktuella förteckningen finns tillgänglig på Europeiska rådets webbplats.

Av *femte punkten* framgår att inkomstskatterapporten ska innehålla en kortfattad beskrivning av vilken slags verksamhet som bedrivs, t.ex. om det rör sig om tillverkning, försäljning eller finansiella tjänster.

I *sjätte punkten* avses antalet anställda i s.k. heltidsekvivalenter, jfr 8 kap. 53 a § andra stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551).

Av *sjunde punkten* framgår att intäkterna ska anges. Till skillnad från de intäkter som avgör om ett företag är rapporteringsskyldigt eller inte enligt 2–4 och 7 §§ finns i direktivet närmare anvisningar om hur intäkterna som ska redovisas i rapporten ska beräknas. Intäkterna kan beräknas på två olika sätt. Enligt den första metoden summeras nettoomsättningen, övriga rörelseintäkter, intäkter från ägarintressen med undantag av utdelningar från företag i samma koncern, intäkter från övriga värdepapper och fordringar som utgör anläggningstillgångar, samt övriga ränteintäkter och liknande intäkter (artikel 48c.2 d i). De nämnda posterna återfinns i punkterna 1, 4 och 12–15 i bilaga 2 och i punkterna 1, 6 och 9–12 i bilaga 3 till årsredovisningslagen (1995:1554). Samma poster finns i bilaga V och VI i redovisningsdirektivet. Den andra metoden som intäkterna får beräknas på är enligt det tillämpliga regelverk som ligger till grund för upprättandet av företagets års- eller koncernredovisning, exklusive värdejusteringar och utdelningar från företag i samma koncern (artikel 48c.2 d ii).

I intäkterna ingår transaktioner med närstående parter (artikel 48c.2 andra stycket). Närstående har samma betydelse som i de internationella redovisningsstandarder som antagits i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (artikel 2.3 i redovisningsdirektivet).

Enligt *åttonde punkten* ska vinsten eller förlusten före inkomstskatt anges.

Enligt *nionde punkten* ska årets ackumulerade inkomstskatt under det aktuella räkenskapsåret anges. Närmare anvisningar om hur årets ackumulerade inkomstskatt ska beräknas finns i direktivet. Den ska beräknas som den aktuella skattekostnaden medtagen i beskattningsbar vinst eller förlust för räkenskapsåret per företag och filial i den berörda skattejurisdiktionen (artikel 48c.2 f). Att det är årets inkomstskatt som ska anges innebär att det inte nödvändigtvis handlar om den bokförda skattekostnaden. Årets ackumulerade inkomstskatt ska endast avse affärshändelser under det aktuella redovisningsåret i företaget och ska inte omfatta uppskjutna skatter eller avsättningar för osäkra skatteskulder (artikel 48c.2 tredje stycket).

I enlighet med *tionde punkten* ska inkomstskatt som har betalats enligt den s.k. kontantmetoden anges. Närmare anvisningar om hur denna inkomstskatt

ska beräknas finns i direktivet. Den ska beräknas som den inkomstskatt som har betalats för det aktuella räkenskapsåret per företag och filial i respektive skattejurisdiktion (artikel 48c.2 g). Uppgiften ska omfatta källskatter som betalats av andra företag för betalningar till företag och filialer inom koncernen (artikel 48c.2 fjärde stycket). Om företag A med hemvist i skattejurisdiktion A uppbär räntor i skattejurisdiktion B, ska källskatten i skattejurisdiktion B följaktligen rapporteras av företag A.

Slutligen framgår det av *elfte punkten* att ackumulerade vinstmedel vid räkenskapsårets slut ska anges. Närmare anvisningar om hur ackumulerade vinstmedel ska beräknas finns i direktivet. Med ackumulerade vinstmedel avses summan av vinster från tidigare räkenskapsår och det aktuella räkenskapsåret för vilka det ännu inte beslutats om utdelning. När det gäller filialer ska den ackumulerade vinsten avse det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen (artikel 48c.2 femte stycket).

Uppgifterna ska fyllas i rapporten enligt den mall och i de elektroniska rapporteringsformat som EU-kommissionen bestämmer, se 17 §.

13 § Inkomstskatterapporten ska avse all verksamhet som

1. bedrivs i företaget, om det är ett företag som inte ingår i en koncern som är rapporteringsskyldigt,
2. ingår i koncernredovisningen, om det är ett yttersta moderföretag eller ett dotterföretag som är rapporteringsskyldigt, och
3. bedrivs i företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, ingår i koncernredovisningen, om det är en filial som är rapporteringsskyldig.

Paragrafen reglerar vilken verksamhet redovisningen i en inkomstskatterapport ska avse. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48c.1 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Av paragrafen framgår vilka verksamheter som inkomstskatterapporten ska avse. För ett företag som inte ingår i en koncern ska rapporten avse all verksamhet som bedrivs i företaget. För yttersta moderföretag och dotterföretag ska rapporten avse samtliga verksamheter i alla företag som ingår i koncernredovisningen. För en filial ska rapporten avse samtliga verksamheter i företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, samtliga verksamheter i alla koncernföretag som ingår i koncernredovisningen. De uppgifter som enligt 12 § ska ingå i rapporten, t.ex. vad gäller intäkter och betald inkomstskatt, ska alltså beräknas utifrån all verksamhet.

14 § Uppgifterna i inkomstskatterapporten får redovisas enligt anvisningarna i avsnitt III delarna B och C i bilaga III till rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning.

Det ska anges i inkomstskatterapporten om den har upprättats med tillämpning av första stycket.

Paragrafen ger företagen möjlighet att redovisa uppgifter på samma sätt som motsvarande uppgifter i en s.k. land-för-land-rapport. Med paragrafen

genomförs artikel 48c.3 och 10 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Av *första stycket* framgår att ett företag får redovisa de uppgifter som avses i 12 § enligt de beräkningsgrunder som framgår av vissa avsnitt i en bilaga till direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning. Hänvisningen är utformad så att den avser direktivet i en viss angiven lydelse, en s.k. statisk hänvisning. Direktivet har genomförts i svensk rätt genom 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), som ålägger vissa företag att upprätta en land-för-land-rapport. I bilagan finns allmänna anvisningar och särskilda instruktioner för hur land-för-land-rapporten ska fyllas i.

Företaget har alltså möjlighet att använda samma uppgifter i inkomstskatterapporten som används i land-för-land-rapporten. Om ett företag väljer att inte följa de anvisningar som framgår av bilagan till direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning, ska uppgifterna i inkomstskatterapporten redovisas enligt de anvisningar som ges i kommentaren till 12 §.

Av *andra stycket* framgår att det i inkomstskatterapporten ska anges om uppgifterna har redovisats enligt vad som gäller för en land-för-land-rapport.

15 § Uppgifterna i inkomstskatterapporten ska redovisas

1. för var och en av staterna i EES,
2. för var och en av de skattejurisdiktioner som den 1 mars det räkenskapsår för vilket rapporten upprättas var angivna i bilaga I i den förteckning som avses i 12 § 4,
3. för var och en av de skattejurisdiktioner som den 1 mars det räkenskapsår för vilket rapporten upprättas och den 1 mars föregående räkenskapsår var angivna i bilaga II i den förteckning som avses i 12 § 4, och
4. i samlad form för de skattejurisdiktioner som inte omfattas av 1–3.

Uppgifter om en viss verksamhet får inte hänföras till fler än en medlemsstat eller en skattejurisdiktion.

Paragrafen reglerar hur uppgifterna i en inkomstskatterapport ska redovisas. Med paragrafen genomförs artikel 48c.5 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Enligt *första stycket första punkten* ska uppgifterna redovisas separat för varje medlemsstat i EES. Om en medlemsstat omfattar flera skattejurisdiktioner ska uppgifterna läggas samman på medlemsstatsnivå.

Enligt *andra och tredje punkterna* ska uppgifterna redovisas separat för vissa jurisdiktioner som anges i bilagorna I och II till rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet.

I *fjärde punkten* anges att uppgifterna ska redovisas i samlad form för övriga skattejurisdiktioner.

De uppgifter som inkomstskatterapporten enligt 12 § ska innehålla ska hänföras till varje skattejurisdiktion på grundval av verksamhetsställe, förekomsten av ett fast driftställe eller en varaktig affärsverksamhet som, mot bakgrund av verksamheten i koncernen eller det företag som inte ingår i en koncern, kan vara inkomstskattepliktiga i den skattejurisdiktionen.

Om verksamheten i flera företag inom en koncern kan vara inkomstskattepliktiga inom en skattejurisdiktion, ska uppgifterna som rör den skattejuris-

diktionen utgöra de samlade uppgifterna avseende sådan verksamhet i varje företag inom koncernen, inbegripet dess filialer, i den skattejurisdiktionen.

Av *andra stycket* framgår att uppgifter om en viss verksamhet inte får hänföras till fler än en medlemsstat eller en skattejurisdiktion.

16 § I inkomstskatterapporten ska beloppen anges i samma valuta som används i årsredovisningen eller, om företaget ingår i en koncern, i koncernredovisningen.

Om ett dotterföretag upprättar rapporten enligt 5 § får beloppen i inkomstskatterapporten anges i samma valuta som dotterföretaget använder i årsredovisningen.

Paragrafen reglerar vilken valuta som beloppen i inkomstskatterapporten ska anges i. Med paragrafen genomförs artikel 48c.8 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Av *första stycket* framgår att samma valuta som används i årsredovisningen ska användas i inkomstskatterapporten om ett företag som inte ingår i en koncern upprättar en rapport. Detsamma gäller om en filial upprättar en rapport och det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen inte ingår i en koncern. För ett yttersta moderföretag, ett dotterföretag eller en filial, om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern, är det den valuta som anges i koncernredovisningen som ska användas.

Enligt *andra stycket* får ett dotterföretag som upprättar en inkomstskatterapport använda samma valuta som i dess årsredovisning, för det fall dotterföretaget inte har fått den information som behövs av det yttersta moderföretaget för att upprätta en fullständig rapport och dotterföretaget upprättar en rapport med de uppgifter som dotterföretaget har.

17 § Inkomstskatterapporten ska upprättas med användning av det formulär och i de elektroniska format som Europeiska kommissionen har fastställt.

I paragrafen regleras hur inkomstskatterapporten ska upprättas. Med paragrafen genomförs artikel 48c.4 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Paragrafen anger att inkomstskatterapporten ska upprättas med användning av det formulär och i de elektroniska rapporteringsformat som EU-kommissionen har fastställt. Det formulär och de elektroniska format som avses är de som kommissionen enligt artikel 48c.4 i direktivet är skyldig att fastställa i genomförandeakter.

Tillfälligt utelämnande av uppgifter från inkomstskatterapporten

18 § Ett företag får utelämnas 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 ange skälen för att den utelämnas.

En uppgift som rör sådana skattejurisdiktioner som finns angivna i den förteckning som avses i 12 § 4 får dock inte utelämnas.

En uppgift som har utelämnats ska offentliggöras i en annan inkomstskatterapport senast fem år efter det att utelämnandet gjordes.

Av paragrafen framgår att ett företag tillfälligt får utelämnas uppgifter i inkomstskatterapporten. Med paragrafen genomförs artikel 48c.6 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

I *första stycket* anges när en eller flera uppgifter som inkomstskatterapporten ska innehålla enligt 12 § får utelämnas. Förutsättningen för att en uppgift ska få utelämnas är att offentliggörandet av uppgiften allvarligt skulle skada marknadspositionen för de företag som rapporten avser.

Ett exempel på när offentliggörandet av inkomstskatteuppgifter om en koncerns multinationella verksamhet skulle kunna skada marknadspositionen är om koncernen är i en känslig etablerings- eller tillväxtfas. Det kan tänkas att konkurrenter då skulle kunna dra slutsatser om koncernens strategi, vilket företaget kan ha befogad anledning att hemlighålla.

Varje utelämnande ska tydligt anges i inkomstskatterapporten och följas av en motiverad förklaring till varför utlämnandet sker.

Enligt *andra stycket* får dock uppgifter om förhållanden som avser vissa icke samarbetsvilliga skattejurisdiktioner aldrig utelämnas med stöd av första stycket.

I *tredje stycket* anges att de utelämnade uppgifterna ska offentliggöras i en annan inkomstskatterapport. Det måste ske senast fem år efter att utlämnandet gjordes.

Inkomstskatterapportens offentliggörande

19 § En inkomstskatterapport ska offentliggöras genom att den lämnas in till Bolagsverket senast ett år efter räkenskapsårets utgång. Rapporten ska vara på svenska och i form av en bestyrkt kopia eller ett elektroniskt original.

Bolagsverket ska registrera inkomstskatterapporten i det register som företaget i fråga är registrerat i.

Registreringen ska vara på svenska. Om det företag som registreringen avser begär det, ska registreringen dessutom göras på ett annat officiellt språk inom Europeiska unionen eller på norska eller isländska.

Paragrafen reglerar hur och när en inkomstskatterapport ska offentliggöras. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48d.1 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Av *första stycket* framgår att ett företags skyldighet att offentliggöra inkomstskatterapporten ska ske genom att ge in den till Bolagsverket. Rapporten ska vara avfattad på svenska. Den kan ges in som en elektronisk version eller en på sedvanligt sätt bestyrkt papperskopia.

Enligt *andra stycket* ska inkomstskatterapporten registreras i det tillämpliga registret för det företag som har offentliggjort rapporten. Som huvudregel är det för aktiebolag aktiebolagsregistret, för handelsbolag handelsregistret och för filialer filialregistret. Därmed blir rapporten lätt tillgänglig för den som vill ta del av den.

Enligt *tredje stycket* ska registreringen ske på svenska och, om företaget begär det, på ett annat språk inom EU eller på norska eller isländska. Detta överensstämmer med det som gäller för en rapport om betalningar till myndigheter enligt 8 § andra stycket lagen (2015:812) om rapportering av betalningar till myndigheter.

20 § Ett uttalande om att ett yttersta moderföretag eller ett företag som bedriver näringsverksamhet genom en filial inte har lämnat den information som behövs för att en fullständig inkomstskatterapport ska kunna upprättas ska offentliggöras inom samma tid och på samma sätt som en inkomstskatterapport.

I paragrafen regleras hur ett uttalande om att det i inkomstskatterapporten saknas viss information ska offentliggöras. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48d.1 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Ett uttalande enligt 5 eller 8 § om bristande information ska enligt paragrafen offentliggöras på samma sätt som en inkomstskatterapport. Det innebär att uttalandet ska ges in till Bolagsverket och registreras i det register som är tillämpligt för det dotterföretag eller den filial som har offentliggjort uttalandet, se vidare 19 § och kommentaren till den paragrafen.

Inkomstskatterapporten ska hållas tillgänglig

21 § En inkomstskatterapport ska senast ett år efter räkenskapsårets utgång kostnadsfritt hållas tillgänglig för allmänheten på minst ett av Europeiska unionens officiella språk eller på norska eller isländska, på webbplatsen för

1. företaget som har upprättat rapporten, om företaget är rapporteringsskyldigt enligt 2 eller 3 §,

2. dotterföretaget eller ett företag som ingår i samma koncern, om dotterföretaget är rapporteringsskyldigt enligt 4 §, eller

3. filialen, det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller ett företag som ingår i samma koncern, om filialen är rapporteringsskyldig enligt 7 §.

Inkomstskatterapporten ska hållas tillgänglig under minst fem år.

Paragrafen reglerar hur en inkomstskatterapport ska göras tillgänglig på internet och när det ska ske. Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48d.2 och 4 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

I paragrafens *första stycke* anges att inkomstskatterapporten ska tillgängliggöras senast ett år efter räkenskapsårets utgång genom att publiceras på webbplatsen för det företag som har upprättat rapporten eller, i vissa fall, på webbplatsen för ett företag som ingår i koncernen. När det gäller filialer kan rapporten även tillgängliggöras på webbplatsen för det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen. Företaget som ansvarar för att offentliggöra inkomstskatterapporten ansvarar också för att den tillgängliggörs.

Det ska vara gratis att ta del av inkomstskatterapporten. Den ska vara skriven på minst ett av EU:s officiella språk eller på norska eller isländska.

Av *andra stycket* framgår att en rapport under minst fem år ska hållas tillgänglig på den webbplats som avses i första stycket.

22 § Ett uttalande om att ett yttersta moderföretag eller ett företag som bedriver näringsverksamhet genom en filial inte har lämnat den information som behövs för att en fullständig inkomstskatterapport ska kunna upprättas ska hållas tillgängligt inom och under samma tid och på samma sätt som en inkomstskatterapport.

I paragrafen finns bestämmelser om att ett uttalande om bristande information ska hållas tillgängligt. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48d.2 och 4 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Ett uttalande enligt 5 eller 8 § om bristande information ska enligt paragrafen tillgängliggöras på samma sätt som inkomstskatterapporten. Det innebär att uttalandet senast ett år efter räkenskapsårets utgång publiceras på dotterföretagets eller filialens webbplats. Det kan också publiceras på webbplatsen för ett företag i samma koncern eller webbplatsen för det företag som

bedriver näringsverksamhet genom filialen. Vidare ska uttalandet vara tillgängligt på webbplatsen under minst fem år.

Prop. 2022/23:88

Vite

23 § Om ett företag inte ger in en inkomstkatterapport enligt denna lag, får Bolagsverket förelägga den som ensam eller tillsammans med någon annan är skyldig att ge in rapporten att fullgöra sin skyldighet. Detsamma gäller om ett företag inte ger in ett uttalande som avses i 5 eller 8 §.

Föreläggandet får förenas med vite.

Frågor om utdömande av vite prövas av Bolagsverket.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vite. Med paragrafen genomförs delvis artikel 51 i redovisningsdirektivet i fråga om sanktioner vid överträdelser av artiklarna 48b–48d i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Första stycket innebär att Bolagsverket har möjlighet att förelägga företrädaren för ett rapporteringsskyldigt företag eller en rapporteringsskyldig filial att ge in en inkomstkatterapport, eller ett uttalande om bristande information. Föreläggandet ska alltså inte riktas mot företaget som sådant utan mot dess företrädare, t.ex. den verkställande direktören.

Enligt *andra stycket* får föreläggandet förenas med vite.

Av *tredje stycket* framgår att om föreläggandet inte följs, kan Bolagsverket förplikta den person mot vilket föreläggandet har riktats att betala vitet. I den situationen tillämpas 9 § lagen (1985:206) om viten. Det innebär bl.a. att vitet inte ska dömas ut om ändamålet med vitet har förlorat sin betydelse och att vitet får jämkas om det finns särskilda skäl.

Paragrafen är utformad i nära anslutning till 8 kap. 13 § årsredovisningslagen (1995:1554) och 11 § lagen (2015:812) om rapportering av betalningar till myndigheter, som ger Bolagsverket möjlighet att vitesförelägga styrelseledamöter och verkställande direktör i företag som dröjer med att ge in årsredovisningen respektive en rapport om betalningar till myndigheter till verket.

Överklagande

24 § Bolagsverkets beslut enligt 19 § andra stycket, 20 och 23 §§ får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet ska ges in till Bolagsverket inom två månader från dagen för beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Paragrafen innehåller bestämmelser om överklagande. Med paragrafen genomförs delvis artikel 51 i redovisningsdirektivet i fråga om sanktioner vid överträdelser av artiklarna 48b–48d i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

Enligt *första stycket* får Bolagsverkets beslut enligt vissa bestämmelser i lagen överklagas till allmän förvaltningsdomstol. De beslut som kan överklagas är Bolagsverkets beslut om att registrera eller att inte registrera en inkomstkatterapport (19 § andra stycket) eller ett uttalande om att ett ytters-ta moderföretag eller ett företag som bedriver näringsverksamhet genom en filial inte har lämnat den information som behövs för att en fullständig inkomstkatterapport ska kunna upprättas (20 §) samt beslut om vitesföreläggande och utdömande av vite (23 §).

Överklagandetiden är två månader. Tiden löper från tidpunkten för meddelandet av Bolagsverkets beslut och förutsätter alltså inte att beslutet har delgetts den som beslutet gäller.

Enligt *andra stycket* krävs prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 22 juni 2023.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

Enligt *första punkten* träder lagen i kraft den 22 juni 2023.

Enligt *andra punkten* tillämpas lagen första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024. För ett rapporteringsskyldigt företag med kalenderår som räkenskapsår måste alltså den första inkomstskatterapporten, som ska avse 2025, offentliggöras senast den 31 december 2026.

7.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

Bokföring och revision

14 § För filialens revision gäller, utöver 12 och 13 §§, i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag.

Revisionsberättelsen för filialen behöver dock inte innehålla något uttalande om inkomstskatterapportering enligt 30 a § revisionslagen (1999:1079) eller 9 kap. 34 a § aktiebolagslagen (2005:551).

Paragrafen innehåller bestämmelser om revision av en filial. Övervägandena finns i avsnitt 4.3.

I andra stycket, som är nytt, anges att revisionsberättelsen för en filial inte behöver innehålla ett sådant uttalande om inkomstskatterapportering som enligt aktiebolagslagen och revisionslagen ska göras i revisionsberättelsen för ett aktiebolag eller handelsbolag. Undantaget från kravet på uttalande gäller oavsett om filialen är rapporteringsskyldig enligt den föreslagna lagen om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter eller inte.

7.3 Förslaget till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

Revisionsberättelsen

30 a § *Revisionsberättelsen för ett handelsbolag ska innehålla ett uttalande om huruvida bolaget med avseende på det föregående räkenskapsåret var skyldigt att offentliggöra en sådan inkomstskatterapport som avses i lagen (2023:000) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter. Om en sådan skyl-*

dighet fanns, ska det av uttalandet även framgå om bolaget har offentliggjort rapporten enligt den lagen.

Revisionsberättelsen behöver dock inte innehålla ett sådant uttalande om handelsbolaget är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554).

Paragrafen, som är ny, reglerar när ett uttalande om inkomstskatterapportering ska göras i revisionsberättelsen. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48f i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.3.

Av *första stycket* framgår att revisorn i ett handelsbolag ska göra ett uttalande i revisionsberättelsen om huruvida bolaget var skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport eller inte. Motsvarande krav för aktiebolag finns i 9 kap. 34 a § aktiebolagslagen (2005:551).

En granskning av inkomstskatterapportens innehåll krävs 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. Inte heller behöver revisorn kontrollera om företaget har tillgängliggjort rapporten enligt 21 § lagen om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter. Den närmare innebörden av revisorns kontroll får avgöras inom ramen för god revisionssed.

Av *andra stycket* följer att kravet på uttalandet enligt första stycket bara gäller för handelsbolag som är större företag enligt definitionen av sådana företag i årsredovisningslagen.

31 § Utöver vad som följer av 28–30 a §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han *eller hon* anser att tredje man bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, ska revisorn hänvisa till uppgifterna.

Paragrafen reglerar när en revisor får lämna vissa upplysningar i revisionsberättelsen.

I paragrafen görs en följändring med anledning av att 30 a § införs.

7.4 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

9 kap. Revision

Revisionsberättelsen

34 a § *Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida bolaget med avseende på det föregående räkenskapsåret var skyldigt att offentliggöra en sådan inkomstskatterapport som avses i lagen (2023:000) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter. Om en sådan skyldighet fanns, ska det av uttalandet även framgå om bolaget har offentliggjort rapporten enligt den lagen.*

Revisionsberättelsen behöver dock inte innehålla ett sådant uttalande om bolaget är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554).

Paragrafen, som är ny, reglerar när ett uttalande om inkomstskatterapportering ska göras i revisionsberättelsen. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48f i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 4.3.

I *första stycket* anges att revisorn ska göra ett uttalande i revisionsberättelsen om huruvida bolaget var skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport eller inte. Om bolaget var rapporteringsskyldigt ska revisorn även ange om bolaget har offentliggjort inkomstskatterapporten.

Revisorns granskning av inkomstskatterapporten ska ske på i allt väsentligt samma sätt som granskningen av om en bolagsstyrningsrapport eller hållbarhetsrapport har upprättats eller inte. 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. Inte heller behöver revisorn kontrollera om företaget har tillgängliggjort rapporten enligt 21 § lagen om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter. Den närmare innebörden av revisorns kontroll får avgöras inom ramen för god revisionssed.

Av *andra stycket* följer att kravet på att det ska göras ett uttalande enligt första stycket bara gäller för bolag som är större företag enligt definitionen av sådana företag i årsredovisningslagen.

35 § Utöver vad som följer av 29–34 a §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, ska revisorn hänvisa till uppgifterna.

Paragrafen reglerar när en revisor får lämna vissa upplysningar i revisionsberättelsen.

I paragrafen görs en följdändring med anledning av att 34 a § införs.

I

(Lagstiftningsakter)

DIREKTIV

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

(Text av betydelse för EES)

EUROPAPARLAMENTET OCH EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 50.1,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽¹⁾,

i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet ⁽²⁾, och

av följande skäl:

- (1) Transparens är avgörande för en väl fungerande inre marknad. I sina meddelanden av den 27 oktober 2015 med titeln *Kommissionens arbetsprogram 2016 – Dags för nya tag* och av den 16 december 2014 med titeln *Kommissionens arbetsprogram 2015 – En ny start* identifierade kommissionen som en prioritering behovet av att reagera på unionsmedborgarnas krav på rättvisa och transparens och behovet av att unionen agerar som en global förebild. Det är av avgörande betydelse att ömsesidighet mellan konkurrenter beaktas i ansträngningarna för att uppnå större transparens.
- (2) I sin resolution av den 26 mars 2019 ⁽³⁾ betonade Europaparlamentet behovet av en ambitiös offentlig landsspecifik rapportering som ett verktyg för att öka företagens transparens och förbättra den offentliga granskningen. Parallellt med rådets arbete för att bekämpa skatteflykt vad gäller bolagsskatt är det nödvändigt att förbättra den offentliga granskningen av den bolagsskatt som tas ut på multinationella företag med verksamhet i unionen, för att ytterligare främja företagens transparens och ansvarstagande, och därigenom bidra till välfärden i våra samhällen. Sådan granskning är också nödvändig för att främja en mer informerad offentlig debatt, i synnerhet om nivån på uppfyllelsen av skattskyldighet hos vissa multinationella företag som är verksamma i unionen och hur uppfyllelsen av skattskyldighet påverkar realekonomin. Fastställandet av gemensamma regler om transparens i fråga om

⁽¹⁾ EUT C 487, 28.12.2016, s. 62.

⁽²⁾ Europaparlamentets ståndpunkt av den 27 mars 2019 (EUT C 108, 26.3.2021, s. 623) och rådets ståndpunkt vid första behandlingen av den 28 september 2021 (ännu inte offentliggjord i EUT). Europaparlamentets ståndpunkt av den 11 november 2021 (ännu inte offentliggjord i EUT).

⁽³⁾ EUT C 108, 26.3.2021, s. 8.

bolagsskatt skulle också tjäna det allmänna ekonomiska intresset genom att tillhandahålla likvärdiga skyddsåtgärder i hela unionen för att skydda investerare, borgenärer och andra tredje parter i allmänhet, och på så sätt bidra till att återupprätta unionsmedborgarnas förtroende för rättvisan i de nationella skattesystemen. En sådan offentlig granskning kan uppnås genom en rapport om inkomstskatteuppgifter, oavsett var det yttersta moderföretaget i en multinationell koncern är etablerat.

- (3) Offentlig landsspecifik rapportering är ett effektivt och lämpligt verktyg för att öka transparensen vad gäller multinationella företags verksamhet och för att möjliggöra för allmänheten att bedöma denna verksamhets inverkan på realekonomin. Den förbättrar även aktieägares möjlighet att korrekt utvärdera de risker som företagen tar, leder till investeringsstrategier som är baserade på korrekt information och ökar beslutsfattarens förmåga att bedöma effektiviteten och inverkan av nationell lagstiftning. Offentlig granskning bör genomföras utan att skada investeringsklimatet i unionen eller konkurrenskraften för företag i unionen, inbegripet små och medelstora företag enligt vad som föreskrivs i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU ⁽⁴⁾.
- (4) Offentlig landsspecifik rapportering kommer sannolikt också att ha en positiv inverkan på anställdas rätt till information och samråd som föreskrivs i Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/14/EG ⁽⁵⁾ och, genom ökad kunskap om företagets verksamhet, på kvaliteten på den aktiva dialog som förs inom företaget.
- (5) Som uppföljning av Europeiska rådets slutsatser av den 22 maj 2013 infördes en översynsklausul i direktiv 2013/34/EU. Enligt den översynsklausulen krävdes det att kommissionen beaktade möjligheten att införa en skyldighet för stora företag i ytterligare industrisektorer att utarbeta en landsspecifik rapportering årligen där hänsyn tas till utvecklingen inom Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) och resultaten av relaterade europeiska initiativ.
- (6) Unionen har redan infört offentlig landsspecifik rapportering för banksektorn med Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU ⁽⁶⁾, liksom för utvinnings- och avverkningsindustrin med direktiv 2013/34/EU.
- (7) Genom att införa offentlig landsspecifik rapportering med detta direktiv blir unionen världsledande när det gäller att främja finansiell öppenhet och företagets transparens.
- (8) Mer transparens när det gäller finansiella upplysningar kommer leda till fördelar för alla, eftersom det civila samhället blir mer delaktigt, de anställda bättre informerade och investerarna mindre riskovilliga. Dessutom kommer företagen att gynnas av bättre relationer med sina intressenter, vilket leder till större stabilitet samt lättare tillgång till finansiering tack vare en tydligare riskprofil och ett bättre rykte.
- (9) I sitt meddelande av den 25 oktober 2011 med titeln *En förnyad EU-strategi 2011–2014 för företagets sociala ansvar* definierade kommissionen företagets sociala ansvar som företagets ansvar för den egna verksamhetens konsekvenser för samhället. Företagens sociala ansvar bör vara företagslett. Myndigheterna kan ha en stödjande roll genom en smart uppsättning av frivilliga policyåtgärder och eventuellt kompletterande lagstiftning. Företagen kan gå utöver efterlevnaden av lagen och bli socialt ansvarstagande genom att integrera ytterligare sociala, miljömässiga, etiska, konsumentrelaterade eller människorättsliga aspekter sin affärsstrategi och verksamhet.

⁽⁴⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (EUT L 182, 29.6.2013, s. 19).

⁽⁵⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/14/EG av den 11 mars 2002 om inrättande av en allmän ram för information till och samråd med arbetstagare i Europeiska gemenskapen (EGT L 80, 23.3.2002, s. 29).

⁽⁶⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG (EUT L 176, 27.6.2013, s. 338).

- (10) Allmänheten bör ha möjlighet att granska samtliga verksamheter i en koncern om denna har vissa typer av enheter som är etablerade i unionen. När det gäller koncerner som endast bedriver verksamhet inom unionen genom dotterföretag eller filialer bör dessa dotterföretag och filialer offentliggöra och tillgängliggöra rapporten från det yttersta moderföretaget. Om den informationen eller rapporten inte finns tillgänglig eller om det yttersta moderföretaget inte förser dotterföretagen eller filialerna med all nödvändig information, bör dotterföretagen och filialerna utarbeta, offentliggöra och tillgängliggöra en rapport om inkomstskatteuppgifter som innehåller all information som de förfogar över, har erhållit eller förvärvat och en förklaring om att deras yttersta moderföretag inte har gjort den nödvändiga informationen tillgänglig. I syfte att uppnå proportionalitet och ändamålsenlighet bör emellertid kravet på offentliggörande och tillgängliggörande av rapporten om inkomstskatteuppgifter begränsas till medelstora och stora dotterföretag som är etablerade i unionen, och till filialer av jämförbar storlek som öppnats i unionen. Tillämpningsområdet för direktiv 2013/34/EU bör därför i enlighet med detta utökas till filialer som öppnats i en medlemsstat av ett företag som är etablerat utanför unionen och vars rättsliga form kan jämföras med de företagsformer som förtecknas i bilaga I till direktiv 2013/34/EU. Filialer som har lagts ned enligt artikel 37 k i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 ⁽⁷⁾ bör inte längre omfattas av rapporteringsskyldigheterna i det här direktivet.
- (11) Multinationella koncerner, och i förekommande fall vissa fristående företag, bör förse allmänheten med en rapport om inkomstskatteuppgifter om de överskrider en viss storlek vad gäller intäkter under en period av två på varandra följande räkenskapsår, beroende på koncernens konsoliderade intäkter eller det fristående företagets intäkter. På motsvarande sätt bör en sådan skyldighet upphöra att tillämpas om dessa intäkter inte längre överstiger det relevanta beloppet under en period av två på varandra följande räkenskapsår. I sådana fall bör den multinationella koncernen eller det fristående företaget fortfarande omfattas av rapporteringsskyldigheten för det första räkenskapsår som följer på det senaste räkenskapsår då intäkterna överskred det relevanta beloppet. En sådan multinationell koncern eller ett sådant fristående företag bör återigen omfattas av rapporteringsskyldigheten när dess intäkter på nytt överstiger det relevanta beloppet under en period av två på varandra följande räkenskapsår. Vid fastställande av tillämpningsområdet och med tanke på de många olika ramar för finansiell rapportering som finansiella rapporter kan efterleva, bör *intäkter*, för företag som styrs av en medlemsstats rätt, ha samma innebörd som *nettoomsättning*, och bör tolkas i överensstämmelse med den medlemsstatens nationella ram för finansiell rapportering. I artikel 43.2 c i rådets direktiv 86/635/EEG ⁽⁸⁾ och artikel 66.2 i rådets direktiv 91/674/EEG ⁽⁹⁾ definieras hur nettoomsättningen för ett kreditinstitut respektive ett försäkringsföretag ska fastställas. För andra företag bör intäkterna bedömas i enlighet med den ram för finansiell rapportering som används vid utarbetandet av deras finansiella rapporter. När det gäller innehållet i rapporten om inkomstskatteuppgifter bör dock en annan definition av intäkter tillämpas.
- (12) För att undvika dubbel rapportering för banksektorn bör yttersta moderföretag och fristående företag som omfattas av direktiv 2013/36/EU och som i sin rapportering i enlighet med artikel 89 i det direktivet inkluderar all sin verksamhet och, när så är lämpligt, alla sina anknutna företags verksamhet som ingår i koncernredovisningen, inbegripet verksamhet som inte omfattas av bestämmelserna i del tre avdelning I kapitel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 ⁽¹⁰⁾, undantas från de rapporteringskrav som anges i det här direktivet.

⁽⁷⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017 om vissa aspekter av bolagsrätt (EUT L 169, 30.6.2017, s. 46).

⁽⁸⁾ Rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut (EGT L 372, 31.12.1986, s. 1).

⁽⁹⁾ Rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (EGT L 374, 31.12.1991, s. 7).

⁽¹⁰⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012 (EUT L 176, 27.6.2013, s. 1).

- (13) Rapporten om inkomstskatteuppgifter bör om tillämpligt inkludera en förteckning över samtliga dotterföretag för det relevanta räkenskapsåret som är etablerade i unionen eller i skattejurisdiktioner som ingår i bilaga I och, i tillämpliga fall, i bilaga II till den relevanta versionen av rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. För att undvika att skapa en administrativ börda bör det yttersta moderföretaget kunna förlita sig på den förteckning över dotterföretag som ingår i koncernredovisningarna för det yttersta moderföretaget. Rapporten om inkomstskatteuppgifter bör också ge information gällande all verksamhet för samtliga anknutna företag i koncernen som ingår i det yttersta moderföretagets koncernredovisningar eller, beroende på omständigheterna, gällande all verksamhet i det fristående företaget. Informationen bör begränsas till vad som är nödvändigt för att möjliggöra effektiv offentlig granskning, för att säkerställa att offentliggörande inte ger upphov till oproportionella risker eller nackdelar vad gäller konkurrenskraft eller feltolkning avseende företagen i fråga. Rapporten om inkomstskatteuppgifter bör göras tillgänglig senast 12 månader efter balansdagen. Kortare tidsfrister för offentliggörande av finansiella rapporter bör inte tillämpas vad gäller rapporten om inkomstskatteuppgifter. De bestämmelser som införs genom detta direktiv påverkar inte bestämmelserna i direktiv 2013/34/EU om årsbokslut och koncernredovisningar.
- (14) För att undvika att skapa en administrativ börda bör företag vid utarbetande av en rapport om inkomstskatteuppgifter enligt detta direktiv ha rätt att redovisa informationen på grundval av de rapporteringsinstruktioner som fastställs i avsnitt III delarna B och C i bilaga III till rådets direktiv 2011/16/EU ⁽¹¹⁾. I rapporten om inkomstskatteuppgifter bör det anges vilken rapporteringsram som har använts. Rapporten om inkomstskatteuppgifter skulle dessutom kunna omfatta en övergripande beskrivning med förklaringar om det finns väsentliga diskrepanser på koncernnivå mellan upplupna skattebelopp och betalda skattebelopp, med beaktande av motsvarande belopp för tidigare räkenskapsår.
- (15) Det är viktigt att säkerställa att de uppgifterna är jämförbara. För det ändamålet bör kommissionen tilldelas genomförandebefogenheter för att fastställa en gemensam mall och elektroniska rapporteringsformat, som bör vara maskinläsbara, för redovisningen av rapporten om inkomstskatteuppgifter enligt detta direktiv. Vid fastställandet av den mallen och de rapporteringsformaten bör kommissionen beakta de framsteg som gjorts på området digitalisering och tillgång till information som offentliggörs av företag, särskilt när det gäller utvecklingen av den europeiska gemensamma kontaktpunkten i enlighet med kommissionens meddelande av den 24 september 2020 med titeln *En kapitalmarknadsunion för människor och företag – en ny handlingsplan*. Dessa befogenheter bör utövas i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 ⁽¹²⁾.
- (16) För att säkerställa en tillräcklig detaljnivå som ger medborgarna möjlighet att bättre bedöma hur multinationella företag bidrar till samhällets välfärd i varje medlemsstat bör uppgifterna delas upp per medlemsstat. Uppgifter om multinationella företags verksamhet bör dessutom redovisas mycket detaljerat när det gäller vissa skattejurisdiktioner i tredjeland som medför särskilda utmaningar. För samtliga övriga tredjelandsverksamheter bör uppgifterna lämnas i aggregerad form, om inte företaget vill redovisa mer detaljerade uppgifter.
- (17) För vissa skattejurisdiktioner bör mycket detaljerade uppgifter redovisas. Rapporten om inkomstskatteuppgifter bör alltid ange uppgifter separat för varje jurisdiktion som ingår i bilagorna till rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet ⁽¹³⁾, och efterföljande uppdateringar av dessa som särskilt godkänns två gånger om året – vanligtvis i februari och oktober – och som offentliggörs i C-serien i *Europeiska unionens officiella tidning*. Bilaga I till de rådsslutsatserna innehåller *EU:s förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet*, medan bilaga II innehåller *Lägesrapporten i samarbetet med EU i fråga om åtaganden som*

⁽¹¹⁾ Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 11.3.2011, s. 1).

⁽¹²⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 av den 16 februari 2011 om fastställande av allmänna regler och principer för medlemsstaternas kontroll av kommissionens utövande av sina genomförandebefogenheter (EUT L 55, 28.2.2011, s. 13).

⁽¹³⁾ Se rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet samt tillhörande bilagor (EUT C 413 I, 12.10.2021, s. 1), och senare uppdateringar.

gjorts av samarbetsvilliga jurisdiktioner om att genomföra principer om god förvaltning i skattefrågor. När det gäller bilaga I är de jurisdiktioner som bör beaktas de som fanns förtecknade den 1 mars det räkenskapsår som rapporten om inkomstskatteuppgifter ska utarbetas för. När det gäller bilaga II är de jurisdiktioner som bör beaktas de som fanns omnämnda i den bilagan den 1 mars det räkenskapsår som rapporten om inkomstskatteuppgifter ska utarbetas för och den 1 mars föregående räkenskapsår.

- (18) Ett omedelbart offentliggörande av de uppgifter som ska ingå i rapporten om inkomstskatteuppgifter skulle, i vissa fall, allvarligt kunna skada ett företags marknadsposition. Medlemsstaterna bör därför ha möjlighet att bevilja företag uppskov med offentliggörandet av vissa uppgiftsposter i ett begränsat antal år, förutsatt att de tydligt redovisar uppskovet, ger en motiverad förklaring till det i rapporten samt dokumenterar vad som ligger till grund för motiveringen. De uppgifter som företagen utelämnar bör offentliggöras i en senare rapport. Uppgifter rörande skattejurisdiktioner som ingår i bilagorna I och II till rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet bör aldrig utelämnas.
- (19) För att stärka insynen i företagen och ansvaret gentemot investerare, borgenärer, andra tredjeparter och allmänheten, och för att säkerställa lämplig styrning bör medlemmarna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen i det yttersta moderföretaget eller det fristående företag som är etablerat i unionen och som har skyldighet att utarbeta, offentliggöra och tillgängliggöra rapporten om inkomstskatteuppgifter, vara kollektivt ansvariga för att säkerställa att rapporteringskyldigheterna enligt detta direktiv uppfylls. Eftersom medlemmarna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen i de dotterföretag som är etablerade i unionen och som kontrolleras av ett yttersta moderföretag etablerat utanför unionen, eller den person eller de personer som ansvarar för formaliteterna för offentliggörande för filialen, skulle kunna ha begränsad kunskap om innehållet i rapporten om inkomstskatteuppgifter som utarbetats av det yttersta moderföretaget eller en begränsad förmåga att erhålla sådana uppgifter eller en sådan rapport från det yttersta moderföretaget, bör det vara dessa medlemmars eller dessa personers ansvar att efter bästa vetenskap och förmåga säkerställa att det yttersta moderföretagets eller det fristående företags rapport om inkomstskatteuppgifter har utarbetats och offentliggjorts på ett sätt som överensstämmer med detta direktiv, eller att dotterföretaget eller filialen har utarbetat, offentliggjort och tillgängliggjort all information som det eller den förfogar över, har erhållit eller förvärvat, i enlighet med detta direktiv. Om informationen eller rapporten är ofullständig bör det vara dessa medlemmars eller dessa personers ansvar att offentliggöra ett uttalande som anger att det yttersta moderföretaget eller det fristående företaget inte har gjort den nödvändiga informationen tillgänglig.
- (20) För att säkerställa att allmänheten känner till omfånget och efterlevnaden av de rapporteringskrav som införs i direktiv 2013/34/EU genom det här direktivet bör medlemsstaterna kräva att lagstadgade revisorer och revisionsfirmor anger huruvida ett företag var skyldigt att offentliggöra en rapport om inkomstskatteuppgifter och, i så fall, om den rapporten offentliggjordes.
- (21) Medlemsstaternas skyldighet att fastställa sanktioner och vidta alla nödvändiga åtgärder för att se till att dessa sanktioner genomförs enligt direktiv 2013/34/EU tillämpas på överträdelse av de nationella bestämmelser om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter av vissa företag och filialer som har antagits enligt det här direktivet.
- (22) Detta direktiv syftar till att öka insynen i företag samt transparens och offentlig granskning av företags inkomstskatteuppgifter genom att anpassa den befintliga rättsliga ramen när det gäller de skyldigheter som åligger bolag och företag rörande offentliggörande av rapporter, till skydd för bolagsmännens och tredje mans intressen i den mening som avses i artikel 50.2 g i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget). Enligt vad domstolen särskilt slog fast i mål C-97/96 *Verband deutscher Daihatsu-Händler* ⁽¹⁴⁾ avser artikel 50.2 g i EUF-fördraget behovet att skydda tredje mans intressen i allmänhet, utan att särskilja mellan eller utesluta vissa grupper av dem. Begreppet *tredje man* är således bredare än investerare och borgenärer och omfattar även andra berörda tredje parter, däribland

⁽¹⁴⁾ Domstolens dom av den 4 december 1997, mål C-97/96 *Verband deutscher Daihatsu-Händler*, ECLI:EU:C:1997:581.

konkurrenter och allmänheten. Målet att uppnå etableringsfrihet, som institutionerna i mycket allmänna ordalag enligt artikel 50.1 i EUF-fördraget ålagts att förverkliga, kan inte heller inskränkas genom artikel 50.2 i EUF-fördraget. Eftersom detta direktiv endast rör skyldigheter att offentliggöra rapporter om inkomstskatteuppgifter, och inte rör skatteharmonisering, är artikel 50.1 i EUF-fördraget lämplig rättslig grund.

- (23) För att säkerställa att den inre marknaden fungerar fullt ut och att likvärdiga förutsättningar råder mellan multinationella företag i unionen och i tredjeländer bör kommissionen fortsätta att undersöka möjligheterna att åstadkomma ökad rättvisa och skattetransparens. Kommissionen bör i synnerhet, inom ramen för översynsklausulen, undersöka om bland annat en fullständig disaggregering skulle göra detta direktiv mer ändamålsenligt.
- (24) Eftersom målet för detta direktiv inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna utan snarare, på grund av dess verkningar, kan uppnås bättre på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.
- (25) Detta direktiv bemöter berörda parter oro över behovet att ta itu med störningar på den inre marknaden, utan att äventyra unionens konkurrenskraft. Det bör inte orsaka en onödig administrativ börda för företag. Omfattningen av de uppgifter som ska offentliggöras står, inom ramen för detta direktiv, generellt sett i proportion till målen att öka insynen i företag och den offentliga granskningen. Detta direktiv står därför i överensstämmelse med de grundläggande rättigheter och iakttar de principer som erkänns särskilt i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.
- (26) I enlighet med den gemensamma politiska förklaringen av den 28 september 2011 från medlemsstaterna och kommissionen om förklarande dokument, har medlemsstaterna åtagit sig att, när det är motiverat, låta anmälan av införlivandeåtgärder åtföljas av ett eller flera dokument som förklarar förhållandet mellan de olika delarna i direktivet och motsvarande delar i de nationella instrumenten för införlivande. Med avseende på detta direktiv anser lagstiftaren att översändandet av sådana dokument är berättigat.
- (27) Direktiv 2013/34/EU bör därför ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Ändringar av direktiv 2013/34/EU

Direktiv 2013/34/EU ska ändras på följande sätt:

1. I artikel 1 ska följande punkt införas:

”1a. De samordningsåtgärder som föreskrivs i artiklarna 48a–48e och 51 ska också tillämpas på de lagar, förordningar och administrativa bestämmelser i medlemsstaterna som rör filialer som öppnats i en medlemsstat av ett företag som inte styrs av en medlemsstats rätt, men vars juridiska form kan jämföras med de företagsformer som förtecknas i bilaga I. Artikel 2 ska tillämpas på dessa filialer i den utsträckning som artiklarna 48a–48e och 51 är tillämpliga på dessa filialer.”

2. Efter artikel 48 ska följande kapitel införas:

”KAPITEL 10a

RAPPORT OM INKOMSTSKATTEUPPGIFTER

Artikel 48a

Definitioner som rör rapportering om inkomstskatteuppgifter

1. I detta kapitel gäller följande definitioner:

1. *yttre moderföretag*: ett företag som utarbetar koncernredovisning för flertalet företag i koncernen.
 2. *koncernredovisning*: de finansiella rapporter som utarbetats av ett moderföretag i en koncern, i vilka tillgångar, skulder, aktiekapital, inkomster och utgifter redovisas som för en enda ekonomisk enhet.
 3. *skattejurisdiktion*: en stat eller en icke-statlig jurisdiktion med skattemässig autonomi i fråga om bolagsskatt.
 4. *fristående företag*: ett företag som inte ingår i en koncern enligt definitionen i artikel 2.11.
2. I artikel 48b i detta direktiv ska *intäkter* ha samma innebörd som
- a) *nettoomsättning* för företag som styrs av rätten i en medlemsstat som inte tillämpar internationella redovisningsstandarder som antagits på grundval av förordning (EG) nr 1606/2002, eller
 - b) *intäkter* som definieras av eller i den mening som avses i den ram för finansiell rapportering som ligger till grund för upprättandet av de finansiella rapporterna, för andra företag.

Artikel 48b

Företag och filialer som är skyldiga att rapportera inkomstskatteuppgifter

1. Medlemsstaterna ska kräva att yttre moderföretag som styrs av deras nationella rätt, om de konsoliderade intäkterna på balansdagen överskred totalt 750 000 000 EUR för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren, vilket framgår av deras koncernredovisning, utarbetar, offentliggör och tillgängliggör en rapport om inkomstskatteuppgifter för det senare av dessa två på varandra följande räkenskapsår.

Medlemsstaterna ska föreskriva att ett yttre moderföretag inte längre ska omfattas av de rapporteringsskyldigheter som anges i första stycket om de totala konsoliderade intäkterna på balansdagen understiger 750 000 000 EUR för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren, vilket framgår av dess koncernredovisning.

Medlemsstaterna ska kräva att fristående företag som styrs av deras nationella rätt, om intäkterna på balansdagen överskred totalt 750 000 000 EUR för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren, vilket framgår av deras årsbokslut, utarbetar, offentliggör och tillgängliggör en rapport om inkomstskatteuppgifter för det senare av dessa två på varandra följande räkenskapsår.

Medlemsstaterna ska föreskriva att ett fristående företag inte längre ska omfattas av de rapporteringsskyldigheter som anges i tredje stycket om de totala intäkterna på balansdagen understiger 750 000 000 EUR för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren, vilket framgår av dess årsbokslut.

2. Medlemsstaterna ska föreskriva att den regel som anges i punkt 1 inte ska tillämpas på fristående företag eller yttre moderföretag och deras anknutna företag om sådana företag, inbegripet filialer, är etablerade eller har sina fasta driftsställen eller varaktiga affärsverksamhet inom en enda medlemsstats territorium och inte i någon annan skattejurisdiktion.

3. Medlemsstaterna ska föreskriva att den regel som anges i punkt 1 i denna artikel inte ska tillämpas på fristående företag och yttersta moderföretag om sådana företag eller deras anknutna företag offentliggör en rapport, i enlighet med artikel 89 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU (*), som innefattar information om all deras verksamhet och, när det gäller yttersta moderföretag, all verksamhet i samtliga anknutna företag som omfattas av koncernredovisningen.

4. Medlemsstaterna ska kräva att medelstora och stora dotterföretag som avses i artikel 3.3 och 3.4 som styrs av deras nationella rätt och kontrolleras av ett yttersta moderföretag som inte styrs av en medlemsstats rätt, om de konsoliderade intäkterna för det yttersta moderföretaget på balansdagen överskred totalt 750 000 000 EUR för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren, vilket framgår av dess koncernredovisning, ska offentliggöra och tillgängliggöra en rapport om inkomstskatteuppgifter avseende det yttersta moderföretaget för det senare av dessa två på varandra följande räkenskapsår.

Där den informationen eller rapporten inte finns tillgänglig ska dotterföretaget begära att dess yttersta moderföretag tillhandahåller det all information som krävs för att det ska kunna uppfylla sina skyldigheter enligt första stycket. Om det yttersta moderföretaget inte tillhandahåller all nödvändig information ska dotterföretaget utarbeta, offentliggöra och tillgängliggöra en rapport om inkomstskatteuppgifter med all information som det förfogar över, har erhållit eller förvärvat samt ett uttalande som anger att dess yttersta moderföretag inte har gjort den nödvändiga informationen tillgänglig.

Medlemsstaterna ska föreskriva att medelstora och stora dotterföretag inte längre ska omfattas av de rapporteringsskyldigheter som anges i denna punkt om det yttersta moderföretagets totala konsoliderade intäkter på balansdagen understiger 750 000 000 EUR för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren, vilket framgår av dess koncernredovisning.

5. Medlemsstaterna ska kräva att filialer som öppnats på deras territorier av företag som inte styrs av en medlemsstats rätt offentliggör och tillgängliggör en rapport om inkomstskatteuppgifter avseende det yttersta moderföretag eller det fristående företag som avses i sjätte stycket a för det senare av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren.

Om den informationen eller rapporten inte finns tillgänglig ska den eller de personer som utsetts för att utföra de formaliteter för offentliggörande som avses i artikel 48e.2 begära att det yttersta moderföretag eller det fristående företag som avses i sjätte stycket a i den här artikeln tillhandahåller dem all nödvändig information för att de ska kunna uppfylla sina skyldigheter.

Om all nödvändig information inte tillhandahålls ska filialen utarbeta, offentliggöra och tillgängliggöra en rapport om inkomstskatteuppgifter med all information som de förfogar över, har erhållit eller förvärvat samt ett uttalande som anger att det yttersta moderföretaget eller det fristående företaget inte har gjort den nödvändiga informationen tillgänglig.

Medlemsstaterna ska föreskriva att de rapporteringsskyldigheter som anges i denna punkt ska tillämpas enbart på filialer som har en nettoomsättning som översteg det tröskelvärde som införlivats enligt artikel 3.2 för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren.

Medlemsstaterna ska föreskriva att en filial som omfattas av rapporteringsskyldigheterna enligt denna punkt inte längre ska omfattas av dessa skyldigheter om dess nettoomsättning understiger det tröskelvärde som införlivats enligt artikel 3.2 för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren.

Medlemsstaterna ska föreskriva att de regler som anges i denna punkt ska tillämpas på en filial endast när följande kriterier är uppfyllda:

- a) Det företag som öppnade filialen är antingen ett anknutet företag i en koncern vars yttersta moderföretag inte styrs av en medlemsstats rätt och vars konsoliderade intäkter på balansdagen överskred totalt 750 000 000 EUR för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren, vilket framgår av dess koncernredovisning, eller ett fristående företag vars intäkter på balansdagen överskred totalt 750 000 000 EUR för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren, vilket framgår av dess årsbokslut.
- b) Det yttersta moderföretag som avses i led a i detta stycke har inte ett medelstort eller stort dotterföretag enligt vad som avses i punkt 4.

Medlemsstaterna ska föreskriva att en filial inte längre ska omfattas av de rapporteringsskyldigheter som anges i denna punkt där kriteriet i led a inte längre uppfylls under två på varandra följande räkenskapsår.

6. Medlemsstaterna ska inte tillämpa de regler som anges i punkterna 4 och 5 i denna artikel om en rapport om inkomstskatteuppgifter utarbetas av ett yttersta moderföretag eller ett fristående företag som inte styrs av en medlemsstats rätt, på ett sätt som överensstämmer med artikel 48c, och uppfyller följande kriterier:

- a) Den görs tillgänglig för allmänheten, kostnadsfritt och i ett elektroniskt rapporteringsformat som är maskinläsbart
 - i) på webbplatsen för det yttersta moderföretaget eller det fristående företaget,
 - ii) på åtminstone ett av unionens officiella språk,
 - iii) senast 12 månader efter balansdagen för det räkenskapsår som rapporten utarbetats för.
- b) Den identifierar namn och registrerat säte för ett enda dotterföretag, eller namn och adress för en enda filial som styrs av en medlemsstats rätt och som har offentliggjort en rapport i enlighet med artikel 48d.1.

7. Medlemsstater ska kräva att dotterföretag eller filialer som inte omfattas av bestämmelserna i punkterna 4 och 5 i denna artikel offentliggör och tillgängliggör en rapport om inkomstskatteuppgifter, om dessa dotterföretag eller filialer inte tjänar något annat syfte än att kringgå de rapporteringskrav som anges i detta kapitel.

Artikel 48c

Innehåll i rapporten om inkomstskatteuppgifter

1. Den rapport om inkomstskatteuppgifter som krävs enligt artikel 48b ska omfatta uppgifter om samtliga verksamheter för det fristående företaget eller för det yttersta moderföretaget, inbegripet verksamhet för samtliga anknutna företag som ingår i koncernredovisningarna för det relevanta räkenskapsåret.

2. De uppgifter som avses i punkt 1 ska bestå av följande:

- a) Namnet på det yttersta moderföretaget eller det fristående företaget, det berörda räkenskapsåret, den valuta som används i rapporten samt, om tillämpligt, en förteckning över samtliga dotterföretag som ingår i det yttersta moderföretagets koncernredovisningar för det relevanta räkenskapsåret, som är etablerade i unionen eller i skattejurisdiktioner som ingår i bilagorna I och II till rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet.
- b) En kort beskrivning av arten av deras verksamhet.
- c) Antalet anställda i heltidsekvivalenter.

- d) Intäkterna, som ska beräknas som
- i) summan av nettoomsättningen, övriga rörelseintäkter, intäkter från ägarintressen med undantag av utdelningar från anknutna företag, intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar, övriga ränteintäkter och liknande intäkter enligt förteckningarna i bilagorna V och VI till detta direktiv, eller
 - ii) inkomsterna, som definieras av den ram för finansiell rapportering som ligger till grund för upprättandet av de finansiella rapporterna, exklusive värdejusteringar och utdelningar från anknutna företag.
- e) Vinst- eller förlustbelopp före inkomstskatt.
- f) Upplupen inkomstskatt under det aktuella räkenskapsåret, vilket ska beräknas som den aktuella skattekostnaden medtagen i beskattningsbar vinst eller förlust för räkenskapsåret per företag och filialer i den berörda skattejurisdiktionen.
- g) Inkomstskatt som betalats enligt kontantmetoden, vilken ska beräknas som den inkomstskatt som betalats för aktuellt räkenskapsår per företag och filialer i den berörda skattejurisdiktionen.
- h) Ackumulerade vinstmedel i slutet av det aktuella räkenskapsåret.

Vid tillämpning av led d ska transaktioner till närstående parter ingå i intäkterna.

Vid tillämpning av led f ska aktuell skatteutgift endast avse verksamheten i ett företag under det aktuella redovisningsåret och ska inte omfatta uppskjutna skatter eller avsättningar för osäkra skatteskulder.

Vid tillämpning av led g ska betalda skatter omfatta källskatter som betalats av andra företag med avseende på betalningar till företag och filialer inom en koncern.

Vid tillämpning av led h avses med ackumulerade vinstmedel summan av vinster från tidigare räkenskapsår och det aktuella räkenskapsåret för vilka det ännu inte beslutats om utdelning. När det gäller filialer ska ackumulerade vinstmedel avse de ackumulerade vinstmedlen för det företag som öppnade filialen.

3. Medlemsstaterna ska tillåta att de uppgifter som förtecknas i punkt 2 i denna artikel rapporteras på grundval av de rapporteringsinstruktioner som avses i avsnitt III delarna B och C i bilaga III till rådets direktiv 2011/16/EU (**).

4. De uppgifter som avses i punkterna 2 och 3 i denna artikel ska redovisas med hjälp av en gemensam mall och elektroniska rapporteringsformat som är maskinläsbara. Kommissionen ska genom genomförandeakter fastställa denna gemensamma mall och dessa elektroniska rapporteringsformat. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 50.2.

5. Rapporten om inkomstskatteuppgifter ska redovisa de uppgifter som avses i punkt 2 eller 3 separat för varje medlemsstat. Om en medlemsstat omfattar flera skattejurisdiktioner ska uppgifterna aggregeras på medlemsstatsnivå.

Rapporten om inkomstskatteuppgifter ska också redovisa de uppgifter som avses i punkt 2 eller 3 i denna artikel separat för varje skattejurisdiktion som, den 1 mars det räkenskapsår för vilket rapporten ska utarbetas, finns förtecknade i bilaga I till rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet, och ska tillhandahålla sådana uppgifter separat för varje skattejurisdiktion som, den 1 mars det räkenskapsår för vilket rapporten ska utarbetas och den 1 mars föregående räkenskapsår, fanns omnämnd i bilaga II till rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet.

Rapporten om inkomstskatteuppgifter ska också redovisa de uppgifter som avses i punkt 2 eller 3 på aggregerad basis för övriga skattejurisdiktioner.

Uppgifterna ska hänföras till varje relevant skattejurisdiktion på grundval av verksamhetsställe, förekomsten av ett fast driftsställe eller en varaktig affärsverksamhet som, mot bakgrund av koncernens eller det fristående företags verksamhet, kan vara inkomstskattepliktiga i den skattejurisdiktionen.

Om verksamheten i flera anknutna företag kan vara inkomstskattepliktiga inom en enda skattejurisdiktion, ska uppgifterna som rör den skattejurisdiktionen utgöra de samlade uppgifterna avseende sådan verksamhet i varje anknutet företag och dess filialer i den skattejurisdiktionen.

Uppgifter om en viss verksamhet får inte samtidigt hänföras till fler än en skattejurisdiktion.

6. Medlemsstaterna får tillåta att en eller flera specifika uppgiftsposter som annars ska offentliggöras i enlighet med punkt 2 eller 3 tillfälligt utelämnas från rapporten, om deras offentliggörande allvarligt skulle skada marknadspositionen för de företag som rapporten avser. Varje utelämnande ska tydligt anges i rapporten tillsammans med en vederbörligen motiverad förklaring av skälen till detta.

Medlemsstaterna ska säkerställa att alla uppgifter som utelämnats enligt första stycket offentliggörs i en senare rapport om inkomstskatteuppgifter, inom högst fem år från den dag då uppgifterna ursprungligen utelämnades.

Medlemsstaterna ska säkerställa att uppgifter rörande skattejurisdiktioner som ingår i bilagorna I och II till rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet, enligt punkt 5 i denna artikel, aldrig får utelämnas.

7. Rapporten om inkomstskatteuppgifter kan, när så är tillämpligt på koncernnivå, omfatta en övergripande beskrivning med förklaringar till eventuella väsentliga diskrepanser mellan de belopp som offentliggjorts enligt punkt 2 f och g, med beaktande av motsvarande belopp för tidigare räkenskapsår om så är lämpligt.

8. Den valuta som används i rapporten om inkomstskatteuppgifter ska vara den valuta i vilken koncernredovisningen för det yttersta moderföretaget eller det fristående företags årsbokslut redovisas. Medlemsstaterna ska inte kräva att denna rapport offentliggörs i en annan valuta än den som används i de finansiella rapporterna.

I det fall som omnämns i artikel 48b.4 andra stycket ska den valuta som används i rapporten om inkomstskatteuppgifter vara den valuta i vilken dotterföretaget offentliggör sina årsbokslut.

9. De medlemsstater som inte har infört euron får omräkna tröskelvärdet på 750 000 000 EUR till sin nationella valuta. Vid en sådan omräkning ska dessa medlemsstater tillämpa den växelkurs som gäller den 21 december 2021 och som anges i *Europeiska unionens officiella tidning*. Dessa medlemsstater får öka eller minska tröskelvärdena med högst 5 % för att avrunda beloppet i de nationella valutorna.

De tröskelvärden som avses i artikel 48b.4 och 48b.5 ska omräknas till motsvarande belopp i den nationella valutan för berörda tredjeländer genom tillämpning av den växelkurs som gäller den 21 december 2021, avrundat till närmaste tusental.

10. I rapporten om inkomstskatteuppgifter ska det anges om den har utarbetats i enlighet med punkt 2 eller 3 i denna artikel.

Artikel 48d

Offentliggörande och tillgänglighet

1. Rapporten om inkomstskatteuppgifter och det uttalande som omnämns i artikel 48b i detta direktiv ska offentliggöras inom 12 månader från balansdagen för det räkenskapsår som rapporten utarbetats för, enligt vad som föreskrivs av varje medlemsstat i enlighet med artiklarna 14–28 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 (***) och i förekommande fall i enlighet med artikel 36 i direktiv (EU) 2017/1132.

2. Medlemsstaterna ska säkerställa att den rapport om inkomstskatteuppgifter och det uttalande som offentliggörs av företagen i enlighet med punkt 1 i denna artikel görs tillgängliga för allmänheten på minst ett av unionens officiella språk, kostnadsfritt, senast 12 månader efter balansdagen för det räkenskapsår som rapporten utarbetats för, på webbplatsen för

- a) företaget, om artikel 48b.1 är tillämplig,
- b) dotterföretaget eller ett anknutet företag, om artikel 48b.4 är tillämplig, eller
- c) filialen eller det företag som öppnat filialen, eller ett anknutet företag, om artikel 48b.5 är tillämplig.

3. Medlemsstaterna får undanta företag från skyldigheten att tillämpa reglerna i punkt 2 i denna artikel om den rapport om inkomstskatteuppgifter som offentliggörs i enlighet med punkt 1 i denna artikel samtidigt görs tillgänglig för allmänheten i ett elektroniskt rapporteringsformat som är maskinläsbart på webbplatsen för det register som avses i artikel 16 i direktiv (EU) 2017/1132, och kostnadsfritt för tredjeparter inom unionen. Webbplatsen för de företag och filialer som avses i punkt 2 i den här artikeln ska innehålla information om det undantaget och en hänvisning till det relevanta registrets webbplats.

4. Den rapport som avses i artikel 48b.1, 48b.4, 48b.5, 48b.6 och 48b.7 och, när så är tillämpligt, det uttalande som avses i punkterna 4 och 5 i den artikeln ska förbli tillgängliga på den relevanta webbplatsen under åtminstone fem år i följd.

Artikel 48e

Ansvar för utarbetande, offentliggörande och tillgängliggörande av rapporten om inkomstskatteuppgifter

1. Medlemsstaterna ska föreskriva att medlemmarna av förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen i de yttersta moderföretag eller de fristående företag som avses i artikel 48b.1, inom ramen för de befogenheter som tillkommer dem enligt nationell rätt, kollektivt ansvarar för att säkerställa att rapporten om inkomstskatteuppgifter utarbetas, offentliggörs och görs tillgänglig i enlighet med artiklarna 48b, 48c och 48d.

2. Medlemsstaterna ska föreskriva att medlemmarna av förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen i de dotterföretag som avses i artikel 48b.4 i detta direktiv och den eller de personer som utsetts för att utföra de formaliteter för offentliggörande som föreskrivs i artikel 41 i direktiv (EU) 2017/1132 för de filialer som avses i artikel 48b.5 i det här direktivet, inom ramen för de befogenheter som tillkommer dem enligt nationell rätt, kollektivt ansvarar för att säkerställa, efter bästa vetskap och förmåga, att rapporten om inkomstskatteuppgifter utarbetas i överensstämmelse eller i enlighet med, enligt vad som är relevant, artiklarna 48b och 48c, och att den offentliggörs och görs tillgänglig i enlighet med artikel 48d.

Artikel 48f

Förklaring från lagstadda revisor

Medlemsstaterna ska kräva, om de finansiella rapporterna för ett företag som styrs av en medlemsstats rätt ska vara föremål för revision av en eller flera lagstadda revisorer eller revisionsfirmor, att det i revisionsberättelsen ska anges huruvida, för det räkenskapsår som föregick räkenskapsåret för vilket den finansiella rapport som revideras utarbetats, företaget hade en skyldighet enligt artikel 48b att offentliggöra en rapport om inkomstskatteuppgifter och, i så fall, huruvida rapporten offentliggjordes i enlighet med artikel 48d.

Artikel 48g

Inledningsdatum för rapportering om inkomstskatteuppgifter

Medlemsstaterna ska säkerställa att lagar, förordningar och administrativa bestämmelser som införlivar artiklarna 48a–48f tillämpas senast från det första räkenskapsårets begynnelse datum från eller efter den 22 juni 2024.

Artikel 48h

Översynsklausul

Senast den 22 juni 2027 ska kommissionen lägga fram en rapport om efterlevnad och inverkan av de rapporteringsskyldigheter som anges i artiklarna 48a–48f, och, med beaktande av situationen på OECD-nivå, behovet av att säkerställa att det finns tillräcklig transparens och behovet av att bevara och säkerställa en konkurrenskraftig miljö för företag och privata investeringar, ska den särskilt se över och bedöma huruvida det vore lämpligt att utvidga skyldigheten att rapportera inkomstskatteuppgifter enligt artikel 48b till att omfatta stora företag och stora koncerner, enligt definitionen i artikel 3.4 respektive 3.7, och utöka innehållet i rapporten om inkomstskatteuppgifter enligt artikel 48c till att omfatta ytterligare poster. I den rapporten ska kommissionen också bedöma inverkan av redovisningen av skatteinformation på aggregerad basis för tredjeländers skattejurisdiktioner enligt artikel 48c.5 och av det tillfälliga utelämnandet av uppgifter enligt artikel 48c.6 på detta direktivs ändamålsenlighet.

Kommissionen ska överlämna rapporten till Europaparlamentet och rådet, när så är lämpligt tillsammans med ett lagstiftningsförslag.

- (*) Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG (EUT L 176, 27.6.2013, s. 338).
- (**) Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 11.3.2011, s. 1).
- (***) Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017 om vissa aspekter av bolagsrätt (EUT L 169, 30.6.2017, s. 46)."

3. I artikel 49 ska följande punkt införas:

"3a. Innan kommissionen antar en delegerad akt, ska den samråda med experter som utsetts av varje medlemsstat i enlighet med principerna i det interinstitutionella avtalet av den 13 april 2016 om bättre lagstiftning (*).

(*) EUT L 123, 12.5.2016, s. 1."

Artikel 2

Införlivande

1. Medlemsstaterna ska senast den 22 juni 2023 sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska genast underrätta kommissionen om texten till dessa bestämmelser.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska underrätta kommissionen om texten till de centrala bestämmelser i nationell rätt som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 3

Ikraftträdande

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

*Artikel 4***Adressater**

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Strasbourg den 24 november 2021.

På Europaparlamentets vägnar
D. M. SASSOLI
Ordförande

På rådets vägnar
A. LOGAR
Ordförande

DIREKTIV

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV 2013/34/EU

av den 26 juni 2013

om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG

(Text av betydelse för EES)

EUROPAPARLAMENTET OCH EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR
ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktions-
sätt, särskilt artikel 50.1,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de natio-
nella parlamenten,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommit-
téns yttrande ⁽¹⁾,

i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet ⁽²⁾, och

av följande skäl:

(1) Detta direktiv beaktar kommissionens program för bättre lagstiftning och i synnerhet kommissionens meddelande *Smart lagstiftning i Europeiska unionen*, vars syfte är att utforma och införa lagstiftning av högsta kvalitet, med iakttagande av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna, och säkerställa att de administrativa bördorna står i proportion till deras nytta. I kommissionens meddelande *Tänk småskaligt först En "Small Business Act" för Europa*, som antogs i juni 2008 och ändrades i februari 2011, erkänns den centrala roll som små och medelstora företag har i unionens ekonomi. Meddelandet syftar till att förbättra den allmänna inställningen till entreprenörskap och förankra principen "tänk småskaligt först" i beslutsfattandet från lagstiftning till offentliga tjänster. Vid Europeiska rådets möte den 24 och 25 mars 2011 välkomnades kommissionens avsikt att lägga fram en

inremarknadsakt med åtgärder som främjar tillväxten och sysselsättningen och leder till konkreta resultat för allmänheten och företagen.

I kommissionens meddelande *Inremarknadsakten*, som antogs i april 2011, föreslås att rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag ⁽³⁾ och rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning ⁽⁴⁾ (nedan kallade *redovisningsdirektiven*) ska förenklas när det gäller kraven på finansiella uppgifter och att minska administrativa bördor, särskilt för små och medelstora företag. *Europa 2020-strategin* för smart och hållbar tillväxt för alla syftar till att minska den administrativa bördan och förbättra företagsklimatet, särskilt för små och medelstora företag, och att främja internationaliseringen av små och medelstora företag. Europeiska rådet uppmanade vid mötet den 24–25 mars 2011 till en minskning av den totala administrativa bördan, särskilt för små och medelstora företag, både på unionsnivå och nationell nivå, och föreslog åtgärder för att höja produktiviteten, till exempel genom att undanröja byråkrati och förbättra regelverket för små och medelstora företag.

(2) Den 18 december 2008 antog Europaparlamentet en resolution om redovisningskrav för små och medelstora företag, särskilt mikroföretag ⁽⁵⁾, som angav att redovisningsdirektiven ofta är mycket betungande för små och medelstora företag, särskilt mikroföretag, och uppmanade kommissionen att fortsätta arbetet med att se över dessa direktiv.

(3) Samordningen av nationella bestämmelser om uppställningen av och innehållet i årsbokslut och förvaltningsberättelser, de värderingsgrunder som används i dessa system samt deras offentliggörande i fråga om vissa typer av företag med begränsat ansvar är av särskild betydelse för skyddet av aktieägare, delägare och tredje parter. Samtidig samordning behövs på dessa områden för sådana

⁽¹⁾ EUT C 181, 21.6.2012, s. 84.

⁽²⁾ Europaparlamentets ståndpunkt av den 12 juni 2013 (ännu ej offentliggjord i EUT) och rådets beslut av den 20 juni 2013.

⁽³⁾ EGT L 222, 14.8.1978, s. 11.

⁽⁴⁾ EGT L 193, 18.7.1983, s. 1.

⁽⁵⁾ EUT C 45E, 23.2.2010, s. 58.

- typer av företag, dels eftersom vissa företag är verk-
samma i mer än en medlemsstat, dels eftersom de sådana
företag inte erbjuder tredje part någon säkerhet utöver de
belopp som utgör dessa företags nettotillgångar.
- (4) Årsbokslut har flera olika syften, och de ger inte endast
information till kapitalmarknadernas investerare, utan red-
dogör även för tidigare transaktioner och förbättrar bo-
lagsstyrningen. I unionslagstiftningen om redovisning
måste man göra en lämplig avvägning mellan bokslutens
mottagares intressen och företagets intresse att inte belasta
alltför hårt med rapporteringskrav.
- (5) Tillämpningsområdet för detta direktiv bör omfatta vissa
företag som har begränsat ansvar, till exempel publika
och privata aktiebolag eller andra bolag med begränsat
ansvar. Dessutom finns det ett betydande antal handels-
bolag och kommanditbolag där samtliga obegränsat an-
svariga delägare antingen är publika eller privata aktiebo-
lag eller andra bolag med begränsat ansvar, och sådana
handelsbolag bör därför vara föremål för samordnings-
åtgärderna i detta direktiv. Detta direktiv bör också säker-
ställa att handelsbolag omfattas av tillämpningsområdet
om delägarna i ett handelsbolag som inte är aktiebolag
eller andra bolag i själva verket har begränsat ansvar för
bolagets skyldigheter på grund av att detta ansvar är
begränsat genom andra företag inom tillämpningsområ-
det för detta direktiv. Undantaget för icke-vinstdrivande
företag från detta direktivs tillämpningsområde är för-
enligt med dess syfte i linje med artikel 50.2 g i fördraget
om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget).
- (6) Tillämpningsområdet för detta direktiv bör bygga på
principer och säkerställa att det inte är möjligt för ett
företag att utesluta sig självt från tillämpningsområdet
genom att skapa en koncernstruktur med flera ovanpå
varandra liggande företag som är etablerade inom eller
utanför unionen.
- (7) Bestämmelserna i detta direktiv ska endast tillämpas i den
mån de inte är oförenliga med eller strider mot bestä-
melserna om finansiell rapportering från vissa typer av
företag eller gällande bestämmelser när det gäller fördel-
ningen av ett företags kapital som fastställs i andra gäl-
lande lagstiftningsakter som antagits av en eller flera
unionsinstitutioner.
- (8) Dessutom är det nödvändigt att på unionsnivå uppställa
likvärdiga rättsliga minimikrav på unionsnivå på omfatt-
ningen av den finansiella information som konkurrerande
företag ska vara skyldiga att låta allmänheten ta del av.
- (9) Årsbokslut bör upprättas med iakttagande av försiktighet
och bör ge en rättvisande bild av företagets tillgångar och
skulder, ekonomiska ställning samt resultat. Det är möj-
ligt att en redovisning i undantagsfall inte ger en rätt-
visande bild när bestämmelserna i detta direktiv tillämpas.
I sådana fall bör företagen avvika från sådana bestämmelser
i syfte att ge en rättvisande bild. Medlemsstaterna bör
tillåtas att definiera sådana undantagsfall och fastställa
de relevanta särskilda regler som ska gälla i dessa fall.
Med sådana undantagsfall bör avses endast mycket ovanliga
transaktioner och ovanliga situationer, och de bör till
exempel inte gälla hela särskilda sektorer.
- (10) Detta direktiv bör säkerställa att kraven för små företag i
stor utsträckning är harmoniserade i hela unionen. Detta
direktiv bygger på principen "tänk småskaligt först". För
att undvika orimliga administrativa bördor för dessa fö-
retag bör medlemsstaterna endast tillåtas att kräva ett
fåtal upplysningar i form av noter utöver de obligatoriska
noterna. Om ett enda registreringssystem tillämpas får
medlemsstaterna dock i vissa fall kräva ett begränsat antal
ytterligare upplysningar när dessa uttryckligen krävs i
den nationella skattelagstiftningen och är absolut nöd-
vändiga för skatteuppbörden. Det bör vara möjligt för
medlemsstaterna att införa krav för medelstora och stora
företag som går utöver de minimikrav som föreskrivs i
detta direktiv.
- (11) I de fall där detta direktiv ger utrymme för medlems-
staterna att införa ytterligare krav på, exempelvis, små
företag innebär detta att medlemsstaterna kan utnyttja
denna möjlighet helt eller delvis genom att kräva mindre
än möjligheten ger utrymme för. I de fall där detta di-
rektiv tillåter medlemsstaterna att utnyttja ett undantag
för, exempelvis, små företag innebär detta att medlems-
staterna kan undanta dessa företag helt eller delvis.
- (12) Små, medelstora och stora företag bör definieras och
skiljas åt genom hänvisning till balansomslutning, net-
toomsättning och det genomsnittliga antalet anställda
under räkenskapsåret, eftersom dessa kriterier vanligtvis
ger objektiva uppgifter om ett företags storlek. Om ett
moderföretag inte upprättar en koncernredovisning för
koncernen bör dock medlemsstaterna tillåtas att vidta
de åtgärder som de anser nödvändiga för att kräva att
ett sådant företag klassificeras som ett större företag ge-
nom att man fastställer dess storlek och därav följande
kategori på basis av konsolidering eller summering. Om
en medlemsstat tillämpar ett eller flera av de frivilliga
undantagen för mikroföretag bör mikroföretagen även
definieras med hänvisning till den totala balansomslut-
ning, nettoomsättningen och genomsnittligt antal an-
ställda under räkenskapsåret. Medlemsstaterna bör inte
vara skyldiga att definiera separata kategorier för medels-
tora och stora företag i sin nationella lagstiftning om
medelstora företag omfattas av samma krav som stora
företag.

- (13) Mikroföretag har begränsade resurser för att uppfylla krävande lagstiftning. Om inga särskilda regler införts för mikroföretag omfattas de av reglerna för små företag. Dessa bestämmelser utgör administrativa bördor som inte står i proportion till deras storlek och som därför är relativt sett mer betungande för mikroföretag än för andra små företag. Det bör därför vara möjligt för medlemsstater att undanta mikroföretag från vissa skyldigheter som gäller för små företag och som skulle innebära alltför stora administrativa bördor för dem. Mikroföretag bör dock även fortsättningsvis omfattas av eventuella nationella skyldigheter att upprätta förteckningar över sina affärstransaktioner och sin ekonomiska ställning. Dessutom bör investeringsföretag och finansiella holdingföretag undantas från fördelarna med de förenklingar som är tillämpliga på mikroföretag.
- (14) Medlemsstaterna bör beakta de egna marknadernas specifika villkor och behov när de fattar beslut om hur eller huruvida de ska inrätta ett en särskild ordning för mikroföretag inom ramen för detta direktiv.
- (15) Offentliggörande av redovisningar kan vara betungande för mikroföretag. Samtidigt behöver medlemsstaterna sörja för att detta direktiv efterlevs. Därför bör medlemsstater som utnyttjar de undantag för mikroföretag som föreskrivs i detta direktiv tillåtas att undanta mikroföretag från ett generellt krav på offentliggörande, under förutsättning att uppgifter i balansräkningen insänds i enlighet med nationell lagstiftning till minst en utsedd behörig myndighet och att dessa uppgifter vidarebefordras till företagsregistret, så att ett exemplar kan erhållas på begäran. I sådana fall bör inte skyldigheten enligt detta direktiv att offentliggöra redovisningshandlingar i enlighet med artikel 3.5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/101/EG av den 16 september 2009 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 48 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga inom gemenskapen⁽¹⁾ tillämpas.
- (16) För att se till att jämförbar och likvärdig information offentliggörs bör redovisnings- och värderingsprinciperna inbegripa fortlevnads-, försiktighets- och periodiseringsprincipen. Kvittning mellan tillgångs- och skuldposter och intäkt- och utgiftsposter bör inte tillåtas, och beståndsdelar av tillgångar och skulder bör värderas separat. I särskilda fall bör medlemsstaterna dock få tillåta eller kräva att företag utför kvittning mellan tillgångs- och skuldposter eller mellan intäkt- och kostnadsposter. Uppställningen av poster i finansiella rapporter bör ta hänsyn till den ekonomiska verkligheten bakom den underliggande transaktionen eller överenskommelsen eller dess kommersiella innebörd. Medlemsstaterna bör emellertid tillåtas att undanta företag från att tillämpa denna princip.
- (17) Väsentlighetsprincipen bör styra redovisning, värdering, uppställning, upplysning och koncernredovisning i de finansiella rapporterna. I enlighet med väsentlighetsprincipen får uppgifter som betraktas som oväsentliga till exempel sammanföras i redovisningen. Även om en enskild post kan betraktas som oväsentlig kan dock likartade oväsentliga poster betraktas som väsentliga när de ses som en helhet. Medlemsstaterna bör tillåtas att begränsa tillämpningen av den obligatoriska väsentlighetsprincipen till uppställning och upplysning. Väsentlighetsprincipen bör inte påverka eventuella nationella skyldigheter att upprätta fullständiga förteckningar över affärstransaktioner och ekonomisk ställning.
- (18) Poster som redovisas i årsbokslutet bör värderas enligt principen om anskaffnings- eller tillverkningskostnad för att se till att uppgifterna i de finansiella rapporterna är tillförlitliga. Medlemsstaterna bör dock ha rätt att tillåta eller kräva att företag omvärderar anläggningstillgångar för att mer relevant information ska kunna ges till dem som använder de finansiella rapporterna.
- (19) Behovet av jämförbara finansiella uppgifter i hela unionen gör det nödvändigt att kräva att medlemsstaterna tillåter ett system för redovisning till verkligt värde för vissa finansiella instrument. Dessutom ger system för redovisning till verkligt värde information som kan vara mer relevant för de finansiella rapporternas användare än uppgifter grundade på anskaffnings- eller tillverkningskostnad. Medlemsstaterna bör därför göra det möjligt för alla företag eller vissa kategorier av företag, utom de mikroföretag som utnyttjar undantagen i detta direktiv, att anta system för redovisning till verkligt värde med avseende på både årsbokslut och koncernredovisning eller, om en medlemsstat väljer att göra detta, endast avseende koncernredovisning. Dessutom bör medlemsstaterna ges möjlighet att tillåta eller kräva redovisning till verkligt värde för tillgångar, med undantag för finansiella instrument.
- (20) Ett begränsat antal uppställningsformer för balansräkningen är nödvändigt för att de finansiella rapporternas användare bättre ska kunna jämföra företags ekonomiska ställning i unionen. Medlemsstaterna bör kräva användning av en uppställningsform för balansräkningen och

⁽¹⁾ EUT L 258, 1.10.2009, s. 11.

- bör kunna få erbjuda ett val bland tillåtna uppställningsformer. Medlemsstaterna bör dock kunna tillåta eller kräva att företag ändrar uppställningsformen och lägger fram en balansräkning som skiljer mellan kortfristiga och långfristiga poster. En uppställningsform för resultaträkningen som visar kostnadsslag och en uppställning av resultaträkningen som visar kostnadernas funktion bör tillåtas. Medlemsstaterna bör kräva användning av en uppställningsform för resultaträkningen och bör kunna få erbjuda ett val bland tillåtna uppställningsformer. Medlemsstaterna bör också kunna tillåta företag att lägga fram en resultatrapport i stället för en resultaträkning som upprättas enligt en av de tillåtna uppställningsformerna. Förenklingar av de erforderliga uppställningsformerna får göras tillgängliga för små och medelstora företag. Medlemsstaterna bör dock få begränsa uppställningsformerna för balansräkningen och resultaträkningen om detta är nödvändigt för en elektronisk inlämning av finansiella rapporter.
- (21) För att underlätta jämförelsen bör en gemensam ram för redovisning, värdering och uppställning av bland annat värdejusteringar, goodwill, avsättningar, lager av varor och fungibla tillgångar samt intäkter och utgifter av exceptionell storlek eller incidens tillhandahållas.
- (22) Redovisningen och värderingen av vissa poster i finansiella rapporter bygger snarare på uppskattningar, bedömningar och modeller än på exakta beskrivningar. Som en följd av att affärsverksamhet innebär osäkerhet, kan vissa poster i finansiella rapporter inte mätas exakt utan bara uppskattas. Uppskattning innefattar bedömningar baserade på den senaste tillgängliga och tillförlitliga informationen. Användningen av uppskattningar utgör en väsentlig del av utarbetandet av finansiella rapporter. Detta gäller särskilt vid avsättningar, som till sin karaktär är mer osäkra än de flesta andra poster i balansräkningen. Uppskattningarna bör bygga på företagsledningens försiktiga bedömningar, beräknas objektivt samt kompletteras med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, t.o.m. yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter balansdagen bör också beaktas.
- (23) Uppgifterna i balansräkningen och resultaträkningen bör kompletteras med upplysningar i noter till de finansiella rapporterna. De som använder finansiella rapporter har vanligtvis ett begränsat behov av tilläggsupplysningar från små företag, och det kan vara kostsamt för små företag att sammanställa dessa tilläggsupplysningar. En ordning med begränsade upplysningskrav för små företag är därför berättigad. Om ett mikroföretag eller ett litet företag anser att det är fördelaktigt att lämna ytterligare upplysningar av den typ som krävs av medelstora och stora företag, eller andra upplysningar som inte föreskrivs i detta direktiv, bör det emellertid inte hindras från att göra detta.
- (24) Upplysningar beträffande redovisningsprinciperna är en av de grundläggande beståndsdelarna av noterna till de finansiella rapporterna. Sådana upplysningar bör särskilt innefatta de värderingsgrunder som tillämpas för de olika posterna, ett uttalande om dessa redovisningsprincipers överensstämmelse med fortlevnadsprincipen och eventuella väsentliga ändringar av de redovisningsprinciper som tillämpas.
- (25) De som använder finansiella rapporter som utarbetats av medelstora och stora företag har vanligtvis mer avancerade behov. Därför bör ytterligare upplysningar tillhandahållas inom vissa områden. Undantag från vissa upplysningskrav är motiverade om upplysningarna skulle vara till skada för vissa personer eller för företaget.
- (26) Förvaltningsberättelsen och koncernens förvaltningsberättelse är viktiga inslag i den finansiella rapporteringen. En rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet och dess ställning bör tillhandahållas på ett sätt som är förenligt med företagets storlek och komplexitet. Uppgifterna bör inte begränsas till de finansiella aspekterna av företagets verksamhet, och en analys bör tillhandahållas av de miljörelaterade och sociala aspekter av verksamheten som är nödvändiga för att förstå företagets utveckling, resultat eller ställning. I de fall då koncernens förvaltningsberättelse och moderföretagets förvaltningsberättelse läggs fram i en enda rapport kan det vara lämpligt att särskilt betona de frågor som är väsentliga för de företag som omfattas av konsolideringen som helhet. Med hänsyn till den möjliga arbetsbördan för små och medelstora företag är det dock lämpligt att föreskriva att medlemsstaterna får befria sådana företag från skyldigheten att tillhandahålla icke-finansiell information i förvaltningsberättelsen.
- (27) Medlemsstaterna bör ha möjlighet att undanta små företag från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse, förutsatt att sådana företag i noterna till den finansiella rapporten tar med de uppgifter om förvärv av egna aktier eller andelar som avses i artikel 24.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/30/EU av den 25 oktober 2012 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 54 andra stycket i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen när det gäller att bilda ett aktiebolag samt att bevara och ändra dettas kapital, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga. ⁽¹⁾.

(1) EUT L 315, 12.11.2012, s. 74.

- (28) Eftersom börsnoterade företag kan ha en framträdande roll för de ekonomier inom vilka de är verksamma bör de bestämmelser i detta direktiv som rör företagsstyrningsrapporten omfatta företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.
- (29) Många företag äger andra företag och samordningen av lagstiftningen om koncernredovisningar syftar till att skydda intressenterna i aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar. Koncernredovisningar bör upprättas så att finansiell information om sådana företag kan förmedlas till delägare och tredje man. Den nationella lagstiftningen om koncernredovisning bör därför samordnas så att kravet på jämförbarhet och likvärdighet uppfylls när det gäller den information som företag måste offentliggöra inom unionen. Med tanke på att det saknas ett pris för transaktioner mellan oberoende parter, bör emellertid medlemsstaterna ges möjlighet att tillåta överföringar av ägarintressen inom en koncern, s.k. transaktioner under samma bestämmande inflytande, som ska redovisas med tillämpning av poolningsmetoden för redovisning, där det bokförda värdet av aktier som innehas i ett företag som omfattas av koncernredovisningen endast elimineras genom avräkning mot motsvarande andel av företagets kapital.
- (30) I direktiv 83/349/EEG fanns det ett krav på att upprätta koncernredovisningar för koncerner där antingen moderföretaget eller ett eller flera av dotterföretagen har upprättats i någon av de företagsformer som anges i bilaga I eller bilaga II till det här direktivet. Medlemsstaterna hade en möjlighet att undanta moderföretag från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning då moderföretaget inte hörde till någon av de företagsformer som anges i bilaga I eller bilaga II. Enligt det här direktivet krävs endast att moderföretag som hör till någon av de företagsformer som anges i bilaga I eller, under vissa omständigheter, bilaga II upprättar en koncernredovisning, men medlemsstaterna har fortfarande en möjlighet att utvidga tillämpningsområdet för detta direktiv till att omfatta även andra situationer. I sak sker således ingen förändring, utan det är fortfarande upp till medlemsstaterna att besluta om huruvida företag som inte omfattas av detta direktivs tillämpningsområde ska vara skyldiga att upprätta koncernredovisning.
- (31) Koncernredovisningar bör presentera verksamheten i ett moderföretag och dess dotterföretag som en enda ekonomisk enhet (koncern). Företag som kontrolleras av moderföretaget bör betraktas som dotterföretag. Kontroll bör byggas på innehavet av en majoritet av röststrävarna, men kontroll kan också föreligga när det finns avtal med andra aktieägare eller delägare. Under vissa omständigheter kan kontroll utövas effektivt när moderföretaget innehar en minoritet av aktierna eller andelarna i dotterföretaget eller inte innehar sådana aktier eller andelar. Medlemsstaterna bör ha rätt att kräva att företag som inte omfattas av kontroll, men som har en enhetlig ledning eller har ett gemensamt förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan, tas upp i koncernredovisningen.
- (32) Ett dotterföretag som i sin tur är moderföretag bör utarbeta en koncernredovisning. Medlemsstaterna bör dock ha rätt att undanta ett sådant moderföretag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning under vissa omständigheter, på villkor att dess delägare och tredje man är tillräckligt skyddade.
- (33) Små koncerner bör undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning, eftersom användarna av små företags finansiella rapporter inte har avancerade informationsbehov och det kan vara kostsamt att upprätta en koncernredovisning utöver årsboksluten för moderföretaget och dotterföretagen. Medlemsstaterna bör kunna undanta medelstora koncerner från skyldigheten att upprätta koncernredovisning på grundval av samma kostnads-/nyttoanalys, om inte något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse.
- (34) Konsolidering kräver fullständigt införande av tillgångar och skulder samt kostnader och intäkter i de företag som ingår i koncernen, särredovisning av innehav utan bestämmande inflytande i koncernbalansräkningen under eget kapital samt särredovisning av innehav utan bestämmande inflytande i koncernresultaträkningen. Nödvändiga korrigeringar bör dock göras för att eliminera verkningarna av de inbördes ekonomiska relationerna mellan de företag som ska konsolideras.
- (35) Redovisnings- och värderingsprinciper som är tillämpliga på årsbokslut bör även gälla för upprättandet av koncernredovisningar. Medlemsstaterna bör emellertid kunna tillåta att de allmänna bestämmelser och principer som anges i detta direktiv tillämpas på ett annat sätt i årsbokslut än i en koncernredovisning.
- (36) Intresseföretag bör tas in i koncernredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden. Bestämmelserna om värdering av intresseföretag bör i huvudsak förbli oförändrade jämfört med direktiv 83/349/EEG och de metoder som tilläts enligt det direktivet kan fortfarande tillämpas. Medlemsstaterna bör också kunna tillåta eller kräva att gemensamt förvaldade företag tas in i koncernredovisningen genom tillämpning av klyvningsmetoden.

- (37) Koncernredovisningen bör omfatta alla upplysningar i noterna till de finansiella rapporterna för de företag som omfattas av konsolideringen som helhet. Det bör även lämnas uppgift om namn, säte och koncernens andel av företagets kapital när det gäller dotterföretag, intresseföretag, gemensamt förvaltade företag och ägarintressen.
- (38) Årsboksluten för alla företag som omfattas av detta direktiv bör offentliggöras i enlighet med direktiv 2009/101/EG. Det är emellertid lämpligt att föreskriva att vissa undantag får beviljas på detta område för små och medelstora företag.
- (39) Medlemsstaterna uppmanas att utveckla elektroniska system för offentliggörande som gör det möjligt för företag att lämna in redovisningsuppgifter, inbegripet lagstadgade finansiella rapporter, endast en gång och i en form som låter flera användare enkelt ta del av och använda uppgifterna. När det gäller rapportering av redovisningar uppmanas kommissionen att undersöka möjligheten att införa ett harmoniserat elektroniskt redovisningsformat. Sådana system bör emellertid inte vara betungande för de små och medelstora företagen.
- (40) Ledamöterna i ett företags förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan bör, som ett minimikrav, vara kollektivt ansvariga gentemot företaget för att utarbeta och offentliggöra årsbokslut och förvaltningsberättelser. Samma tillvägagångssätt bör även gälla för ledamöter i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan för företag som upprättar en koncernredovisning. Sådana organ handlar inom ramen för den behörighet som tillkommer dem enligt nationell lagstiftning. Detta bör inte hindra medlemsstaterna från att gå längre och lagstifta om direkt ansvar gentemot aktieägare eller till och med andra intressenter.
- (41) Ansvar i fråga om upprättande och offentliggörande av årsbokslut och koncernredovisningar samt förvaltningsberättelser och förvaltningsberättelser för koncerner grundas på den nationella lagstiftningen. Lämpliga ansvarsregler bör gälla för ledamöter av ett företags förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan i enlighet med den enskilda medlemsstatens nationella lagstiftning. Medlemsstaterna bör tillåtas fastställa ansvarets omfattning.
- (42) För att främja en trovärdig finansiell rapportering i hela unionen bör de ledamöter av det organ inom ett företag som ansvarar för upprättandet av företagets redovisning säkerställa att den finansiella information som ingår i företagets årsbokslut och koncernens koncernredovisning ger en rättvisande bild.
- (43) Årsbokslut och koncernredovisningar bör granskas. Kravet på att det i ett revisionsuttalande ska anges huruvida årsbokslutet eller koncernredovisningen ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta ramen för finansiell rapportering bör inte uppfattas som en begränsning av uttalandets omfattning utan så att det klargör det sammanhang där det uttrycks. Årsbokslut för små företag bör inte omfattas av detta revisionskrav, eftersom revisioner kan utgöra en betydande administrativ börda för dessa företag. I många små företag är samma personer både aktieägare och ledning och de har därför begränsat behov av att en tredje part bestyrker de finansiella rapporterna. Detta direktiv bör dock inte hindra medlemsstaterna från att föreskriva revision av sina små företag, med beaktande av de särskilda villkoren och behoven hos de små företagen liksom hos användarna av deras finansiella rapporter. Det är vidare lämpligt att definiera innehållet i den revisionsberättelse som avses i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning⁽¹⁾. Det direktivet bör därför ändras i enlighet härmed.
- (44) För att sörja för ökad öppenhet när det gäller betalningar som görs till offentliga myndigheter bör stora företag och företag av allmänt intresse som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog⁽²⁾ redovisa väsentliga betalningar till offentliga myndigheter i länder där de är verksamma i en särskild rapport som lämnas årligen. Sådana företag är verksamma i länder med stora naturtillgångar, särskilt mineraler, olja, naturgas samt primärskog. Rapporten bör inkludera typer av betalningar jämförbara med dem som öppet redovisats av ett företag som deltar i utvinningsindustrins initiativ för ökad öppenhet (EITI). Initiativet kompletterar också Europeiska unionens handlingsplan för skogslagstiftningens efterlevnad samt förvaltning av och handel med skog (EU Flegt) och Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 995/2010 av den 20 oktober 2010 om fastställande av skyldigheter för verksamhetsutövare som släpper ut timmer och trävaror på marknaden⁽³⁾, som föreskriver att de som handlar med timmerprodukter ska säkerställa att olagligt avverkat timmer inte kommer in på unionsmarknaden.

⁽¹⁾ EUT L 157, 9.6.2006, s. 87.

⁽²⁾ Definierad i direktiv 2009/28/EG som "naturligt förnygrad skog med inhemska arter, där det inte finns några klart synliga tecken på mänsklig verksamhet och där de ekologiska processerna inte störts i betydande utsträckning."

⁽³⁾ EUT L 295, 12.11.2010, s. 23.

- (45) Rapporten bör tjäna till att underlätta för offentliga myndigheter i resursrika länder att genomföra EITI:s principer och kriterier och gentemot sina medborgare redogöra för betalningar sådana offentliga myndigheter mottar från företag som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog inom sin jurisdiktion. Rapporten bör ta med uppgifter på land- och projektnivå. Ett projekt bör definieras som de operativa verksamheter som styrs av ett enda kontrakt, en enda licens, ett enda arrende, en enda koncession eller ett enda liknande lagenligt avtal och som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en offentlig myndighet. Om flera sådana kontrakt i väsentlig grad är sammankopplade bör detta dock anses utgöra ett projekt. "I väsentlig grad sammankopplade" lagenliga avtal bör ses som en uppsättning operativt och geografiskt integrerade kontrakt, licenser, arrenden, koncessioner eller till varandra kopplade avtal med i allt väsentligt liknande villkor som har undertecknats med en offentlig myndighet och som leder till betalningsansvar. Sådana avtal kan styras av ett enda kontrakt, ett enda konsortium, ett enda produktionsdelningsavtal, eller ett enda annat övergripande lagenligt avtal.
- (46) I rapporten behöver man inte ta hänsyn till en betalning, vare sig det gäller en enskild betalning eller ett flertal till varandra hörande betalningar, om beloppet för betalningen understiger 100 000 EUR under ett räkenskapsår. Detta innebär att ett företag vid alla typer av arrangemang avseende periodiska inbetalningar eller delbetalningar (t.ex. hyresavgifter) måste ta hänsyn till det sammanlagda beloppet för de till varandra hörande periodiska inbetalningarna eller delbetalningarna av de till varandra hörande betalningarna när det avgör om tröskelvärdet har nåtts för dessa till varandra hörande betalningar och följaktligen om upplysningar krävs.
- (47) Företag med verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog bör inte vara skyldiga att dela upp betalningar och tilldela dem på projektbasis när det gäller betalningar som avser skyldigheter som påförs företaget på enhetsnivå snarare än projektnivå. Om ett företag till exempel har fler än ett projekt i ett värdland och det landets regering beskattar företagets inkomster i landet som helhet och inte grundar beskattningen på ett visst projekt eller viss verksamhet i landet, skulle företaget tillåtas att uppge den resulterande betalningen eller de resulterande betalningarna av inkomstskatt utan att specificera vilket projekt som kan kopplas till betalningen.
- (48) Ett företag med verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog behöver i allmänhet inte uppge utdelningar som gjorts till en regering som innehar stamaktier eller vanliga aktier i det företaget, under förutsättning att utbetalningen görs till regeringen på samma villkor som till övriga aktieägare. Företaget kommer emellertid att behöva uppge eventuella utdelningar som gjorts i stället för produktionsrättigheter eller royaltyer.
- (49) I syfte att hantera möjligheterna att kringgå upplysningskraven bör detta direktiv särskilt ange att uppgifter om betalningar måste lämnas med avseende på den berörda verksamhetens eller betalningens innebörd. Därför bör företaget inte kunna undgå uppgiftskravet genom att till exempel ge en ny beteckning åt en verksamhet som annars skulle ha omfattats av detta direktiv. Dessutom bör betalningar och verksamheter inte på ett konstlat sätt delas upp eller slås ihop i syfte att undgå upplysningskravet.
- (50) I syfte att fastställa under vilka omständigheter som företag bör undantas från rapporteringskraven i kapitel 10 bör befogenheten att anta akter i enlighet med artikel 290 i EUT-fördraget delegeras till kommissionen när det gäller att fastställa de kriterier som ska tillämpas när det ska bedömas om tredjeländers rapporteringskrav är likvärdiga med kraven i det kapitlet. Det är av särskild betydelse att kommissionen genomför lämpliga samråd under sitt förberedande arbete, inklusive på expertnivå. När kommissionen förbereder och utarbetar delegerade akter, bör den se till att relevanta handlingar översänds samtidigt till Europaparlamentet och rådet och att detta sker så snabbt som möjligt och på lämpligt sätt.
- (51) För att säkerställa enhetliga villkor för genomförandet av artikel 46.1, bör kommissionen tilldelas genomförandebefogenheter. Dessa genomförandebefogenheter bör utövas i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 av den 16 februari 2011 om fastställande av allmänna regler och principer för medlemsstaternas kontroll av kommissionens utövande av sina genomförandebefogenheter ⁽¹⁾.
- (52) Rapporteringsbestämmelserna bör omfattas av en översyn och en rapport från kommissionen inom tre år efter sista dagen för medlemsstaternas införlivande av detta direktiv. Översynen bör beakta bestämmelsernas effektivitet och ta hänsyn till internationella utvecklingar, inbegripet konkurrensfrågor och energitrygghet. Vid översynen bör man även överväga att utvidga rapporteringskraven till att även omfatta ytterligare näringsgrenar och huruvida rapporten bör granskas. Översynen bör dessutom beakta de erfarenheter som upprättare och användare av betalningsinformationen gjort och överväga huruvida det vore lämpligt att ta med ytterligare betalningsuppgifter som effektiva skattesatser och uppgifter om mottagaren, t.ex. bankkontouppgifter.

(1) EUT L 55, 28.2.2011, s. 13.

- (53) I enlighet med slutsatserna från G8-toppmötet i Deauville i maj 2011, och i syfte att främja likvärdiga förutsättningar internationellt bör kommissionen även fortsättningsvis uppmantra alla internationella parter att införa liknande krav beträffande rapportering om betalningar till offentliga myndigheter. I detta sammanhang är det särskilt viktigt att arbetet fortsätter kring de berörda internationella redovisningsstandarderna.
- (54) I syfte att ta hänsyn till framtida ändringar av medlemsstaternas lagstiftning och unionslagstiftning om företagsformer bör befogenheten att anta akter i enlighet med artikel 290 i EUF-fördraget delegeras till kommissionen när det gäller uppdatering av förteckningarna över företag som ingår i bilagorna I och II. Det är också nödvändigt att använda delegerade akter för att anpassa kriterierna för företagets storlek, eftersom inflationen med tiden undergräver deras faktiska värde. Det är av särskild betydelse att kommissionen genomför lämpliga samråd under sitt förberedande arbete, inklusive på expertnivå. När kommissionen förbereder och utarbetar delegerade akter, bör den se till att relevanta handlingar översänds samtidigt till Europaparlamentet och rådet och att detta sker så snabbt som möjligt och på lämpligt sätt.
- (55) Eftersom målen för detta direktiv, nämligen att förenkla investeringar över gränserna samt att förbättra jämförbarheten inom hela unionen och stärka det allmänna förtroendet för finansiella redovisningar och rapporter genom förbättrade och konsekventa särskilda upplysningar, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och de därför på grund av direktivets omfattning och verkningar bättre kan uppnås på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att nå dessa mål.
- (56) Detta direktiv ersätter direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG. De direktiven ska därför upphävas.
- (57) Detta direktiv står i överensstämmelse med de grundläggande rättigheter och principer som erkänns särskilt i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.
- (58) I enlighet med den gemensamma politiska förklaringen från medlemsstaterna och kommissionen om förklarande dokument av den 28 september 2011, har medlemsstaterna åtagit sig att, i de fall detta är berättigat, låta anmälan av införlivandeåtgärder åtföljas av ett eller flera dokument som förklarar förhållandet mellan de olika delarna i direktivet och motsvarande delar i de nationella

instrumenten för införlivande. Med avseende på detta direktiv anser lagstiftaren att översändandet av sådana dokument är berättigat.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

KAPITEL 1

TILLÄMPNINGSOMRÅDE, DEFINITIONER OCH KATEGORIER AV FÖRETAG OCH KONCERNER

Artikel 1

Tillämpningsområde

1. De samordningsåtgärder som detta direktiv föreskriver ska vidtas i fråga om bestämmelserna i medlemsstaternas lagar eller andra författningar om de företagsformer som förtecknas

- a) i bilaga I,
- b) i bilaga II, om alla direkta eller indirekta delägare i företaget som i övrigt har obegränsat ansvar i själva verket har begränsat ansvar, på grund av att dessa delägare är företag som
 - i) är av den typ som förtecknas i bilaga I, eller
 - ii) inte omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat men har en rättslig form som är jämförbar med de former som förtecknas i bilaga I.

2. Medlemsstaterna ska inom en rimlig tidsperiod underrätta kommissionen om förändringar i de typer av företag i sin nationella lagstiftning som kan påverka riktigheten av bilaga I eller bilaga II. I ett sådant fall ska kommissionen ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 49 för att anpassa förteckningarna över företag i bilagorna I och II.

Artikel 2

Definitioner

I detta direktiv gäller följande definitioner:

1. *företag av allmänt intresse*: företag som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 1 och som
 - a) omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument, ⁽¹⁾

⁽¹⁾ EUT L 145, 30.4.2004, s. 1.

- b) är kreditinstitut enligt artikel 4.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/48/EG av den 14 juni 2006 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut ⁽¹⁾, förutom de som avses i artikel 2 i det direktivet,
- c) är försäkringsföretag i den mening som avses i artikel 2.1 i rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och koncernredovisning för försäkringsföretag ⁽²⁾, eller
- d) är utsedda av medlemsstaterna till företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.
2. *ägarintresse*: sådana andelar i andra företags kapital, oavsett om andelarna representeras av värdepapper eller inte, som genom att skapa en varaktig förbindelse med dessa andra företag är avsedda att främja verksamheten i det företag som innehar dessa andelar. En kapitalandel i ett företag ska anses utgöra ett ägarintresse, om andelen överstiger ett procentuellt tröskelvärde som medlemsstaterna ska fastställa som understiger eller är lika med 20 %.
3. *närstående*: samma betydelse som i de internationella redovisningsstandarder som antagits i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ⁽³⁾.
4. *anläggningstillgångar*: sådana tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas i företagets verksamhet.
5. *nettoomsättning*: belopp som erhållits genom försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster efter avdrag av försäljningsrabatter och mervärdesskatt samt andra skatter som direkt relateras till omsättningen.
6. *anskaffningspris*: inköpspris och övriga med förvärvet sammanhängande kostnader minus sammanhängande minskningar av kostnaderna för förvärvet,
7. *tillverkningskostnad*: anskaffningspriset för råmaterial, förbrukningsvaror och andra kostnader som är direkt hänförliga till posten i fråga. Medlemsstaterna ska tillåta eller kräva att en rimlig andel av fasta eller rörliga omkostnader som är indirekt hänförliga till posten i fråga ingår i den mån de hänförs till produktionsperioden. Distributionskostnader ska inte tas med.
8. *värdejustering*: ändringar i syfte att beakta värdeförändringar för enskilda tillgångsposter på balansdagen, oavsett om värdeförändringen är slutlig eller inte.
9. *moderföretag*: ett företag som kontrollerar över ett eller flera dotterföretag.
10. *dotterföretag*: ett företag som står under bestämmande inflytande av ett moderföretag, inbegripet varje dotterföretag till ett överordnat moderföretag.
11. *koncern*: ett moderföretag och alla dess dotterföretag.
12. *koncernföretag*: två eller flera företag inom en koncern.
13. *intresseföretag*: ett företag i vilket ett annat företag har ett ägarintresse och över vars operativa och finansiella politik detta andra företag utövar betydande inflytande. Ett företag anses utöva ett betydande inflytande över ett annat företag om det innehar minst 20 % av röstvärdet för aktierna eller andelarna i det andra företaget.
14. *investmentföretag*:
- a) företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att placera sina medel i olika värdepapper, fastigheter eller andra tillgångar i det enda syftet att sprida investeringsriskerna och låta aktie- och andelsägarna få del av resultatet av kapitalförvaltningen,
- b) företag som är närstående till investmentföretag med fast kapital, om föremålet för intresseföretagets verksamhet uteslutande är att förvärva fullt betalda aktier som utfärdas av dessa investeringsföretag, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 22.1 h i direktiv 2012/30/EU.
15. *finansiella holdingföretag*: företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att förvärva andelar i andra företag och att förvalta dessa andelar i vinstsyfte utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa andra företag, dock utan att det påverkar deras rättigheter som aktieägare eller delägare.

⁽¹⁾ EUT L 177, 30.6.2006, s. 1.

⁽²⁾ EGT L 374, 31.12.1991, s. 7.

⁽³⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.

16. *väsentlig*: beskaffenheten på information som innebär att utelämnanden av eller felaktigheter i den rimligen kan förväntas påverka de beslut som användarna fattar på grundval av företagets finansiella rapporter. Bedömningen av hur väsentliga enskilda poster är ska göras mot bakgrund av andra liknande poster.

Artikel 3

Kategorier av företag och koncerner

1. Vid tillämpningen av en eller flera av de möjligheter som anges i artikel 36 ska medlemsstaterna definiera begreppet mikroföretag som företag som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- a) Balansomslutning: 350 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 700 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 10.

2. Små företag är företag som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- a) Balansomslutning: 4 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 8 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 50.

Medlemsstaterna får fastställa tröskelvärden som överstiger tröskelvärdena i leden a och b i första stycket. Tröskelvärdena får dock inte överskrida 6 000 000 EUR för balansomslutningen och 12 000 000 EUR för nettoomsättningen.

3. Medelstora företag är företag som inte är mikroföretag eller små företag och som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- a) Balansomslutning: 20 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 40 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

4. Stora företag är företag som på balansdagen överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- a) Balansomslutning: 20 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 40 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

5. Små koncerner är koncerner som består av moderföretag och dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning och som efter konsolidering inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier på moderföretagets balansdag:

- a) Balansomslutning: 4 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 8 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 50.

Medlemsstaterna får fastställa tröskelvärden som överstiger tröskelvärdena i leden a och b i första stycket. Tröskelvärdena får dock inte överskrida 6 000 000 EUR för balansomslutningen och 12 000 000 EUR för nettoomsättningen.

6. Medelstora koncerner är koncerner som inte är små koncerner, som består av moderföretag och dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning och som efter konsolidering inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier på moderföretagets balansdag:

- a) Balansomslutning: 20 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 40 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

7. Stora koncerner är koncerner som består av moderföretag och dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning och som efter konsolidering överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier på moderföretagets balansdag:

- a) Balansomslutning: 20 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 40 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

8. Medlemsstaterna ska tillåta att den kvittning som avses i artikel 24.3 eller varje eliminering till följd av artikel 24.7 inte utförs när gränsvärdena i punkterna 5–7 i den här artikeln beräknas. I sådana fall ska gränsvärdena för balansomslutningen och nettoomsättningen höjas med 20 %.

9. För medlemsstater som inte har infört euron ska beloppen i punkterna 1–7, för alla direktiv som fastställer dessa belopp, räknas om till nationell valuta genom tillämpning av den växelkurs som offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* dagen för respektive direktivs ikraftträdande.

Vid omräkning till nationell valuta för de medlemsstater som inte har infört euron får de belopp i euro som fastställs i punkterna 1, 3, 4, 6 och 7 ökas eller minskas med maximalt 5 % för att man ska kunna uppnå jämna belopp i de nationella valutorna.

10. När ett företag eller en koncern på balansdagen överskrider eller upphör att överskrida gränsvärdena i två av de tre kriterierna i punkterna 1–7, ska detta förhållande endast inverka på tillämpningen av de undantag som föreskrivs i detta direktiv om förhållandet inträffar två räkenskapsår i följd.

11. Den balansomslutning som avses i punkterna 1–7 i den här artikeln ska motsvaras av det samlade värdet av tillgångarna i A–E under Tillgångar i den uppställningsform som anges i bilaga III eller av tillgångarna i A–E i den uppställningsform som anges i bilaga IV.

12. När medlemsstaterna beräknar tröskelvärdena i punkterna 1–7 får de kräva att inkomster från andra källor omfattas för de företag för vilka "nettoomsättning" inte är relevant. Medlemsstaterna får kräva att moderföretag beräknar sina tröskelvärden på koncernbasis i stället för på enskild basis. Medlemsstaterna får också kräva att koncernföretag beräknar sina tröskelvärden på gruppbasis eller koncernbasis om dessa företag har bildats uteslutande för att undvika rapportering av vissa uppgifter.

13. För att ta hänsyn till effekterna av inflationen ska kommissionen minst vart femte år genom delegerade akter i enlighet med artikel 49 se över och, där så är lämpligt, ändra de tröskelvärden som avses i punkterna 1–7 i den här artikeln, med beaktande av inflationsmätt som offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*.

KAPITEL 2

ALLMÄNNA BESTÄMMELSER OCH PRINCIPER

Artikel 4

Allmänna bestämmelser

1. Årsbokslutet ska utgöra en helhet och ska för alla företag som ett minimum bestå av balansräkning, resultaträkning och noter till de finansiella rapporterna.

Medlemsstaterna får kräva att andra företag än små företag tar med andra uppgifter i årsboksluten utöver de handlingar som anges i första stycket.

2. Årsbokslut ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med bestämmelserna i detta direktiv.

3. Årsbokslutet ska ge rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Om tillämpningen av detta direktiv inte räcker till för att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat ska alla ytterligare upplysningar som är nödvändiga för att uppfylla detta krav lämnas i noterna till de finansiella rapporterna.

4. Om tillämpningen av en bestämmelse i detta direktiv undantagsvis är oförenlig med den skyldighet som föreligger enligt punkt 3, ska avsteg göras från denna bestämmelse för att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Varje sådant avsteg ska anges i noterna till de finansiella rapporterna med upplysning om skälen för avsteget och om den inverkan som detta har på uppgifterna om företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat.

Medlemsstaterna får bestämma de särskilda fall när avsteg kan ske och får föreskriva de undantagsregler som ska gälla i dessa fall.

5. Medlemsstaterna får kräva att andra företag än små företag lämnar upplysningar i sina årsbokslut som går utöver det som krävs enligt detta direktiv.

6. Med avvikelse från punkt 5 får medlemsstaterna kräva att små företag utarbetar, lämnar och offentliggör upplysningar i de finansiella rapporterna som går utöver kraven i detta direktiv, förutsatt att alla sådana uppgifter samlas in inom ramen för ett enda registreringssystem och att upplysningskravet ingår i den nationella skattelagstiftningen enbart av skatteuppbördsskäl. De upplysningar som krävs enligt denna punkt ska ingå i den relevanta delen av de finansiella rapporterna.

7. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna alla ytterligare upplysningar som de kräver i enlighet med punkt 6 vid införlivandet av detta direktiv och när de inför nya krav i enlighet med punkt 6 i den nationella lagstiftningen.

8. De medlemsstater som använder elektroniska lösningar för inlämning och offentliggörande av årsbokslut ska se till att små företag i enlighet med kapitel 7 inte är skyldiga att offentliggöra de ytterligare upplysningar som krävs i den nationella skattelagstiftningen enligt punkt 6.

Artikel 5

Allmänna upplysningar

I den handling som innehåller de finansiella rapporterna ska företagets namn och de upplysningar som föreskrivs i artikel 5 a och b i direktiv 2009/101/EG ingå.

Artikel 6

Allmänna principer för finansiell rapportering

1. Poster som ingår i årsbokslutet och koncernredovisningen ska redovisas och värderas i enlighet med följande allmänna principer:

- a) Företaget förutsätts fortsätta sin verksamhet.
- b) Redovisningsprinciper och värderingsgrunder ska tillämpas konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat.
- c) Redovisning och värdering ska ske med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
 - i) endast per balansdagen konstaterade intäkter får redovisas,
 - ii) alla skulder som har uppkommit under det berörda räkenskapsåret eller under ett tidigare räkenskapsår ska redovisas, även om dessa skulder blir kända först efter balansdagen men före den dag då balansräkningen upprättas, och att
 - iii) alla negativa värdejusteringar ska redovisas, oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.
- d) Belopp som redovisas i balansräkningen och resultaträkningen ska beräknas enligt periodiseringsprincipen.
- e) Den ingående balansen för varje räkenskapsår ska stämma överens med närmast föregående räkenskapsårs utgående balans.

- f) Tillgångs- och skuldposternas beståndsdelar ska värderas var för sig.
- g) Kvittning får inte ske mellan tillgångs- och skuldposter eller mellan intäcks- och kostnadsposter.
- h) Poster i resultat- och balansräkningarna ska redovisas och presenteras med beaktande av den ekonomiska innebörden av transaktionen eller överenskommelsen i fråga.
- i) Poster som redovisas i de finansiella rapporterna ska värderas i enlighet med principen om anskaffnings- eller tillverkningskostnad.
- j) De krav som anges i detta direktiv när det gäller redovisning, värdering, utformning, upplysning och koncernredovisning behöver inte uppfyllas om följderna av att uppfylla dem är oväsentliga.

2. Trots vad som sägs i punkt 1 g får medlemsstaterna i särskilda fall tillåta eller kräva att företag utför kvittning mellan tillgångs- och skuldposter eller mellan intäcks- och kostnadsposter, förutsatt att de belopp som kvittas anges som bruttobelopp i noterna till den finansiella rapporten.

3. Medlemsstaterna får undanta företag från kraven i punkt 1 h.

4. Medlemsstaterna får begränsa tillämpningsområdet för punkt 1 j till uppställning och upplysning.

5. Utöver de belopp som redovisas i enlighet med punkt 1 c ii får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla förutsebara skulder och möjliga förluster som uppstår under det berörda räkenskapsåret eller under ett tidigare räkenskapsår redovisas, även om dessa skulder eller förluster blir kända först efter balansdagen men före den dag då balansräkningen upprättas.

Artikel 7

Alternativ värderingsgrund för anläggningstillgångar till omvärderade belopp

1. Med avvikelse från artikel 6.1 i får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar anläggningstillgångar till omvärderade belopp. När nationell lagstiftning föreskriver en sådan värdering enligt omvärderingsprincipen ska den definiera innehåll och tillämpningsområde samt reglerna för tillämpningen.

2. Om punkt 1 tillämpas ska ett belopp som motsvarar skillnaden mellan en värdering enligt anskaffnings- eller tillverkningskostnad och en värdering enligt omvärderingsprincipen tas upp i balansräkningen i uppskrivningsfonden under "Eget kapital".

Uppskrivningsfonden får när som helst helt eller delvis kapitaliseras.

Uppskrivningsfonden ska minskas om det överförda beloppet till fonden inte längre behövs för tillämpningen av redovisning enligt omvärderingsprincipen. Medlemsstaterna får besluta om regler för uppskrivningsfondens användning, förutsatt att överföringar till resultaträkningen från uppskrivningsfonden får ske endast i den mån de överförda beloppen har varit kostnadsförda i resultaträkningen eller motsvarar realiserade intäkter. Belopp från uppskrivningsfonden får inte delas ut, vare sig direkt eller indirekt, om inte beloppet utgör en realiserad intäkt.

Med förbehåll för vad som anges i andra och tredje styckena i denna punkt får uppskrivningsfonden inte minskas.

3. Värdejusteringar ska beräknas varje år på grundval av det omvärderade beloppet. Genom undantag från artiklarna 9 och 13 får medlemsstaterna emellertid tillåta eller kräva att endast beloppet av värdejusteringar på grundval av anskaffnings- eller tillverkningskostnad redovisas under respektive poster i de uppställningsformer som anges i bilagorna V och VI och att den skillnad som uppkommer som ett resultat av värdering enligt omvärderingsprincipen enligt denna artikel redovisas separat i uppställningen.

Artikel 8

Alternativ värderingsgrund till verkligt värde

1. Genom undantag från artikel 6.1 i och med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel

- a) ska medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar finansiella instrument, inklusive derivatinstrument, till verkligt värde, och
- b) får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar vissa slag av tillgångar som inte är finansiella instrument till belopp som fastställs med hänvisning till verkligt värde.

Ett sådant tillstånd eller krav får begränsas till koncernredovisning.

2. I detta direktiv ska varubaserade avtal som ger endera avtalsparten rätt att betala med kontanter eller något annat finansiellt instrument anses som derivatinstrument, utom när sådana avtal

- a) ingicks för och fortsätter att uppfylla företagets förväntade inköps-, försäljnings- eller användningsbehov vid den tidpunkt när de ingicks och senare,

b) betecknades från början som varubaserade avtal, och

c) förväntas bli reglerade genom leverans av varan.

3. Punkt 1 a ska endast tillämpas för följande skulder:

- a) Skulder som innehas för handelsändamål.
- b) Derivatinstrument.

4. Värdering enligt punkt 1 a ska inte gälla följande:

- a) Andra finansiella instrument än derivatinstrument som hålls till förfall.
- b) Lånefordringar och kundfordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål.
- c) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och samriskföretag, ägarandelsbevis som har utfärdats av företaget, avtal om villkorad ersättning i samband med företagskombinationer liksom andra finansiella instrument av sådan särskild karaktär att instrumenten, enligt vad som är allmänt accepterat, redovisas på annat sätt än andra finansiella instrument.

5. Genom undantag från artikel 6.1 i får medlemsstaterna, i fråga om alla tillgångar och skulder som uppfyller kraven för en säkrad post enligt ett system för säkringsredovisning till verkligt värde, eller en bestämd del av sådana tillgångar eller skulder, tillåta värdering till det specifika belopp som fordras enligt det systemet.

6. Genom undantag från punkterna 3 och 4 får medlemsstaterna tillåta eller kräva redovisning och värdering av samt upplysningar om finansiella instrument i överensstämmelse med internationella redovisningsstandarder som antagits i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002.

7. Det verkliga värdet enligt denna artikel ska fastställas med hänvisning till ett av följande värden:

- a) Ett marknadsvärde, för de finansiella instrument för vilka en tillförlitlig marknad med lätthet kan bestämmas. Om marknadsvärdet inte med lätthet kan bestämmas för ett instrument men däremot för dess beståndsdelar eller för ett liknande instrument, får instrumentets marknadsvärde härledas från värdet på beståndsdelarna eller på det liknande instrumentet.

- b) Ett värde som beräknas utifrån allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder för finansiella instrument för vilka en tillförlitlig marknad inte med lätthet kan bestämmas, förutsatt att sådana värderingsmodeller och värderingsmetoder ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet.

Finansiella instrument som inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt genom någon av de metoder som beskrivs i leden a och b i första stycket, ska värderas i enlighet med principen om anskaffnings- eller tillverkningskostnad i den utsträckning en beräkning är möjlig på denna grund.

8. När ett finansiellt instrument värderas till verkligt värde ska en värdeförändring trots artikel 6.1 c tas upp i resultaträkningen, utom i följande fall då en förändring av detta slag ska tas upp direkt i fonden för verkligt värde:

- a) Instrumentet är ett säkringsinstrument enligt ett system för säkringsredovisning som tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte tas med i resultaträkningen.
- b) Värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av ett företags nettoinvestering i en utländsk enhet.

Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att en värdeförändring på en finansiell tillgång som är tillgänglig för försäljning, och som inte är ett derivatinstrument, tas upp direkt i fonden för verkligt värde. Denna fond för verkligt värde ska justeras när belopp som anges i den inte längre är nödvändiga för tillämpningen av leden a och b i första stycket.

9. När tillgångar som inte är finansiella instrument värderas till verkligt värde får medlemsstaterna trots artikel 6.1 c tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag tar upp en värdeförändring i resultaträkningen.

KAPITEL 3

BALANSRÄKNING OCH RESULTATRÄKNING

Artikel 9

Allmänna bestämmelser om balans- och resultaträkningar

1. Balans- och resultaträkningarnas uppställningsform får inte ändras från ett räkenskapsår till ett annat. Avsteg från denna princip ska dock tillåtas i undantagsfall för att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska

ställning och resultat. Alla sådana undantag och skälen till dem ska redovisas i noterna till den finansiella rapporten.

2. I balans- och resultaträkningarna ska de poster som anges i bilagorna III–VI tas upp var för sig i angiven ordningsföljd. Medlemsstaterna ska tillåta en mera detaljerad underindelning av dessa poster, förutsatt att de föreskrivna uppställningsformerna följs. Medlemsstaterna ska tillåta att delsummor och nya poster läggs till, förutsatt att innehållet i sådana nya poster inte omfattas av de i uppställningsformen angivna posterna. Medlemsstaterna får föreskriva sådana underindelningar, eller delsummor eller nya poster.

3. Uppställningsform, nomenklatur och terminologi för sådana poster i balans- och resultaträkningarna som föregås av arabiska siffror ska anpassas i de fall ett företags särskilda inriktning kräver det. Medlemsstaterna får kräva sådana anpassningar för företag som utgör en del av en viss ekonomisk sektor.

Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att poster i balans- och resultaträkningarna som föregås av arabiska siffror sammanslås när de med hänsyn till målsättningen att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat har ett oväsentligt värde eller när en sådan sammanslagning främjar överskådligheten, förutsatt att de sammanslagna posterna specificeras i noter till de finansiella rapporterna.

4. Genom undantag från punkterna 2 och 3 i den här artikeln får medlemsstaterna begränsa företagets möjligheter att avvika från de uppställningsformer som anges i bilagorna III–VI i den utsträckning som detta är nödvändigt för att de finansiella rapporterna ska kunna översändas elektroniskt.

5. För varje balans- och resultaträkningspost ska beloppet för det räkenskapsår som balans- eller resultaträkningen hänför sig till och beloppet för motsvarande post från föregående räkenskapsår anges. Om dessa belopp inte är jämförbara får medlemsstaterna kräva att beloppet för föregående räkenskapsår justeras. Varje fall av bristande jämförbarhet och eventuella justeringar av beloppen ska redovisas, med förklaringar, i noterna till den finansiella rapporten.

6. Medlemsstaterna får tillåta eller kräva en anpassning av balans- och resultaträkningarnas uppställningsformer, så att dessa utvisar disposition av vinsten eller behandling av förlusten.

7. För behandlingen av ägarintressen i årsbokslut gäller följande:

- a) Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att ägarintressen redovisas enligt kapitalandelsmetoden enligt artikel 27, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker årsbokslut jämfört med koncernredovisning.
- b) Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att den andel av resultatet som kan hänföras till ägarintressen redovisas i resultaträkningen endast i fråga om belopp som motsvarar utdelningar som redan erhållits eller som kan yrkas.
- c) Om den vinst som är hänförlig till det ägarintresse och som redovisats i resultaträkningen överskrider beloppet av utdelningar som redan erhållits eller som kan yrkas, ska skillnaden tas upp som en reserv som inte får delas ut till aktieägarna.

Artikel 10

Uppställning av balansräkningen

För uppställningen av balansräkningen ska medlemsstaterna föreskriva en eller båda av de uppställningsformer som anges i bilagorna III och IV. Om en medlemsstat föreskriver båda uppställningsformerna får den tillåta att företagen att själva bestämmer vilken av de angivna uppställningsformerna som de vill använda.

Artikel 11

Alternativ uppställning av balansräkningen

Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att företag eller vissa kategorier av företag lägger fram posterna på grundval av åtskillnad mellan kortfristiga och långfristiga poster i annan uppställningsform än den som anges i bilagorna III och IV, under förutsättning att den information som lämnas åtminstone är likvärdig med den som annars ska lämnas i enlighet med bilagorna III och IV.

Artikel 12

Särskilda bestämmelser för vissa poster i balansräkningen

1. Om en tillgång eller en skuld avser fler än en post i uppställningsformen ska förhållandet till andra poster redovisas antingen under den post där den tas upp eller i noterna till den finansiella rapporten.
2. Egna aktier eller andelar samt aktier eller andelar i koncernföretag ska endast redovisas under de för detta ändamål föreskrivna rubrikerna.
3. Om tillgångar ska redovisas som anläggnings- eller omsättningstillgångar beror på det ändamål för vilket de är avsedda.

4. Rätt till fast egendom och andra liknande rättigheter, så som dessa definieras i nationell lagstiftning, ska redovisas under rubriken "Mark och byggnader".

5. Anskaffnings- eller tillverkningskostnaden, eller det omvärderade beloppet i de fall där artikel 7.1 är tillämplig, för anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd ska minskas genom värdejusteringar i syfte att systematiskt skriva av sådana tillgångar över deras nyttjandeperiod.

6. För värdejusteringar för anläggningstillgångar gäller följande:

a) Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att finansiella anläggningstillgångar värdejusteras i syfte att åsätta dem det lägre värde de har på balansdagen.

b) Anläggningstillgångar ska – oberoende av om de har en begränsad ekonomisk livslängd eller inte – värdejusteras i syfte att åsätta dem det lägre värde de har på balansdagen, om det kan förutses att värdeminskningen är bestående.

c) De värdejusteringar som avses i leden a och b ska debiteras resultaträkningen och anges separat i noterna till den finansiella rapporten om de inte har tagits upp särskilt i resultaträkningen.

d) Värdering till det lägre värdet enligt leden a och b får inte bibehållas, om skälen för värdejusteringen har upphört; denna bestämmelse gäller inte värdejusteringar som gjorts med avseende på goodwill.

7. Omsättningstillgångar ska göras till föremål för värdejusteringar i syfte att ta upp dem till det lägre marknadsvärde eller, under särskilda förhållanden, till något annat lägre värde som kan åsättas dem på balansdagen.

Värdering till det lägre värdet enligt första stycket får inte bibehållas om skälen för värdejusteringen har upphört.

8. Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att ränta på kapital som har lånats för att finansiera produktionen av anläggnings- eller omsättningstillgångar inräknas i tillverkningskostnaderna i den mån räntan hänför sig till produktionsperioden. Om denna bestämmelse tillämpas ska det anges i noterna till den finansiella rapporten.

9. Medlemsstaterna får tillåta att anskaffnings- eller tillverkningskostnaderna för likartade lagertillgångar och andra fungibla tillgångsposter, inräknat värdepapper, värderas antingen på grundval av vägda genomsnittspriser, enligt FIFO-metoden ("först in – först ut"), enligt LIFO-metoden ("sist in – först ut") eller en metod som återspeglar allmänt accepterad bästa praxis.

10. Om det belopp som ska återbetalas för en skuld överstiger det mottagna beloppet, får medlemsstaterna tillåta eller kräva att mellanskillnaden tas upp som en tillgång. Den ska redovisas separat i balansräkningen eller i noterna till den finansiella rapporten. Mellanskillnaden ska skrivas av med ett skäligt belopp varje år och ska vara helt avskriven senast när skulden återbetalas.

11. Immateriella anläggningstillgångar ska skrivas av under tillgångens förväntade nyttjandeperiod.

Om den förväntade nyttjandeperioden för kostnader för utveckling och goodwill undantagsvis inte kan uppskattas tillförlitligt ska sådana tillgångar skrivas av inom en maximal tidsperiod som medlemsstaten fastställer. Denna maximala tidsperiod får inte vara kortare än fem år och får inte överskrida tio år. En förklaring av den period under vilken goodwill skrivs av ska lämnas i noterna till den finansiella rapporten.

Om nationell lagstiftning tillåter att kostnader för utveckling eller bolagsbildning tas upp under "Tillgångar", och kostnaderna för utveckling eller bolagsbildning inte har avskrivits helt, ska medlemsstaterna kräva att ingen vinstutdelning får äga rum, om inte för utdelning tillgängliga reserver och balanserade vinstmedel från tidigare år är minst lika stora som de icke avskrivna kostnaderna.

Om nationell lagstiftning tillåter att kostnader för bolagsbildning tas upp under "Tillgångar", ska dessa kostnader skrivas av inom högst fem år. I sådana fall ska medlemsstaterna kräva att tredje stycket i tillämpliga delar ska gälla kostnader för bolagsbildning.

I undantagsfall får medlemsstaterna medge undantag från tredje och fjärde styckena. Sådana undantag och skälen till dem ska redovisas i noterna till den finansiella rapporten.

12. Avsättningar ska täcka skulder som till sin karaktär är klart bestämda och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.

Medlemsstaterna får även tillåta att avsättningar görs i avsikt att täcka sådana kostnader som till sin karaktär är klart bestämda

och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.

På balansdagen ska en avsättning motsvara den bästa uppskattningen av de kostnader som sannolikt kommer att uppstå eller, när det gäller en skuld, det belopp som krävs för att återbetala denna skuld. Avsättningar får inte användas för att justera tillgångarnas värde.

Artikel 13

Uppställning av resultaträkningen

1. Medlemsstaterna ska föreskriva att en av eller båda de i bilagorna V och VI angivna uppställningsformerna ska användas för uppställning av resultaträkningen. Om en medlemsstat föreskriver båda uppställningsformerna får den tillåta att företagen att själva bestämmer vilken av de angivna uppställningsformerna som de vill använda.

2. Genom undantag från artikel 4.1 får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag, eller vissa kategorier av företag, lämnar en resultatrapport i stället för en resultaträkning i enlighet med bilagorna V och VI, förutsatt att de lämnade upplysningarnas innehåll minst är likvärdigt med de uppgifter som krävs i bilagorna V och VI.

Artikel 14

Förenklings för små och medelstora företag

1. Medlemsstaterna får tillåta små företag att upprätta balansräkningar i förkortad form som endast visar de poster i bilagorna III och IV som föregås av bokstäver eller romerska siffror, varvid särskilt ska anges följande:

a) De upplysningar som krävs i bilaga III enligt parenteserna vid posten D II på aktivsidan och posten C på passivsidan, dock endast med totalsumma för varje post.

b) De upplysningar som krävs i i parenteserna vid posten D II i bilaga IV.

2. Medlemsstaterna får tillåta små och medelstora företag att upprätta resultaträkningar i förkortad form med följande begränsningar:

a) I bilaga V får posterna 1–5 slås ihop till en enda post kallad "Bruttoresultat".

b) I bilaga VI får posterna 1, 2, 3 och 6 slås ihop till en enda post kallad "Bruttoresultat".

KAPITEL 4

NOTER TILL DE FINANSIELLA RAPPORTERNA

Artikel 15

Allmänna bestämmelser om noterna till de finansiella rapporterna

Om noterna till balansräkningen och resultaträkningen läggs fram i enlighet med detta kapitel, ska noterna läggas fram i den ordning som posterna redovisas i balansräkningen och resultaträkningen.

Artikel 16

Innehåll i noterna till de finansiella rapporterna för alla företag

1. I noterna till de finansiella rapporterna ska alla företag, utöver eventuella uppgifter som krävs enligt andra bestämmelser i detta direktiv, lämna följande upplysningar:

- a) Tillämpade redovisningsprinciper.
- b) Om anläggningstillgångar redovisas till omvärderade belopp ska en tabell tas med som visar
 - i) förändringar i uppskrivningsfonden under räkenskapsåret, med en förklaring av den skattemässiga behandlingen av posterna i denna, samt
 - ii) det bokförda värdet i balansräkningen som skulle ha redovisats om anläggningstillgångarna inte hade omvärderats.
- c) Om finansiella instrument och/eller tillgångar som inte är finansiella instrument värderas till verkligt värde ska följande upplysningar lämnas:
 - i) De viktigaste bakomliggande antagandena för värderingsmodellerna och värderingsmetoderna, när verkliga värden har bestämts enligt artikel 8.7 b.
 - ii) För varje kategori av finansiella instrument eller tillgångar som inte är finansiella instrument: det verkliga värdet, de förändringar av värdet som redovisas direkt i resultaträkningen liksom de förändringar som redovisas i fond för verkligt värde.
 - iii) För varje kategori av derivatinstrument, upplysningar om omfattning och typ, inklusive viktiga villkor

som kan påverka belopp, tidpunkt och säkerhet vad gäller framtida kassaflöden.

- iv) En tabell som visar förändringar i fond för verkligt värde under räkenskapsåret.
- d) Det totala beloppet för ekonomiska åtaganden, garantier eller eventuella förpliktelser som inte är upptagna i balansräkningen, och en översikt över arten och formen för varje ställd säkerhet. Pensionsförpliktelser och förpliktelser mot koncernföretag eller intresseföretag ska anges särskilt.
- e) Storleken på de förskott och krediter som har beviljats ledamöterna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen med uppgift om räntesatser, huvudsakliga villkor och eventuellt återbetalda, avskrivna eller undantagna belopp, liksom åtaganden som har ingåtts för ledamöternas räkning i form av garantier av något slag. Uppgift ska lämnas om summan för varje sådan kategori av befattningshavare.
- f) Storleken på och arten av enskilda intäkts- eller kostnadsposter av exceptionell storlek eller förekomst.
- g) Summan av företagets skulder med en kvarstående löptid på mer än fem år samt alla skulder för vilka företaget har ställt säkerhet med uppgift om säkerhetens art och form.
- h) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret.

2. Medlemsstaterna får på motsvarande sätt kräva att små företag ska lägga fram de uppgifter som krävs i artikel 17.1 a, m, p, q och r.

Vid tillämpningen av första stycket ska den information som krävs i artikel 17.1 p begränsas till inriktningen på och det kommersiella syftet med de arrangemang som avses i den punkten.

Vid tillämpningen av första stycket ska lämnande av den information som krävs i artikel 17.1 r begränsas till transaktioner som företaget genomfört med de parter som förtecknas i fjärde stycket i den punkten.

3. Medlemsstaterna får inte kräva upplysningar från små företag utöver vad som krävs eller tillåts enligt denna artikel.

Artikel 17

Ytterligare upplysningar om medelstora och stora företag och företag av allmänt intresse

1. I noterna till de finansiella rapporterna ska medelstora och stora företag och företag av allmänt intresse, utöver den information som krävs enligt artikel 16 och övriga bestämmelser i detta direktiv, lämna följande upplysningar:

a) För anläggningstillgångarnas olika poster:

i) Anskaffnings- eller tillverkningskostnaden eller, om en alternativ värderingsgrund har använts, verkligt värde eller omvärderat värde i början och slutet av räkenskapsåret.

ii) Tillkommande och avgående poster samt överföringar under räkenskapsåret.

iii) De ackumulerade värdejusteringarna vid början och slutet av räkenskapsåret.

iv) Redovisade värdejusteringar under räkenskapsåret.

v) Förändringar i ackumulerade värdejusteringar som avser tillkommande och avgående poster samt överföringar under räkenskapsåret.

vi) Om ränta kapitaliseras i enlighet med artikel 12.8, det belopp som har redovisats under tillgångar under räkenskapsåret.

b) Om anläggnings- eller omsättningstillgångar är föremål för värdejustering utslutande av skatteskal, justeringsbeloppet och anledningen till justeringen.

c) Om finansiella instrument värderas till anskaffnings- eller tillverkningskostnaden:

i) För varje kategori av derivatinstrument:

— Instrumentens verkliga värde om ett sådant värde kan bestämmas med hjälp av någon av de metoder som anges i artikel 8.7 a.

— Upplysningar om instrumentens omfattning och typ.

ii) För finansiella anläggningstillgångar som upptas till ett värde som överstiger det verkliga värdet:

— Bokfört värde och verkligt värde för antingen de individuella tillgångarna eller lämpliga grupper av dessa individuella tillgångar.

— Skälen till att det bokförda värdet inte har minskats, inklusive det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

d) Storleken på räkenskapsårets ersättningar till ledamöterna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen på grund av deras arbetsuppgifter samt varje avtalad eller på annat sätt uppkommen förpliktelse som avser pensioner till tidigare ledamöter i dessa organ, med uppgift om summan för varje sådan kategori av organ.

Medlemsstaterna får frånga kravet på att en sådan uppgift utlämnas, om ett utlämnande av uppgiften skulle göra det möjligt att få kännedom om den ekonomiska ställningen för en viss ledamot i dessa organ.

e) Det genomsnittliga antalet anställda under räkenskapsåret, fördelat på kategorier, samt, om uppgift inte har lämnats särskilt i resultaträkningen, personalkostnaderna för räkenskapsåret, uppdelade mellan löner, sociala avgifter och pensionskostnader.

f) Om uppskjuten skatt redovisas i balansräkningen, uppskjutna skattebelopp i slutet av räkenskapsåret, och förändringarna i denna post under räkenskapsåret.

g) Namn och säte för varje företag i vilket företaget antingen självt eller genom en person som handlar i eget namn men för företagets räkning har ett ägarintresse, med uppgift om kapitalandel i företaget samt beloppet för det senare företagets eget kapital och resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsbokslut har fastställts. Uppgifterna om skulder och eget kapital samt årsresultat får utlämnas, om det berörda företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte kontrolleras av företaget.

Medlemsstaterna får tillåta att de upplysningar som föreskrivs i första stycket i detta led ges formen av en översikt som ges in i enlighet med artikel 3.1 och 3.3 i direktiv 2009/101/EG; upplysning om ingivandet av en sådan översikt ska lämnas i noterna till den finansiella rapporten. Medlemsstaterna får också tillåta att uppgifter utlämnas om de har sådan karaktär att de skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de företag som de avser. Medlemsstaterna kan fordra att ett sådant utlämnande får ske endast om det i förväg har godkänts av en domstol eller en administrativ myndighet. Upplysning om varje utlämnande ska lämnas i noterna till den finansiella rapporten.

- h) Antal och nominellt värde eller, i frånvaro av sådant värde, det bokförda parivärdet för de aktier som har tecknats under räkenskapsåret inom ramen för det "godkända" kapitalet, med förbehåll för vad som gäller angående detta kapitalstorlek enligt artikel 2 e i direktiv 2009/101/EG eller artikel 2 c och d i direktiv 2012/30/EU.
- i) Om det finns mer än ett aktieslag, antal och nominellt värde eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet för varje aktieslag.
- j) Förekomsten av vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev, optioner, teckningsoptioner eller liknande värdepapper eller rättigheter, med uppgift om antal och tillhörande rättigheter.
- k) Namn, säte och rättslig form för varje företag i vilket företaget är obegränsat ansvarig delägare.
- l) Namn och säte för det företag som upprättar koncernredovisning i den största av de koncerner i vilken företaget ingår som dotterföretag.
- m) Namn och säte för det företag som upprättar koncernredovisning i den minsta av de koncerner som ingår i den i led l angivna koncernen och i vilken företaget ingår som dotterföretag.
- n) Den plats där kopior av de koncernredovisningar som avses i leden l och m kan erhållas, om de finns tillgängliga.
- o) Förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust, eller i förekommande fall, dispositionen av företagets vinst eller förlust.
- p) Inriktningen på och det kommersiella syftet med de arrangemang som företaget inte tagit med i balansräkningen och arrangemangens ekonomiska inverkan på företaget, under förutsättning att riskerna eller fördelarna med sådana arrangemang är betydande, och i den mån redovisning av dessa risker eller fördelar är nödvändig för att bedöma företagets ekonomiska ställning.
- q) Arten och den ekonomiska effekten av väsentliga händelser som inträffar efter balansdagen, vilka inte återspeglas i resultaträkningen eller balansräkningen.

- r) Transaktioner som företaget genomfört med närstående parter, inklusive det totala beloppet för sådana transaktioner, typ av närstående partsförhållande samt annan information avseende transaktionerna som är nödvändig för att bedöma företagets ekonomiska ställning. Upplysningar om enskilda transaktioner får sammanföras enligt typ, med undantag för de fall då särskild information är nödvändig för att bedöma vilken inverkan transaktioner med närstående part har på företagets ekonomiska ställning.

Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att endast upplysningar om transaktioner med närstående parter som inte har genomförts under normala marknadsförhållanden lämnas.

Medlemsstaterna får tillåta att upplysningar om transaktioner som ingåtts mellan två eller flera företag inom en koncern inte lämnas, förutsatt att ett dotterföretag som är part i transaktionen ägs helt och hållet av ett sådant företag.

Medlemsstaterna får tillåta att ett medelstort företag begränsar upplysningarna om transaktioner med närstående parter till transaktioner som ingåtts mellan

- i) ägare som innehar ett ägarintresse i företaget,
- ii) företag i vilka företaget självt har ett ägarintresse, och
- iii) ledamöter i företagets administrations-, lednings- eller kontrollorgan.

2. Medlemsstaterna ska inte vara skyldiga att tillämpa punkt 1 g på ett företag som är ett moderföretag som lyder under medlemsstatens lagstiftning i följande fall:

- a) Om företaget i vilket detta moderföretag har ett ägarintresse i enlighet med punkt 1 g omfattas av en koncernredovisning som upprättas av detta moderföretag eller omfattas av en koncernredovisning för en större koncern som avses i artikel 23.4.
- b) Om detta ägarintresse har redovisats av det nämnda moderföretaget i dess årsbokslut i enlighet med artikel 9.7, eller i den koncernredovisning som upprättats av det nämnda moderföretaget i enlighet med artikel 27.1–27.8.

Artikel 18

Ytterligare upplysningar om stora företag och företag av allmänt intresse

1. I noterna till den finansiella rapporten ska stora företag och företag av allmänt intresse, utöver den information som krävs enligt artiklarna 16 och 17 och övriga bestämmelser i detta direktiv, lämna följande upplysningar:

- a) Nettoomsättningen uppdelad efter verksamhetskategorier och geografiska marknader, i den mån dessa kategorier respektive marknader väsentligen skiljer sig åt, med hänsyn tagen till hur handeln med sådana varor och tjänster är organiserad.
- b) Varje lagstadgade revisors eller revisionsföretags totala arvoden under räkenskapsåret för den lagstadgade revisionen av årsbokslutet, totala arvoden för andra kvalitetssäkringstjänster, totala arvoden för skatterådgivning samt totala arvoden för andra tjänster än revisionstjänster.

2. Medlemsstaterna får tillåta att den information som avses i punkt 1 a utelämnas, om offentliggörandet av dessa uppgifter skulle kunna vålla allvarlig skada för företaget. Medlemsstaterna kan fordra att ett utelämnande får ske endast om det i förväg har godkänts av en domstol eller en administrativ myndighet. Upplysning om varje utelämnande ska lämnas i noterna till den finansiella rapporten.

3. Medlemsstaterna får föreskriva att punkt 1 b inte ska gälla årsbokslut för företag som ingår i den koncernredovisning som måste upprättas enligt artikel 22, under förutsättning att sådan information lämnas i noterna till koncernredovisningen.

KAPITEL 5

FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE

Artikel 19

Förvaltningsberättelsens innehåll

1. Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen och resultatet av företagets verksamhet och dess ställning, tillsammans med en beskrivning av de väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som det står inför.

Översikten ska vara en balanserad och fullständig analys av utvecklingen och resultatet av företagets verksamhet och av dess ställning, i vilken hänsyn tas till verksamhetens storlek och komplexitet.

I den utsträckning som behövs för att förstå företagets utveckling, resultat eller ställning ska analysen innefatta både de finansiella och, där så är lämpligt, icke-finansiella centrala resultatindikatorer som är relevanta för den aktuella verksamheten,

inklusive information rörande miljö- och personalfrågor. Förvaltningsberättelsens analys ska där så är lämpligt innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i årsbokslutet.

2. Förvaltningsberättelsen ska även upplysa om

- a) företagets förväntade framtida utveckling,
- b) verksamhet inom forskning och utveckling,
- c) den information om förvärv av egna aktier eller andelar som föreskrivs i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU,
- d) förekomsten av filialer till företaget, och
- e) företagets användning av finansiella instrument och när det är väsentligt för bedömningen av dess tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat
 - i) företagets mål och policy för hantering av finansiella risker, inklusive dess säkringspolicy för varje viktig typ av planerad transaktion där säkringsredovisning används, och
 - ii) företagets exponering för prisrisk, kreditrisk, likviditetsrisk och kassaflödesrisk.

3. Medlemsstaterna får undanta små företag från skyldigheten att utarbeta förvaltningsberättelser, under förutsättning att de kräver att den information som avses i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU om företags förvärv av sina egna aktier eller andelar lämnas i noterna till den finansiella rapporten.

4. Medlemsstaterna får undanta små och medelstora företag från den skyldighet som avses i punkt 1 tredje stycket i den mån den avser icke-finansiell information.

Artikel 20

Företagsstyrningsrapport

1. Företag som avses i artikel 2.1 a ska ta med en företagsstyrningsrapport i sin förvaltningsberättelse. Denna rapport ska utgöra ett särskilt avsnitt i förvaltningsberättelsen och åtminstone innehålla följande uppgifter:

- a) En hänvisning till följande uppgifter, i förekommande fall:
 - i) Den kod för företagsstyrning som företaget är skyldigt att följa.

ii) Den kod för företagsstyrning som företaget självt beslutat om att tillämpa.

iii) All relevant information om de metoder för företagsstyrning som tillämpas utöver kraven i nationell lagstiftning.

När det hänvisas till den kod för företagsstyrning som avses i leden i eller ii, ska företaget även lämna upplysningar om var den relevanta texten finns offentligt tillgänglig. När det hänvisas till den information som avses i led iii ska företaget se till att närmare uppgifter om dess praxis för företagsstyrning finns offentligt tillgängliga.

b) I den mån ett företag, i enlighet med nationell lagstiftning, avviker från den kod för företagsstyrning som avses i led a i eller a ii, ska företaget förklara vilka delar av koden för företagsstyrning som det avviker från och anledningen härtill. I fall då företaget beslutat att inte hänvisa till några bestämmelser för företagsstyrning i den kod som avses i led a i eller a ii ska företaget motivera detta.

c) En beskrivning av de viktigaste inslagen i företagets system för internkontroll och riskhantering i samband med den ekonomiska rapporteringen.

d) Den information som krävs i artikel 10.1 c, d, f, h och i i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/25/EG av den 21 april 2004 om uppköpserbjudanden ⁽¹⁾ om företaget omfattas av det direktivet.

e) En beskrivning av hur bolagsstämman fungerar och vilken makt den har samt en beskrivning av aktieägarnas rättigheter och hur dessa kan utövas, såvida denna information inte redan i sin helhet finns tillgänglig i nationell lagstiftning.

f) En beskrivning av hur förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen och deras kommittéer är sammansatta och fungerar.

2. Medlemsstaterna får tillåta att de uppgifter som krävs enligt punkt 1 i denna artikel tas upp i

a) en separat rapport som offentliggörs tillsammans med förvaltningsberättelsen på det sätt som anges i artikel 30, eller

b) ett dokument som är tillgängligt för allmänheten på företagets webbplats, som det hänvisas till i förvaltningsberättelsen.

Denna separata rapport eller det dokument som avses i led a respektive led b får hänvisa till förvaltningsberättelsen om den information som krävs enligt punkt 1 d i denna artikel görs tillgänglig i förvaltningsberättelsen.

3. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska avge ett revisionsuttalande i enlighet med artikel 34.1 andra stycket när det gäller den information som redovisats i enlighet med punkt 1 c och d i den här artikeln och kontrollera att den information som avses i punkt 1 a, b, e och f i den här artikeln har redovisats.

4. Medlemsstaterna får undanta sådana företag som avses i punkt 1 som endast har emitterat andra värdepapper än aktier som tagits upp till handel på en reglerad marknad enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG från tillämpningen av punkt 1 a, b, e och f i den här artikeln, såvida inte detta företag har emitterat aktier som är upptagna till handel i en multilateral handelsplattform i den mening som avses i artikel 4.1.15 i direktiv 2004/39/EG.

KAPITEL 6

KONCERNREDOVISNINGAR OCH ANDRA BERÄTTELSE

Artikel 21

Tillämpningsområdet för koncernredovisningar och andra berättelser

Med avseende på tillämpningen av detta kapitel ska ett moderföretag och alla dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning, om moderföretaget är ett företag på vilket de samordningsåtgärder som föreskrivs i detta direktiv är tillämpliga på grundval av artikel 1.1.

Artikel 22

Kravet att upprätta en koncernredovisning

1. Medlemsstaten ska föreskriva att varje företag som lyder under dess nationella lagstiftning ska upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, om företaget (ett moderföretag)

a) innehar majoriteten av aktieägarnas eller delägarnas röster i ett annat företag (ett dotterföretag),

b) har rätt att utse eller entlediga en majoritet av ledamöterna i förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorganet i ett annat företag (ett dotterföretag) och samtidigt är aktieägare eller delägare i detta företag,

⁽¹⁾ EUT L 142, 30.4.2004, s. 12.

c) har rätt att utöva ett bestämmande inflytande över ett företag (ett dotterföretag) i vilket det är aktieägare eller delägare enligt ett avtal som är slutet med det företaget eller enligt en bestämmelse i det företagets urkund eller bolagsordning, om den lagstiftning som dotterföretaget lyder under tillåter sådana avtal eller bestämmelser.

En medlemsstat behöver inte föreskriva att moderföretaget ska vara aktieägare eller delägare i dotterföretaget; de medlemsstater där lagarna inte täcker sådana avtal eller klausuler behöver inte tillämpa denna bestämmelse, eller

d) är aktieägare eller delägare i ett företag, och

- i) en majoritet av de ledamöter i företagets (dotterföretagets) förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan som har utfört sitt uppdrag under räkenskapsåret, under det föregående räkenskapsåret och fram till tidpunkten för upprättandet av koncernredovisningen, har utsetts enbart på grund av den nämnde aktieägarens eller delägarens sätt att utöva sin rösträtt, eller
- ii) till följd av avtal med andra aktieägare eller delägare i företaget (dotterföretaget) ensam förfogar över en majoritet av rösterna för aktierna eller andelarna i det företaget. Medlemsstaterna får införa mer detaljerade föreskrifter angående form och innehåll för sådana avtal.

Medlemsstaterna ska åtminstone införa den i led ii angivna ordningen. De får för tillämpningen av led i kräva att rösträtten motsvarar minst 20 % av de totala rösträttigheterna.

Bestämmelserna i led i ska dock inte tillämpas om en tredje part innehar sådana rättigheter i det företaget som avses i led a, b eller c.

2. Utöver de fall som nämns i punkt 1 får medlemsstaterna kräva att ett företag som lyder under deras nationella lagstiftning upprättar en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern om

- a) företaget (ett moderföretag) har befogenhet att utöva eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande eller kontroll över ett annat företag (dotterföretaget), eller
- b) företaget (ett moderföretag) och ett annat företag (dotterföretaget) står under moderföretagets gemensamma ledning.

3. Vid tillämpningen av punkt 1 a, b och d ska till moderföretagets rättigheter att rösta samt att utse och entlediga läggas sådana rättigheter som tillkommer ett annat dotterföretag eller någon som handlar i eget namn men på moderföretagets eller ett annat dotterföretags vägnar.

4. Vid tillämpningen av punkt 1 a, b och d ska de rättigheter som anges i punkt 3 minskas med sådana rättigheter som

- a) är förenade med aktier eller andelar vilka innehas för någon annans räkning än moderföretagets eller dess dotterföretags, eller som
- b) är förenade med aktier eller andelar
 - i) som innehas som säkerhet, förutsatt att rättigheterna utövas enligt mottagna instruktioner, eller
 - ii) som innehas som ett led i en löpande transaktion i en låneverksamhet, förutsatt att rösträtten utövas i dens intresse som har ställt säkerheten.

5. Vid tillämpningen av punkt 1 a och d ska aktieägarnas eller delägarnas samlade rösträtt i ett dotterföretag minskas med de rösträtter som är förenade med aktier eller andelar som innehas av dotterföretaget självt eller av ett dotterföretag till detta eller av någon som handlar i eget namn men på dessa dotterföretags vägnar.

6. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 23.9 ska ett moderföretag och alla dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning oavsett var dotterföretagen har sitt säte.

7. Utan att det påverkar tillämpningen av denna artikel eller artiklarna 21 och 23 får en medlemsstat kräva att ett företag som lyder under dess lagstiftning upprättar en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, om

- a) detta företag och ett eller flera andra företag som företaget inte är närstående enligt beskrivningen i punkt 1 eller 2, står under enhetlig ledning i enlighet med
 - i) avtal som ingåtts med det förstnämnda företaget eller
 - ii) dessa andra företags stiftelseurkund eller bolagsordning, eller

b) förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorganen i detta företag och ett eller flera andra företag med vilka det förstnämnda företaget inte har något sådant samband som avses i punkt 1 eller 2, till större delen består av samma personer vilka har fullgjort sitt uppdrag under räkenskapsåret och fram till dess att den koncernredovisningen upprättas.

8. Om den möjlighet för medlemsstaterna som avses i punkt 7 utnyttjas ska företag enligt beskrivningen i den punkten och alla deras dotterföretag omfattas av en koncernredovisning om ett eller flera av företagen är etablerade i någon av de företagsformer som förtecknas i bilaga I eller bilaga II.

9. Punkt 6 i denna artikel och artiklarna 23.1, 23.2, 23.9, 23.10 och 24–29 ska tillämpas på den koncernredovisning och den förvaltningsberättelse för koncern som avses i punkt 7 i den här artikeln med följande ändringar:

- a) Hänvisningar till moderföretag ska anses vara hänvisningar till alla de företag som avses i punkt 7 i denna artikel.
- b) Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 24.3 ska vad som i koncernredovisningen ingår under posterna "Eget kapital", "Överkurs vid emission", "Uppskrivningsfond", "Kapitalreserver", "Balanserad vinst eller förlust" och "Årets vinst eller förlust" utgöra de sammanlagda beloppen för de i punkt 7 i den här artikeln angivna företagen.

Artikel 23

Undantag från konsolideringsskyldigheten

1. Små koncerner ska undantas från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

2. Medlemsstaterna får undanta medelstora koncerner från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

3. Trots punkterna 1 och 2 i den här artikeln får en medlemsstat i följande fall undanta varje moderföretag (det undantagna företaget) som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som också är ett dotterföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse såvida det inte omfattas av artikel 2.1 a, från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, om dess eget moderföretag lyder under lagstiftningen i en medlemsstat och

- a) moderföretaget till det undantagna företaget äger samtliga aktier eller andelar i det företag som ska undantas; därvid ska bortses från aktier eller andelar som ledamöter i det

undantagna företagens förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan äger på grund av en rättslig skyldighet eller i enlighet med det företagens statuter, eller

- b) moderföretaget till det undantagna företaget äger minst 90 % av aktierna eller andelarna i det undantagna företaget och de återstående aktieägarna eller delägarna i det undantagna företaget har godkänt undantaget.

4. De undantag som avses i punkt 3 ska uppfylla samtliga följande villkor:

- a) Det företag som ska undantas och, utan att det påverkar tillämpningen av punkt 9, alla dess dotterföretag omfattas av koncernredovisningen för en större koncern med ett moderföretag som lyder under en medlemsstats lagstiftning.
- b) Den koncernredovisning som avses i led a och förvaltningsberättelsen för koncern i större koncerner upprättas av moderföretaget i denna koncern, i enlighet med lagstiftningen i den medlemsstat som moderföretaget lyder under, i enlighet med detta direktiv eller internationell redovisningsstandard som antagits i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002.
- c) När det gäller det undantagna företaget offentliggörs följande dokument på sådant sätt som föreskrivs i den medlemsstat under vilkens lagstiftning det undantagna företaget lyder och i överensstämmelse med artikel 30:

- i) Den koncernredovisning som avses i led a och den förvaltningsberättelse för koncern som avses i led b.

ii) Revisionsberättelsen.

iii) I förekommande fall den bilaga som avses i punkt 6.

Medlemsstaten får kräva att de handlingar som avses i leden i, ii och iii offentliggörs på den statens officiella språk och att översättningen är bestyrkt.

- d) Noterna till årsbokslutet för det företag som ska undantas innehåller följande:

- i) Namn och säte för det moderföretag som upprättar den koncernredovisning som avses i led a.

- ii) Undantaget från skyldigheten att upprätta koncernredovisning och förvaltningsberättelse för koncern.

5. I de fall som inte omfattas av punkt 3 får en medlemsstat, utan att det påverkar tillämpningen av punkterna 1, 2 och 3 i den här artikeln, undanta varje moderföretag (det undantagna företaget) som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som också är ett dotterföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse såvida det inte omfattas av artikel 2.1 a, vars moderföretag lyder under lagstiftningen i en medlemsstat, från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, förutsatt att alla villkoren i punkt 4 är uppfyllda och vidare under förutsättning att

- a) aktieägarna eller delägarna i det undantagna företaget som äger en minsta andel av det tecknade kapitalet i företaget inte har begärt att en koncernredovisning upprättas minst sex månader före utgången av räkenskapsåret,
- b) den minsta andel som avses i led a inte överskrider följande gränsvärden:
 - i) 10 % av det tecknade kapitalet för publika aktiebolag och kommanditbolag med aktiekapital, och
 - ii) 20 % av det tecknade kapitalet för andra företagsformer,
- c) medlemsstaten inte gör undantaget beroende av
 - i) villkoret att det moderföretag som upprättade den koncernredovisning som avses i punkt 4 a ska lyda under den nationella lagstiftningen för den medlemsstat som beviljar undantaget, eller
 - ii) villkor i samband med upprättandet och revisionen av denna koncernredovisning.

6. En medlemsstat får göra de i punkterna 3 och 5 angivna undantagen beroende av att det lämnas ytterligare upplysningar, i överensstämmelse med detta direktiv, i den koncernredovisning som avses i punkt 4 a, eller i en bilaga till denna, om sådana krav ställs på de företag som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som under motsvarande förhållanden är skyldiga att upprätta koncernredovisning.

7. Punkterna 3–6 ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av medlemsstaternas lagstiftning om upprättande av koncernredovisning eller förvaltningsberättelse för koncern i den mån dessa handlingar krävs

- a) för de anställdas eller deras representanters information, eller
- b) av en domstol eller en administrativ myndighet för dess eget bruk.

8. Utan att det påverkar tillämpningen av punkterna 1, 2, 3 och 5 i den här artikeln får en medlemsstat som tillåter undantag i enlighet med punkterna 3 och 5 i den här artikeln också undanta varje moderföretag (det undantagna företaget), som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som också är ett dotterföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse såvida det inte omfattas av artikel 2.1 a, vars moderföretag inte lyder under medlemsstatens lagstiftning från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, om samtliga följande villkor är uppfyllda:

- a) Det företag som ska undantas och, utan att det påverkar tillämpningen av punkt 9, alla dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning för en större koncern.
- b) Den koncernredovisning som avses i led a och, i förekommande fall, förvaltningsberättelsen för koncern, upprättas
 - i) i enlighet med detta direktiv,
 - ii) i enlighet med internationell redovisningsstandard som antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002,
 - iii) så att handlingarna blir likvärdiga med en koncernredovisning och förvaltningsberättelse för koncern som utarbetas i enlighet med detta direktiv, eller
 - iv) så att handlingarna blir likvärdiga med internationell redovisningsstandard som fastställts i enlighet med kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007 av den 21 december 2007 om införande av en mekanism för fastställande av likvärdighet för redovisningsstandarder som tillämpas av tredjelansmittenter av värdepapper enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG och 2004/109/EG ⁽¹⁾.

- c) Den koncernredovisning som avses i led a har granskats av en eller flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som är behöriga att granska finansiella rapporter enligt den nationella lagstiftning under vilken det företag som har upprättat den koncernredovisningen lyder.

⁽¹⁾ EUT L 340, 22.12.2007, s. 66.

Punkterna 4 c och d och 5–7 ska tillämpas.

9. Ett företag, inbegripet ett företag av allmänt intresse, behöver inte omfattas av en koncernredovisning om minst ett av följande villkor är uppfyllda:

- a) I ytterst sällsynta fall om den information som behövs för att upprätta en koncernredovisning enligt detta direktiv inte kan erhållas utan oskäligen kostnad eller inom rimlig tid.
- b) Aktierna eller andelarna i företaget innehas uteslutande i avsikt att säljas vidare.
- c) Betydande och varaktiga hinder föreligger som i väsentlig grad
 - i) begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sina rättigheter när det gäller företagens ledning eller tillgångar, eller
 - ii) begränsar möjligheterna till enhetlig ledning av företaget, om detta står i ett sådant förhållande som avses i artikel 22.7.

10. Utan att det påverkar tillämpningen av artiklarna 6.1 b och 21 samt punkterna 1 och 2 i den här artikeln ska varje moderföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse, undantas från skyldigheten i artikel 22 om

- a) det endast har dotterföretag som är av ringa betydelse, både var för sig och tillsammans, eller
- b) alla dess dotterföretag kan undantas från konsolideringen med stöd av punkt 9.

Artikel 24

Upprättande av koncernredovisningar

1. Kapitlen 2 och 3 ska tillämpas på koncernredovisningar, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker en koncernredovisning jämfört med årsbokslut.

2. Tillgångar och skulder i de företag som omfattas av koncernredovisningen ska i sin helhet redovisas i den koncernbalansräkningen.

3. Det bokförda värdet av aktier eller andelar i företag som ska konsolideras ska elimineras genom att avräknas mot den andel av dessa företags egna kapital som aktierna eller andelarna representerar, i enlighet med följande:

- a) Med undantag för sådana aktier eller andelar i moderföretaget som ägs av detta eller av något annat företag som omfattas av konsolideringen, vilka ska behandlas som egna aktier eller andelar i enlighet med kapitel 3, ska elimineringen utföras på grundval av de bokförda värdena den dag då dessa företag omfattas av en konsolidering för första gången. De differenser som uppkommer vid elimineringen ska i möjligaste mån öka eller minska värdet av sådana poster i koncernbalansräkningen vilkas verkliga värden överstiger eller understiger posternas bokförda värde.
- b) En medlemsstat får tillåta eller kräva att elimineringen på grundval av värden hos identifierbara poster på aktiv- och passivsidan ska hänföra sig till värdena vid tidpunkten för förvärvet av aktierna eller andelarna eller, då det handlar om successiva förvärv, den tidpunkt då företaget blev dotterföretag.
- c) Den eventuella differens som återstår efter tillämpningen av led a eller som följer av tillämpningen av led b ska redovisas som goodwill i den koncernbalansräkningen.
- d) De metoder som används för att beräkna värdet på goodwill samt väsentliga värdeförändringar i förhållande till det föregående räkenskapsåret ska förklaras i noterna till den finansiella rapporten.
- e) Om avräkningen av positiv och negativ goodwill är godkänd av medlemsstaten ska noterna till den finansiella rapporten även innehålla en analys av goodwill.
- f) Negativ goodwill får överföras till den koncernresultaträkningen när en sådan behandling överensstämmer med de principer som fastställs i kapitel 2.

4. När aktier eller andelar i dotterföretag som omfattas av konsolideringen innehas av andra än dessa företag ska belopp som hänför sig till dessa aktier eller andelar redovisas särskilt i den koncernbalansräkningen som innehav utan bestämmande inflytande.

5. Intäkter och kostnader i de företag som omfattas av konsolideringen ska i sin helhet redovisas i den koncernresultaträkningen.

6. Vinst- eller förlustbelopp som hänför sig till sådana aktier eller andelar som avses i punkt 4 ska redovisas särskilt i den koncernresultaträkningen som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande.

7. I koncernredovisningen ska för de företag som omfattas av denna anges tillgångar, skulder, ekonomisk ställning och resultat, som om dessa företag utgjorde ett enda företag. Särskilt följande ska elimineras från koncernredovisningen:

- a) Fordringar och skulder mellan företagen.
- b) Intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan företagen.
- c) Vinster och förluster som hänför sig till transaktioner mellan företagen, när dessa ingår i de bokförda tillgångsvärdena.

8. Koncernredovisningen ska upprättas vid samma tidpunkt som moderföretagets årsbokslut.

En medlemsstat får dock tillåta eller kräva att koncernredovisningen upprättas någon annan dag, så att balansdagen för de flesta eller de viktigaste av de företag som omfattas av koncernredovisningen kan beaktas, förutsatt att

- a) detta anges i noterna till koncernredovisningen med upplysning om skälen,
- b) hänsyn tas till eller upplysning lämnas om viktiga händelser avseende tillgångar, skulder, ekonomisk ställning och resultat för ett företag som omfattas av koncernredovisningen, om händelserna har inträffat mellan detta företags balansdag och dagen för den koncern balansräkningen, och
- c) om balansdagen för ett företag ligger mer än tre månader före eller efter dagen för den koncernbalansräkningen, ska detta företag tas in i koncernredovisningen på grundval av en delårsrapport med samma balansdag som den koncernbalansräkningen.

9. Om sammansättningen av de företag som ska omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska koncernredovisningen lämna sådana upplysningar som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna på ett meningsfullt sätt. Denna skyldighet får fullgöras genom att en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning upprättas.

10. Tillgångar och skulder som ingår i koncernredovisningen ska värderas på ett enhetligt sätt och i enlighet med kapitel 2.

11. Ett företag som upprättar en koncernredovisning ska tillämpa samma värderingsgrunder som tillämpas i årsbokslutet. Medlemsstaterna får dock tillåta eller kräva att andra värderingsgrunder i enlighet med kapitel 2 används i koncernredovisningen. Om detta undantag tillämpas, ska detta anges i noterna till koncernredovisningen med upplysning om skälen.

12. Om tillgångar och skulder som ingår i koncernredovisningen har värderats av företaget som omfattas av konsolideringen med användning av värderingsgrunder som skiljer sig från dem som används för konsolideringen, ska dessa tillgångar och skulder värderas på nytt i enlighet med de värderingsgrunder som används för konsolideringen. Avsteg från detta krav ska emellertid tillåtas i undantagsfall. Ett sådant avsteg ska anges i noterna till koncernredovisningen med upplysning om skälen för avsteget.

13. Uppskjutna skattebelopp ska redovisas i koncernredovisningen förutsatt att de inom en förutsebar framtid sannolikt kommer att leda till en skattskyldighet för något av de företag som omfattas av konsolideringen.

14. Om tillgångar som ingår i en koncernredovisning har varit föremål för en värdejustering uteslutande av skatteskal, ska värdejusteringen elimineras innan tillgångarna tas in i koncernredovisningen.

Artikel 25

Företagsförvärv inom en koncern

1. En medlemsstat får tillåta eller kräva att det bokförda värdet av aktier eller andelar som innehåses i ett företag som omfattas av konsolideringen endast elimineras genom avräkning mot motsvarande ägarandel av företagets kapital, förutsatt att det ytterst är samma part som har ett bestämmande inflytande över företagen i företagsförvärvet både före och efter företagsförvärvet, och att detta bestämmande inflytande inte är av tillfällig natur.

2. Den differens som uppkommer vid tillämpningen av punkt 1 ska läggas till eller dras ifrån reserverna i koncernredovisningen.

3. Tillämpningen av den i punkt 1 angivna metoden, de därav följande ändringarna i reserverna samt namn och säte för de berörda företagen ska anges i noterna till koncernredovisningen.

Artikel 26

Redovisning enligt klyvningsmetoden

1. Om ett företag som omfattas av en koncernredovisning tillsammans med ett eller flera företag som inte omfattas av denna redovisning leder ett annat företag, får medlemsstaterna tillåta eller kräva att en så stor del av det sistnämnda företaget omfattas av koncernredovisningen som motsvarar den andel av detta företags kapital som det förstnämnda företaget äger.

2. Artiklarna 23.9, 23.10 och 24 ska i tillämpliga delar tillämpas på en sådan redovisning som avses i punkt 1 i denna artikel.

Artikel 27

Redovisning enligt kapitalandelsmetoden för intresseföretag

1. Om ett företag som omfattas av en koncernredovisning har ett intresseföretag ska det intresseföretaget redovisas i den koncern balansräkningen under en särskild post med lämplig beteckning.

2. När denna artikel tillämpas för första gången på ett intresseföretag ska detta företag redovisas i den koncernbalansräkningen, antingen

a) till sitt bokförda värde, beräknat enligt värderingsreglerna i kapitlet 2 och 3; skillnaden mellan detta värde och det belopp som motsvarar den andel av det egna kapital som ägarintresset i det intresseföretaget representerar ska anges särskilt i den koncernbalansräkningen eller i noterna till koncernredovisningen; skillnaden ska beräknas med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då metoden tillämpas första gången; eller

b) till ett belopp som motsvarar den andel av intresseföretagets egna kapital som ägarintresset i det intresseföretaget representerar; skillnaden mellan detta belopp och det bokförda värdet beräknat enligt värderingsreglerna i kapitlet 2 och 3 ska anges särskilt i den koncernbalansräkningen eller i noterna till koncernredovisningen; skillnaden ska beräknas med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då metoden tillämpas första gången.

En medlemsstat får föreskriva att antingen led a eller led b ska tillämpas. I sådana fall ska det i den koncernbalansräkningen eller i noterna till koncernredovisningen anges vilket av alternativen som har tillämpats.

Dessutom får en medlemsstat tillåta eller kräva att skillnaden vid tillämpningen av a eller b beräknas med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då aktierna eller andelarna förvärvades eller, om de förvärvats i två eller flera steg, den tidpunkt då företaget blev ett intresseföretag.

3. Om ett intresseföretags tillgångar eller skulder har värderats enligt andra metoder än de som används vid konsolidering i enlighet med artikel 24.11, får tillgångarna eller skulderna vid beräkningen av den skillnad som avses i punkt 2 a och b omvärderas enligt de metoder som används vid konsolideringen.

Om en sådan omvärdering inte har genomförts ska detta anges i noterna till koncernredovisningen. En medlemsstat får kräva att en omvärdering ska äga rum.

4. Det bokförda värde som avses i punkt 2 a eller det belopp enligt punkt 2 b som motsvarar andelen av intresseföretagets egna kapital ska ökas eller minskas med beloppet för alla ändringar som har skett under räkenskapsåret i den andel av intresseföretagets egna kapital som det ägarintresset representerar. En minskning ska äga rum som motsvarar beloppet av utdelningar som hänförs till det ägarintresset.

5. Om en positiv skillnad enligt punkt 2 a eller b inte kan hänföras till något visst slag av tillgångar eller skulder ska skillnaden behandlas i enlighet med de regler som gäller för posten "goodwill" som anges i artiklarna 12.6 d, 12.11 första stycket, 24.3 c samt bilagorna III och IV.

6. Den del av resultatet i ett intresseföretag som hänförs till ägarintressen i sådana intresseföretag ska redovisas i den koncernresultaträkningen under en särskild post med lämplig beteckning.

7. Eliminering enligt artikel 24.7 ska äga rum i den mån de uppgifter som krävs föreligger eller är tillgängliga.

8. Om ett intresseföretag upprättar en koncernredovisning ska punkterna 1-7 tillämpas på det egna kapitalet i en sådan koncernredovisning.

9. Denna artikel behöver inte tillämpas om ägarintresset i intresseföretagets kapital är oväsentligt.

Artikel 28

Noterna till koncernredovisningen

1. Noterna till koncernredovisningen ska innehålla de uppgifter som krävs enligt artiklarna 16, 17 och 18, utöver övriga uppgifter som krävs enligt andra bestämmelser i detta direktiv på ett sätt som underlättar bedömningen av den ekonomiska ställningen i de företag som omfattas av konsolideringen som helhet, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker en koncernredovisning jämfört med årsbokslut, bland annat följande:

a) I upplysningarna om transaktioner mellan närstående parter ska vid konsolideringen eliminerade transaktioner mellan närstående parter som omfattas av koncernredovisningen inte ingå.

b) I upplysningarna om det genomsnittliga antalet anställda under räkenskapsåret ska särskild uppgift lämnas om det genomsnittliga antalet anställda i företag som till viss del ska omfattas av koncernredovisningen.

c) I upplysningarna om storleken på de ersättningar, förskott och krediter som har beviljats ledamöterna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan ska endast belopp som har beviljats av moderföretaget och dess dotterföretag till ledamöterna i moderföretagets förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan redovisas.

2. Noterna till koncernredovisningen ska utöver de uppgifter som krävs enligt punkt 1 innehålla följande upplysningar:

a) När det gäller företag som omfattas av koncernredovisningen:

i) Namn och säte för dessa företag.

ii) Andelar av kapitalet i dessa företag, utom moderföretaget, som innehas av företag som omfattas av denna konsolidering eller av personer som handlar i eget namn men för dessa företags räkning.

iii) Uppgift om vilket av villkoren i artikel 22.1, 22.2 och 22.7 efter tillämpning av artikel 22.3, 22.4 och 22.5 som konsolideringen bygger på. Den uppgiften behöver dock inte lämnas om koncernredovisningen upprättas på grundval av artikel 22.1 a och om kapitalandelen är lika stor som rösträttsandelen.

Samma upplysningar ska lämnas om företag som har undantagits från konsolideringen på grundval av att de är oväsentliga enligt artiklarna 6.1 j och 23.10, och en förklaring ska lämnas till varför ett utelämnande av företagen har skett enligt artikel 23.9.

b) Namn och säte för företag som enligt artikel 27.1 utgör intresseföretag och som omfattas av konsolideringen, med uppgift om den andel i intresseföretagens kapital som innehas av företag som omfattas av konsolideringen, eller av personer som handlar i eget namn men för de sistnämnda företagens räkning.

c) Namn och säte för de företag som enligt artikel 26 har konsoliderats enligt klyvningsmetoden, grunden för den gemensamma ledningen av dessa företag samt den andel i dessa företags kapital som innehas av företag som omfattas

av konsolideringen eller av personer som handlar i eget namn men för de sistnämnda företagens räkning.

d) När det gäller vart och ett av de företag, utom de som avses i leden a, b och c, i vilka företag som omfattas av konsolideringen, antingen själva eller genom personer som handlar i eget namn men för dessa företags räkning, har ett ägarintresse:

i) Namn och säte för dessa företag.

ii) Uppgift om kapitalandelens storlek.

iii) Företagets egna kapital och resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsbokslut har fastställts.

Uppgifterna om eget kapital och resultat får även utelämnas, om det berörda företaget inte offentliggör sin balansräkning.

3. Medlemsstaterna får tillåta att de uppgifter som krävs enligt punkt 2 a–d ges formen av en översikt som givits in enligt artikel 3.3 i direktiv 2009/101/EG. Upplysning om ingivandet av en sådan översikt ska lämnas i noterna till koncernredovisningen. Medlemsstaterna får också tillåta att uppgifter utelämnas om de har sådan karaktär att ett offentliggörande skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de företag som de avser. Medlemsstaterna kan kräva att ett utelämnande får ske endast om det i förväg har godkänts av en domstol eller en administrativ myndighet. Upplysning om varje utelämnande ska lämnas i noterna till koncernredovisningen.

Artikel 29

Förvaltningsberättelsen för koncernen

1. Förvaltningsberättelsen för koncernen ska, utöver eventuella andra uppgifter som krävs enligt andra bestämmelser i detta direktiv, åtminstone innehålla de upplysningar som krävs enligt artiklarna 19 och 20, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker en förvaltningsberättelse för koncern i förhållande till en förvaltningsberättelse, på ett sätt som underlättar bedömningen av ställningen i de företag som omfattas konsolideringen i sin helhet.

2. Följande anpassningar av de uppgifter som krävs enligt artiklarna 19 och 20 ska tillämpas:

a) I rapporteringen av uppgifter om egna aktier som har förvärvats ska förvaltningsberättelsen för koncernen ange antal och nominellt värde eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet för alla aktier och andelar i moderföretaget som innehas av detta moderföretag, av dotterföretag till

detta moderföretag eller av en person som handlar i eget namn men för något av dessa företags räkning. En medlemsstat får tillåta eller kräva att dessa uppgifter lämnas i noterna till koncernredovisningen.

- b) I rapporteringen om system för internkontroll och riskhantering ska företagsstyrningsrapporten hänvisa till huvuddragen i systemen för internkontroll och riskhantering för de företag som omfattas av konsolideringen som helhet.

3. Om en förvaltningsberättelse för koncern krävs utöver en förvaltningsberättelse, får de två rapporterna läggas fram som en enda rapport.

KAPITEL 7

OFFENTLIGGÖRANDE

Artikel 30

Allmänna krav på offentliggörande

1. Medlemsstaterna ska se till att företag inom en rimlig tidsperiod, som inte får överstiga 12 månader efter balansdagen, offentliggör det vederbörligen godkända årsbokslutet och förvaltningsberättelsen, tillsammans med det revisionsuttalande som lämnats av den lagstaddade revisor eller revisionsföretag som avses i artikel 34 i det här direktivet, enligt lagstiftningen i varje medlemsstat i enlighet med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.

Medlemsstaterna får dock undanta företag från skyldigheten att offentliggöra förvaltningsberättelsen om en kopia av hela eller någon del av varje sådan förvaltningsberättelse enkelt kan erhållas på begäran till en kostnad som inte överstiger självkostnaden.

2. Medlemsstaterna får undanta ett företag som avses i bilaga II på vilket de samordningsåtgärder som föreskrivs i detta direktiv är tillämpliga på grundval av artikel 1.1. b från skyldigheten att offentliggöra sina finansiella rapporter i enlighet med artikel 3 i direktiv 2009/101/EG, förutsatt att dessa finansiella rapporter är tillgängliga för allmänheten på företagets huvudkontor, i följande fall:

- a) Alla obegränsat ansvariga delägare i det berörda företaget är företag som avses i bilaga I, vilka lyder under lagstiftningen i någon annan medlemsstat än den under vars lagstiftning det berörda företaget lyder, och inget av dessa företag offentliggör heller det berörda företagens finansiella rapporter tillsammans med sina egna.
- b) Alla obegränsat ansvariga delägare i det berörda företaget är företag som inte lyder under någon medlemsstats lagstiftning

men har en rättslig form som är jämförbar med formen för de företag som avses i direktiv 2009/101/EG.

Kopior av de finansiella rapporterna ska kunna erhållas på begäran. Kostnaden för en sådan kopia får inte överstiga självkostnaden.

3. Punkt 1 ska tillämpas på koncernredovisningar och förvaltningsberättelser för koncern.

Om det företag som upprättar koncernredovisningen har bildats som någon av de företagsformer som anges i bilaga II och enligt sin medlemsstats nationella lagstiftning inte behöver offentliggöra de handlingar som avses i punkt 1 på samma sätt som föreskrivs i artikel 3 i direktiv 2009/101/EG, ska det åtminstone göra dessa handlingar tillgängliga för allmänheten på sitt huvudkontor och en kopia ska tillhandahållas på begäran för vilken kostnaden inte får överstiga självkostnaden.

Artikel 31

Förenklningar för små och medelstora företag

1. Medlemsstaterna får undanta små företag från skyldigheten att offentliggöra resultaträkning och förvaltningsberättelse.

2. Medlemsstaterna får tillåta medelstora företag att offentliggöra

- a) balansräkningar i förkortad form som endast visar de poster i bilagorna III och IV som föregås av bokstäver och romerska siffror, med särredovisning antingen i balansräkningen eller i noter till de finansiella rapporterna av

i) posterna C I 3, C II 1, 2, 3 och 4, C III 1, 2, 3 och 4, D II 2, 3 och 6 samt D III 1 och 2 på aktivsidan och C 1, 2, 6, 7 och 9 på passivsidan i bilaga III,

ii) posterna C I 3, C II 1, 2, 3 och 4, C III 1, 2, 3 och 4, D II 2, 3 och 6, D III 1 och 2, F 1, 2, 6, 7 och 9 samt I 1, 2, 6, 7 och 9 i bilaga IV,

iii) de upplysningar som krävs såsom anges inom parentes vid posten D II på aktivsidan och posten C på passivsidan i bilaga III, dock totalt för alla berörda poster och särskilt för posterna D II 2 och 3 på aktivsidan och C 1, 2, 6, 7 och 9 på passivsidan,

iv) de upplysningar som krävs såsom anges inom parentes vid posten D II i bilaga IV, dock totalt för alla de berörda posterna och särskilt för posterna D II 2 och 3,

b) noter i förkortad form till de finansiella rapporterna utan de uppgifter som krävs enligt artikel 17.1 f och j.

Denna punkt ska inte påverka tillämpningen av artikel 30.1 till den del det i den artikeln hänvisas till resultaträkningen, förvaltningsberättelsen och revisionsuttalandet av lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag.

Artikel 32

Andra krav på offentliggörande

1. Om årsbokslut och förvaltningsberättelse offentliggörs i sin helhet ska de återges i den form och text på grundval av vilka den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har utarbetat sitt revisionsuttalande. De ska åtföljas av den fullständiga revisionsberättelsen.

2. Om årsbokslut inte offentliggörs i sin helhet ska det i den förkortade versionen av årsbokslutet, som inte ska åtföljas av revisionsberättelsen,

- a) anges att den offentliggjorda versionen är förkortad,
- b) göras en hänvisning till det register till vilket bokslutet har lämnats in i enlighet med artikel 3 i direktiv 2009/101/EG eller, om den finansiella rapporten ännu inte har lämnats in ska detta anges,
- c) anges om ett revisionsuttalande utan reservation, med reservation eller med avvikande mening avgetts av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, eller om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget inte har kunnat avge något revisionsuttalande,
- d) anges om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i revisionsberättelsen särskilt fäst uppmärksamhet på något visst förhållande utan att det föranlett att revisionsuttalandet lämnats med reservation.

Artikel 33

Skyldighet och ansvar för att upprätta och offentliggöra finansiella rapporter och förvaltningsberättelser

1. Medlemsstaterna ska se till att ledamöterna av ett företags förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan inom ramen för den behörighet som tillkommer dem enligt nationell lagstiftning kollektivt ansvarar för att säkerställa att

a) årsbokslutet, förvaltningsberättelsen och, om den lämnas separat, företagsstyrningsrapporten, och

b) koncernredovisningen, förvaltningsberättelsen för koncernen och, om den lämnas separat, företagsstyrningsrapporten för koncernen

upprättas och offentliggörs i enlighet med kraven i detta direktiv och, i tillämpliga fall, med de internationella redovisningsstandarder som antagits i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002.

2. Medlemsstaterna ska se till att deras lagar och andra författningar om ansvar, åtminstone gentemot företaget, tillämpas på ledamöterna av företagets förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan, om de skyldigheter som avses i punkt 1 åsidosätts.

KAPITEL 8

REVISION

Artikel 34

Allmänt krav

1. Medlemsstaterna ska se till att de finansiella rapporterna för företag av allmänt intresse samt medelstora och stora företag är granskade av en eller flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av medlemsstaterna för att utföra lagstadgad revision enligt direktiv 2006/43/EG.

De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska även

- a) uttala sig om
 - i) huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna för samma räkenskapsår,
 - ii) huruvida förvaltningsberättelsen har upprättats enligt gällande rättsliga krav,
- b) ange huruvida han, hon eller det, mot bakgrund av den kännedom om och förståelse för företaget och dess omgivning som denne fått i samband med revisionen, har kunnat identifiera väsentliga felaktigheter i förvaltningsberättelsen, samt ska indikera vilken typ av felaktighet det rör sig om.

2. Punkt 1 första stycket ska i tillämpliga delar även tillämpas med avseende på koncernredovisningar. Punkt 1 andra stycket ska i tillämpliga delar även tillämpas med avseende på koncernredovisningar och förvaltningsberättelser för koncernen.

Artikel 35

Ändring av direktiv 2006/43/EG med avseende på revisionsberättelsen

Artikel 28 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG ska ersättas med följande:

”Artikel 28

Revisionsberättelse

1. Revisionsberättelsen ska innehålla
 - a) en inledning som minst ska innehålla identifikationsuppgifter för de finansiella rapporter som omfattas av den lagstadgade revisionen, tillsammans med den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts när de har utarbetats,
 - b) en beskrivning av den lagstadgade revisionens omfattning, i vilken det minst ska anges vilka revisionsstandarder som har tillämpats vid den lagstadgade revisionen,
 - c) ett revisionsuttalande, som ska lämnas utan reservation, med reservation eller med avvikande mening, i vilket klart ska anges den lagstadgade revisorns uppfattning om
 - i) huruvida årsbokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för den finansiella rapporteringen som följts, och
 - ii) när det är tillämpligt, huruvida årsbokslutet uppfyller de lagstadgade kraven.

Om den lagstadgade revisorn inte kan lämna ett revisionsuttåtande ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om att revisorn avstår från att yttra sig,

 - d) en hänvisning till varje förhållande som den lagstadgade revisorn fäst särskild uppmärksamhet på utan att det förantlett att revisionsuttalandet lämnats med reservation, och
 - e) det revisionsuttalande och den upplysning som avses i artikel 34.1 andra stycket i direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (*).

2. Revisionsberättelsen ska dateras och undertecknas av den lagstadgade revisorn. Om ett revisionsföretag utför den lagstadgade revisionen, ska revisionsberättelsen undertecknas åtminstone av den eller de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning. Medlemsstaterna får under exceptionella omständigheter föreskriva att detta undertecknande inte behöver offentliggöras om någons personliga säkerhet därigenom kan hotas på ett överhängande och betydande sätt. Den eller de medverkande personernas namn ska under alla omständigheter vara kända av de berörda behöriga myndigheterna.

3. Revisionsberättelsen om koncernredovisningen ska uppfylla kraven i punkterna 1 och 2. I utlåtandet om huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna enligt punkt 1 e ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget beakta koncernredovisningen och förvaltningsberättelsen för koncernen. Om årsbokslutet för moderföretaget bifogas till koncernredovisningen får de revisionsberättelser som krävs enligt denna artikel kombineras.

(*) EUT L 182, 29.6.2013, s. 19.”

KAPITEL 9

BESTÄMMELSER OM UNDANTAG OCH BEGRÄNSNINGAR FÖR UNDANTAG

Artikel 36

Undantag för mikroföretag

1. Medlemsstaterna får undanta mikroföretag från någon eller samtliga av följande skyldigheter:
 - a) Skyldigheten att redovisa ”förutbetalda kostnader och upplupna intäkter” och ”upplupna kostnader och förutbetalda intäkter”. Om en medlemsstat använder det alternativet får den tillåta dessa företag att avvika från artikel 6.1 d i när det gäller kravet att ta hänsyn till ”förutbetalda kostnader och upplupna intäkter” och ”upplupna kostnader och förutbetalda intäkter”, men endast för andra kostnader enligt punkt 2 b vi i den här artikeln, under förutsättning att detta anges i noterna till den finansiella rapporten eller i enlighet med led b i den här punkten under balansräkningen.
 - b) Skyldigheten att upprätta noter till den finansiella rapporten i enlighet med artikel 16, förutsatt att de uppgifter som krävs i artikel 16.1 d och e i detta direktiv samt i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU anges under balansräkningen.

c) Skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse i enlighet med kapitel 5, under förutsättning att de uppgifter som krävs i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU anges i noterna till den finansiella rapporten eller, i enlighet med led b i den här punkten, under balansräkningen.

d) Skyldigheten att offentliggöra årsbokslut i enlighet med kapitel 7 i detta direktiv under förutsättning att de uppgifter om balansräkningen som finns i detta vederbörligen sänds in i enlighet med nationell lagstiftning till minst en behörig myndighet som utsetts av medlemsstaten i fråga. Om den behöriga myndigheten inte är det centrala registret, ett handelsregister eller ett bolagsregister i enlighet med artikel 3.1 i direktiv 2009/101/EG, ska den behöriga myndigheten lämna de insända uppgifterna till registret.

2. Medlemsstaterna får tillåta mikroföretag att endast upprätta följande:

a) En balansräkning i förkortad form med särskild redovisning av åtminstone de poster som föregås av bokstäver i bilagorna III och IV, i förekommande fall. Där punkt 1 a i den här artikeln är tillämplig ska post E under "Tillgångar" och D under "Skulder och eget kapital" i bilaga III eller posterna E och K i bilaga IV undantas från balansräkningen.

b) En resultaträkning i förkortad form med särskild redovisning av åtminstone följande poster, i förekommande fall:

i) Nettoomsättning.

ii) Övriga intäkter.

iii) Kostnader för råvaror och förnödenheter.

iv) Personalkostnader.

v) Värdejusteringar.

vi) Övriga kostnader.

vii) Skatter.

viii) Vinst eller förlust.

3. Medlemsstaterna ska inte tillåta eller kräva att artikel 8 tillämpas på mikroföretag som utnyttjar något av undantagen i punkterna 1 och 2 i den här artikeln.

4. För mikroföretag ska årsbokslut som upprättas i enlighet med punkterna 1, 2 och 3 i den här artikeln anses ge en sådan rättvisande bild som krävs enligt artikel 4.3 och följaktligen ska artikel 4.4 inte vara tillämplig på sådana bokslut.

5. Där punkt 1 a i den här artikeln är tillämplig ska den balansomslutning som avses i artikel 3.1 a motsvaras av tillgångarna i posterna A–D under "Tillgångar" i bilaga III eller posterna A–D i bilagorna IV.

6. Utan att det påverkar tillämpningen av den här artikeln ska medlemsstaterna säkerställa att mikroföretag i övrigt betraktas som små företag.

7. Medlemsstaterna får inte göra de undantag som anges i punkterna 1, 2 och 3 tillgängliga för investeringsföretag eller finansiella holdingföretag.

8. Medlemsstater som den 19 juli 2013 har satt i kraft lagar och andra författningar i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/6/EU av den 14 mars 2012 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag vad gäller mikroenheter⁽¹⁾ får undantas från kraven i artikel 3.9 med avseende på omräkning till nationell valuta av tröskelvärdena i artikel 3.1 vid tillämpning av artikel 53.1 första meningen.

9. Senast den 20 juli 2018 ska kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén översända en rapport om situationen för mikroföretag, särskilt med beaktande av situationen på nationell nivå vad gäller antalet företag som omfattas av storlekskriterierna och minskningen av administrativa bördor till följd av undantaget från kravet på offentliggörande.

Artikel 37

Undantag för dotterföretag

Trots bestämmelserna i direktiven 2009/101/EG och 2012/30/EU behöver medlemsstaten inte tillämpa bestämmelserna i detta direktiv om innehåll i samt revision och offentliggörande av årsbokslut och förvaltningsberättelse på företag som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som är ett dotterföretag, om följande villkor är uppfyllda:

1. Moderföretaget omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat.

⁽¹⁾ EUT L 81, 21.3.2012, s. 3.

2. Alla aktieägare eller delägare i dotterföretaget har förklarat att de går med på detta undantag för varje räkenskapsår under vilket undantaget tillämpas.
3. Moderföretaget har förklarat att det ansvarar för de förpliktelser som dotterföretaget har åtagit sig.
4. De i punkterna 2 och 3 i denna artikel angivna förklaringarna offentliggörs av dotterföretaget enligt medlemsstatens lagstiftning i överensstämmelse med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.
5. Dotterföretaget omfattas av den koncernredovisning som moderföretaget upprättar i enlighet med detta direktiv.
6. Undantaget anges i noterna till den koncernredovisning som moderföretaget upprättar.
7. Den i punkt 5 i denna artikel angivna koncernredovisningen, förvaltningsberättelsen för koncern och revisionsberättelsen offentliggörs för dotterföretaget i enlighet med medlemsstatens lagstiftning i överensstämmelse med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.

Artikel 38

Företag som är obegränsat ansvariga delägare i andra företag

1. Medlemsstaterna får kräva att ett sådant företag som avses i artikel 1.1 a och som lyder under medlemsstatens lagstiftning samt är obegränsat ansvarig delägare i ett företag som avses i artikel 1.1 b (nedan kallat *det berörda företaget*), ska upprätta, låta granska och offentliggöra de finansiella rapporterna för det berörda företaget tillsammans med sina egna finansiella rapporter i enlighet med detta direktiv, varvid kraven i detta direktiv inte ska tillämpas på det berörda företaget.
2. En medlemsstat behöver inte tillämpa kraven i detta direktiv på det berörda företaget, om
 - a) de finansiella rapporterna för det berörda företaget upprättas, granskas och offentliggörs i enlighet med bestämmelserna i detta direktiv av ett företag som

i) är obegränsat ansvarig delägare i det berörda företaget, och

ii) lyder under någon annan medlemsstats lagstiftning,

b) det berörda företaget omfattas av en koncernredovisning som upprättas, granskas och offentliggörs enligt detta direktiv av

i) en obegränsat ansvarig delägare, eller

ii) om det berörda företaget omfattas av en koncernredovisning för en större koncern företag, vilken upprättas, granskas och offentliggörs enligt detta direktiv av ett moderföretag som lyder under en medlemsstats lagstiftning. Upplysning om undantaget ska lämnas i noterna till koncernredovisningen.

3. I de fall som avses i punkt 2 ska det berörda företaget på begäran uppge namnet på det företag som offentliggör de finansiella rapporterna.

Artikel 39

Undantag i fråga om resultaträkningen för moderföretag som upprättar koncernredovisning

En medlemsstat behöver inte tillämpa bestämmelserna i detta direktiv om revision och offentliggörande av resultaträkningen på företag som lyder under dess nationella lagstiftning och som är moderföretag, förutsatt att följande villkor är uppfyllda:

1. Moderföretaget upprättar koncernredovisning i enlighet med detta direktiv och ingår i den koncernredovisningen.
2. Undantaget anges i noterna till moderföretagets årsbokslut.
3. Undantaget anges i noterna till den koncernredovisning som moderföretaget upprättar.
4. Det enligt detta direktiv beräknade årsresultatet för moderföretaget anges i dess balansräkning.

Artikel 40

Begränsning av undantag för företag av allmänt intresse

Om inget annat uttryckligen föreskrivs i detta direktiv får medlemsstaterna inte göra de förenklingar och undantag som anges i detta direktiv tillgängliga för företag av allmänt intresse. Ett företag av allmänt intresse ska behandlas som ett stort företag oavsett dess nettoomsättning, balansomslutning eller genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret.

KAPITEL 10

RAPPORT OM BETALNINGAR TILL OFFENTLIGA MYNDIGHETER

Artikel 41

Definitioner rörande rapportering om betalningar till offentliga myndigheter

I detta kapitel gäller följande definitioner:

1. *företag med verksamhet i utvinningsindustrin*: ett företag med verksamhet som inbegriper utforskning, prospektering, upptäckt, utveckling och utvinning av mineraler, olja, naturgasfyndigheter eller andra ämnen, inom ramen för de ekonomiska verksamheter som är förtecknade i bilaga I avsnitt B – huvudgrupperna 05–08 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1893/2006 av den 20 december 2006 om fastställande av den statistiska näringsgrensindelningen Nace rev. 2 ⁽¹⁾.
2. *företag med verksamhet inom avverkning av primärskog*: ett företag med verksamhet i primärskogar enligt vad som avses i bilaga I avsnitt A – huvudgrupp 02, grupp 02.2 i förordning (EG) nr 1893/2006.
3. *offentlig myndighet*: en nationell, regional eller lokal myndighet i en medlemsstat eller ett tredje land. Här inbegrips en avdelning, en byrå eller ett företag som kontrolleras av den myndigheten enligt vad som föreskrivs i artikel 22.1–6 i detta direktiv.
4. *projekt*: de operativa verksamheter som styrs av ett enda kontrakt, en enda licens, ett enda arrende, en enda koncession eller ett enda liknande lagenligt avtal och som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en offentlig myndighet. Om flera sådana kontrakt i väsentlig grad är sammankopplade ska dessa dock anses utgöra ett projekt.
5. *betalning*: ett utbetalt belopp, vare sig det är i pengar eller in natura, för de verksamheter som beskrivs i punkterna 1 och 2, av följande typer:
 - a) Produktionsrättigheter.
 - b) Skatter som tas ut på inkomster, produktion eller vinst från företag, med undantag för skatter som tas ut på konsumtion, t.ex. mervärdesskatter, skatt på fysiska personers inkomster eller omsättningsskatter.
 - c) Royalty.
 - d) Utdelningar.

e) Kontraks-, upptäckts- och produktionsbonusar.

f) Licensavgifter, hyresavgifter, inträdesavgifter och andra ersättningar för licenser och/eller koncessioner.

g) Betalningar för infrastrukturförbättringar.

Artikel 42

Företag som är skyldiga att rapportera om betalningar till offentliga myndigheter

1. Medlemsstaterna ska kräva att stora företag och alla företag av allmänt intresse som är verksamma inom utvinningsindustrin eller avverkning av primärskog upprättar och offentliggör en årlig rapport om betalningar som gjorts till offentliga myndigheter.
2. Denna skyldighet ska inte gälla företag som lyder under en medlemsstats lagstiftning som är ett dotterföretag eller moderföretag där följande båda villkor är uppfyllda:

- a) Moderföretaget omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat.
- b) Betalningarna till offentliga myndigheter från ett sådant företag omfattas av den konsoliderade rapport om betalningar till offentliga myndigheter som moderföretaget upprättat i enlighet med artikel 44.

Artikel 43

Innehållet i rapporten

1. I rapporten behöver man inte ta hänsyn till en betalning, vare sig det gäller en enskild betalning eller ett flertal till varandra hörande betalningar, om beloppet för betalningen understiger 100 000 EUR under ett räkenskapsår.
2. I rapporten ska följande uppgifter för motsvarande räkenskapsår redovisas med avseende på verksamheter som beskrivs i artikel 41.1 och 41.2:
 - a) De totala belopp som har utbetalats till varje offentlig myndighet.
 - b) Det totala belopp per typ av betalning som anges i artikel 41.5 a–g som har utbetalats till varje offentlig myndighet.
 - c) Om sådana betalningar har hänförs till ett specifikt projekt, det totala belopp per typ av betalning som anges i artikel 41.5 a–g som har utbetalats för varje sådant projekt samt det totala utbetalade beloppet för varje sådant projekt.

⁽¹⁾ EUT L 393, 30.12.2006, s. 1.

Betalningar från ett företag för skyldigheter som åläggs företag på enhetsnivå får redovisas per enhet i stället för per projekt.

3. I de fall betalningar in natura görs till en offentlig myndighet ska de rapporteras i värde och, i förekommande fall, i volym. Kompletterande noter ska lämnas som förklarar hur deras värde har beräknats.

4. Redovisningen av de betalningar som avses i denna artikel ska återspegla den berörda betalningens eller verksamhetens innebörd snarare än dess form. Betalningar och verksamheter får inte på ett konstlat sätt delas upp eller slås ihop i syfte att undgå tillämpningen av detta direktiv.

5. För medlemsstater som inte har infört euron ska det tröskelvärde i euro som fastställs i punkt 1 räknas om till nationell valuta genom

a) tillämpning av den växelkurs som offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* dagen för ikraftträdandet av varje direktiv där detta tröskelvärde fastställs och

b) avrundning till närmaste hundratal.

Artikel 44

Konsoliderad rapport om betalningar till offentliga myndigheter

1. En medlemsstat ska kräva att stora företag och företag av allmänt intresse som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog och som faller under dess nationella lagstiftning upprättar en konsoliderad rapport om betalningar till offentliga myndigheter i enlighet med artiklarna 42 och 43 om det moderföretaget är skyldigt att upprätta en koncernredovisning enligt vad som föreskrivs i artikel 22.1–22.6.

Ett moderföretag ska betraktas som verksamt i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog om något eller några av dess dotterföretag är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog.

Den konsoliderade rapporten ska endast omfatta betalningar som härrör från utvinningsverksamhet och/eller verksamhet som avses avverkning av primärskog.

2. Skyldigheten att upprätta den konsoliderade rapport som avses i punkt 1 ska inte gälla följande:

a) Ett moderföretag i en liten koncern, enligt definitionen i artikel 3.5, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

b) Ett moderföretag i en medelstor koncern, enligt definitionen i artikel 3.6, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

c) Ett moderföretag som lyder under en medlemsstats lagstiftning och som också är ett dotterföretag, om dess eget moderföretag lyder under en medlemsstats lagstiftning.

3. Ett företag, inbegripet ett företag av allmänt intresse, behöver inte omfattas av en konsoliderad rapport om betalningar till offentliga myndigheter om minst ett av följande villkor är uppfyllda:

a) Allvarliga långsiktiga begränsningar försvårar väsentligt moderföretagets möjligheter att utöva sina rättigheter när det gäller företagets ledning eller tillgångar.

b) I ytterst sällsynta fall om den information som behövs för att upprätta en konsoliderad rapport om betalningar till offentliga myndigheter enligt detta direktiv inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid.

c) Om aktierna eller andelarna i företaget innehas uteslutande i avsikt att säljas vidare.

De ovanstående undantagen ska endast gälla om de även utnyttjas med avseende på koncernredovisningen.

Artikel 45

Offentliggörande

1. Den rapport som avses i artikel 42 och den konsoliderade rapport som avses i artikel 44 om betalningar till offentliga myndigheter ska offentliggöras enligt vad som fastställs i lagstiftningen i varje medlemsstat i enlighet med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.

2. Medlemsstaterna ska se till att medlemmarna av ett företags ansvariga organ, inom ramen för de befogenheter som nationell lagstiftning ger dem, har ansvar för att se till att rapporten om betalningar till offentliga myndigheter såvitt de vet och efter bästa förmåga utarbetas och offentliggörs i enlighet med kraven i detta direktiv.

Artikel 46

Likvärdighetskriterier

1. Sådana företag som avses i artiklarna 42 och 44 och som utarbetar och offentliggör en rapport i enlighet med ett tredjelands rapporteringskrav som i enlighet med artikel 47 bedöms som likvärdiga med kraven i detta kapitel, är undantagna från kraven i detta kapitel, med undantag för skyldigheten att offentliggöra rapporten enligt vad som fastställs i lagstiftningen i varje medlemsstat i enlighet med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.

2. Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter enligt artikel 49 med avseende på fastställande av de kriterier som ska tillämpas vid bedömning, i enlighet med punkt 1 i den här artikeln, av huruvida ett tredjelands rapporteringskrav är likvärdiga med kraven i detta kapitel.

3. De kriterier som kommissionen fastställer i enlighet med punkt 2 måste

a) omfatta följande:

i) Målföretag.

ii) Målmottagare av betalningar.

iii) Beaktade betalningar.

iv) Fördelning av beaktade betalningar.

v) Uppdelning av beaktade betalningar.

vi) Mekanismer som utlöser rapportering på konsoliderad nivå.

vii) Rapporteringsmedium.

viii) Rapporteringsfrekvens.

ix) Åtgärder för att motverka skatteundandragande.

b) i övrigt begränsas till kriterier som underlättar en direkt jämförelse mellan tredjeländers rapporteringskrav och kraven i detta kapitel.

Artikel 47

Tillämpning av likvärdighetskriterier

Kommissionen ska ges befogenhet att anta genomförandeakter med avseende på fastställande av vilka rapporteringskrav i tredjeländer som den, efter att ha tillämpat de likvärdighetskriterier som fastställts i enlighet med artikel 46, anser vara likvärdiga med kraven i detta kapitel. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 50.2.

Artikel 48

Översyn

Kommissionen ska se över detta kapitel genomförande och effektivitet och rapportera om detta, i synnerhet vad gäller

rapporteringskravens omfång och efterlevnaden av dessa och hur rapporteringen genomförs på projektbas.

Översynen ska ta hänsyn till internationella utvecklingar – särskilt i fråga om ökad insyn i betalningar som görs till offentliga myndigheter –, bedöma inverkan av andra internationella ordningar och beakta effekterna på konkurrenskraft och en trygg energiförsörjning. Den ska slutföras senast den 21 juli 2018

Rapporten ska läggas fram inför Europaparlamentet och rådet, när så är lämpligt åtföljd av ett lagförslag. I rapporten ska man överväga att utvidga rapporteringskraven till att även omfatta ytterligare näringsgrenar och huruvida rapporten om betalningar till offentliga myndigheter bör granskas. I rapporten ska man också överväga redovisning av ytterligare information om det genomsnittliga antalet anställda, anlitan av underleverantörer och alla eventuella ekonomiska sanktioner som utfärdats per land.

Dessutom ska man i rapporten göra en bedömning av genomförbarheten i att införa en skyldighet för alla unionsemittenter att dels vid anlitan av mineralleverantörer göra en due diligence-granskning för att säkerställa att leveranskedjorna inte har någon koppling till parter i en konflikt, dels följa EITI:s och OECD:s rekommendationer om ansvarsfull förvaltning av leveranskedjan.

KAPITEL 11

SLUTBESTÄMMELSER

Artikel 49

Utövande av delegerade befogenheter

1. Befogenheten att anta delegerade akter ges till kommissionen med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel.

2. Den befogenhet att anta delegerade akter som avses i artiklarna 1.2, 3.13 och 46.2 ska ges till kommissionen på obestämd tid från och med den dag som anges i artikel 54.

3. Den delegering av befogenheter som avses i artiklarna 1.2, 3.13 och 46.2 får när som helst återkallas av Europaparlamentet eller rådet. Ett beslut om återkallelse innebär att delegeringen av den befogenhet som avses i beslutet upphör att gälla. Beslutet får verkan dagen efter det att det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*, eller vid ett senare i beslutet angivet datum. Det påverkar inte giltigheten av delegerade akter som redan har trätt i kraft.

4. Så snart kommissionen antar en delegerad akt ska den samtidigt delge Europaparlamentet och rådet denna.

5. En delegerad akt som antas enligt artikel 1.2, 3.13 eller 46.2 ska träda i kraft endast om varken Europaparlamentet eller rådet har gjort invändningar mot den delegerade akten inom en period av två månader från den dag då akten delgavs Europaparlamentet och rådet, eller om både Europaparlamentet och rådet, före utgången av den perioden, har underrättat kommissionen om att de inte kommer att invända. Denna period ska förlängas med två månader på Europaparlamentets eller rådets initiativ.

Artikel 50

Kommittéförfarande

1. Kommissionen ska biträdas av en kommitté. Denna kommitté ska vara en kommitté i den mening som avses i förordning (EU) nr 182/2011.

2. När det hänvisas till denna punkt ska artikel 5 i förordning (EU) nr 182/2011 tillämpas.

Artikel 51

Sanktioner

Medlemsstaterna ska fastställa sanktioner vid överträdelser av de nationella bestämmelser som antas i enlighet med detta direktiv och vidta alla nödvändiga åtgärder för att se till att de genomförs. Sanktionerna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande.

Artikel 52

Upphävande av direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG

Direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG ska upphöra att gälla.

Hänvisningar till de upphävda direktiven ska tolkas som hänvisningar till detta direktiv och ska läsas i enlighet med jämförelsetabellen i bilaga VII.

Artikel 53

Införlivande

1. Medlemsstaterna ska senast den 20 juli 2015 sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska genast underrätta kommissionen om detta.

Medlemsstaterna får föreskriva att de i första stycket avsedda bestämmelserna ska tillämpas första gången på finansiella rapporter för det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller under kalenderåret 2016.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texterna till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 54

Ikraftträdande

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 55

Adressater

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel 26 juni 2013

På Europaparlaments vägnar

M. SCHULZ

Ordförande

På rådets vägnar

A. SHATTER

Ordförande

BILAGA I

FÖRETAGSFORMER SOM AVSES I ARTIKEL 1.1 FÖRSTA STYCKET

— Belgien:

la société anonyme/de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/de commanditaire vennootschap op aandelen, la société privée à responsabilité limitée/de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, la société coopérative à responsabilité limitée/de coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

— Bulgarien:

акционерно дружество, дружество с ограничена отговорност, командитно дружество с акции.

— Tjeckien:

společnost s ručením omezeným, akciová společnost.

— Danmark:

aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber.

— Tyskland:

die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

— Estland:

aktsiaselts, osuühing.

— Irland:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.

— Grekland:

η ανώνυμη εταιρία, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία;

— Spanien:

la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada.

— Frankrike:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée, la société par actions simplifiée.

— Italien:

la società per azioni, la società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata.

— Cypern:

Δημόσιες εταιρείες περιορισμένης ευθύνης με μετοχές ή με εγγύηση, ιδιωτικές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης με μετοχές ή με εγγύηση.

— Lettland:

akciju sabiedrība, sabiedrība ar ierobežotu atbildību.

— Litauen:

akcinės bendrovės, uždariosios akcinės bendrovės.

— Luxemburg:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée.

— Ungern:

részvénytársaság, korlátolt felelősségű társaság.

— Malta:

kumpanija pubblika —public limited liability company, kumpanija privata —private limited liability company,

soċjeta in akkomandita bil-kapital maqsum f'azzjonijiet —partnership en commandite with the capital divided into shares.

— Nederländerna:

de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.

— Österrike:

die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

— Polen:

spółka akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka komandytowo-akcyjna.

— Portugal:

a sociedade anónima, de responsabilidade limitada, a sociedade em comandita por ações, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

— Rumänien:

societate pe acțiuni, societate cu răspundere limitată, societate în comandită pe acțiuni.

— Slovenien:

delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo, komanditna delniška družba.

— Slovakien:

akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným.

— Finland:

yksityinen osakeyhtiö/privat aktiebolag, julkinen osakeyhtiö/publikt aktiebolag.

— Sverige:

aktiebolag.

— Förenade kungariket:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.

BILAGA II

FÖRETAGSFORMER SOM AVSES I ARTIKEL 1.1 B

— Belgien:

la société en nom collectif/de vennootschap onder firma, la société en commandite simple/de gewone commanditaire vennootschap, la société coopérative à responsabilité illimitée/de coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid;

— Bulgarien:

събирателно дружество, командитно дружество.

— Tjeckien:

veřejná obchodní společnost, komanditní společnost.

— Danmark:

interessentskaber, kommanditselskaber.

— Tyskland:

die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft.

— Estland:

täisühing, usaldusühing.

— Irland:

partnerships, limited partnerships, unlimited companies.

— Grekland:

η ομόρρυθμος εταιρία, η ετερόρρυθμος εταιρία.

— Spanien:

sociedad colectiva, sociedad en comandita simple.

— Frankrike:

la société en nom collectif, la société en commandite simple.

— Italien:

la società in nome collettivo, la società in accomandita semplice.

— Cypern:

Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες (συνεταιρισμοί).

— Lettland:

pilnsabiedrība, komandītsabiedrība;

— Litauen:

tikrosios ūkinės bendrijos, komanditinės ūkinės bendrijos.

— Luxemburg:

la société en nom collectif, la société en commandite simple.

— Ungern:

közkereseti társaság, betéti társaság, közös vállalat, egyesülés, egyéni cég.

— Malta:

soċjeta f'isem kollettiv jew soċjeta in akkomandita, bil-kapital li mhux maqsum f'azzjonijiet meta s-soċji kollha li għandhom responsabbilita' llimitata huma soċjetajiet in akkomandita bil-kapital maqsum f'azzjonijiet — partnership en nom collectif or partnership en commandite with capital that is not divided into shares, when all the partners with unlimited liability are partnership en commandite with the capital divided into shares.

— Nederländerna:

de vennootschap onder firma, de commanditaire vennootschap.

— Österrike:

die offene Gesellschaft, die Kommanditgesellschaft.

— Polen:

spółka jawna, spółka komandytowa.

— Portugal:

sociedade em nome colectivo, sociedade em comandita simples.

— Rumänien:

societate în nume colectiv, societate în comandită simplă.

— Slovenien:

družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba.

— Slovakien:

verejná obchodná spoločnosť, komanditná spoločnosť.

— Finland:

avoin yhtiö/ öppet bolag, kommandiittiyhtiö/kommanditbolag.

— Sverige:

handelsbolag, kommanditbolag.

— Förenade kungariket:

partnerships, limited partnerships, unlimited companies.

BILAGA III

BALANSRÄKNINGENS HORISONTELLA UPPSTÄLLNINGSFÖRM ENLIGT ARTIKEL 10

Tillgångar

A. Tecknat ej inbetalt kapital

varav infordrat

(om inte nationell lagstiftning föreskriver att det kapital som har infordrats ska redovisas under "Eget kapital". I så fall ska den del av kapitalet som har infordrats men ännu inte inbetalats redovisas som en tillgång antingen under A eller under D II 5).

B. Bolagsbildningskostnader

I enlighet med nationell lagstiftning och om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar. Nationell lagstiftning får också föreskriva att bolagsbildningskostnader ska redovisas som första post under "Immateriella anläggningstillgångar".

C. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

1. Utvecklingskostnader om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar.
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter och tillgångar om de har
 - a) förvärvats mot vederlag och inte ska redovisas under C I 3, eller är
 - b) utvecklade av företaget självt, om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar.
3. Goodwill om den har förvärvats mot vederlag.
4. Förskottsbetalningar.

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Mark och byggnader.
2. Anläggningar och maskiner.
3. Övriga anläggningar, verktyg och inventarier.
4. Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar.

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Aktier eller andelar i koncernföretag.
2. Fordringar hos koncernföretag.
3. Ägarintressen.
4. Fordringar hos företag i vilka företaget har ägarintressen.
5. Investeringar som innehas som anläggningstillgångar.
6. Övriga lån.

D. Omsättningstillgångar

I. Varulager

1. Råvaror och förnödenheter.
2. Varor under tillverkning.
3. Färdiga varor och handelsvaror.
4. Förskottsbetalningar.

II. Fordringar

(Fordringar som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas särskilt för varje post.)

1. Kundfordringar.
2. Fordringar hos koncernföretag.
3. Fordringar hos företag i vilka företaget har ägarintressen.
4. Övriga fordringar.
5. Tecknat kapital som är infordrat men ännu inte inbetalt (om inte nationell lagstiftning föreskriver att kapital som är infordrat ska redovisas som tillgångar under A).
6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas som tillgångar under E).

III. Kortfristiga placeringar

1. Aktier eller andelar i koncernföretag.
2. Egna aktier eller andelar (med uppgift om deras nominella värde eller, om sådant saknas, deras bokförda parivärde), om nationell lagstiftning medger att de redovisas i balansräkningen.
3. Övriga kortfristiga placeringar.

IV. Kassa och bank

D. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas som tillgångar under D II 6.)

Eget kapital, avsättningar och skulder

A. Eget kapital

I. Tecknat kapital

(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att endast infordrat kapital ska redovisas under denna post. I så fall ska det tecknade kapitalet och det inbetalda kapitalet redovisas särskilt).

II. Överkurs vid emission

III. Uppskrivningsfond

IV. Reserver

1. Lagstadgad reserv om nationell lagstiftning kräver sådan reserv.
2. Reserv för egna aktier och andelar om nationell lagstiftning kräver uppläggnings av en sådan reserv, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 24.1 b i direktiv 2012/30/EU.
3. Reserver föreskrivna i bolagsordningen.
4. Andra reserver, inklusive fonden för verkligt värde.

V. Balanserad vinst eller förlust

VI. Räkenskapsårets vinst eller förlust

B. Avsättningar

1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.
2. Avsättningar för skatter.
3. Övriga avsättningar.

C. Skulder

(Skulder som förfaller till betalning inom ett år och skulder som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas separat för varje post, liksom summorna av dessa skulder.)

1. Obligationslån med särskilt angivande av konvertibla lån.
2. Skulder till kreditinstitut.
3. Mottagna förskottsbetalningar för varor, om de inte är öppet redovisade som avdrag från varulager.
4. Leverantörsskulder.
5. Växelskulder.
6. Skulder till koncernföretag.
7. Skulder till företag i vilka företaget har ägarintressen.
8. Övriga skulder, inklusive skatt och sociala avgifter.
9. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under D).

D. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under C 9 – Skulder).

BILAGA IV

BALANSRÄKNINGENS VERTIKALA UPPSTÄLLNINGSFÖRM ENLIGT ARTIKEL 10

A. Tecknat ej inbetalt kapital

varav infordrat (om inte nationell lagstiftning föreskriver att infordrat kapital ska redovisas under L. I så fall ska den del av kapitalet som har infordrats men ännu inte inbetalats redovisas antingen under A eller under D II 5).

B. Bolagsbildningskostnader

såsom de definieras i nationell lagstiftning och om denna medger att de redovisas som en tillgång. Nationell lagstiftning kan också föreskriva att bolagsbildningskostnader ska redovisas som första post under "Immateriella anläggningstillgångar".

C. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

1. Utvecklingskostnader om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar.
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter och tillgångar om de har
 - a) förvärvats mot vederlag och inte ska redovisas under C I 3, eller är
 - b) utvecklade av företaget självt, om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar.
3. Goodwill om den har förvärvats mot vederlag.

4. Förskottsbetalningar.

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Mark och byggnader.
2. Anläggningar och maskiner.
3. Övriga anläggningar, verktyg och inventarier.
4. Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar.

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Aktier eller andelar i koncernföretag.
2. Fordringar hos koncernföretag.
3. Ägarintressen.
4. Fordringar hos företag i vilka företaget har ägarintressen.
5. Investeringar som innehas som anläggningstillgångar.
6. Övriga lån.

D. Omsättningstillgångar

I. Varulager

1. Råvaror och förnödenheter.
2. Varor under tillverkning.
3. Färdiga varor och handelsvaror.
4. Förskottsbetalningar.

II. Fordringar

(Fordringar som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas särskilt för varje post.)

1. Kundfordringar.
2. Fordringar hos koncernföretag.
3. Fordringar hos företag i vilka bolaget har ägarintressen.
4. Övriga fordringar.
5. Tecknat kapital som är infordrat men ännu inte inbetalt (om inte nationell lagstiftning föreskriver att infordrat kapital ska redovisas som en tillgång under A).
6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att dessa poster ska redovisas som tillgångar under E).

III. Kortfristiga placeringar

1. Aktier eller andelar i koncernföretag.
2. Egna aktier eller andelar (med uppgift om deras nominella värde eller, om sådant saknas, deras bokförda parivärde), om nationell lagstiftning medger att de redovisas i balansräkningen.
3. Övriga kortfristiga placeringar.

IV. Kassa och bank

E. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under D II 6).

F. Skulder: Skulder som förfaller till betalning inom ett år.

1. Obligationslån med särskilt angivande av konvertibla lån.
2. Skulder till kreditinstitut.
3. Mottagna förskottsbetalningar för varor, om de inte är öppet redovisade som avdrag från varulager.
4. Leverantörsskulder.
5. Växelskulder.
6. Skulder till koncernföretag.
7. Skulder till företag i vilka bolaget har ägarintressen.
8. Övriga skulder, inklusive skatt och sociala avgifter.
9. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under K).

G. Omsättningstillgångar med avdrag för kortfristiga skulder

(Med beaktande av förutbetalda kostnader och upplupna intäkter enligt E och upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt K).

H. Summan av tillgångarna med avdrag för kortfristiga skulder.

- I. Skulder: Skulder som förfaller till betalning efter mer än ett år
 1. Obligationslån med särskilt angivande av konvertibla lån.

2. Skulder till kreditinstitut.
 3. Mottagna förskottsbetalningar för varor, om de inte är öppet redovisade som avdrag från varulager.
 4. Leverantörsskulder.
 5. Växelskulder.
 6. Skulder till koncernföretag.
 7. Skulder till företag i vilka bolaget har ägarintressen.
 8. Övriga skulder, inklusive skatt och sociala avgifter.
 9. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under K).
- J. Avsättningar
1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.
 2. Avsättningar för skatter.
 3. Övriga avsättningar.
- K. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under F 9 eller I 9 eller båda).
- L. Eget kapital
- I. Tecknat kapital
(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att endast infordrat kapital ska redovisas under denna post. I så fall ska det tecknade kapitalet och det inbetalda kapitalet redovisas var för sig).
 - II. Överkurs vid emission
 - III. Uppskrivningsfond
 - IV. Reserver
 1. Lagstadgad reserv om nationell lagstiftning kräver sådan reserv.
 2. Reserv för egna aktier och andelar om nationell lagstiftning kräver uppläggning av en sådan reserv, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 24.1 b i direktiv2012/30/EU.
 3. Reserver föreskrivna i bolagsordningen.
 4. Övriga reserver, inklusive fonden för verkligt värde.
 - V. Balanserad vinst eller förlust
 - VI. Räkenskapsårets vinst eller förlust
-

BILAGA V

RESULTATRÄKNINGENS UPPSTÄLLNINGSFÖRM – MED KOSTNADSSLAGSINDELNING, ENLIGT ARTIKEL 13

1. Nettoomsättning.
 2. Förändring av lager av färdiga varor och av varor under tillverkning.
 3. Arbete för egen räkning som har redovisats under tillgångar.
 4. Övriga rörelseintäkter.
 5. a) Råvaror och förnödenheter.
b) Övriga externa kostnader.
 6. Personalkostnader:
 - a) Löner och arvoden.
 - b) Sociala kostnader med pensioner särskilt angivna.
 7. a) Värdejusteringar av kostnader för bolagsbildning samt av materiella och immateriella anläggningstillgångar.
b) Värdejusteringar av omsättningstillgångar i den utsträckning de överstiger normala värdejusteringar i företaget.
 8. Övriga rörelsekostnader.
 9. Intäkter från ägarintressen, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 10. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 11. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 12. Värdejusteringar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.
 13. Räntekostnader och liknande kostnader, med särskild uppgift om belopp som ska betalas till koncernföretag.
 14. Skatt på resultatet.
 15. Resultat efter skatt.
 16. Övriga skatter som inte redovisas under posterna 1–15.
 17. Årets vinst eller förlust.
-

BILAGA VI

RESULTATRÄKNINGENS UPPSTÄLLNINGSFORM – MED FUNKTIONSINDELNING, ENLIGT ARTIKEL 13

1. Nettoomsättning.
 2. Kostnad för sålda varor (inklusive värdejusteringar).
 3. Bruttoresultat.
 4. Försäljningskostnader (inklusive värdejusteringar).
 5. Administrationskostnader (inklusive värdejusteringar).
 6. Övriga rörelseintäkter.
 7. Intäkter från ägarintressen, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 8. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 9. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 10. Värdejusteringar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.
 11. Räntekostnader och liknande kostnader, med särskild uppgift om belopp som ska betalas till koncernföretag.
 12. Skatt på resultatet.
 13. Resultat efter skatt.
 14. Övriga skatter som inte redovisas under posterna 1–13.
 15. Årets vinst eller förlust.
-

BILAGA VII

Jämförelsetabell

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 1.1 första stycket inledningen	—	Artikel 1.1 a
Artikel 1.1 första stycket första till tjugosjunde strecksatserna	—	Bilaga I
Artikel 1.1 andra stycket	—	Artikel 1.1 b
Artikel 1.1 andra stycket a-aa	—	Bilaga II
Artikel 1.1 tredje stycket	—	
Artikel 1.2	—	—
Artikel 2.1	—	Artikel 4.1
Artikel 2.2	—	Artikel 4.2
Artikel 2.3	—	Artikel 4.3
Artikel 2.4	—	Artikel 4.3
Artikel 2.5	—	Artikel 4.4
Artikel 2.6	—	Artikel 4.5
Artikel 3	—	Artikel 9.1
Artikel 4.1	—	Artikel 9.2
Artikel 4.2	—	Artikel 9.3
Artikel 4.3	—	Artikel 9.3
Artikel 4.4	—	Artikel 9.5
Artikel 4.5	—	—
Artikel 4.6	—	Artikel 6.1 h och artikel 6.3
Artikel 5.1	—	
Artikel 5.2	—	Artikel 2.14
Artikel 5.3	—	Artikel 2.15
Artikel 6	—	Artikel 9.6
Artikel 7	—	Artikel 6.1 g
Artikel 8	—	Artikel 10
Artikel 9.A	—	Bilaga III (A)
Artikel 9.B	—	Bilaga III (B)
Artikel 9.C	—	Bilaga III (C)
Artikel 9.D	—	Bilaga III (D)
Artikel 9.E	—	Bilaga III (E)
Artikel 9.F	—	—

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Skulder	—	Eget kapital, avsättningar och skulder
Artikel 9.A	—	Bilaga III (A)
Artikel 9.B	—	Bilaga III (B)
Artikel 9.C	—	Bilaga III (C)
Artikel 9.D	—	Bilaga III (D)
Artikel 9.E	—	—
Artikel 10	—	Bilaga IV
Artikel 10a	—	Artikel 11
Artikel 11 första stycket	—	Artiklarna 3.2 och 14.1
Artikel 11 andra stycket	—	—
Artikel 11 tredje stycket	—	Artikel 3.9 första stycket
Artikel 12.1	—	Artikel 3.10
Artikel 12.2	—	Artikel 3.9 andra stycket
Artikel 12.3	—	Artikel 3.11
Artikel 13.1	—	Artikel 12.1
Artikel 13.2	—	Artikel 12.2
Artikel 14	—	Artikel 16.1 d
Artikel 15.1	—	Artikel 12.3
Artikel 15.2	—	Artikel 2.4
Artikel 15.3 a	—	Artikel 17.1 a
Artikel 15.3 b	—	—
Artikel 15.3 c	—	Artikel 17.1 a i
Artikel 15.4	—	—
Artikel 16	—	Artikel 12.4
Artikel 17	—	Artikel 2.2
Artikel 18	—	—
Artikel 19	—	Artikel 2.8
Artikel 20.1	—	Artikel 12.12 första stycket
Artikel 20.2	—	Artikel 12.12 andra stycket
Artikel 20.3	—	Artikel 12.12 tredje stycket
Artikel 21	—	—
Artikel 22 första stycket	—	Artikel 13.1
Artikel 22 andra stycket	—	Artikel 13.2
Artikel 23.1–23.15	—	Bilaga V punkterna 1 till 15
Artikel 23.16–23.19	—	—
Artikel 23.20 och 23.21	—	Bilaga V punkterna 16 till 17

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 24	—	—
Artikel 25.1–25.13	—	Bilaga VI punkterna 1 till 13
Artikel 25.14–25.17	—	—
Artikel 25.18 och 25.19	—	Bilaga VI punkterna 14 och 15
Artikel 26	—	—
Artikel 27 första stycket inledningen	—	Artikel 3.3
Artikel 27 första stycket a och c	—	Artikel 14.2 a och b
Artikel 27 första stycket b och d	—	—
Artikel 27 andra stycket	—	Artikel 3.9 första stycket
Artikel 28	—	Artikel 2.5
Artikel 29	—	—
Artikel 30	—	—
Artikel 31.1	—	Artikel 6.1 inledningen och leden a–f
Artikel 31.1a	—	Artikel 6.5
Artikel 31.2	—	Artikel 4.4
Artikel 32	—	Artikel 6.1 i
Artikel 33.1 inledningen	—	Artikel 6.1
Artikel 33.1 a och b samt andra och tredje styckena	—	—
Artikel 33.1 c	—	Artikel 7.1
Artikel 33.2 a första stycket och artikel 33.2 b, c och d	—	Artikel 7.2
Artikel 33.2 a andra stycket	—	Artikel 16.1 b
Artikel 33.3	—	Artikel 7.3
Artikel 33.4	—	Artikel 16.1 b
Artikel 33.5	—	—
Artikel 34	—	Artikel 12.11 fjärde stycket
Artikel 35.1 a	—	Artikel 6.1 i
Artikel 35.1 b	—	Artikel 12.5
Artikel 35.1 c	—	Artikel 12.6
Artikel 35.1 d	—	Artikel 17.1 b
Artikel 35.2	—	Artikel 2.6
Artikel 35.3	—	Artikel 2.7

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 35.4	—	Artiklarna 12.8 och 17.1 a vi
Artikel 36	—	—
Artikel 37.1	—	Artikel 12.11 första, tredje och fjärde stycket
Artikel 37.2	—	Artikel 12.11 första och andra stycket
Artikel 38	—	—
Artikel 39.1 a	—	Artikel 6.1 i
Artikel 39.1 b	—	Artikel 12.7 första stycket
Artikel 39.1 c	—	—
Artikel 39.1 d	—	Artikel 12.7 andra stycket
Artikel 39.1 e	—	Artikel 17.1 b
Artikel 39.2	—	Artikel 2.6
Artikel 40.1	—	Artikel 12.9
Artikel 40.2	—	—
Artikel 41	—	Artikel 12.10
Artikel 42 första stycket	—	Artikel 12.12 tredje stycket
Artikel 42 andra stycket	—	—
Artikel 42a.1	—	Artikel 8.1 a
Artikel 42a.2	—	Artikel 8.2
Artikel 42a.3	—	Artikel 8.3
Artikel 42a.4	—	Artikel 8.4
Artikel 42a.5	—	Artikel 8.5
Artikel 42a.5a	—	Artikel 8.6
Artikel 42b	—	Artikel 8.7
Artikel 42c	—	Artikel 8.8
Artikel 42d	—	Artikel 16.1 c
Artikel 42e	—	Artikel 8.1 b
Artikel 42f	—	Artikel 8.9
Artikel 43.1 inledningen	—	Artikel 16.1 inledningen
Artikel 43.1 led 1	—	Artikel 16.1 a
Artikel 43.1 led 2 första stycket	—	Artikel 17.1 g första stycket
Artikel 43.1 led 2 andra stycket	—	Artikel 17.1 k
Artikel 43.1 led 3	—	Artikel 17.1 h
Artikel 43.1 led 4	—	Artikel 17.1 i

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 43.1 led 5	—	Artikel 17.1 j
Artikel 43.1.6	—	Artikel 16.1 g
Artikel 43.1.7	—	Artikel 16.1 d
Artikel 43.1.7a	—	Artikel 16.1 p
Artikel 43.1.7b	—	Artiklarna 2.3 och 17.1 r
Artikel 43.1.8	—	Artikel 18.1 a
Artikel 43.1.9	—	Artikel 17.1 e
Artikel 43.1.10	—	—
Artikel 43.1.11	—	Artikel 17.1 f
Artikel 43.1.12	—	Artikel 17.1 d första stycket
Artikel 43.1.13	—	Artikel 16.1 e
Artikel 43.1.14 a	—	Artikel 17.1 c i
Artikel 43.1.14 b	—	Artikel 17.1 c ii
Artikel 43.1.15	—	Artikel 18.1 b och artikel 18.3
Artikel 43.2	—	—
Artikel 43.3	—	Artikel 17.1 d andra stycket
Artikel 44	—	—
Artikel 45.1	—	Artikel 17.1 g andra stycket Artikel 28.3
Artikel 45.2	—	Artikel 18.2
Artikel 46	—	Artikel 19
Artikel 46a	—	Artikel 20
Artikel 47.1 och 47.1a	—	Artikel 30.1 och 30.2
Artikel 47.2	—	Artikel 31.1
Artikel 47.3	—	Artikel 31.2
Artikel 48	—	Artikel 32.1
Artikel 49	—	Artikel 32.2
Artikel 50	—	Artikel 17.1 o
Artikel 50a	—	—
Artikel 50b	—	Artikel 33.1 a
Artikel 50c	—	Artikel 33.2
Artikel 51.1	—	Artikel 34.1
Artikel 51.2	—	—
Artikel 51.3	—	—

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 51a	—	Artikel 35
Artikel 52	—	—
Artikel 53.2	—	Artikel 3.13
Artikel 53a	—	Artikel 40
Artikel 55	—	—
Artikel 56.1	—	—
Artikel 56.2	—	Artikel 17.1 l, m och n
Artikel 57	—	Artikel 37
Artikel 57a	—	Artikel 38
Artikel 58	—	Artikel 39
Artikel 59.1	—	Artikel 9.7 a
Artikel 59.2–59.6 a	—	Artiklarna 9.7 a och artikel 27
Artikel 59.6 b och c	—	Artikel 9.7 b och c
Artikel 59.7 och 59.8	—	Artiklarna 9.7 a och artikel 27
Artikel 59.9	—	Artikel 27.9
Artikel 60	—	—
Artikel 60a	—	Artikel 51
Artikel 61	—	Artikel 17.2
Artikel 61a	—	—
Artikel 62	—	Artikel 55
—	Artikel 1.1	Artikel 22.1
—	Artikel 1.2	Artikel 22.2
—	Artikel 2.1, 2.2 och 2.3	Artikel 22.3, 22.4 och 22.5
—	Artikel 3.1	Artikel 22.6
—	Artikel 3.2	Artikel 2.10
—	Artikel 4.1	Artikel 21
—	Artikel 4.2	—
—	Artikel 5	—
—	Artikel 6.1	Artikel 23.2
—	Artikel 6.2	Artikel 3.8
—	Artikel 6.3	Artikel 3.9 andra stycket, artikel 3.10 och 3.11
—	Artikel 6.4	Artikel 23.2
—	Artikel 7.1	Artikel 23.3
—	Artikel 7.2	Artikel 24.4
—	Artikel 7.3	Artikel 23.3 inledningen

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
—	Artikel 8	Artikel 23.5
—	Artikel 9.1	Artikel 23.6
—	Artikel 9.2	—
—	Artikel 10	Artikel 23.7
—	Artikel 11	Artikel 23.8
—	Artikel 12.1	Artikel 22.7
	Artikel 12.2	Artikel 22.8
	Artikel 12.3	Artikel 22.9
—	Artikel 13.1 och 13.2	Artikel 2.16 och artikel 6.1 j
	Artikel 13.2a	Artikel 23.10
—	Artikel 13.3	Artikel 23.9
—	Artikel 15	—
—	Artikel 16	Artikel 4
—	Artikel 17.1	Artikel 24.1
—	Artikel 17.2	—
—	Artikel 18	Artikel 24.2
—	Artikel 19	Artikel 24.3 a-e
—	Artikel 20	—
—	Artikel 21	Artikel 24.4
—	Artikel 22	Artikel 24.5
—	Artikel 23	Artikel 24.6
—	Artikel 24	—
—	Artikel 25.1	Artikel 6.1 b
—	Artikel 25.2	Artikel 4.4
—	Artikel 26.1	Artikel 24.7
—	Artikel 26.2	—
	Artikel 26.3	Artikel 6.1 j
—	Artikel 27	Artikel 24.8
—	Artikel 28	Artikel 24.9
—	Artikel 29.1	Artikel 24.10
—	Artikel 29.2	Artikel 24.11
—	Artikel 29.3	Artikel 24.12
—	Artikel 29.4	Artikel 24.13
—	Artikel 29.5	Artikel 24.14
—	Artikel 30	Artikel 24 c

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
—	Artikel 30.2	—
—	Artikel 31	Artikel 24.3 f
—	Artikel 32.1 och 32.2	Artikel 26
—	Artikel 32.3	—
—	Artikel 33.1	Artikel 27
—	Artikel 34 inledningen och artikel 34.1 första meningen	Artikel 16.1 a och artikel 28.1
—	Artikel 34.1 andra meningen	—
—	Artikel 34.2	Artikel 28.2 a
—	Artikel 34.3 a	Artikel 28.2 b
—	Artikel 34.3 b	—
—	Artikel 34.4	Artikel 28.2 c
—	Artikel 34.5	Artikel 28.2 d
—	Artikel 34.6	Artikel 16.1 g och artikel 28.1
—	Artikel 34.7	Artikel 16.1 d och artikel 28.1
—	Artikel 34.7a	Artikel 17.1 p
—	Artikel 34.7b	Artikel 17.1 r
—	Artikel 34.8	Artikel 18.1 a
—	Artikel 34.9 a	Artikel 17.1 e
—	Artikel 34.9 b	Artikel 28.1 b
—	Artikel 34.10	—
—	Artikel 34.11	Artikel 17.1 f och artikel 28.1
—	Artikel 34.12 och 34.13	Artikel 28.1 c
—	Artikel 34.14	Artikel 16.1 c och artikel 28.1
—	Artikel 17.1 c	Artikel 17.1 c och artikel 28.1
—	Artikel 34.16	Artikel 18.1 b och artikel 28.1
—	Artikel 35.1	Artikel 3
—	Artikel 35.2	—
—	Artikel 36.1	Artiklarna 19.1 och 29.1
—	Artikel 36.2 a	—
—	Artikel 36.2 b och c	Artikel 19.2 b och c
—	Artikel 36.2 d	Artikel 29.2 a

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
—	Artikel 36.2 e	Artikel 20.2 e och artikel 29.1
—	Artikel 36.2 f	Artikel 29.2 b
—	Artikel 36.3	Artikel 29.3
—	Artikel 36a	Artikel 33.1 b
—	Artikel 36b	Artikel 33.2
—	Artikel 37.1	Artikel 34.1 och 34.2
—	Artikel 37.2	Artikel 35
—	Artikel 37.4	Artikel 35
—	Artikel 38.1	Artikel 30.1 första stycket och artikel 30.3 första stycket
—	Artikel 38.2	Artikel 30.1 andra stycket
—	Artikel 38.3	—
—	Artikel 38.4	Artikel 30.3 andra stycket
—	Artikel 38.5 och 38.6	—
—	Artikel 38.7	Artikel 40
—	Artikel 38a	—
—	Artikel 39	—
—	Artikel 40	—
—	Artikel 41.1	Artikel 2.12
—	Artikel 41.1a	Artikel 2.3
—	Artikel 41.2–41.5	—
—	Artikel 42	—
—	Artikel 43	—
—	Artikel 44	—
—	Artikel 45	—
—	Artikel 46	—
—	Artikel 47	—
—	Artikel 48	Artikel 51
—	Artikel 49	—
—	Artikel 50	—
—	Artikel 50a	—
—	Artikel 51	Artikel 55

En ny lag om skyldigheten för stora företag att offentliggöra inkomstskatteuppgifter

Ett nytt EU-direktiv ställer krav på multinationella företag med intäkter som överstiger 750 miljoner euro att offentliggöra inkomstskatteuppgifter i en rapport (inkomstskatterapport). Syftet med direktivet är att främja företagens transparens och ansvarstagande och att möjliggöra för allmänheten att bedöma företagens påverkan på ekonomin.

Utredningens uppdrag har varit att bedöma vilka författningsändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till direktivet.

Utredningen föreslår att direktivets krav tas in i en ny lag. Lagen ska gälla för aktiebolag, handelsbolag och vissa filialer. För rapporteringsskyldighet krävs att företagets eller koncernens intäkter överstiger 8 miljarder kronor.

Moderföretag som upprättar koncernredovisning och företag som inte ingår i en koncern är rapporteringsskyldiga om de har verksamhet i minst ett annat land än Sverige.

Vissa större dotterföretag och större filialer är rapporteringsskyldiga om moderföretaget som upprättar koncernredovisning eller företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen hör hemma utanför EU.

En inkomstskatterapport ska innehålla uppgifter om bl.a. företagets eller koncernens intäkter, vinsten eller förlusten och vilken inkomstskatt som har betalats.

Företagen ska upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra inkomstskatte-rapporten.

Revisionsberättelsen i större företag ska innehålla ett uttalande om huruvida företaget är skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport. Det ska i så fall även framgå om företaget har offentliggjort rapporten.

Om ett rapporteringsskyldigt företag inte offentliggör en inkomstskatte-rapport, ska Bolagsverket få förelägga den som är ansvarig för det att fullgöra sin skyldighet.

En modernare koncerndefinition

Utredningens uppdrag är att bedöma om koncerndefinitionerna i årsredovisningslagen och i övrig lagstiftning bör ändras så att en koncern i vissa fall ska kunna uppstå utan att ett företag äger andelar i ett annat.

Utredningen föreslår att koncerndefinitionen i årsredovisningslagen ska ändras. Det huvudsakliga skälet är att dagens koncerndefinition ur ett redovisningsperspektiv inte alltid leder till att företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet presenteras på det sättet i redovisningen. Definitionen har inte heller anpassats till utvecklingen i EU och övriga världen.

Koncerndefinitionen föreslås bli mer lik den som finns i de internationella redovisningsstandarder som redan tillämpas av bl.a. börsbolagen. Det innebär

- att det avgörande för om en koncern föreligger är om ett företag har bestämmande inflytande över ett annat företag,

- att uppräknningen av s.k. koncerngrunder inte längre är uttömmande,
- att kravet på ägarandel tas bort,
- att s.k. praktisk majoritet kan grunda ett koncernförhållande, och
- att det tydliggörs att ett dotterföretag bara kan ha ett moderföretag.

Vidare föreslår utredningen att en likalydande koncerndefinition ska gälla enligt aktiebolagslagen och associationsrätten i övrigt. Rättssystematiska och praktiska skäl talar nämligen för en fortsatt överensstämmelse mellan koncerndefinitionerna.

En ändrad koncerndefinition föranleder följdändringar i inkomstskattelagen med avseende på tidigare års underskott och kvarstående negativa räntenetton. Syftet är att den ändrade koncerndefinitionen inte ska få några negativa konsekvenser på skatteområdet.

Utredningens förslag överensstämmer i allt väsentligt med de förslag som 2012 lämnades i promemorian Ändrad koncerndefinition (Justitiedepartementet).

En ny uppställningsform för eget kapital för vissa företag

Utredningens uppdrag är att bedöma om uppställningsformerna för eget kapital bör ändras.

Utredningen föreslår att det i årsredovisningslagen införs en ny uppställningsform för eget kapital för kategorin Övriga företag. Anledningen är att den hittillsvarande uppställningsformen för eget kapital inte tar hänsyn till de behov som stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar har.

Uppställningsformen ska ha en flexibel utformning och anpassas till uppställningsformen för eget kapital som gäller för aktiebolag. Det bör dock inte införas en möjlighet att välja mellan olika uppställningsformer.

Utredningen föreslår vidare att Övriga företag ska specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning.

En del företag ska kunna välja hur de redovisar vissa finansiella skulder

Utredningens uppdrag är att bedöma om de principer för redovisning av värdeförändringar på finansiella skulder som anges i internationella redovisningsstandarder ska få tillämpas även enligt årsredovisningslagen. Det gäller börsnoterade företag och vissa andra företag.

Utredningen anser att redovisningen av vissa finansiella skulder enligt årsredovisningslagen i dag kan bli missvisande på så sätt att en försämring av företagets egen kreditvärdighet redovisas som en intäkt och inverkar positivt på företagets resultat.

Utredningen föreslår därför att de berörda företagen under vissa förutsättningar ska få redovisa en värdeförändring på en finansiell skuld hänförlig till kreditrisk i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

Konsekvenser av genomförandet av EU-direktivet

Direktivet leder till ökad transparens i fråga om multinationella företags skattebetalningar. Utredningen uppskattar att 600–1 000 företag och filialer kommer att behöva upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport. Det leder till ökade kostnader för dessa företag. Även större företag som inte är rapporteringsskyldiga kommer att få en något ökad kostnad för revision.

Konsekvenser av en förändrad koncerndefinition

Förslaget medför att en grupp företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet i högre grad också presenteras på det sättet i redovisningen, vilket leder till en bättre fungerande marknad.

Koncerndefinitionen blir enligt förslaget bredare. Något fler företag kommer att omfattas av en koncernredovisning. Det gäller bl.a. vissa bostadsrättsföreningar under byggtiden.

Även tillämpningen av aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar påverkas. Sammantaget torde förslaget i den delen beröra ett mindre antal företag.

Förslaget kan medföra ökade kostnader för vissa företag.

Konsekvenser av en ny uppställningsform för eget kapital

Förslaget berör främst stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar. Det innebär att redovisningen i dessa företag blir mer rättvisande och anpassade efter verksamhetsbehovet.

Konsekvenser av en ny valmöjlighet för redovisning av vissa finansiella skulder

Förslaget berör börsnoterade företag och företag som ingår i en koncern som i koncernredovisningen tillämpar internationella redovisningsstandarder. Den sorts skulder som förslaget tar sikte på förekommer främst hos banker och försäkringsföretag. De företag som väljer att använda sig av möjligheten får en bättre överensstämmelse mellan koncernredovisningen och årsredovisningen. Detta förbättrar informationen till företagets intressenter.

Ikraftträdande

Utredningen föreslår att lagändringarna såvitt avser genomförandet av EU-direktivet, en ny uppställningsform för eget kapital och redovisning av vissa finansiella skulder ska träda i kraft den 1 juni 2023. Lagändringarna när det gäller koncerndefinitionen föreslås träda i kraft den 1 januari 2025.

Lagförslagen i betänkandet i nu aktuella delar

Förslag till lag (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter

Härigenom föreskrivs följande.

Lagens innehåll

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om skyldigheten för vissa företag att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en rapport om inkomstskatteuppgifter (inkomstskatterapport).

Lagen 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.

Företag som ska rapportera

2 § Ett aktiebolag eller handelsbolag som inte ingår i en koncern ska årligen upprätta en inkomstskatterapport, om

1. bolaget är skattskyldigt i minst en annan stat eller jurisdiktion än Sverige på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftsställe där, och

2. bolagets intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 8 miljarder kronor.

3 § Ett moderföretag ska årligen upprätta en inkomstskatterapport, om

1. moderföretaget är ett aktiebolag eller handelsbolag,

2. moderföretaget upprättar koncernredovisning,

3. det i koncernen ingår minst ett företag som hör hemma i en annan stat eller jurisdiktion än Sverige eller som är skattskyldigt i en annan stat eller jurisdiktion än Sverige på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftsställe där, och

4. koncernens intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 8 miljarder kronor.

4 § Ett dotterföretag ska årligen offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. dotterföretaget är ett aktiebolag eller handelsbolag,

2. dotterföretaget omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett moderföretag som hör hemma utanför Europeiska unionen,

3. dotterföretaget är ett större företag enligt 1 kap. 3 § 4 andra ledet årsredovisningslagen (1995:1554), och

4. koncernens intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 8 miljarder kronor.

Om en inkomstskatterapport inte redan har upprättats, ska dotterföretaget upprätta en sådan rapport. Innan dess ska dotterföretaget begära att moderföretaget som avses i första stycket 2 lämna den information som behövs för att rapporten ska kunna upprättas.

Om moderföretaget inte lämnar den information som krävs enligt andra stycket, ska dotterföretaget ändå upprätta en inkomstskatterapport så långt det går. Dotterföretaget ska även göra ett uttalande om att moderföretaget som upprättar koncernredovisningen inte har lämnat den information som behövs.

5 § En filial ska årligen offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen motsvarar ett svenskt aktiebolag och hör hemma utanför Europeiska unionen, och

a) ingår i en koncern vars intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 8 miljarder kronor, och koncernredovisningen upprättas av ett moderföretag som hör hemma utanför Europeiska unionen, eller

b) företagets intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 8 miljarder kronor, och

2. filialens nettoomsättning under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Om en inkomstskatterapport inte redan har upprättats, ska filialen upprätta en sådan rapport. Innan dess ska filialen begära att företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, det moderföretag som avses i första stycket 1 a lämnar den information som behövs för att rapporten ska kunna upprättas.

Om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller moderföretaget inte lämnar den information som krävs enligt andra stycket, ska filialen ändå upprätta en inkomstskatterapport så långt det går. Filialen ska även göra ett uttalande om att företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller moderföretaget som upprättar koncernredovisning inte har lämnat den information som behövs.

6 § Ett dotterföretag som inte är skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport och, i förekommande fall, göra ett uttalande enligt 4 § ska ändå göra det, om dotterföretaget inte har något annat syfte än att kringgå denna lag. Detsamma gäller en filial i fråga om 5 §.

Första stycket gäller bara om dotterföretaget är ett aktiebolag eller handelsbolag eller om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen motsvarar ett svenskt aktiebolag.

Undantag från skyldigheten att rapportera

7 § Ett bolag som inte ingår i en koncern eller är ett moderföretag är inte skyldigt att rapportera enligt 2 eller 3 §, om

1. bolaget är ett

a) kreditinstitut som avses i 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag,

b) värdepappersbolag som avses i 1 kap. 4 b § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, eller

c) finansiellt holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, och

2. bolaget i sin årsredovisning eller moderföretaget i koncernredovisningen, för varje land där företaget eller koncernen bedriver verksamhet, lämnar följande uppgifter om verksamheten:

- a) namnen på företagen som bedriver verksamheten, verksamhetens art och var verksamheten bedrivs,
- b) omsättningen,
- c) medeltalet anställda,
- d) resultatet före skatt,
- e) skatten på resultatet, och
- f) statliga subventioner.

Ett moderföretag är inte heller skyldigt att upprätta en inkomstskatterapport om ett företag i samma koncern uppfyller villkoren i första stycket.

8 § Ett dotterföretag är inte skyldigt att rapportera enligt 4 §, om dess moderföretag som upprättar koncernredovisning

1. upprättar en inkomstskatterapport med det innehåll som föreskrivs i 13–17 §§,

2. tillgängliggör rapporten på sin webbplats på det sätt som föreskrivs i 22 och 23 §§, och

3. anger namn och registrerat säte för minst ett dotterföretag eller namn och adress för minst en filial som hör hemma inom Europeiska unionen och dotterföretaget eller filialen senast ett år efter räkenskapsårets slut har offentliggjort rapporten genom att ge in en bestyrkt kopia av den eller ett elektroniskt original till Bolagsverket eller registreringsmyndigheten i den stat där dotterföretaget eller filialen hör hemma.

9 § En filial är inte skyldig att rapportera enligt 5 § om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, moderföretaget som upprättar koncernredovisning

1. upprättar en inkomstskatterapport med det innehåll som föreskrivs i 13–17 §§,

2. tillgängliggör rapporten på sin webbplats på det sätt som föreskrivs i 22 och 23 §§, och

3. anger namn och registrerat säte för minst ett dotterföretag eller namn och adress för minst en filial som hör hemma inom Europeiska unionen och dotterföretaget eller filialen senast ett år efter räkenskapsårets slut offentliggör rapporten genom att ge in en bestyrkt kopia av den eller ett elektroniskt original till Bolagsverket eller registreringsmyndigheten i den stat där dotterföretaget eller filialen hör hemma.

10 § En filial är inte heller skyldig att rapportera enligt 5 § om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern och det i koncernen även ingår

1. ett sådant dotterföretag som avses i 4 § första stycket, eller

2. ett utländskt dotterföretag som hör hemma inom Europeiska unionen och är ett sådant företag som avses i artikel 1.1 och 3.3 eller 3.4 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, i den ursprungliga lydelsen.

När skyldigheten att rapportera upphör

11 § Ett företag som har varit skyldigt att rapportera enligt 2–5 §§ behöver inte längre göra det, om intäkterna för företaget eller för den koncern

som företaget ingår i har varit lägre än 8 miljarder kronor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren.

Prop. 2022/23:88
Bilaga 4

12 § En filial som har varit skyldig att rapportera enligt 5 § behöver inte längre göra det, om nettoomsättningen för filialen har varit lägre än 80 miljoner kronor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren.

Inkomstskatterapportens innehåll

13 § En inkomstskatterapport ska innehålla följande uppgifter.

1. Namnet på företaget som upprättar rapporten. Om ett dotterföretag upprättar rapporten ska även namnet på moderföretaget som upprättar koncernredovisning anges. Detsamma gäller för en filial om det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern.

2. Vilket räkenskapsår rapporten avser.

3. Vilken valuta som beloppen i rapporten anges i.

4. Om rapporten avser en koncern: vilka dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen och som hör hemma inom Europeiska unionen eller i en jurisdiktion som är upptagen i en gällande och offentliggjord förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför Europeiska unionen som av medlemsstaterna gemensamt har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet.

5. En kort beskrivning av vilken slags verksamhet som företaget eller koncernen bedriver.

6. Antalet anställda.

7. Intäkterna inklusive transaktioner med närstående parter.

8. Vinsten eller förlusten före inkomstskatt.

9. Årets ackumulerade inkomstskatt.

10. Betald inkomstskatt.

11. Ackumulerade vinstmedel.

14 § Företaget får beräkna de uppgifter som avses i 13 § enligt anvisningarna i avsnitt III delarna B och C i bilaga III till rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2016/881.

Det ska anges i inkomstskatterapporten om den har upprättats med tillämpning av första stycket eller inte.

15 § Inkomstskatterapporten ska avse all verksamhet som

1. bedrivs i bolaget, om rapporten ska upprättas enligt 2 §,

2. ingår i koncernredovisningen, om rapporten ska upprättas eller offentliggöras enligt 3 eller 4 §,

3. bedrivs i företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, den koncernredovisning som företaget omfattas av, om rapporten ska upprättas eller offentliggöras enligt 5 §.

Uppgifterna i inkomstskatterapporten ska redovisas

1. för var och en av medlemsstaterna i Europeiska unionen,

2. för var och en av de jurisdiktioner som den 1 mars det räkenskapsår för vilket rapporten upprättas finns angivna i bilaga I i en förteckning som avses i 13 § 4,

3. för var och en av de jurisdiktioner som den 1 mars det räkenskapsår för vilket rapporten upprättas och den 1 mars föregående räkenskapsår finns angivna i bilaga II i en förteckning som avses i 13 § 4, och

4. i samlad form för övriga jurisdiktioner.

Uppgifter om en viss verksamhet får inte hänföras till fler än en medlemsstat eller jurisdiktion.

16 § I inkomstskatterapporten ska beloppen anges i samma valuta som används i koncernredovisningen. Om ett företag som inte ingår i en koncern upprättar en rapport, ska beloppen anges i samma valuta som företaget använder i årsredovisningen.

Om ett dotterföretag inte har fått den information som behövs från moderföretaget enligt 4 § andra stycket ska beloppen i inkomstskatterapporten anges i samma valuta som dotterföretaget använder i årsredovisningen.

17 § Inkomstskatterapporten ska upprättas med användning av det formulär och i de elektroniska format som Europeiska kommissionen har fastställt.

Tillfälligt utelämnande av uppgifter i inkomstskatterapporten

18 § Ett företag får i inkomstskatterapporten tillfälligt utelämnas en eller flera uppgifter som krävs enligt 13 §, om offentliggörandet av uppgiften allvarligt skulle skada marknadspositionen för de företag som rapporten avser. Om en uppgift utelämnas ska företaget tydligt ange det i rapporten tillsammans med en motiverad förklaring till varför utelämnandet sker.

Uppgifter som utelämnas ska senast fem år efter det att utelämnandet gjordes offentliggöras i en annan inkomstskatterapport.

Trots det som sägs i denna paragraf får uppgifter om förhållanden som avser de jurisdiktioner som finns angivna i de bilagor som avses i 15 § andra stycket 2 och 3 aldrig utelämnas.

Inkomstskatterapporten ska offentliggöras

19 § Inkomstskatterapporten ska offentliggöras senast ett år efter räkenskapsårets slut genom att en bestyrkt kopia på svenska ges in till Bolagsverket.

Med bestyrkt kopia jämställs ett elektroniskt original.

Bolagsverket ska registrera inkomstskatterapporten i det register som är tillämpligt för det företag som har offentliggjort rapporten. Registreringen ska vara på svenska. Om det företag som registreringen avser begär det, ska registreringen dessutom göras på ett annat officiellt språk inom Europeiska unionen eller på norska eller isländska.

20 § Inkomstskatterapporten får överföras elektroniskt till Bolagsverket.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till Bolagsverket, och
2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet.

21 § Det som föreskrivs i 19 och 20 §§ om inkomstskatterapportens offentliggörande gäller även ett uttalande som avses i 4–6 §§.

Prop. 2022/23:88
Bilaga 4

Inkomstskatterapporten ska tillgängliggöras

22 § En inkomstskatterapport som ska offentliggöras enligt 19 § ska även senast ett år efter räkenskapsårets slut kostnadsfritt göras tillgänglig för allmänheten på minst ett av Europeiska unionens officiella språk, på webbplatsen för

1. företaget som har upprättat rapporten, om företaget är skyldigt att rapportera enligt 2 eller 3 §,

2. dotterföretaget eller ett företag som ingår i samma koncern, om företaget är skyldigt att rapportera enligt 4 eller 6 §, eller

3. filialen, det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller ett företag som ingår i samma koncern, om företaget är skyldigt att rapportera enligt 5 eller 6 §.

23 § Inkomstskatterapporten ska under minst fem år vara tillgänglig på den webbplats som avses i 22 §.

24 § Det som föreskrivs i 22 och 23 §§ om inkomstskatterapportens tillgängliggörande gäller även ett uttalande som avses i 4–6 §§.

Vite

25 § Om ett företag inte offentliggör en inkomstskatterapport enligt denna lag, får Bolagsverket förelägga den som ensam eller tillsammans med någon annan är skyldig att offentliggöra rapporten att fullgöra sin skyldighet. Detsamma gäller för ett uttalande som avses i 4–6 §§.

Föreläggandet får förenas med vite.

Frågor om utdömande av vite prövas av Bolagsverket.

Överklagande

26 § Bolagsverkets beslut enligt 25 § får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet ska ges in till Bolagsverket inom två månader från dagen för beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juni 2023.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

Härigenom föreskrivs att 14 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

För filialens revision gäller, utöver 12 och 13 §§, i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag

Föreslagen lydelse

14 §¹

För filialens revision gäller, utöver 12 och 13 §§, i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag.

Revisionsberättelsen för filialen behöver dock inte innehålla något uttalande om inkomstskatterapportering enligt 9 kap. 34 a § aktiebolagslagen (2005:551) eller 30 a § revisionslagen (1999:1079).

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juni 2023.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

Härigenom föreskrivs i fråga om revisionslagen (1999:1079)

dels att 31 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 30 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

30 a §

Revisionsberättelsen för ett handelsbolag ska innehålla ett uttalande om huruvida bolaget med avseende på det föregående räkenskapsåret var skyldigt att offentliggöra en sådan inkomstskatterapport som avses i lagen (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter. I så fall ska det av uttalandet även framgå om bolaget har offentliggjort rapporten.

Första stycket gäller inte om handelsbolaget är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554).

31 §¹

Utöver vad som följer av 28–30 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, *skall* revisorn hänvisa till uppgifterna.

Utöver vad som följer av 28–30 a §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, *ska* revisorn hänvisa till uppgifterna.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juni 2023.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

¹ Senaste lydelse 2004:978.

Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagslagen (2005:551)
dels att 9 kap. 35 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas en ny paragraf, 9 kap. 34 a §, med följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

34 a §

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida bolaget med avseende på det föregående räkenskapsåret var skyldigt att offentliggöra en sådan inkomstskatterapport som avses i lagen (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter. I så fall ska det av uttalandet även framgå om bolaget har offentliggjort rapporten.

Första stycket gäller inte om bolaget är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554).

35 §

Utöver vad som följer av 29–34 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, *skall* revisorn hänvisa till uppgifterna.

Utöver vad som följer av 29–34 a §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, *ska* revisorn hänvisa till uppgifterna.

1. Denna lag träder i kraft, i fråga om 9 kap. 34 a och 35 §§ den 1 juni 2023, och i övrigt den 1 januari 2025.

2. Lagen tillämpas första gången, i fråga om 9 kap. 34 a och 35 §§ för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024, och i övrigt för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024.

Förteckning över remissinstanser (SOU 2022:29)

Prop. 2022/23:88
Bilaga 5

Remissyttranden över betänkandet Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor (SOU 2022:29) har lämnats av Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Bostadsrätterna, Byggföretagen, Ekobrottsmyndigheten, FAR, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Finansinspektionen, Fondbolagens förening, Föreningen Stiftelser i samverkan, Förvaltningsrätten i Umeå, Förvaltningsrätten i Uppsala, Integritetsskyddsmyndigheten, Kammarrätten i Sundsvall, Kommerskollegium, Linköpings universitet (Institutionen för ekonomisk och industriell utveckling), Länsstyrelsen i Stockholms län, Malmö tingsrätt, Myndigheten för statligt stöd till trosamfund, Näringslivets skattedelegation, Regelrådet, Revisorsinspektionen, Riksidrottsförbundet, Rådet för finansiell rapportering, Skatteverket, Sparbankernas Riksförbund, SRF konsulterna, Stockholms universitet (Juridiska fakultetsnämnden), Stockholms tingsrätt, Styrelsen för internationellt utvecklingsarbete (Sida), Svea hovrätt, Svensk försäkring, Svenska Bankföreningen, Svenska pensionsstiftelsers förening, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Häradsallmäningsförbund och Swedish Private Equity & Venture Capital Association.

Aktiemarknadsbolagens förening, Aktiespararna, Diakonia, Ekonomistyrningsverket, ForumCIV, Företagarna, Ideell Arena, Institutet mot mutor, Kollegiet för svensk bolagsstyrning, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Nasdaq Stockholm AB, Nordic Growth Market NGM Aktiebolag, Nämnden för svensk redovisningstillsyn, Näringslivets Regelnämnd, Oxfam, Svensk Handel, Svensk Värdepappersmarknad, Svenska Kreditföreningen, Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Tjänstemännens centralorganisation (TCO) och Transparency International Sverige har fått tillfälle att yttra sig, men har avstått från att göra det.

Lagrådsremissens lagförslag

Förslag till lag om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter

Härigenom föreskrivs¹ följande.

Lagens innehåll

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om skyldighet för vissa stora företag att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra rapporter om inkomstskatteuppgifter.

Företag som ska rapportera

Företag som inte ingår i en koncern

2 § Ett aktiebolag som inte ingår i en koncern ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om företaget är skattskyldigt också i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe där.

Rapporteringskyldigheten inträder när företagets intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mer än 8 miljarder kronor. Skyldigheten kvarstår till dess att intäkterna under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mindre än 8 miljarder kronor.

Första och andra styckena gäller även handelsbolag där samtliga direkta eller indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar.

Yttersta moderföretag

3 § Ett yttersta moderföretag i en koncern ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. moderföretaget är ett aktiebolag eller ett sådant handelsbolag som avses i 2 § tredje stycket, och

2. det i koncernen ingår minst ett företag som hör hemma i en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige, eller som på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe är skattskyldigt där.

Rapporteringskyldigheten inträder när koncernens intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mer än 8 miljarder kronor. Skyldigheten kvarstår till dess att intäkterna under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mindre än 8 miljarder kronor.

Dotterföretag till yttersta moderföretag som hör hemma utanför EES

4 § Ett dotterföretag ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. dotterföretaget är ett aktiebolag eller ett sådant handelsbolag som avses i 2 § tredje stycket,

¹ Jfr 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, i den ursprungliga lydelsen.

2. det yttersta moderföretaget i koncernen hör hemma utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), och

3. dotterföretaget är ett större företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 andra strecksatsen årsredovisningslagen (1995:1554).

Rapporteringskyldigheten inträder när koncernens intäkter under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mer än 8 miljarder kronor. Skyldigheten kvarstår till dess att intäkterna under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgick till mindre än 8 miljarder kronor.

5 § Om ett dotterföretag inte får den information som behövs av det yttersta moderföretaget för att kunna upprätta en fullständig inkomstskatterapport, 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.

Ett dotterföretag behöver inte upprätta en inkomstskatterapport om en sådan redan finns tillgänglig.

6 § Ett dotterföretag är inte rapporteringskyldigt om det yttersta moderföretaget

1. upprättar en inkomstskatterapport och i den anger ett dotterföretag eller en filial som offentliggör rapporten i enlighet med denna lag eller motsvarande bestämmelser i det land inom EES som dotterföretaget eller filialen hör hemma, och

2. tillgängliggör rapporten på sin webbplats i enlighet med det som föreskrivs i 21 §.

Filialer till företag som hör hemma utanför EES

7 § En filial till ett företag ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. företaget motsvarar ett svenskt aktiebolag, och

2. företaget och, om företaget ingår i en koncern, det yttersta moderföretaget hör hemma utanför EES.

Rapporteringskyldigheten inträder när företagets eller koncernens intäkter uppgick till mer än 8 miljarder kronor och filialens nettoomsättning uppgick till mer än 80 miljoner kronor, under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren. Skyldigheten kvarstår till dess att företagets eller koncernens intäkter uppgick till mindre än 8 miljarder kronor eller filialens nettoomsättning uppgick till mindre än 80 miljoner kronor, under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren.

8 § Om en filial inte får den information som behövs av företaget eller, om företaget ingår i en koncern, det yttersta moderföretaget för att kunna upprätta en fullständig inkomstskatterapport, ska filialen upprätta rapporten med de uppgifter som filialen har. Filialen ska i så fall också offentliggöra ett uttalande om att företaget eller det yttersta moderföretaget inte har lämnat den information som behövs.

En filial behöver inte upprätta en inkomstskatterapport om en sådan redan finns tillgänglig.

9 § En filial är inte rapporteringsskyldig om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, det yttersta moderföretaget gör det som anges i 6 § 1 och 2.

En filial är inte heller rapporteringsskyldig, om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern och det i koncernen även ingår ett sådant dotterföretag som avses i 4 § eller ett motsvarande utländskt dotterföretag som hör hemma inom EES.

Dotterföretag och filialer vars syfte är att kringgå rapporteringsskyldighet

10 § Ett dotterföretag eller en filial som inte uppfyller förutsättningarna för rapporteringsskyldighet enligt 4 eller 7 § enbart i syfte att kringgå denna skyldighet ska ändå upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport.

Undantag från skyldigheten att rapportera för vissa kreditinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag

11 § Ett företag som inte ingår i en koncern eller ett yttersta moderföretag i en koncern är inte skyldigt att upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport om företaget eller ett företag i samma koncern i stället offentliggör en rapport i enlighet med artikel 89 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG, i den ursprungliga lydelsen, som innefattar information om all verksamhet i företaget och, när det gäller ett yttersta moderföretag, all verksamhet i samtliga företag som omfattas av koncernredovisningen.

Inkomstskatterapportens innehåll

12 § En inkomstskatterapport ska innehålla uppgifter om

1. namnet på företaget som upprättar rapporten och, för det fall rapporten upprättas av ett dotterföretag eller en filial och det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern, namnet på det yttersta moderföretaget,

2. det räkenskapsår som rapporten avser,

3. den valuta som beloppen i rapporten anges i,

4. för det fall rapporten avser en koncern, de företag som ingår i koncernen och hör hemma inom EES eller i en skattejurisdiktion som är upptagen i Europeiska unionens reviderade förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet,

5. en kort beskrivning av den typ av verksamhet som företaget eller koncernen bedriver,

6. antalet anställda,

7. intäkterna,

8. vinsten eller förlusten före inkomstskatt,

9. årets ackumulerade inkomstskatt,

10. betald inkomstskatt, och

11. ackumulerade vinstmedel.

13 § Inkomstskatterapporten ska avse all verksamhet som

1. bedrivs i företaget, om det är ett företag som inte ingår i en koncern som är rapporteringsskyldigt,

2. ingår i koncernredovisningen, om det är ett yttersta moderföretag eller ett dotterföretag som är rapporteringsskyldigt, och

3. bedrivs i företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, ingår i koncernredovisningen, om det är en filial som är rapporteringsskyldig.

14 § Uppgifterna i inkomstskatterapporten får redovisas enligt anvisningarna i avsnitt III delarna B och C i bilaga III till rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning.

Det ska anges i inkomstskatterapporten om den har upprättats med tillämpning av första stycket.

15 § Uppgifterna i inkomstskatterapporten ska redovisas

1. för var och en av staterna i EES,

2. för var och en av de skattejurisdiktioner som den 1 mars det räkenskapsår för vilket rapporten upprättas var angivna i bilaga I i den förteckning som avses i 12 § 4,

3. för var och en av de skattejurisdiktioner som den 1 mars det räkenskapsår för vilket rapporten upprättas och den 1 mars föregående räkenskapsår var angivna i bilaga II i den förteckning som avses i 12 § 4, och

4. i samlad form för de skattejurisdiktioner som inte omfattas av 1–3.

Uppgifter om en viss verksamhet får inte hänföras till fler än en medlemsstat eller en skattejurisdiktion.

16 § I inkomstskatterapporten ska beloppen anges i samma valuta som används i årsredovisningen eller, om företaget ingår i en koncern, i koncernredovisningen.

Om ett dotterföretag upprättar rapporten enligt 5 § första stycket får beloppen i inkomstskatterapporten anges i samma valuta som dotterföretaget använder i årsredovisningen.

17 § Inkomstskatterapporten ska upprättas med användning av det formulär och i de elektroniska format som Europeiska kommissionen har fastställt.

Tillfälligt utelämnande av uppgifter från inkomstskatterapporten

18 § Ett företag får utelämnas 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 ange skälen för att den utelämnas.

En uppgift som rör sådana skattejurisdiktioner som finns angivna i den förteckning som avses i 12 § 4 får dock inte utelämnas.

En uppgift som har utelämnats ska offentliggöras i en annan inkomstskatterapport senast fem år efter det att utelämnandet gjordes.

Inkomstskatterapportens offentlighörande

19 § En inkomstskatterapport ska offentliggöras genom att den lämnas in till Bolagsverket senast ett år efter räkenskapsårets utgång. Rapporten ska vara på svenska och i form av en bestyrkt kopia eller ett elektroniskt original.

Bolagsverket ska registrera inkomstskatterapporten i det register som företaget i fråga är registrerat i.

Registreringen ska vara på svenska. Om det företag som registreringen avser begär det, ska registreringen dessutom göras på ett annat officiellt språk inom Europeiska unionen eller på norska eller isländska.

20 § Ett uttalande om att ett yttersta moderföretag eller ett företag som bedriver näringsverksamhet genom en filial inte har lämnat den information som behövs för att en fullständig inkomstskatterapport ska kunna upprättas ska offentliggöras inom samma tid och på samma sätt som en inkomstskatterapport.

Inkomstskatterapporten ska hållas tillgänglig

21 § En inkomstskatterapport ska senast ett år efter räkenskapsårets utgång kostnadsfritt hållas tillgänglig för allmänheten på minst ett av Europeiska unionens officiella språk, på webbplatsen för

1. företaget som har upprättat rapporten, om företaget är rapporteringsskyldigt enligt 2 eller 3 §,

2. dotterföretaget eller ett företag som ingår i samma koncern, om dotterföretaget är rapporteringsskyldigt enligt 4 §, eller

3. filialen, det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller ett företag som ingår i samma koncern, om filialen är rapporteringsskyldig enligt 7 §.

Inkomstskatterapporten ska hållas tillgänglig under minst fem år.

22 § Ett uttalande om att ett yttersta moderföretag eller ett företag som bedriver näringsverksamhet genom en filial inte har lämnat den information som behövs för att en fullständig inkomstskatterapport ska kunna upprättas ska hållas tillgängligt inom och under samma tid och på samma sätt som en inkomstskatterapport.

Vite

23 § Om ett företag inte ger in en inkomstskatterapport enligt denna lag, får Bolagsverket förelägga den som ensam eller tillsammans med någon annan är skyldig att ge in rapporten att fullgöra sin skyldighet. Detsamma ska gälla om ett företag inte ger in ett uttalande som avses i 5 eller 8 §.

Föreläggandet får förenas med vite.

Frågor om utdömande av vite prövas av Bolagsverket.

Överklagande

24 § Bolagsverkets beslut enligt 19 § andra stycket, 20 och 23 §§ får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet ska ges in till Bolagsverket inom två månader från dagen för beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Prop. 2022/23:88
Bilaga 6

1. Denna lag träder i kraft den 22 juni 2023.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

Härigenom föreskrivs¹ att 14 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §²

För filialens revision gäller, utöver 12 och 13 §§, i tillämpliga delar det-
samma som för ett svenskt företag av motsvarande slag.

*Revisionsberättelsen för filialen
behöver dock inte innehålla något
uttalande om inkomstskatterappor-
tering enligt 30 a § revisionslagen
(1999:1079) eller 9 kap. 34 a § aktie-
bolagslagen (2005:551).*

-
1. Denna lag träder i kraft den 22 juni 2023.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds när-
mast efter den 31 maj 2024.

¹ Jfr 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, i den ursprungliga lydelsen.

² Senaste lydelse 2017:439.

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om revisionslagen (1999:1079)

dels att 31 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 30 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

30 a §

Revisionsberättelsen för ett handelsbolag ska innehålla ett uttalande om huruvida bolaget med avseende på det föregående räkenskapsåret var skyldigt att offentliggöra en sådan inkomstskatterapport som avses i lagen (2023:000) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter. Om en sådan skyldighet fanns, ska det av uttalandet även framgå om bolaget har offentliggjort rapporten enligt den lagen.

Revisionsberättelsen behöver dock inte innehålla ett sådant uttalande om handelsbolaget är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554).

31 §²

Utöver vad som följer av 28–30 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, *skall* revisorn hänvisa till uppgifterna.

Utöver vad som följer av 28–30 a §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han *eller hon* anser att tredje man bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, *ska* revisorn hänvisa till uppgifterna.

1. Denna lag träder i kraft den 22 juni 2023.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

¹ Jfr 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, i den ursprungliga lydelsen.

² Senaste lydelse 2004:978.

Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om aktiebolagslagen (2005:551)
dels att 9 kap. 35 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas en ny paragraf, 9 kap. 34 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

34 a §

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida bolaget med avseende på det föregående räkenskapsåret var skyldigt att offentliggöra en sådan inkomstskatterapport som avses i lagen (2023:000) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter. Om en sådan skyldighet fanns ska det av uttalandet även framgå om bolaget har offentliggjort rapporten enligt den lagen.

Revisionsberättelsen behöver dock inte innehålla ett sådant uttalande om bolaget är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554).

35 §

Utöver vad som följer av 29–34 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, *skall* revisorn hänvisa till uppgifterna.

Utöver vad som följer av 29–34 a §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, *ska* revisorn hänvisa till uppgifterna.

-
1. Denna lag träder i kraft den 22 juni 2023.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

¹ Jfr 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, i den ursprungliga lydelsen.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2023-02-22

Närvarande: Justitierådet Mahmut Baran, f.d. justitierådet Mari Andersson och justitierådet Stefan Reimer

Ökad transparens för stora företags skattebetalningar

Enligt en lagrådsremiss den 9 februari 2023 har regeringen (Justitiedepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter,
2. lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.,
3. lag om ändring i revisionslagen (1999:1079),
4. lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av rättssakkunniga Therese Klang.

Förslagen föranleder följande yttrande.

Förslaget till lag om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatte-rapporter

Allmänt

Den föreslagna lagen är avsedd att genomföra 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 (direktivet).

Genom det nu aktuella direktivet införs alltså ett antal nya artiklar i direktiv (EU) 2012/34/EU, det s.k. redovisningsdirektivet, som innebär att multinationella koncerner och företag verksamma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) med årliga intäkter på mer än 750 miljoner euro, eller motsvarande, ska ta fram en rapport om sina inkomstskatteuppgifter och göra den offentlig och tillgänglig. Informationen i rapporten ska redovisas för varje land i EES som företaget betalar skatt i. Uppgifter ska också lämnas om verksamhet i varje skattejurisdiktion utanför EES som finns med på EU:s förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet samt i samlad form för övriga skattejurisdiktioner. Rapporten ska offentliggöras genom att ett företag inom koncernen ger in den till en ansvarig registreringsmyndighet i ett land inom EES och tillgängliggörs för allmänheten på företagets webbplats.

Direktivet syftar till att öka insynen i företag samt transparens och offentlig granskning av företags inkomstskatteuppgifter (skäl 22).

1 §

Genom lagen genomförs direktivet. I lagrådsremissen har man valt att inte ange det i lagtexten utan endast i en not till ingressen av lagen. Det är emellertid värdefullt att ta med en upplysning om direktivet i själva lagtexten i denna lag med hänsyn bl.a. till att många av de termer och uttryck som används i lagen definieras i direktivet och ska, utan en särskild definition, ha samma innebörd i lagen. Lagrådet föreslår därför att det i denna paragraf i ett andra stycke tas in en upplysning om att lagen genomför direktivet (jfr artikel 2.1 andra stycket). Det förhållandet att lagen delvis innehåller bestämmelser (t.ex. 23 §) som grundas på vissa artiklar som sedan tidigare finns i redovisningsdirektivet bör inte hindra att en sådan upplysningsbestämmelse införs. Det bör åtminstone framgå av författningskommentaren till denna paragraf att med lagen genomförs det nu aktuella direktivet.

2 §

Inledning

I paragrafen finns bestämmelser om vilka aktiebolag som inte ingår i en koncern, dvs. fristående företag, som ska vara rapporteringsskyldiga. Endast aktiebolag som är skattskyldiga i Sverige och minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe där kan vara rapporteringsskyldiga enligt bestämmelsen.

Av tredje stycket framgår att även vissa handelsbolag som inte ingår i en koncern ska upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport om övriga förutsättningar i bl.a. första stycket är uppfyllda. Det innebär att handelsbolag som inte ingår i en koncern omfattas av rapporteringsskyldigheten om handelsbolaget är skattskyldigt också i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe där. Redan här bör det noteras att ett svenskt handelsbolag inte är skattskyldigt i Sverige. I stället beskattas delägarna för bolagets inkomster. Det kan dock inte uteslutas att ett svenskt handelsbolag helt eller delvis är skattskyldigt i en annan stat eller jurisdiktion eftersom ett handelsbolag är en juridisk person (jfr beskattningen i Sverige av en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt handelsbolag).

Paragrafen genomför delvis artikel 48b.2. Av den artikeln framgår bl.a. att medlemsstaterna ska föreskriva att den regel som anges i punkt 1, dvs. rapporteringsskyldigheten, inte ska tillämpas på fristående företag om sådana företag, inbegripet filialer, är etablerade eller har sina fasta driftställen eller varaktiga affärsverksamhet inom en enda medlemsstats territorium och inte i någon annan skattejurisdiktion.

Gränsöverskridande verksamhet/etablering

I paragrafen och den bakomliggande direktivbestämmelsen regleras alltså rapporteringsskyldigheten för fristående företag, dvs. företag som inte ingår i en koncern, men som har en gränsöverskridande verksamhet i en viss form. I förslaget i remissen knyts tillämpningen av bestämmelsen – till skillnad från regleringen i direktivet – till omständigheten att företaget är skattskyl-

dig i den andra staten eller skattejurisdiktionen på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe där.

Prop. 2022/23:88
Bilaga 7

Som framgått av det inledande avsnittet är syftet att skyldigheten att rapportera ska omfatta också uppgifter beträffande verksamheter i jurisdiktioner som finns på EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. En typisk egenskap för en sådan jurisdiktion är att företag som är etablerade där är lågbeskattade eller inte alls skattskyldiga för inkomster från verksamhet som bedrivs där. Att fastställa ett företags etablering i en sådan jurisdiktion genom dess skattskyldighet där ger inte upphov till några betänkligheter beträffande bestämmelsens tillämplighet så länge företaget – oavsett nivån på beskattningen – är skattskyldigt. Bestämmelsen i det remitterade förslaget innebär däremot att företag som är etablerade i en sådan jurisdiktion i den mening som avses i direktivet men som inte är skattskyldiga där faller utanför regelverkets tillämpningsområde.

Det förekommer vidare att företag som hör hemma i en stat med stöd av ett skatteavtal är undantagna från beskattning i en annan stat (exempt-metoden). Utformningen av bestämmelsen i paragrafens första stycke medför även att en verksamhet i en sådan stat i den mening som avses i direktivet faller utanför tillämpningsområdet.

Till detta kommer att handelsbolag som nämndes tidigare inte är skattskyldiga i Sverige. Ett handelsbolag kan visserligen ha ett fast driftställe i en annan stat men behöver inte vara skattskyldigt där på grund av det. Ett sådant bolag kan i vart fall inte vara skattskyldigt såväl i Sverige som i en annan stat, vilket är en förutsättning för att regeln ska vara tillämplig. Att bestämma ett fristående företags närvaro i en annan stat i den mening som avses i direktivet genom företags skattskyldighet där passar således inte handelsbolag.

Det sagda innebär att kravet i det remitterade förslaget, att företaget är skattskyldigt i den andra staten eller skattejurisdiktionen på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe där, medför att bestämmelsens tillämpningsområde blir snävare än det som avses i direktivet.

Fast driftställe

Enligt författningskommentaren avses med fast driftställe, detsamma som i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229). Definitionen av uttrycket fast driftställe i medlemsstaternas lagstiftningar och i olika skatteavtal är inte enhetlig, även om den normalt är utformad efter förebild av definitionen i OECD:s modellavtal. Det skulle innebära att innebörden av bestämmelsen kommer att variera mellan medlemsstaterna.

Det remitterade förslaget ska införliva ett unionsrättsligt regelverk där tanken är att uttrycken – om annat inte särskilt har angetts eller framgår av sammanhanget – ska ha en enhetlig unionsrättslig innebörd. Motsvarigheten till det remitterade förslagens ”fast driftställe” i den bakomliggande direktivbestämmelsen är uttrycket ”inbegripet filialer, etablerade eller har sina fasta driftsställen eller varaktiga affärsverksamhet”. Det framgår inte av direktivet eller det sammanhang där det anges att direktivets uttryck ska ha samma

innebörd som uttrycket ”fast driftställe” i respektive medlemsstats nationella rätt. Enligt Lagrådets mening lämpar det sig därför inte att använda uttrycket fast driftställe utan det bör användas ett uttryck som ligger närmare direktivets text.

Styrs av nationell rätt/hemmahörande

Av paragrafens första och tredje stycke följer att aktiebolag och vissa handelsbolag, som inte ingår i en koncern, omfattas av regelns tillämpningsområde. Ordalydelsen ger intryck av att det kan vara aktiebolag oavsett vilken rättsordning det styrs av.

Det kan i detta sammanhang tilläggas att när ordet aktiebolag används i en författning avses normalt svenska aktiebolag. Det är dock inte ovanligt att en term eller ett uttryck också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses (jfr 2 kap. 2 § inkomstskattelagen).

Av direktivets motsvarighet till denna paragraf följer att det är fråga om företag som ”styrs av” den berörda medlemsstatens ”nationella rätt” (artikel 48b.1 tredje stycket). Företag som styrs enligt svensk rätt är i första hand svenska aktiebolag. Vad som i övrigt omfattas av uttrycket ”styrs av deras nationella rätt” är oklart.

Enligt Lagrådets mening torde ”aktiebolag som hör hemma i Sverige” ligga närmare direktivets uttryck ”styrs av nationell rätt”. Det kan tilläggas att uttrycket ”hör hemma” redan förekommer i denna lagstiftning i den mening som avses i direktivet, dvs. i meningen ”styrs av” respektive ”inte styrs av” en medlemsstats nationella rätt, se 4 § första stycket 2 och 3 § första stycket 2.

Det kan övervägas i det fortsatta lagstiftningsarbetet om en sådan precisering behövs även i denna paragraf.

Handelsbolag

Enligt paragrafens tredje stycke ska första och andra styckena gälla även handelsbolag där samtliga direkta eller indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar. Det innebär att ett handelsbolag som har en viss delägarkrets och som inte ingår i en koncern ska upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport om förutsättningar som gäller för fristående aktiebolag är uppfyllda.

När det gäller indirekta delägare bör tanken, med hänsyn till tillämpningsområdet för redovisningsdirektivet, vara att handelsbolag som ett aktiebolag indirekt äger genom ett annat handelsbolag också ska omfattas av bestämmelsen. Alla andra former av indirekt ägande genom handelsbolag, t.ex. genom ett subjekt i kedjan som inte omfattas av lagens tillämpningsområde, ska alltså falla utanför. Den föreslagna lydelsen av stycket ger dock intryck av att alla former av indirekt ägande av handelsbolag, dvs. även av det sistnämnda slaget, ska omfattas av bestämmelsen. Vad som avses med indirekt ägande av handelsbolag bör preciseras närmare i lagtexten.

Vidare bör det preciseras i författningskommentaren att med juridiska personer med begränsat ansvar respektive mellanliggande handelsbolag avses sådana juridiska personer och handelsbolag som omfattas av redovisningsdirektivet.

Lagrådets förslag

Mot bakgrund av det anförda förordar Lagrådet att bestämmelsen i paragrafens första och tredje stycke ges följande lydelse.

Ett aktiebolag som [hör hemma i Sverige och] inte ingår i en koncern ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om företaget är etablerat, har ett fast driftställe eller en varaktig affärsverksamhet i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige.

Första och andra styckena gäller även handelsbolag där samtliga direkta eller genom handelsbolag indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar.

3 §

I paragrafen finns bestämmelserna om vilka moderföretag som är rapporteringsskyldiga. Enligt första stycket ska det yttersta moderföretaget i en koncern upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport. Med det yttersta moderföretaget i en koncern avses det moderföretag som inte kontrolleras av något annat företag, dvs. som inte har något eget moderföretag.

Rapporteringsskyldigheten kan enligt andra punkten omfatta bara en koncern med verksamhet i flera länder. Den förutsättningen såvitt gäller direkt bedriven verksamhet i andra stater och jurisdiktioner är formulerad i linje med regleringen enligt 2 §. Skyldigheten att rapportera förutsätter alltså att det i koncernen ingår minst ett företag som hör hemma i en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige, eller som på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe är skattskyldigt där.

De överväganden som redovisats angående 2 § beträffande kravet för rapporteringsskyldighet – att företaget är skattskyldigt i den andra staten eller skattejurisdiktion på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe där och uttrycket fast driftställe – gör sig gällande även här.

Av den föreslagna bestämmelsens motsvarighet i direktivet följer att yttersta moderföretag som styrs av medlemsstaternas nationella rätt omfattas av dess tillämpningsområde. I linje med vad som förordas beträffande 2 § bör det därför övervägas om bestämmelsens tillämpningsområde ska vara begränsat till moderföretag som hör hemma i Sverige.

Lagrrådet förordar att paragrafens första stycke ges följande lydelse.

Ett yttersta moderföretag i en koncern ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. moderföretaget [hör hemma i Sverige och] är ett aktiebolag eller ett sådant handelsbolag som avses i 2 § tredje stycket, och
2. det i koncernen ingår minst ett företag som hör hemma i en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige, eller om minst ett företag är etablerat, har ett fast driftsställe eller en varaktig affärsverksamhet i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige.

Yttersta moderföretag

I en koncern kan det finnas moderföretag av olika slag på olika nivåer i koncernen. Det ultimata yttersta moderföretaget kan t.ex. vara en ekonomisk förening eller en stiftelse men det kan på en lägre nivå, t.ex. strax under den ekonomiska föreningen eller stiftelsen, finnas en koncern, s.k. underkoncern, där moderföretaget är ett aktiebolag.

Med yttersta moderföretag avses, enligt definitionen i artikel 48a. 1.1 i direktivet, ett företag som utarbetar koncernredovisning för flertalet företag i koncernen. Direktivets definition utesluter således inte att en underkoncern där det yttersta moderföretaget är ett aktiebolag men som ingår i en större koncern där det ultimata moderföretaget är av annat slag än aktiebolag omfattas av regelverket.

Det bör framgå av författningskommentaren att en underkoncern av det ovannämnda slaget omfattas av rapporteringsskyldigheten.

4 §

Paragrafen reglerar vilka dotterföretag som är rapporteringsskyldiga. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48b.4 i direktivet såvitt gäller dotterföretag vars yttersta moderföretag hör hemma utanför EES.

Det handlar alltså om moderföretag som inte omfattas av lagstiftningen i en stat inom EES. Det bör framgå av författningskommentaren att det med yttersta moderföretag avses företag som har en rättslig form som är jämförbar med de former som förtecknas i bilaga 1 till redovisningsdirektivet, se artikel 1.1.b ii) i redovisningsdirektivet.

5 §

I andra stycket föreskrivs att ett dotterföretag inte behöver upprätta en inkomstskatterapport om en sådan redan finns tillgänglig. Det lämpar sig bättre att flytta denna bestämmelse till 4 § som ett nytt tredje stycke eftersom den utgör ett undantag från skyldigheten att upprätta en inkomstskatterapport enligt den paragrafen.

8 §

I andra stycket föreskrivs att en filial inte behöver upprätta en inkomstskatterapport om en sådan redan finns tillgänglig. Det lämpar sig bättre att flytta denna bestämmelse till 7 § som ett nytt tredje stycke eftersom den utgör ett undantag från skyldigheten att upprätta en inkomstskatterapport enligt den paragrafen.

9 §

I paragrafen finns en bestämmelse om när en filial är undantagen från rapporteringsskyldighet. I första stycket, som består av en enda mening, regleras såväl en filial som hör till ett fristående företag som en filial som hör till ett företag som ingår i en koncern. Bestämmelsen blir lättare att läsa om meningens delar upp i två meningar på så sätt att de två olika situationerna regleras i var sin mening.

12 §

I paragrafen anges vad en inkomstskatterapport ska innehålla. I den finns en uppräkningslista av de poster som ska tas in i rapporten. Den bakomliggande uppräkningslistan finns i artikel 48c. 2 i direktivet.

Direktivets uppräkningslista innehåller – till skillnad från motsvarigheten i denna paragraf – detaljerade beskrivningar av vissa poster. Dessa poster avser hur intäkterna ska beräknas (punkt d), upplupen inkomstskatt (punkt f), inkomstskatt enligt kontantmetoden (punkt g) och ackumulerade vinstmedel (punkt h). Paragrafens uppräkningslista i dessa delar består endast av rubriker. I författningskommentaren anges att närmare anvisningar om hur dessa ska beräknas finns i direktivet.

Det kan diskuteras om det är lämpligt att på detta sätt i förarbeten genomföra direktivbestämmelser.

För det första är det inte säkert att ett förarbetsuttalande som görs i anslutning till en kort rubrik hämtad från direktivtexten kan ha täckning i själva lagtexten. Det kan då i vissa fall inte vara möjligt att tillämpa det även om uttalandet grundar sig på en direktivtext. Det kan t.ex. vara fråga om rättsregler som enligt 8 kap. 2 § regeringsformen kräver att de genomförs genom lag men som efter delegation kan regleras på lägre nivå. Det kan även handla om delar av direktivet som är till den enskildes nackdel och som därför inte får direkt effekt.

För det andra är direktiv utformade för att vara riktade bara till medlemstaterna. Ett direktiv är därför inte tillgängligt på samma sätt som en författningstext.

Det bör under det fortsatta lagstiftningsarbetet övervägas om direktivtexten i dessa delar ska genomföras på annat sätt än genom uttalanden i förarbeten.

15 §

I paragrafen regleras hur uppgifterna i inkomstskatterapporten i olika stater eller skattejurisdiktioner ska redovisas. I författningskommentarens femte och sjätte stycke återges bl.a. innehållet i artikel 48c.5 fjärde och femte styckena.

Texten i författningskommentarens femte stycke skiljer sig från texten i motsvarande bestämmelse i direktivartikelns fjärde stycke.

Detsamma gäller texten i författningskommentarens sjätte stycke. I denna del av författningskommentaren anges att uppgifterna ska utgöra de samlade uppgifterna om verksamheten i flera företag inom en koncern ”är skattepliktig i” medan i motsvarande bestämmelse i direktivet anges ”kan vara inkomstskattepliktig”. Dessa uttryck torde inte ha samma innebörd.

Det kan ifrågasättas om dessa delar av författningskommentarerna – som inte kan hänföras till någon av de i paragrafens första stycke angivna punkterna – har täckning i lagtexten. Uttalandena i författningskommentaren bör i vart fall justeras så att de ligger närmare direktivtexten.

21 §

I paragrafen finns bestämmelser om hur en inkomstskatterapport ska göras tillgänglig på internet och när det ska ske. Det anges bl.a. att den ska göras tillgänglig för allmänheten på minst ett av Europeiska unionens officiella språk. Eftersom regleringen gäller stater som omfattas av EES-avtalet bör det framgå av bestämmelsen att en inkomstskatterapport ska hållas tillgänglig för allmänheten på minst ett av unionens språk, eller på norska eller isländska.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 mars 2023

Närvarande: statsminister Kristersson, ordförande, och statsråden Busch, Svantesson, Ankarberg Johansson, Edholm, J Pehrson, Waltersson Grönvall, Jonson, Strömmer, Forssmed, Tenje, Forssell, Slottnér, M Persson, Wykman, Malmer Stenergard, Kullgren, Liljestrand, Brandberg, Bohlin, Carlson

Föredragande: statsrådet Strömmer

Regeringen beslutar proposition 2022/23:88 Ökad transparens för stora företags skattebetalningar