

Från:



Ärende:

Datum:

Bilagor:

Ny reviderat Remiss SOU 2022:29 Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor

den 20 juni 2022 17:32:08

[image001.jpg](#)[inkomstskatterapporter-och--nagra-redovisningsfragor-sou-202229.pdf](#)[Remissbrev Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor webb.pdf](#)

Ny reviderat mail om remiss sou 2022:29, pga fel svars datum i mailet.

Hej!

Härmed skickas remiss av **SOU 2022:29 Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor**. Se bifogad remissbrev. Obs! Skickas enbart elektroniskt.

Remissvaren ska ha kommit in till Justitiedepartementet senast den 20 september 2022.

Svaren bör lämnas per e post till ju.remissvar@regeringskansliet.se och med kopia till ju.L1@regeringskansliet.se. Ange diarienummer **Ju2022/02004 och remissinstansens namn i ämnesraden på e-postmeddelandet.**

Svaret bör lämnas i två versioner: den ena i ett bearbetningsbart format (t.ex. Word), den andra i ett format (t.ex. pdf) som följer tillgänglighetskraven enligt lagen (2018:1937) om tillgänglighet till digital offentlig service. Remissinstansens namn ska anges i namnet på respektive dokument.

Remissvaren kommer att publiceras på regeringens webbplats.

I remissen ligger att regeringen vill ha synpunkter på förslagen eller materialet i betänkandet. Om remissen är begränsad till en viss del av betänkandet, anges detta inom parentes efter remissinstansens namn i remisslistan. En sådan begränsning hindrar givetvis inte att

remissinstansen lämnar synpunkter också på övriga delar.

Myndigheter under regeringen är skyldiga att svara på remissen. En myndighet avgör dock på eget ansvar om den har några synpunkter att redovisa i ett svar. Om myndigheten inte har några synpunkter, räcker det att svaret ger besked om detta.

För andra remissinstanser innebär remissen en inbjudan att lämna synpunkter.

Betänkandet kan laddas ned från Regeringskansliets webbplats www.regeringen.se.

Remissinstanserna kan utan kostnad beställa tryckta exemplar av betänkandet via ett beställningsformulär hos Elanders Sverige AB. (<https://ddei5-0-ctp.trendmicro.com:443/wis/clicktime/v1/query?url=https%3a%2f%2freg%2dintern.store.elanders.com%2f&umid=3B8143EA-E1E2-C705-B16D-6750E896527B&auth=aa2a6666dad3109e072cd23e72dcb4db4081a53-f35b9a58829ce350b3dcca766f1f7f8931b539dd>)

Råd om hur remissyttranden utformas finns i Statsrådsberedningens promemoria Svara på remiss (SB PM 2021:1).

(<https://regeringen.se/rapporter/2021/09/svara-pa-remiss/>)

Den kan laddas ned från Regeringskansliets webbplats www.regeringen.se.

Fredrik Zanetti
Ämnesråd

Kopia till

Elanders Sverige AB, e-postadress: betankande@elanders.com



Justitiedepartementet

Enheten för fastighetsrätt och associationsrätt

**Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor
(SOU 2022:29)**

Remissinstanser

- 1 Aktiemarknadsbolagens förening
- 2 Aktiespararna
- 3 Bokföringsnämnden
- 4 Bolagsverket
- 5 Bostadsrätterna
- 6 Byggföretagen
- 7 Diakonia
- 8 Ekobrottsmyndigheten
- 9 Ekonomistyrningsverket (ESV)
- 10 FAR
- 11 Fastighetsägarna Sverige
- 12 Finansbolagens Förening
- 13 Finansinspektionen
- 14 Fondbolagens förening
- 15 ForumCIV
- 16 Föreningen Stiftelser i samverkan (SIS)
- 17 Företagarna
- 18 Förvaltningsrätten i Umeå
- 19 Förvaltningsrätten i Uppsala

- 20 IDEELL ARENA
- 21 Integritetsskyddsmyndigheten
- 22 Institutet mot mutor (IMM)
- 23 Kammarrätten i Sundsvall
- 24 Kollegiet för svensk bolagsstyrning
- 25 Kommerskollegium
- 26 Landsorganisationen i Sverige (LO)
- 27 Lantbrukarnas Riksförbund
- 28 Linköpings universitet (Institutionen för ekonomisk och industriell utveckling)
- 29 Länsstyrelsen i Stockholms län
- 30 Malmö tingsrätt
- 31 Myndigheten för statligt stöd till trossamfund
- 32 NASDAQ Stockholm AB
- 33 Nordic Growth Market NGM Aktiebolag
- 34 Nämnden för svensk redovisningstillsyn
- 35 Näringslivets Regelnämnd
- 36 Näringslivets skattedelegation
- 37 Oxfam
- 38 Regelrådet
- 39 Revisorsinspektionen
- 40 Riksidrottsförbundet
- 41 Rådet för finansiell rapportering
- 42 Skatteverket
- 43 Sparbankernas Riksförbund
- 44 SRF konsulterna
- 45 Stockholms universitet (juridiska fakultetsnämnden)
- 46 Stockholms tingsrätt
- 47 Styrelsen för internationellt utvecklingssamarbete (Sida)
- 48 Svea hovrätt

- 49 Svensk Försäkring
- 50 Svensk Handel
- 51 Svensk Värdepappersmarknad
- 52 Svenska Bankföreningen
- 53 Svenska Kreditföreningen
- 54 Svenska pensionsstiftelsers förening
- 55 Svenskt Näringsliv
- 56 Sveriges advokatsamfund
- 57 Sveriges akademikers centralorganisation (SACO)
- 58 Sveriges Häradsallmäningsförbund
- 59 Swedish Private Equity & Venture Capital Association
- 60 Tjänstemännens centralorganisation (TCO)
- 61 Transparency International Sverige

Remissvaren ska ha kommit in till Justitiedepartementet **senast den 20 september 2022**.

Svaren bör lämnas per e-post till ju.remissvar@regeringskansliet.se och med kopia till ju.L1@regeringskansliet.se. Ange diarienummer Ju2022/02004 och remissinstansens namn i ämnesraden på e-postmeddelandet.

Svaret bör lämnas i två versioner: den ena i ett bearbetningsbart format (t.ex. Word), den andra i ett format (t.ex. pdf) som följer tillgänglighetskraven enligt lagen (2018:1937) om tillgänglighet till digital offentlig service. Remissinstansens namn ska anges i namnet på respektive dokument.

Remissvaren kommer att publiceras på regeringens webbplats.

I remissen ligger att regeringen vill ha synpunkter på förslagen eller materialet i betänkandet. Om remissen är begränsad till en viss del av betänkandet, anges detta inom parentes efter remissinstansens namn i remisslistan. En sådan begränsning hindrar givetvis inte att remissinstansen lämnar synpunkter också på övriga delar.

Myndigheter under regeringen är skyldiga att svara på remissen. En myndighet avgör dock på eget ansvar om den har några synpunkter att redovisa i ett svar. Om myndigheten inte har några synpunkter, räcker det att svaret ger besked om detta.

För **andra remissinstanser** innebär remissen en inbjudan att lämna synpunkter.

Betänkandet kan laddas ned från Regeringskansliets webbplats www.regeringen.se.

Remissinstanserna kan utan kostnad beställa tryckta exemplar av betänkandet via ett [beställningsformulär hos Elanders Sverige AB](#).

Råd om hur remissyttranden utformas finns i Statsrådsberedningens promemoria [Svara på remiss \(SB PM 2021:1\)](#). Den kan laddas ned från Regeringskansliets webbplats www.regeringen.se.

Fredrik Zanetti
Ämnesråd

Kopia till

Elanders Sverige AB, e-postadress: betankande@elanders.com

Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor

*Delbetänkande av Utredningen om
skattetransparens och några redovisningsfrågor*

Stockholm 2022



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2022:29

SOU och Ds finns på regeringen.se under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på regeringen.se/remisser.

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck och remisshantering: Elanders Sverige AB, Stockholm 2022

ISBN 978-91-525-0394-2 (tryck)

ISBN 978-91-525-0395-9 (pdf)

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Regeringen beslutade den 17 juni 2021 att ge en särskild utredare i uppdrag att utreda vissa frågor om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter och redovisning (dir. 2021:46).

Den 28 april 2022 beslutade regeringen om tilläggsdirektiv (dir. 2022:34). Genom dessa utvidgades uppdraget till att avse bl.a. att ta ställning till hur det nya EU-direktivet om företagens hållbarhetsrapportering ska genomföras. Utredaren ska också föreslå vad som ska krävas för att en årsredovisning ska anses färdigställd. Genom tilläggsdirektiven förlängdes dessutom utredningstiden.

Till särskild utredare förordnades den 17 juni 2021 hovrättsrådet Jacob Aspegren.

Den 13 september 2021 förordnades som sakkunniga i utredningen rättssakkunniga Jonas Belfrage, Justitiedepartementet, och departementssekreteraren Peter Holmström, Finansdepartementet.

Som experter att biträda utredningen förordnades samma dag rättsliga experten Therése Allard, experten Sofia Bildstein-Hagberg, chefsrevisorn Anna-Karin Brusik Rönnqvist, numera biträdande avdelningschefen Christer Furustedt, redovisningsspecialisten Pernilla Lundqvist, verksamhetsutvecklaren Anders Persson och kanslichefen Stefan Pärnhem.

Som sekreterare anställdes hovrättsassessorn Sofia Fors.

Utredningen är formellt ett uppdrag för Jacob Aspegren som särskild utredare. Arbetet har emellertid bedrivits i nära samråd med sakkunniga och experter och betänkandet har därför avfattats med användning av vi-form.

Utredningen, som har antagit namnet Utredningen om skatte-
transparens och några redovisningsfrågor, överlämnar härmed del-
betänkandet *Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor*
(SOU 2022:29).

De återstående frågor som omfattas av uppdraget kommer att be-
handlas i det slutbetänkande som ska redovisas senast den 1 juni 2023.

Stockholm i juni 2022

Jacob Aspegren

/ Sofia Fors

Innehåll

Sammanfattning	11
Summary	17
1 Författningsförslag	23
1.1 Förslag till lag (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter.....	23
1.2 Förslag till förordning (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter.....	32
1.3 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	33
1.4 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).....	42
1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.....	46
1.6 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220).....	49
1.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.	52
1.8 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)	53
1.9 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)	55
1.10 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat.....	58
1.11 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	61

2	Utredningens uppdrag och arbete	63
2.1	Utredningens uppdrag	63
2.2	Utredningens arbete.....	63
3	Skyldighet för vissa företag att offentliggöra inkomstskatteuppgifter	65
3.1	Bakgrund.....	65
3.1.1	Rapportering av inkomstskatteuppgifter i svensk rätt.....	65
3.1.2	Allmänt om EU-direktivet om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter	68
3.2	Våra direktiv.....	70
3.3	Överväganden och förslag.....	70
3.3.1	Formerna för genomförandet av direktivet.....	70
3.3.2	Tröskelvärdet ska vara 8 miljarder kronor.....	74
3.3.3	Rapporteringskyldiga företag	76
3.3.4	Inkomstskatterapportens utformning.....	84
3.3.5	Inkomstskatterapportens offentliggörande och tillgängliggörande.....	89
3.3.6	Ansvar för inkomstskatterapporten	92
3.3.7	Revisorns uppgift	93
3.3.8	Sanktioner.....	97
4	En modernare koncerndefinition.....	99
4.1	Koncerndefinitionen i redovisningsrätten	99
4.1.1	Koncernredovisningens syfte	99
4.1.2	Koncerndefinitionen i årsredovisningslagen	101
4.1.3	IAS-förordningen föranledde inte någon förändring av koncerndefinitionen	103
4.1.4	Koncerndefinitionen utreds igen – utan ändring	105
4.1.5	Ett tredje försök att ändra koncerndefinitionen – inte heller denna gång någon ändring	107
4.1.6	Genomförandet av det nya redovisningsdirektivet föranledde inte någon ändring av koncerndefinitionen	110

4.1.7	IFRS 10 börjar gälla inom EU	111
4.1.8	God redovisningssed	113
4.1.9	Något om redovisningen i särskilda typer av företag.....	114
4.2	Koncerndefinitionen utanför redovisningsrätten	115
4.2.1	Något om hur koncerndefinitionen används i olika lagar	115
4.2.2	Koncerndefinitionen i associationsrätten	117
4.2.3	Koncerndefinitionen i skatterätten	117
4.2.4	Särskilt om kreditinstitut och värdepappersföretag	120
4.2.5	Särskilt om försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag	123
4.2.6	Särskilt om företag inom private equity.....	124
4.3	Koncerndefinitionen i Norge, Finland och Danmark	125
4.4	Våra direktiv	126
4.5	Överväganden och förslag.....	127
4.5.1	Tiden är mogen för en mer samtida koncerndefinition	128
4.5.2	Vem har det bestämmande inflytandet?.....	130
4.5.3	Ett klagörande av att ett dotterföretag bara kan ha ett moderföretag.....	137
4.5.4	Samma koncerndefinition bör gälla inom associationsrätten	139
4.5.5	Koncerndefinitionen påverkar vad som är en ägarförändring enligt inkomstskattelagen.....	146
5	En ny uppställningsform för eget kapital för Övriga företag.....	153
5.1	Något om balansräkningen	153
5.2	Våra direktiv	154
5.3	Överväganden och förslag.....	155
5.3.1	En ny uppställningsform för eget kapital för Övriga företag bör införas	155

5.3.2	Den nya uppställningsformen för eget kapital bör vara flexibel	156
5.3.3	Det bör inte införas någon möjlighet att välja uppställningsform för eget kapital	159
5.3.4	Övriga företag bör specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning.....	161
6	En möjlighet att i vissa fall redovisa finansiella skulder enligt internationella redovisningsstandarder ...	163
6.1	Bakgrund.....	163
6.1.1	Värdering av finansiella skulder enligt årsredovisningslagen	163
6.1.2	Värdering av finansiella skulder enligt IFRS	164
6.1.3	Skillnaden i redovisning av värdeförändringar enligt årsredovisningslagen respektive IFRS 9	165
6.1.4	Värdering och redovisning inom EU-rätten	166
6.2	Våra direktiv.....	167
6.3	Överväganden och förslag.....	167
6.3.2	Redovisningen av vissa finansiella skulder ger inte en rättvisande bild.....	168
6.3.3	Ett nytt undantag bör införas i årsredovisningslagen	168
7	Konsekvenser	171
7.1	Konsekvenser av genomförandet av EU-direktivet	171
7.1.1	Konsekvenser för koncerner och företag med intäkter som överstiger 8 miljarder kronor	171
7.1.2	Konsekvenser för övriga företag.....	179
7.1.3	Konsekvenser för Bolagsverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	180
7.1.4	Konsekvenser för enskilda.....	180
7.2	Konsekvenser av en förändrad koncerndefinition.....	180
7.2.1	Konsekvenser för företag på redovisningsområdet	181

7.2.2	Koncerndefinitionen inom andra rättsområden än redovisningsrätten	183
7.2.3	Konsekvenser inom skatteområdet	183
7.2.4	Konsekvenser för aktiebolag.....	185
7.2.5	Konsekvenser för ekonomiska föreningar	189
7.2.6	Konsekvenser för stiftelser	191
7.2.7	Konsekvenser för bostadsutvecklingsföretag	191
7.2.8	Konsekvenser för företag som har ett bestämmande inflytande över specialföretag	192
7.2.9	Konsekvenser inom private equity	194
7.2.10	Konsekvenser för kreditinstitut och värdepappersföretag	195
7.2.11	Konsekvenser för försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag	197
7.2.12	Konsekvenser för större företag.....	198
7.2.13	Konsekvenser för företag som är kreditgivare, leverantörer och kunder	199
7.2.14	Konsekvenser för revisorer och revision.....	199
7.2.15	Konsekvenser för myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar	200
7.2.16	Konsekvenser för enskilda	201
7.3	Konsekvenser av en ny uppställningsform för eget kapital.....	201
7.4	Konsekvenser av en ny valmöjlighet för redovisning av vissa finansiella skulder	202
7.5	Konsekvenser för jämställdhet mellan kvinnor och män ...	204
7.6	Övriga konsekvenser	204
8	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	205
8.1	Ikraftträdande	205
8.1.1	Skyldigheten för vissa företag att offentliggöra inkomstskatteuppgifter	205
8.1.2	En modernare koncerndefinition	206
8.1.3	Uppställningsformerna för eget kapital och redovisningen av vissa finansiella skulder	206
8.2	Övergångsbestämmelser.....	207

9	Författningskommentar	209
9.1	Förslaget till lag (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter	209
9.2	Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)	231
9.3	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)	240
9.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar	243
9.5	Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220) ..	244
9.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.....	246
9.7	Förslaget till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)	246
9.8	Förslaget till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)	248
9.9	Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat.....	249
9.10	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	251
 Bilagor		
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2021:46.....	255
Bilaga 2	Kommittédirektiv 2022:34.....	263
Bilaga 3	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	267
Bilaga 4	Jämförelsetabell	281

Sammanfattning

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 företagets transparens och ansvarstagande och att möjliggöra för allmänheten att bedöma företagets påverkan på ekonomin.

Vårt uppdrag är att bedöma vilka författningsändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till direktivet.

Vi 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 inkomstskatterapporten.

Revisionsberättelsen i större företag ska innehålla ett uttalande om huruvida företaget är skyldigt att offentliggöra en inkomstskatte-

rapport. Det ska i så fall även framgå om företaget har offentliggjort rapporten.

Om ett rapporteringsskyldigt företag inte offentliggör en inkomstskatterapport, ska Bolagsverket få förelägga den som är ansvarig för det att fullgöra sin skyldighet.

En modernare koncerndefinition

Vårt 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.

Vi 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 vi 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.

Våra 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

Vårt uppdrag är att bedöma om uppställningsformerna för eget kapital bör ändras.

Vi 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.

Vi 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

Vårt 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.

Vi 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.

Vi 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

Konsekvenser av genomförandet av EU-direktivet

Direktivet leder till ökad transparens i fråga om multinationella företags skattebetalningar. Vi 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

Vi 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.

Summary

A new Act obligating large undertakings to disclosure income tax information

A new EU Directive requires multinational undertakings with revenues in excess of EUR 750 million to disclose income tax information in a report (report on income tax information). The purpose of the Directive is to foster corporate transparency and responsibility, and to enable the public to assess the impact of the undertakings' tax compliance on the real economy.

Our remit was to assess what legislative changes are needed to bring Swedish law into line with the Directive.

We propose that the requirements in the Directive be implemented in a new Act. This Act will apply to limited companies, partnerships and certain branches. To be subject to the reporting obligation, the undertaking's or group's revenues must exceed SEK 8 billion.

Parent undertakings that prepare consolidated financial statements and undertakings that are not part of a group are subject to the reporting obligation if they have business activities in at least one country other than Sweden.

Certain large subsidiaries and large branches are subject to the reporting obligation if the parent undertaking that prepares the consolidated financial statements or the undertaking which carries on the business activity through the branch is domiciled outside the EU.

A report on income tax information shall include information detailing among other things the undertaking's or the group's revenues, profit or loss, and income tax paid.

Undertakings are to draw up, publish and make accessible the report on income tax information.

The audit report of a large undertaking is to include a statement as to whether the undertaking is obligated to publish a report on income

tax information. If so, the audit report should also state whether the undertaking has published such a report.

If an undertaking subject to the reporting obligation does not publish a report on income tax information, the Swedish Companies Registration Office is to have the power to order the person responsible for carrying out this obligation to fulfil their obligation.

A more modern definition of ‘group’

Our remit was to assess whether the definitions of a group in the Annual Accounts Act and in other legislation should be changed so that in some cases a group can arise without one company necessarily owning shares in another.

We propose that the definition of a group in the Annual Accounts Act be amended. The main reason for this is that, from the accounting perspective, the current definition of a group does not always lead to companies that appear outwardly to be one economic entity being presented in this way in the accounts. Nor has the definition been adapted to developments in the EU and the rest of the world.

It is proposed that the definition of a group be made more similar to that in the international accounting standards already applied by, for example, listed companies. This means that

- the determining factor for a group existing is whether a company controls another company,
- the list of grounds for constituting a group is no longer exhaustive,
- the holding requirement is removed,
- a constructive majority can constitute a group relationship, and
- it is clarified that a subsidiary can have only one parent company.

In addition, we propose that an identical definition of a group be applied under the Swedish Companies Act and in company law in general. In the interests of legal consistency and for practical reasons, the definitions of a group should continue to be identical.

A revised definition of a group gives rise to consequential changes to the Income Tax Act with regard to carried-forward losses and the remaining net interest expense. The aim is that the revised definition

of a group will not have any negative consequences in the taxation area.

Our proposals are essentially in line with the proposals made in 2012 in the memorandum *Ändrad koncerndefinition* [Revised group definition] (Ministry of Justice).

A new layout for equity for certain companies

Our remit was to assess whether the layouts for equity should be changed.

We propose that a new layout for equity be introduced into the Annual Accounts Act for the ‘Other companies’ category. The reason for this is that the existing layout for equity does not take into account the needs of foundations, non-profit associations, and joint-ownership associations.

The layout is to be flexible and adapted to the layout for equity applicable for limited companies. The option of choosing between different layouts should not be introduced, however.

We also propose that ‘Other companies’ are to specify changes in equity compared to the previous year in the Directors’ Report or in a separate statement.

Some companies should be able to choose how they account for certain financial liabilities

Our remit was to assess whether accounting principles for changes in the value of financial liabilities set out in international accounting standards should also be permitted to apply under the Annual Accounts Act. This concerns listed companies and certain other companies.

It is our view that the disclosure of certain financial liabilities under the Annual Accounts Act today can be misleading in that a deterioration in the company’s own creditworthiness is recognised in profit or loss and has a positive effect on the company’s earnings.

We therefore propose that, under certain conditions, the companies concerned are permitted to recognise a change in the value of a financial liability attributable to credit risk in the fair value reserve in equity instead of in the profit and loss account.

Consequences

Consequences of the implementation of the EU Directive

The Directive leads to greater transparency in the payment of taxes by multinational undertakings. We estimate that 600–1 000 undertakings and branches will need to draw up, publish and make accessible a report on income tax information. This will lead to increased costs for these undertakings. Even large undertakings that are not subject to this reporting obligation will have a slightly increased cost for auditing.

Consequences of a revised definition of a group

The proposal means that a group of companies which appear outwardly to be one economic entity is also presented as such to a greater extent in the accounts, leading to a smoother functioning market.

Under the proposal, the definition of a group will be broader. Slightly more companies will be covered by consolidated financial statements. This applies, for example, to certain co-operative housing associations during the construction period.

The application of the Swedish Companies Act and other company law acts are affected. All in all, in this aspect, the proposal ought to affect only a small number of companies.

The proposal may lead to increased costs for some companies.

Consequences of a new layout for equity

The proposal mainly concerns foundations, non-profit associations, and joint-ownership associations. This means that the accounts in these companies will be more accurate and adapted to needs of the activity.

Consequences of a new option for the recognition of certain financial liabilities

The proposal concerns listed companies and companies that are part of a group that apply international accounting standards in their consolidated financial statements. The type of liability that the pro-

positional targets occurs mainly in banks and insurance companies. Companies that choose to utilise this option will improve the consistency between the consolidated financial statements and the annual accounts. This provides better information to the company's stakeholders.

Entry into force

We propose that the legislative changes concerning the implementation of the EU Directive, a new layout for equity, and the recognition of certain financial liabilities should enter into force on 1 June 2023. It is proposed that the legislative changes concerning the definition of a group enter into force on 1 January 2025.

1 Författningsförslag

1.1 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 lämna 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.

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 utelämna 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 §§.

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.

1.2 Förslag till förordning (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter

Härigenom föreskrivs följande.

Elektronisk ingivning

1 § Bolagsverket får meddela föreskrifter enligt 20 § lagen (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter.

Kungörande

2 § När en inkomstskatterapport enligt lagen (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter har getts in, ska Bolagsverket kungöra detta i Post- och Inrikes Tidningar. Kungörandet ska ske senast månaden efter den då rapporten har godtagits av myndigheten.

Kungörelsen ska innehålla uppgift om

1. namn och organisationsnummer på det företag eller den filial som har offentliggjort inkomstskatterapporten,
2. sista dagen av det räkenskapsår som handlingarna avser, och
3. den tidpunkt då inkomstskatterapporten gavs in till Bolagsverket och diarienummer eller motsvarande ärendebeteckning.

I fråga om aktiebolag ska en kungörelse ske på samma språk som registreringen i aktiebolagsregistret.

Förvaring av ingivna handlingar

3 § Inkomstskatterapporter som har getts in till Bolagsverket enligt lagen (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter får föras över till ett maskinläsbart medium. Handlingarna ska hållas tillgängliga hos Bolagsverket.

Denna förordning träder i kraft den 1 juni 2023.

1.3 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 4 och 6 §§, 4 kap. 14 d §, 6 kap. 1 och 2 §§ samt bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag om företaget *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Vid bedömningen av om företaget har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om det

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolags-

2. på grund av avtal med ägare i den juridiska personen förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i den juridiska personens styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar *har rätt att ensamt utöva ett sådant inflytande.*

¹ Senaste lydelse 1999:1112.

ordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

6 §²

I de fall som avses i 4 § första stycket 1–3 och andra stycket samt 5 § *skall* sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag eller intresseföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning.

I de fall som avses i 4 § första –tredje styckena och 5 § *ska* sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

4 kap.

14 d §³

Om värdering sker enligt 14 a §, *skall* värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen *skall* redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller

2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

Om värdering sker enligt 14 a §, *ska* värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen *ska* redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller

2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

² Senaste lydelse 1999:1112.

³ Senaste lydelse 2004:1173.

Trots det som sägs i första stycket får ett företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket redovisa en värdoförändring på en finansiell skuld hänförlig till kreditrisk i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen. Detta förutsätter att skulden vid det första redovisningstillfället har värderats till verkligt värde, att det är förenligt med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008, och att upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, *skall* fonden justeras.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, *ska* fonden justeras.

6 kap.

1 §⁴

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,

⁴ Senaste lydelse 2016:947.

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,

3. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,

4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,

6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,

7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,

8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, *och*

9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits,

9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret, *och*

10. specificerade förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning.

Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat, ska det även lämnas följande upplysningar om användningen av finansiella instrument:

1. mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning och, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring, och

2. exponering för prISRISKER, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Utöver sådan information som ska lämnas enligt första–tredje styckena ska förvaltningsberättelsen innehålla sådana hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt

miljöbalken ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön. De upplysningar som lämnas i en hållbarhetsrapport som är skild från årsredovisningen enligt 11 § behöver inte lämnas i förvaltningsberättelsen.

Andra stycket 3–5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte mindre företag.

Andra stycket 10 gäller inte handelsbolag och enskilda näringsidkare.

En upplysning enligt andra stycket 10 får lämnas i egen räkning.

2 §⁵

I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska det i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning.

1. Denna lag träder i kraft, i fråga om 1 kap. 4 och 6 §§ den 1 januari 2025, och i övrigt den 1 juni 2023.

2. Lagen tillämpas första gången, i fråga om 1 kap. 4 och 6 §§ för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024, och i övrigt för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2023.

⁵ Senaste lydelse 2016:113.

*Bilaga 1⁶**Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)**Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER**A. Eget kapital**, med uppgift om vad som utgör fritt eget kapital och bundet eget kapital**Aktiebolag:***I. Aktiekapital**II. Överkursfonder*

1. Bunden överkursfond
2. Fri överkursfond

*III. Uppskrivningsfond**IV. Andra fonder*

1. Reservfond
2. Kapitalandelsfond
3. Fond för verkligt värde
4. Fond för utvecklingsutgifter
5. Övrigt

*V. Balanserad vinst eller förlust**VI. Årets resultat***Ekonomiska föreningar:***I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser*

1. Medlemsinsatser
2. Förlagsinsatser

⁶ Senaste lydelse 2020:1033.

*II. Uppskrivningsfond**III. Andra fonder*

1. Reservfond
2. Kapitalandelsfond
3. Fond för verkligt värde
4. Fond för utvecklingsutgifter
5. Övrigt

*IV. Balanserad vinst eller förlust**V. Årets resultat**Övriga företag:*

*Handelsbolag och enskilda
näringsidkare:*

*I. Eget kapital vid räkenskapsårets början**II. Insättningar eller uttag under året**III. Förändringar i kapitalandelsfonden**IV. Förändringar i fonden för verkligt värde**V. Årets resultat**VI. Eget kapital vid räkenskapsårets slut**Övriga företag:**I. Kapital**II. Fonder*

1. Underhållsfond
2. Kapitalinkomstfond
3. Kapitalandelsfond
4. Fond för verkligt värde
5. Övrigt

*III. Balanserad vinst eller förlust**IV. Årets resultat***B. Obeskattade reserver**

C. Avsättningar

1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
2. Avsättningar för skatter
3. Övriga avsättningar

D. Skulder

1. Obligationslån
2. Skulder till kreditinstitut
3. Förskott från kunder (får även redovisas som avdragspost under Varulager m.m.)
4. Leverantörsskulder
5. Växelskulder
6. Skulder till koncernföretag
7. Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag
8. Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i
9. Skatteskulder
10. Övriga skulder
11. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

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

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagslagen (2005:551) dels att 1 kap. 11 och 12 §§ samt 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

1 kap.

11 §

Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget

Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Vid bedömningen av om aktiebolaget har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om det

1. innehar mer än hälften av andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med *andra delägare* i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av

rösterna för samtliga aktier eller

2. på grund av avtal med *ägare* i den juridiska personen förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,

3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i den juridiska personens styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämför-

avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderbolaget.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

bara stadgar *har rätt att ensamt utöva ett sådant inflytande.*

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

12 §

I de fall som avses i 11 § första stycket 1–3 och andra stycket skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag beaktas inte de aktier och andelar i dotterföretaget som innehas av dotterföretaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller aktier och andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller dess dotterföretags räkning.

I de fall som avses i 11 § första–tredje styckena ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

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

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, *skall* revisorn hänvisa till uppgifterna. 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.

1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar

dels att 1 kap. 11 § ska upphöra att gälla,

dels att 1 kap. 10 och 13 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

10 §

En ekonomisk förening är en moderförening och en annan juridisk person är ett dotterföretag, om föreningen

En ekonomisk förening är en moderförening och en annan juridisk person är ett dotterföretag, om föreningen *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Vid bedömningen av om den ekonomiska föreningen har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om den

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med *andra delägare i denna* förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i *dess* styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att *ensam utöva ett bestämmande inflytande över denna* på grund av avtal med den juridiska personen eller på

2. på grund av avtal med *ägare i den juridiska personen* förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i *den juridiska personens* styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av en föreskrift i *dess* bolagsordning, bolagsavtal eller därmed

grund av en föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföreningen, om ett annat dotterföretag till moderföreningen eller moderföreningen tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

jämförbara stadgar *har rätt att ensam utöva ett sådant inflytande.*

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföreningen, om ett annat dotterföretag till moderföreningen eller moderföreningen tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

13 §

I de fall som avses i 10 § första stycket 1–3 och andra stycket ska sådana rättigheter som innehas av någon som handlar i eget namn, men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning, anses tillhöra den personen.

När antalet röster i ett dotterföretag ska bestämmas ska inte de andelar i dotterföretaget som innehas av dotterföretaget självt eller av dess dotterföretag beaktas. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller dess dotterföretags räkning.

I de fall som avses i 10 § ska sådana rättigheter som innehas av någon som handlar i eget namn, men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning, anses tillhöra den personen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024.

1.6 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 5 och 5 a §§ stiftelselagen (1994:1220) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

5 §¹

En stiftelse är moderstiftelse och en annan juridisk person är dotterföretag, om stiftelsen

En stiftelse är moderstiftelse och en annan juridisk person är dotterföretag, om stiftelsen *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Vid bedömningen av om stiftelsen har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om den

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. *äger andelar i den juridiska personen och* på grund av avtal med *andra delägare i denna* förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

2. på grund av avtal med *ägare i den juridiska personen* förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. *äger andelar i den juridiska personen och* har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i *dess* styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i *den juridiska personens* styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. *äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna* på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i *dess* bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar *har rätt att ensamt utöva ett sådant inflytande.*

¹ Senaste lydelse 1999:1106.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderstiftelsen, om ett annat dotterföretag till moderstiftelsen eller moderstiftelsen tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderstiftelsen.

Moderstiftelse och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.
Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

5 a §²

I de fall som avses i 5 § första stycket 1–3 och andra stycket skall sådana rättigheter som tillkom-

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderstiftelsen, om ett annat dotterföretag till moderstiftelsen eller moderstiftelsen tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

I de fall som avses i 5 § första-tredje styckena ska sådana rättigheter som tillkommer någon som

² Senaste lydelse 1999:1106.

mer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen. handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller dess dotterföretags räkning.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024.

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

Härigenom föreskrivs att 14 § i 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 § aktieföretagslagen (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.

¹ Senaste lydelse 2017:439.

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

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 Senaste lydelse 2004:978.

-
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.

1.9 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 och 3 §§ sparbankslagen (1987:619) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §¹

En sparbank är moderföretag och en annan juridisk person är dotterföretag, om sparbanken

En sparbank är moderföretag och en annan juridisk person är dotterföretag, om sparbanken *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Vid bedömningen av om sparbanken har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om den

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med *andra delägare* i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensam utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen

2. på grund av avtal med *ägare i den juridiska personen* förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i *den juridiska personens* styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jäm-

¹ Senaste lydelse 1995:1562.

eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

förbara stadgar *har rätt att ensamt utöva ett sådant inflytande.*

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

3 §²

I de fall som avses i 2 § första stycket 1–3 och andra stycket skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

I de fall som avses i 2 § första tredje styckena ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag beaktas inte de aktier eller andelar i dotterföretaget som innehas av företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller aktier eller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller dess dotterföretags räkning.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024.

² Senaste lydelse 1995:1562.

1.10 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 4 och 6 §§ lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §

Ett företag är moderföretag och en annan juridisk person är dotterföretag, om *moderföretaget*

Ett företag är moderföretag och en annan juridisk person är dotterföretag, om *företaget har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Vid bedömningen av om företaget har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om det

1. innehar mer än hälften av andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med *andra delägare* i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att *ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna* på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av *bestämmelse* i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

rösterna för samtliga aktier eller

2. på grund av avtal med *ägare* i den juridiska personen förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,

3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i *den juridiska personens* styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av *föreskrift* i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar *har rätt att ensamt utöva ett sådant inflytande.*

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av bestämmelse i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

6 §

I de fall som avses i 4 § första stycket 1–3 och andra stycket samt 5 § skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan

I de fall som avses i 4 och 5 §§ ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk

fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

När antalet röster i ett dotterföretag eller ett företag enligt 5 § bestäms, *skall* inte de aktier eller andelar i respektive företag som innehas av företaget självt eller av dess dotterföretag beaktas. Det samma gäller aktier eller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för något av företagets eller deras dotterföretags räkning.

eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

När antalet röster i ett dotterföretag eller ett företag enligt 5 § bestäms, *ska* inte de aktier eller andelar i respektive företag som innehas av företaget självt eller av dess dotterföretag beaktas. Det samma gäller aktier eller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för något av företagets eller deras dotterföretags räkning.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024.

1.11 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Häri genom föreskrivs att 24 kap. 27 § och 40 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

27 §¹

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag upphör rätten att utnyttja det företags kvarstående negativa räntenetton.

Ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen efter ägarförändringen tillsammans utgör en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen efter ägarförändringen tillsammans utgör en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), *eller om det är moderföretag till det andra företaget enligt 35 kap. 2 § eller ska behandlas som ett sådant enligt 35 kap. 2 a § första meningen.*

Första stycket gäller inte om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som företaget med kvarstående negativa räntenetton redan före ägarförändringen. Första stycket gäller inte heller om

– företaget med kvarstående negativa räntenetton före ägarförändringen var försatt i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution,

– Riksgäldskontoret har vidtagit en resolutionsåtgärd enligt 12 kap. 1 § första stycket 2 a, b eller d samma lag som innebär att en ägarförändring sker och som innefattar rätten att utnyttja kvarstående negativa räntenetton, och

– Europeiska kommissionen vid tidpunkten för ägarförändringen har funnit att åtgärden är förenlig med artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

¹ Senaste lydelse 2020:1075.

40 kap.

5 §²

Ett företag anses i detta kapitel ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till det förra enligt

- 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551),
- 1 kap. 10–14 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar,
- 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), *eller*
- 1 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220).

Ett företag anses i detta kapitel ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är

a) ett dotterföretag till det förra enligt

- 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619),
- 1 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220), *eller*
- b) ett helägt dotterföretag till det förra enligt 35 kap. 2 § eller ska behandlas som ett sådant enligt 35 kap. 2 a § första meningen.*

En svensk ideell förening anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till föreningen enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Ett utländskt bolag eller en sådan förvärvare som avses i 11 § anses ha bestämmande inflytande över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget eller personen, om bolaget eller personen hade varit ett svenskt aktiebolag.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsåret 2026.

² Senaste lydelse 2020:670.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Utredningens uppdrag

Regeringen beslutade den 17 juni 2021 att tillkalla en särskild utredare med uppgift att anpassa svensk rätt till ett nytt EU-direktiv och utreda vissa frågor om års- och koncernredovisningar. Till särskild utredare förordnades samma dag hovrättsrådet Jacob Aspegren.

Utredaren ska föreslå de författningsändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till EU-direktivet. Direktivet ställer krav på multinationella företag, med intäkter som överstiger 750 miljoner euro, att offentliggöra uppgifter om inkomstskatt. Utredaren ska särskilt beakta att allmänheten får tillgång till och möjlighet att bedöma informationen i rapporten. Vidare ska utredaren bedöma om finansiella skulder i en årsredovisning ska få redovisas enligt internationella redovisningsstandarder samt om uppställningsformerna för eget kapital och koncerndefinitionerna bör ändras. Slutligen ska utredaren lämna nödvändiga författningsförslag.

De lösningar som utredaren föreslår ska i möjligaste mån ligga i linje med de principer som hittills har legat till grund för lagstiftningen på området. Förslagen ska utformas med hänsyn till företagens totala regelbörda så att förslagen inte leder till högre administrativ belastning eller högre kostnader än vad som är nödvändigt.

2.2 Utredningens arbete

Utredningsarbetet påbörjades i oktober 2021 och har därefter bedrivits på sedvanligt sätt med regelbundna sammanträden med sakkunniga och experter. Vi har haft sammanlagt sex utredningssammanträden, varav två har genomförts digitalt på grund av covid-19-pandemin.

Därutöver har utredningen haft särskilda möten med vissa experter för att fördjupa sig i specifika frågor.

Utredningen har genomfört samråd med Swedish Private Equity & Venture Capital Association, Svenska Pensionsstiftelsers Förening, Byggföretagen, Svenska Bankföreningen, Finansbolagens Förening, Svensk Försäkring och Stiftelser i Samverkan. Samråden har skett genom digitala möten, förutom med Stiftelser i Samverkan då utredningen i stället har mottagit skriftliga synpunkter.

Utredningen har även haft en dialog med företrädare för finska Justitiedepartementet och danska Erhvervsstyrelsen. Vid dessa kontakter har det framkommit att Sverige ligger jämförelsevis långt framme i genomförandearbetet. Detta har medfört att vi endast i mycket begränsad utsträckning har kunnat beakta hur man i de andra nordiska länderna avser att genomföra direktivet.

3 Skyldighet för vissa företag att offentliggöra inkomstskatteuppgifter

3.1 Bakgrund

Vårt uppdrag är att utreda vilka författningsändringar som behövs med anledning av det nya EU-direktivet om offentlig rapportering av inkomstskatteuppgifter. Avsnittet inleds därför med en redogörelse för de nuvarande reglerna i svensk rätt om liknande rapportering. Därefter kommer vi att kortfattat beskriva syftet med direktivet.

3.1.1 Rapportering av inkomstskatteuppgifter i svensk rätt

Efter den globala finanskrisen under 2008–2009 ställde enligt Europeiska kommissionen allmänheten krav på ökad transparens och ökat ansvarstagande i fråga om de finansiella företagens skattebetalningar. Man menade att krisen visat att det fanns brister i hanteringen av kreditinstitut och värdepappersbolag som befann sig i ett finansiellt svårt läge. Det krävdes stort offentligt stöd för att återställa den finansiella stabiliteten efter krisen. Detta ledde enligt kommission till att allmänhetens förtroende för den finansiella sektorn försämrades kraftigt.

Under samma tid, oberoende av finanskrisen, växte enligt kommissionen även allmänhetens krav på att företag skulle ta ansvar för deras samhällspåverkan och det bidrag som företagen gör genom att betala skatt. Kraven gällde särskilt stora koncerner med verksamhet

i många länder och sågs som en del av företagets arbete med socialt ansvarstagande, s.k. Corporate Social Responsibility (CSR).¹

I syfte att hantera problematiken beslutade EU i kapitaltäckningsdirektivet² att medlemsstaterna skulle införa rapporteringsregler för vissa banker och värdepappersbolag. Rapporteringsreglerna införlivades i svensk rätt den 1 januari 2015 genom Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (FFFS 2008:25). Regleringen innebär att vissa finansiella företag behöver upplysa om bl.a. verksamhetens art, omsättning, resultat och inkomstskatt i års- eller koncernredovisningen (7 kap. 4 §). Rapporteringen ska ske för varje land där företaget är etablerat.

De uppgifter som europeiska banker har offentliggjort under de senaste åren har legat till grund för flera studier om bankernas användning av skatteparadis och sammanhängande frågor.³ Flera studier har kommit till slutsatsen att bankernas rapporteringskyldighet är ett effektivt verktyg för att motverka skatteflykt.⁴

Ytterligare rapporteringskrav infördes 2016 genom lagen (2015:812) om rapportering av vissa betalningar till myndigheter. Lagen genomför kapitel 10 i redovisningsdirektivet⁵ 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. De betalningar som avses är sådana som utgör exempelvis ersättning för produktionsrättigheter, skatt som tas ut från företag på inkomst, produktion eller vinst, royalty eller utdelning.

Syftet är att öka transparensen och underlätta för myndigheter i medlemsstaterna att genomföra den globala standard som fastställts av utvinningsindustrins initiativ för ökad öppenhet (EITI). EITI är en organisation som arbetar för en öppen och ansvarsfull förvaltning

¹ Report from the commission to the European Parliament and the Council - General assessment of economic consequences of country-by-country disclosure requirements set out in Article 89 of Directive 2013/36/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013, Brussels, 30.10.2014., s. 3.

² 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.

³ Exempelvis Aubry, M., & Dauphin, T. (2017). *Opening the Vaults: The use of tax havens by Europe's biggest banks*.

⁴ Eberhartinger, E., Speitmann, R., & Sureth-Sloane, C. (2020). *Real Effects of Public Country-by-Country Reporting and the Firm Structure of European Banks* och Aliprandi, G., Baraké, M., & Chouc, P. E. (2021). *Have European Banks left tax haven? Evidence from country-by-country data*. EU Tax Observatory.

⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU 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.

av olja-, gas- och mineraltillgångar. EITI:s standard kräver att information lämnas ut längs utvinningsindustrins värdekedja från utvinningspunkten, till hur intäkterna gynnar allmänheten. Syftet är bl.a. att stärka den offentliga förvaltningen och bolagsstyrningen igenom förändeländerna. Standarden är baserad på principen att ett lands naturresurser tillhör medborgarna.

En annan typ av rapportering, s.k. land-för-land-rapportering, infördes i 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) under 2017. Den har sin grund i det internationella projektet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) som drivits av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) på uppdrag av G20-länderna. Syftet var att hindra vinstförflyttningar och erodering av ländernas skattebaser (prop. 2016/17:47 s. 25). Projektet mynnade ut i en ny standard med riktlinjer för dokumentation av internprissättning för att öka transparensen för skattemyndigheterna. Internprissättning handlar om priser och andra villkor som avtalas mellan närstående företag i gränsöverskridande transaktioner.

En del av OECD:s standard avsåg alltså land-för-land-rapportering. Denna del genomfördes i EU-rätten genom direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning⁶. I korthet innebär land-för-land-rapporteringen att ett svenskt företag eller ett svenskt fast driftställe till ett utländskt företag, som ingår i en multinationell koncern med en omsättning som enligt koncernredovisningen uppgår till minst 7 miljarder kronor, är skyldigt att lämna en land-för-land-rapport till Skatteverket (33 a kap. 4–7 §§ skatteförfarandelagen). Det är i första hand moderföretaget som behöver lämna en sådan rapport. Land-för-land-rapporten ska bl.a. innehålla uppgifter om intäkter, vinst eller förlust före inkomstskatt, betald inkomstskatt och verksamhetens art.

Uppgifterna ska vara uppdelade på varje stat eller jurisdiktion där koncernen har bedrivit verksamhet (33 a kap. 10 §). Skatteverket utbyter årligen rapporterna med skattemyndigheter i andra stater inom och utanför EU (se lagen [2017:182] om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet).

Till skillnad från bankernas rapportering och rapporteringen av betalningar till myndigheter omfattas uppgifterna i land-för-land-rapporten av sekretess (27 kap. 1 och 5 §§ offentlighets- och sekre-

⁶ 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 (DAC 4).

teslagen [2009:400]). Syftet med rapporteringen är alltså inte att möjliggöra en granskning för allmänheten. I stället syftar land-för-land-rapporteringen, och övrig dokumentation enligt OECD:s standard, till att förse skattemyndigheterna med information för att de bl.a. ska kunna bedöma internprissättningsrisker och var revisionsresurser mest effektivt bör sättas in. Informationen förväntas göra det lättare för skattemyndigheterna att identifiera om företag har använt sig av internprissättning och andra metoder som på ett onaturligt sätt flyttar betydande intäkter till skattegynnade miljöer.⁷

Uppgifterna i rapporterna får därför bara användas för en övergripande analys av risker i fråga om internprissättning och andra risker för erodering av skattebasen och flyttning av vinster samt ekonomisk och statistisk analys (7 § lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet).

3.1.2 Allmänt om EU-direktivet om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter

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). Direktivet innebär att multinationella företag verk-samma inom EU med en omsättning som överstiger 750 miljoner euro ska utarbeta och offentliggöra en rapport om inkomstskatteuppgifter om sin världsomspännande verksamhet. Informationen ska redovisas separat per medlemsstat och för de jurisdiktioner som finns med på EU:s förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet, samt samlat för övriga jurisdiktioner. Direktivet ändrar redovisningsdirektivet.

Innan direktivet antogs fördes diskussioner om offentlig inkomstskatterapportering i EU. Regeringen ifrågasatte den rättsliga grunden för förslaget. Skälen var att det rörde sig om harmonisering av skatte-regler och att sådana regler enligt fördraget om Europeiska unionens funktionssätt ska antas med enhällighet. Vidare ansåg regeringen att direktivets krav skulle kunna äventyra de framgångar som samarbetet med andra länder i fråga om land-för-land-rapportering lett till. En viktig framgångsfaktor var nämligen att uppgifterna i land-

⁷ Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 9.

för-land-rapporterna omfattades av sekretess och att de endast fick användas för särskilda syften.

Vidare ansåg regeringen att informationen som skulle offentliggöras enligt direktivet medvetet eller omedvetet skulle kunna användas på fel sätt, eftersom uppgifterna var för begränsade för att kunna ge en rättvisande bild av ett företags ekonomiska verksamhet i ett land. Ytterligare ett problem som förutsågs var att företag inom EU skulle drabbas av konkurrensnackdelar i förhållande till företag utanför EU.⁸

Som skäl för direktivet hänvisade kommissionen till de krav på rättvisa och transparens för multinationella företags skattebetalningar som allmänheten ställt.⁹ Kommissionen har haft ambitionen att EU ska vara en global förebild i denna fråga. Direktivet syftar således till att förbättra möjligheten för allmänheten att få insyn i de stora företagens skattebetalningar.

EU-institutionerna förväntar sig att en landspecifik rapportering ska vara ett effektivt verktyg för att främja företagets transparens och ansvarstagande, möjliggöra för allmänheten att bedöma företagets påverkan på ekonomin och förbättra för aktieägare att utvärdera de risker som företagen tar. Rapporteringen förväntas även

- leda till investeringsstrategier som är baserade på korrekt information,
- öka beslutfattares förmåga att bedöma effektiviteten och inverkan av den nationella skattelagstiftningen, samt
- förbättra anställdas rätt till information och samråd.

EU-institutionerna bedömer vidare att direktivet medför att företagen får bättre relationer med sina intressenter, vilket i sin tur leder till ökad stabilitet och bättre möjligheter till finansiering. Sammantaget räknar man med att direktivet kommer att bidra till en väl fungerande inre marknad.

⁸ Se regeringskansliets faktapromemoria 2015/16:FPM81 den 17 maj 2016.

⁹ Se kommissionens meddelande av den 27 oktober 2015, Kommissionens arbetsprogram 2016 – Dags för nya tag, meddelande av den 16 december 2014.

3.2 Våra direktiv

Vårt uppdrag är att analysera det nya direktivet samt bedöma vilka författningsändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till direktivet och då särskilt beakta att allmänheten får tillgång till och möjlighet att bedöma informationen i rapporten. Vi ska även lämna nödvändiga författningsförslag.

3.3 Överväganden och förslag

Detta avsnitt inleds med överväganden om formerna för genomförandet av direktivet. Därefter redogör vi för direktivets innehåll och ger förslag på nödvändiga författningsändringar. avsnittet behandlar då vilka företag som ska vara skyldiga att lämna en inkomstskatterapport samt hur rapporten ska utformas, offentliggöras och tillgängliggöras. Vidare redogörs för hur de nya reglernas efterlevnad ska säkerställas. När det gäller konsekvenserna av förslagen, se avsnitt 7.1.

3.3.1 Formerna för genomförandet av direktivet

Förslag: Direktivets krav på att vissa företag ska offentliggöra en årlig inkomstskatterapport ska tas in i en ny lag.

Direktivets krav ska ansluta till den struktur och terminologi som finns i svensk rätt

Genomförandet av direktivet måste givetvis stå i överensstämmelse med EU-rätten. Det finns därför anledning att göra några inledande noteringar om den.

Man brukar skilja mellan den primära och den sekundära EU-rätten. Den primära EU-rätten består av de grundläggande fördragen, medan den sekundära EU-rätten utgörs av de rättsakter som EU:s institutioner har utfärdat på grundval av de grundläggande fördragen. Direktivet är en typ av rättsakt. Ett direktiv syftar bl.a. till att harmonisera medlemsstaternas lagstiftning. Det riktar sig till medlemsstaterna och anger ett visst resultat som ska uppnås inom en bestämd

tid. Ett direktiv överlåter emellertid åt staterna själva att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.

Det innebär att ett direktiv inte är direkt tillämpligt i medlemsstaterna. Inte heller är det avsett att ha någon direkt effekt i förhållandet mellan enskilda, dvs. dess bestämmelser grundar inte några rättigheter eller skyldigheter för enskilda. Om en medlemsstat inte genomför direktivets bestämmelser i nationell rätt, anses dock att enskilda rättssubjekt i viss utsträckning kan åberopa direktivets bestämmelser gentemot det allmänna.

Bestämmelserna i direktivet om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter är av flera olika slag. I betydande delar är direktivet tvingande, vilket innebär att medlemsstaterna är skyldiga att se till att den nationella rättsordningen anpassas till de normer som direktivet uppställer. I vissa delar har medlemsstaterna dock ett eget handlingsutrymme, vilket i direktivet kommer till uttryck genom att medlemsstaterna får tillåta vissa undantag.

En särskild fråga är hur nära den svenska lagtexten bör ansluta till texten i direktivet. Det är inte nödvändigt att vid genomförandet av ett direktiv ordagrant återge de formuleringar som direktivet innehåller eller ge den svenska författningen samma struktur som direktivet. Det borde normalt inte heller vara nödvändigt att använda den terminologi som direktivet använder. Det kan tvärtom vara lämpligt och rimligt att utforma de bestämmelser som direktivet föranleder på ett sätt som överensstämmer med svensk lagstiftningstradition, systematik och terminologi. Samtidigt är det naturligt att bestämmelserna utformas så att sambandet med direktivets bestämmelser går att urskilja.

Det är en självklar utgångspunkt att den nationella lagstiftningen till sitt innehåll måste svara mot direktivets inte bara uttryckliga utan även underförstådda krav. Lagstiftaren måste avhålla sig från sådana nationella lösningar och bestämmelser som strider mot direktivets anda eller syfte eller som vid tillämpningen skulle riskera att förhindra ett effektivt genomförande av direktivet. Detta gäller även om reglerna inte framstår som i formell mening otillåtna enligt direktivet (jfr prop. 1995/96:10, del I, s. 173).

Det måste också antas att medlemsstaterna har en betydande frihet när det gäller de närmare formerna för genomförandet av direktivet i nationell rätt. Med hänsyn tagen till utgångspunkterna ovan, kan och bör de nya bestämmelser som fordras i svensk rätt utformas

på ett sätt som ansluter till den svenska redovisningsrättens respektive associationsrättens struktur och terminologi.

I de flesta fall är artiklarna i direktivet klara och otvetydiga. Endast i något fall är det mer svårtolkat. Vilka överväganden som då gör sig gällande diskuteras nedan i anslutning till sakfrågan.

Direktivets krav ska tas in i en ny lag

Det finns inga bestämmelser i svensk rätt som motsvarar de krav på nationella regler som direktivet uppställer. Direktivet behöver alltså införlivas genom att kraven tas in i en ny eller befintlig lag eller förordning. Skyldigheten att lämna en inkomstskatterapport som föreskrivs i direktivet överensstämmer i huvudsak med land-för-land-rapporteringen enligt skatteförfarandelagen – dock med den väsentliga skillnaden att land-för-land-rapporten inte ska offentliggöras. Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter (1 kap. 1 §). Eftersom direktivet gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter talar skatteförfarandelagens tillämpningsområde mot att låta direktivet införlivas i den lagen.

En möjlighet är att föra in de nya bestämmelserna i lagen om rapportering av vissa betalningar till myndigheter. Det finns dock betydande skillnader i den lagen respektive direktivet gällande vilka företag som är rapporteringsskyldiga, innehållet i rapporterna och hur rapporterna ska offentliggöras. Att ta in bestämmelser om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter i den lagen blir otympligt.

Vidare har reglerna ett visst samband med redovisningslagstiftningen, men sambandet är inte så starkt att de bör tas in i årsredovisningslagen. Exempelvis ska uppgifterna i inkomstskatterapporten publiceras på företagets webbplats, och inte i årsredovisningen. Vi bedömer därmed att det är lämpligast att införliva direktivet i en ny, särskild lag eller förordning.

Direktivet rör förhållandet mellan enskilda företag och staten och gäller skyldigheter för de enskilda företagen. Huvudregeln är därmed att bestämmelserna ska tas in i lag (jfr 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen). Det är i och för sig inte uteslutet att regler av detta slag efter bemyndigande i lag skulle kunna tas in genom bestämmelser i förordning. Det nära sambandet med skatte- och redovisningslagstiftningen talar dock för att det lämpligaste är att bestämmelserna tas

in i lag. De nya bestämmelserna om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter föreslås således tas in i en ny, särskild lag.

Allmänna överväganden inför valbara åtgärder

Medlemsstaterna bestämmer själva hur den nationella lagregleringen ska formuleras, även i de delar där direktivet är tvingande. Direktivet innehåller dock två valmöjligheter för medlemsstaterna. Det handlar dels om att låta företag tillfälligt undanta vissa uppgifter från offentliggörande (artikel 48c.6), dels om att undanta företag från skyldigheten att publicera inkomstskatterapporten på deras webbplats (artikel 48d.3). I dessa delar kan alltså medlemsstaterna själva bestämma om undantagen ska införas i den nationella rätten eller inte.

Frågan är då i vilken utsträckning den svenska lagstiftaren bör använda den valfrihet som direktivet ger. I sammanhanget gör sig olika aspekter gällande.

Direktivet handlar om att multinationella koncerner och företag ska offentliggöra inkomstskatteuppgifter i en särskild rapport. Om vissa förutsättningar är uppfyllda, är det tillräckligt att ett företag i koncernen offentliggör en inkomstskatterapport. Att det är fråga om gränsöverskridande koncerner och företag talar för att reglerna bör utformas i nära anslutning till direktivet. Det bör vara enklast för t.ex. en koncern när den överväger vilka företag som är rapporteringskyldiga och på vilket företags webbplats rapporten ska offentliggöras.

En lagreglering som ansluter helt till hur direktivet har utformats och formulerats riskerar emellertid att bli oklar och oförenlig med annan svensk lagstiftning. Enligt vår mening bör man välja samma medelväg som när det gäller rapportering av vissa betalningar till myndigheter. Det innebär bl.a. att nya bestämmelser om rapportering av inkomstskatt så långt möjligt bör ansluta till sedvanlig svensk redovisningsrättslig och associationsrättslig terminologi. När det gäller vilka uppgifter som rapporten ska innehålla bör bestämmelserna, för att underlätta för företagen, om möjligt även ansluta till vad som gäller för land-för-land-rapporter.

Vad särskilt gäller frågan om möjligheterna till undantag som direktivet ger bör användas, ställs allmänhetens behov av att få tillgång till och möjlighet att bedöma informationen i rapporten mot företagets

behov av att skydda sin marknadsposition samt intresset av en administrativt enkel ordning. Vilka intressen som ska ges företräde får prövas från fråga till fråga. De närmare övervägandena presenteras i anslutning till de relevanta sakfrågorna.

3.3.2 Tröskelvärdet ska vara 8 miljarder kronor

Förslag: Tröskelvärdet som utgör utgångspunkten för den nya lagens tillämpningsområde ska vara 8 miljarder kronor.

Avgörande för om ett företag är skyldigt att upprätta en inkomstskatterapport är om företagets eller koncernens intäkter på balansdagen uppgick till mer än 750 miljoner euro för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren (se t.ex. artikel 48b.1 första stycket i fråga om moderföretag). Företaget ska inte behöva upprätta en skatterapport om företagets eller koncernens intäkter på motsvarande sätt understiger 750 miljoner euro (artikel 48b.1 andra stycket i fråga om moderföretag).

Det är alltså inte möjligt för medlemsstaterna att sätta ett högre eller lägre tröskelvärde än det som anges i direktivet, även om en viss avrundning i den nationella valutan är tillåten (artikel 48c.9). Tröskelvärdet är avgörande för om ett företag är rapporteringsskyldigt.

För företag som inte tillämpar sådana internationella redovisningsstandarder som antagits av EU betyder uttrycket intäkter, vid beräkning av tröskelvärdet, detsamma som nettoomsättning. För övriga företag har uttrycket samma betydelse som enligt det regelverk för års- eller koncernredovisning som företaget tillämpar (artikel 48a.2). Svenska företag tillåts inte använda internationella redovisningsstandarder i årsredovisningen i juridisk person varför det alltid blir nettoomsättningen som avgör tröskelvärdet för företag som inte ingår i en koncern. Uttrycket intäkter bör förklaras närmare i författningskommentaren. Någon definition av begreppet behöver inte tas in i lagen.

En medlemsstat som inte har infört euron får omräkna tröskelvärdet till sin nationella valuta. Medlemsstaten ska i så fall tillämpa den växelkurs som gällde för den 21 december 2021 (den dag direktivet trädde i kraft) och som anges 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).

Tröskelvärdet för dotterföretag vars moderföretag som upprättar koncernredovisning hör hemma utanför EU ska 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 (artikel 48c.9 andra stycket). Motsvarade gäller för filialer i fråga om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, moderföretaget som upprättar koncernredovisning.

Tröskelvärdet som avgör om ett företag behöver lämna in en land-för-land-rapport till Skatteverket anges i kronor (33 a kap. 6 § första stycket skatteförfarandelagen). I OECD:s modellag angavs tröskelvärdet till 750 miljoner euro. Vid genomförandet bestämdes beloppet till 7 miljarder kronor. I förarbetena diskuterades i vilken valuta tröskelvärdet skulle anges och det uttalades då följande (prop. 2016/17:47 s. 55 f.). Den naturliga utgångspunkten måste vara att svensk valuta ska användas i svenska författningar. Undantag kan dock göras om det finns tillräckligt starka praktiska skäl för att använda euro. De flesta svenska koncerner som är aktuella för land-för-land-rapportering torde ha sin redovisning i kronor. Vid en samlad bedömning skulle ett gränobelopp i euro inte innebära någon tydlig fördel. Gränsvärdet ska därför anges i kronor.

Det finns ingen anledning att omvärdera dessa uttalanden. Utgångspunkten är alltså att tröskelvärdet ska anges i kronor. Utredningen känner inte till vilken valuta de övriga EU-länderna kommer att använda vid genomförandet av direktivet. Det står dock klart att de länder som använder euro kommer att ange tröskelvärdet i euro. Beträffande övriga länder finns skäl att tro att dessa länder kommer att ange beloppet i sin inhemska valuta.

Oavsett om det svenska tröskelvärdet anges i euro eller kronor kan det uppstå problem för de koncerner och företag vars intäkter ligger nära värdet. Om t.ex. en filial i Sverige har öppnats av ett företag utanför EU som ingår i en koncern vars intäkter precis överstiger 7,7 miljarder kronor (som motsvarar cirka 750 miljoner euro då direktivet trädde i kraft), kan filialen undgå rapporteringskrav om det i koncernen ingår ett medelstort eller stort dotterföretag som hör hemma i en annan medlemsstat (artikel 48b.5). Om den andra medlemsstaten har avrundat tröskelvärdet uppåt, t.ex. till ett belopp i sin inhemska valuta som motsvarar 8 miljarder kronor, innebär det att dotterföretaget inte är rapporteringsskyldigt i hemlandet. Syftet med undan-

taget för filialen borde vara att dotterföretaget ska upprätta en rapport för hela koncernen i stället för filialen. Detta syfte går i ett sådant fall om intet eftersom varken filialen i Sverige eller dotterföretaget kommer att vara rapporteringsskyldigt.

Risken för att den beskrivna situationen uppstår borde vara liten. Men om den skulle uppkomma, kan den inte lösas genom att tröskelvärdet anges i euro eftersom vissa andra medlemsstater förmodligen kommer att använda sin inhemska valuta. Det finns därför inte någon tydlig fördel att bestämma tröskelvärdet i euro. Vi föreslår att tröskelvärdet anges i kronor.

Direktivet trädde i kraft den 21 december 2021. Enligt EU:s officiella tidning uppgick växelkursen för en euro då till 10,3010 kronor, vilket innebär att tröskelvärdet som utgångspunkt ska uppgå till 7 725 750 000 kronor. Tröskelvärdet får avrundas med högst 5 procent vilket är 386 287 500 kronor. Det innebär att tröskelvärdet skulle kunna avrundas antingen till 7,5 miljarder kronor eller 8 miljarder kronor.

Om tröskelvärdet avrundas nedåt och bestäms till 7,5 miljarder kronor skulle ett dotterföretag i Sverige behöva offentliggöra en inkomstskatterapport, om koncernens intäkter precis översteg 7,5 miljarder kronor. Ett dotterföretag i samma koncern som hör hemma i en annan medlemsstat skulle dock inte behöva offentliggöra en rapport, om den staten i stället har avrundat tröskelvärdet uppåt till ett belopp som motsvarar 8 miljarder kronor. En sådan situation är givetvis inte tillfredsställande. För att i möjligaste mån undvika den bör tröskelvärdet avrundas uppåt till 8 miljarder kronor.

3.3.3 Rapporteringsskyldiga företag

Förslag: Den nya lagen ska gälla för aktiebolag och handelsbolag som är moderföretag som upprättar koncernredovisning och företag som inte ingår i en koncern. Lagen ska även gälla för större dotterföretag, om dess moderföretag som upprättar koncernredovisning hör hemma utanför EU, och för vissa större filialer.

För rapporteringsskyldighet ska krävas att intäkterna för koncernen eller företaget uppgick till mer än 8 miljarder kronor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren. Rapporteringsskyldiga moderföretag och företag som inte ingår i en koncern ska

upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport. Rapporteringsskyldiga dotterföretag och filialer ska som huvudregel offentliggöra och tillgängliggöra en sådan rapport. I vissa fall ska dotterföretag och filialer även upprätta en rapport och upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra ett uttalande om att företaget inte har fått tillräcklig information.

Ett företag ska inte längre behöva upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport om intäkterna för företaget eller för den koncern som företaget ingår i var lägre än 8 miljarder kronor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren. Därutöver ska en filial inte längre behöva offentliggöra och tillgängliggöra en rapport om dess nettoomsättning var lägre än 80 miljoner kronor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren.

Banker och värdepappersbolag ska inte vara rapporteringsskyldiga, om de är moderföretag som upprättar koncernredovisning eller företag som inte ingår i en koncern. Detsamma gäller företag som bara bedriver näringsverksamhet i Sverige.

Ett dotterföretag ska under vissa förutsättningar inte behöva offentliggöra och tillgängliggöra någon inkomstskatterapport om dess koncernföretag gör det i stället. Detsamma gäller för en filial i fråga om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, dess koncernföretag.

Dotterföretag och filialer ska även vara rapporteringsskyldiga om de inte tjänar något annat syfte än att kringgå rapporteringskraven i den nya lagen.

Allmänna utgångspunkter

Direktivet är tillämpligt på aktiebolag. Det är även tillämpligt på handelsbolag, inklusive kommanditbolag, i vilka samtliga direkta eller indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar, t.ex. aktiebolag. Skälet till begränsningen för handelsbolag är att redovisningsdirektivet syftar till att möjliggöra offentlig granskning och kontroll över företag med begränsat ansvar.

När det gäller den nya lagen kommer bara koncerner och företag med intäkter som överstiger 8 miljarder kronor att komma i fråga för rapportering. Konstruktionen innebär att det i praktiken inte borde finnas några handelsbolag som ensamma, eller tillsammans med

koncernföretag, når upp till tröskelvärdet. Det saknas därmed behov av att ta in begränsningen gällande handelsbolag i den nya lagen.

Utredningen anser att det inte finns anledning att låta andra företag än aktiebolag och handelsbolag omfattas av rapporteringsskyldigheten. För att ett företag ska vara skyldigt att rapportera ska det vara antingen ett aktiebolag eller ett handelsbolag.

För att ett utländskt företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige genom en filial ska vara rapporteringsskyldigt krävs att företagets juridiska form kan jämföras med ett aktiebolag (artikel 1).

Moderföretag

Ett yttersta moderföretag ska vara rapporteringsskyldigt om de sammanlagda intäkterna enligt koncernredovisningen på balansdagen översteg tröskelvärdet för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren (artikel 48b.1 första stycket). Inkomstskatterapporten ska avse det senare av dessa två räkenskapsår då intäktskravet är uppfyllt. Ett yttersta moderföretag är ett företag som upprättar koncernredovisning för flertalet företag i koncernen (artikel 48a.1 1).

EU-rättens koncernbegrepp är genomfört i svensk rätt genom årsredovisningslagen (1995:1554). Med moderföretag avses därför detsamma som i den lagen (1 kap. 4 §).

Uttrycket yttersta moderföretag används inte i svensk redovisningsrätt och associationsrätt. Det företag som direktivet syftar på motsvarar det enklare uttrycket moderföretag som upprättar koncernredovisning (jfr 7 kap. årsredovisningslagen). Ett företag som är moderföretag i förhållande till andra företag, men som själv är dotterföretag till ett annat moderföretag, är inte moderföretag i nu avsedd mening och därmed inte rapporteringsskyldigt. Det handlar alltså om det moderföretag som inte kontrolleras av något annat företag. Vi bedömer att uttrycket moderföretag som upprättar koncernredovisning är lättare att begripa och därför bör användas i den nya lagen.

När begreppet moderföretag används nedan syftar det på moderföretaget som upprättar koncernredovisning för flertalet företag i koncernen.

Moderföretagets rapporteringsskyldighet består i att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport.

Aktiebolag och handelsbolag som inte ingår i en koncern

Ett fristående företag är rapporteringsskyldigt om intäkterna på balansdagen översteg tröskelvärdet för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren, vilket framgår av företagets årsbokslut (artikel 48b.1 tredje stycket). Inkomstskatterapporten ska avse det senare av dessa två räkenskapsår då intäktskravet är uppfyllt. Ett fristående företag är ett företag som inte ingår i en koncern (artikel 48a.1 4). En koncern definieras som ett moderföretag och alla dess dotterföretag (artikel 2.11 i redovisningsdirektivet). Med koncern avses detsamma som i årsredovisningslagen. Skyldigheten att lämna en rapport enligt den nya lagen bör i denna del utformas så att den gäller företag, dvs. aktiebolag och handelsbolag, som inte ingår i en koncern.

Bolagets rapporteringsskyldighet består i att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport.

Undantag för moderföretag och företag som inte ingår i en koncern

Det finns två undantag från skyldigheten att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport för moderföretag och företag som inte ingår i en koncern.

Det första undantaget gäller om företaget och dess anknutna företag är etablerade eller har sina fasta driftställen eller varaktiga affärsverksamhet inom en enda medlemsstat och inte i någon annan skattejurisdiktion (artikel 48b.2). Uttrycket anknutna företag bör närmast tolkas som koncernföretag, dvs. företag som ingår i samma koncern (artikel 2.12 i redovisningsdirektivet). I den engelska språkversionen av direktivet används uttrycket affiliated undertakings för anknutna företag vilket i redovisningsdirektivet har översatts till koncernföretag. Den rätta översättningen av affiliated undertakings bör såldes vara koncernföretag, och inte anknutna företag. Denna tolkning stöds även av att det i en annan bestämmelse i direktivet anges att "... all verksamhet i samtliga anknutna företag som omfattas av koncernredovisningen" (artikel 48b.3).

Det andra undantaget innebär att kreditinstitut och värdepappersbolag inte ska behöva upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport om de eller ett annat företag i samma koncern i stället offentliggör en rapport enligt artikel 89 i kapitaltäckningsdirektivet. Rapporten ska innehålla information om all verksamhet

i företaget och, för moderföretag, all verksamhet som bedrivs i koncernen (artikel 48b.3). Artikel 89 i kapitaltäckningsdirektivet har genomförts i svensk rätt genom Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Av föreskrifterna framgår att de ska tillämpas av kreditinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag i fråga om rapportering av inkomstskatteuppgifter.

Undantagen bör avspeglas i den nya lagen.

Dotterföretag

Medelstora och stora dotterföretag är rapporteringsskyldiga om de ingår i en koncern och moderföretaget hör hemma utanför EU (artikel 48b.4). Moderföretaget som avses är det som upprättar koncernredovisning för flertalet företag i koncernen. En annan förutsättning är att koncernens intäkter på balansdagen översteg tröskelvärdet för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren. Medelstora och stora företag som avses i direktivet är företag som uppfyller villkoren för större företag i årsredovisningslagen (artikel 3.3 och 3.4 i redovisningsdirektivet och 1 kap. 3 § 4 andra ledet årsredovisningslagen). Det är därför lämpligt att i den nya lagen hänvisa till årsredovisningslagens definition av större företag.

Dotterföretagens rapporteringsskyldighet består i första hand i att offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport. I direktivet förutsätts alltså dotterföretagen ha tillgång till en inkomstskatterapport.

Om en inkomstskatterapport inte finns tillgänglig ska dotterföretaget begära att moderföretaget tillhandahåller all information som krävs för att dotterföretaget ska kunna offentliggöra och tillgängliggöra en rapport (artikel 48b.4). Om moderföretaget, trots begäran, inte tillhandahåller all nödvändig information ska dotterföretaget upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport med all information som gjorts tillgänglig. Dotterföretaget ska i ett sådant fall även upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra ett uttalande om att moderföretaget inte har gjort den nödvändiga informationen tillgänglig (artikel 48b.4).

I andra hand, då en inkomstskatterapport inte finns tillgänglig, består således dotterföretagens rapporteringsskyldighet även i att upp-

rätta en rapport. I vissa fall omfattar skyldigheten också att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra ett uttalande om bristande information.

En bestämmelse som reglerar dotterföretagets rapporteringsskyldighet bör tas in i den nya lagen.

Ett dotterföretag ska, trots de här nämnda begränsningarna och undantagen, vara skyldigt att offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport om det inte tjänar något annat syfte än att kringgå rapporteringskraven i den nya lagen (artikel 48b.7). Om dotterföretaget inte har tillgång till en inkomstskatterapport, följer inte direkt av direktivet att dotterföretaget ska begära den information som behövs för att upprätta rapporten från moderföretaget. Det följer inte heller att dotterföretaget, om sådan information inte lämnas, behöver upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra ett uttalande om att moderföretaget inte har gjort den nödvändiga informationen tillgänglig.

Trots avsaknaden av sådana uttryckliga krav, menar vi att det följer av direktivets andemening att kraven ska ställas på dotterföretag i dessa situationer. Vid tillämpning av denna bestämmelse är dotterföretagets enda syfte att kringgå direktivets krav. Då ligger det nära till hands att anta att moderföretaget inte kommer att upprätta en inkomstskatterapport på frivillig basis. Det bör då krävas av dotterföretaget att det begär information för att på egen hand kunna upprätta en rapport och således uppfylla direktivets syfte, dvs. att offentliggöra inkomstskatteuppgifter om hela koncernen, i den mån det är möjligt.

Om begäran inte höras får dotterföretaget upprätta en inkomstskatterapport på egen hand. Det skulle då vara till hjälp för allmänheten, för att kunna bedöma innehållet i rapporten på bästa sätt, och i linje med direktivets syfte, att dotterföretaget även upprättar, offentliggör och tillgängliggör ett uttalande om bristande information. Vi anser därför att rapporteringsskyldigheten då ett dotterföretags enda syfte är att kringgå den nya lagen bör vara densamma som för dotterföretag som är rapporteringsskyldiga enligt huvudregeln.

Filialer

En filial som har öppnats i Sverige av ett företag som är etablerat utanför EU är rapporteringsskyldigt under vissa förutsättningar (artikel 48b.5). Direktivet är tillämpligt om filialen har etablerats av ett företag vars juridiska form kan jämföras med ett aktiebolag.

En filial föreligger när ett utländskt företag bedriver sin näringsverksamhet i Sverige genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (2 § första stycket 1 lagen [1992:160] om utländska filialer m.m. [filiallagen]). En filial utgör en del av det utländska företaget och är ingen självständig juridisk person. En utländsk juridisk person med en filial i Sverige blir skattskyldig för inkomster som anknyter till filialens verksamhet i Sverige, under förutsättning att filialen utgör ett fast driftställe (jfr 2 kap. 29 § inkomstskattelagen [1999:1229]). Vi anser att begreppet filial i direktivet betyder samma sak som i svensk rätt. Det finns alltså inget behov av att förklara begreppet i den nya lagen.

I den nya lagen bör det anges när en filial är rapporteringsskyldig och vad rapporteringsskyldigheten innebär. För det första gäller att intäkterna för det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, koncernens intäkter på balansdagen översteg tröskelvärdet för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren (artikel 48b.5 sjätte stycket a). För det andra gäller rapporteringskravet bara för större filialer som har en nettoomsättning som översteg det gränsvärde som införlivats i artikel 3.2 i redovisningsdirektivet för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren (artikel 48b.5 fjärde stycket). Gränsvärdet anges i årsredovisningslagen (1 kap. 3 § 4 och 5) och är bestämt till 80 miljoner kronor.

Filialens rapporteringsskyldighet består i första hand i att offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport. I direktivet förutsätts alltså filialen ha tillgång till en rapport.

Om inkomstskatterapporten inte finns tillgänglig ska filialen begära att företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, dess moderföretag som upprättar koncernredovisning tillhandahåller all information som krävs för att filialen ska kunna offentliggöra och tillgängliggöra en rapport (artikel 48b.5). Om företaget, trots begäran, inte tillhandahåller all nödvändig infor-

mation ska filialen upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en rapport med all information som gjorts tillgänglig.

Filialen ska i ett sådant fall även upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra ett uttalande om att företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, dess moderföretag inte har gjort den nödvändiga informationen tillgänglig (artikel 48b.5). I andra hand, då en inkomstskatterapport inte finns tillgänglig, består således filialens rapporteringsskyldighet även i att upprätta en rapport. I vissa fall omfattar rapporteringsskyldigheten också att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra ett uttalande om bristande information.

Vidare ska filialen, på samma sätt som dotterföretaget, vara rapporteringsskyldig om den inte tjänar något annat syfte än att kringgå rapporteringskraven i den nya lagen (artikel 48b.7). Rapporteringsskyldigheten består i att offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport och, i förekommande fall, ett uttalande om bristande information (jämför avsnittet ovan om dotterföretag).

Undantag för dotterföretag och filialer i vissa fall

För de dotterföretag och filialer som är rapporteringsskyldiga för att de uppfyller kraven på att företagets eller koncernens intäkter överstiger 8 miljarder kronor, att moderföretaget hör hemma utanför EU osv. finns några undantag då rapporteringsskyldigheten faller bort.

För ett dotterföretag ska för det första moderföretaget ha upprättat en inkomstskatterapport som överensstämmer med kraven i artikel 48c (som gäller rapportens innehåll). För det andra ska moderföretaget kostnadsfritt göra rapporten tillgänglig för allmänheten på ett av EU:s officiella språk på sin webbplats. För det tredje ska moderföretaget identifiera namn och registrerat säte för ett dotterföretag eller namn och adress för en filial inom EU. Det identifierade dotterföretaget eller den identifierade filialen ska ha offentliggjort rapporten genom att ge in den till Bolagsverket eller motsvarande myndighet inom EU (artikel 48b.6). Inkomstskatterapporten ska ha gjorts tillgänglig och offentlig senast 12 månader efter balansdagen för det räkenskapsår som rapporten gäller. Samma undantag gäller för en filial i fråga om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, dess moderföretag (artikel 48b.6).

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 rapporterings-skyldigt enligt direktivet (artikel 48b.5 sjätte stycket b).

När rapporteringsskyldigheten upphör

Ett företag som har behövt upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport behöver inte längre göra det om intäkterna för företaget eller för den koncern som företaget ingår i uppgick till mindre än 8 miljarder kronor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren (artikel 48b). Det innebär att ett företag behöver upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en rapport för det första räkenskapsår som följer på det senaste räkenskapsår då intäkterna uppgick till mer än 8 miljarder kronor. Året därpå upphör rapporteringsskyldigheten, under förutsättning att intäkterna även det året uppgick till mindre än 8 miljarder kronor.

Det finns ytterligare en situation för filialer då deras rapporteringsskyldighet upphör. Filialer som har behövt offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport, behöver inte längre göra det om nettoomsättningen för filialen uppgick till mindre än 80 miljoner kronor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren (artikel 48b.5).

Den nya lagen bör utformas i enlighet med detta.

3.3.4 Inkomstskatterapportens utformning

Förslag: I inkomstskatterapporten ska, på i lagen närmare angivet sätt, redovisas inkomstskatteuppgifter för hela verksamheten i koncernen eller i det rapporteringsskyldiga företaget. Rapporten ska upprättas enligt en särskild mall och i ett särskilt rapporteringsformat.

Ett företag ska tillfälligt få utelämna uppgifter i inkomstskatterapporten om deras offentliggörande allvarligt skulle skada marknadspositionen för de företag som rapporten gäller. Uppgifterna ska i så fall offentliggöras inom fem år. Uppgifter som gäller verksamhet som bedrivs i icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet ska aldrig få utelämnas.

Den valuta som används i koncernredovisningen eller i årsredovisningen ska användas i inkomstskatterapporten.

Inkomstskatterapportens innehåll

Direktivet anger de uppgifter som inkomstskatterapporten ska innehålla (artikel 48c.2). De uppgifter som inte förklaras närmare i direktivet bör som huvudregel överföras i princip ordagrant (artikel 48c.2 a–c, e och h). Vissa uppgifter är desamma som ska anges i land-för-land-rapporten. Dessa uppgifter bör då för enkelhetens skull anges på samma sätt som i skatteförfarandelagen. Några förklaringar till uppgifterna behöver inte tas in i den nya lagen utan redovisas i författningss kommentaren.

Med begreppet intäkter avses antingen

- summan av nettoomsättningen, övriga rörelseintäkter, intäkter från ägarintressen med undantag av utdelningar från företag i samma koncern, intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar, övriga ränteintäkter och liknande intäkter, eller
- inkomsterna, som definieras av den ram för finansiell rapportering som ligger till grund för upprättandet av de finansiella rapporterna, exklusive värdejusteringar och utdelningar från företag i samma koncern.

I intäkterna ska transaktioner till närstående parter ingå. Det framgår inte av direktivet vad som avses med närstående parter. Det ligger dock nära till hands att anta att begreppet har samma innebörd som enligt direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning. Vidare hänvisar direktivet när det gäller begreppet intäkter till bilagor till redovisningsdirektivet, som är införlivade i svensk rätt genom bilagor till årsredovisningslagen.

Det är möjligt för företagen att redovisa uppgifterna enligt de anvisningar och instruktioner som framgår av avsnitt III delarna B och C i bilaga III till direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning (artikel 48c.3). Direktivet är delvis genomfört i svensk rätt genom skatteförfarandelagen (33 a kap.). Detta innebär att företag som behöver upprätta en land-för-land-rapport kan använda samma uppgifter i inkomstskatterapporten som använts i land-för-land-

rapporten. Syftet är att undvika en ytterligare administrativ börda för de företag som redan är skyldiga att utforma 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 direktivet. Se vidare författningskommentaren.

Företagen ska ange om inkomstskatterapporten är upprättad med utgångspunkt i rapporteringsinstruktionerna enligt bilagan till direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning eller enligt direktivet (artikel 48c.10). En bestämmelse om detta bör tas in i lagen.

Uppgifterna i rapporten ska redovisas separat för varje medlemsstat. Om en medlemsstat omfattar fler än en skattejurisdiktion, ska uppgifterna läggas samman och lämnas på medlemsstatsnivå (artikel 48c.5 första stycket). En skattejurisdiktion är en stat eller en icke-statlig jurisdiktion med skattemässig autonomi i fråga om bolagskatt (artikel 48a.1 3).

Uppgifterna i inkomstskatterapporten ska också redovisas separat för varje skattejurisdiktion som finns förtecknad i bilaga I i EU:s förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet den 1 mars det räkenskapsår som rapporten gäller (artikel 48c.5 andra stycket). För uppgifter som hänför sig till jurisdiktioner som, den 1 mars det räkenskapsår som rapporten gäller och den 1 mars föregående räkenskapsår, finns omnämnda i bilaga II i den nämnda förteckningen anges i direktivet att dessa ska tillhandahållas separat. Det framgår varken av skälen eller direktivets regler om det är någon egentlig skillnad mellan att uppgifterna ska redovisas respektive tillhandahållas. I den engelska språkversionen används uttrycken *present* respektive *provide*. Enligt utredningens mening innebär de olika ordvalen inte att uppgifterna ska hanteras olika. Vi utgår från att samtliga uppgifter ska redovisas i rapporten.

Gällande övriga skattejurisdiktioner ska uppgifterna redovisas samlat (artikel 48c.5 tredje stycket). En bestämmelse om hur uppgifterna ska redovisas bör tas in i den nya lagen.

I direktivet finns mer detaljerade krav på hur uppgifterna ska rapporteras. Uppgifterna ska hänföras till varje skattejurisdiktion på grundval av verksamhetsort, förekomsten av ett fast driftställe eller en varaktig affärsverksamhet som kan vara inkomstskattepliktig i den skattejurisdiktionen (artikel 48c.5 fjärde stycket). Om verksam-

heten i flera koncernföretag kan vara inkomstskattepliktig inom en enda skattejurisdiktion, ska verksamheten redovisas samlat för den skattejurisdiktionen (artikel 48c.5 femte stycket).

Enligt vår bedömning räcker det att kravet på att uppgifter om en viss verksamhet inte får hänföras till fler än en skattejurisdiktion – på grund av dess betydelse för rapporteringen – uttryckligen framgår av den nya lagen (artikel 48c.5 sjätte stycket).

Inkomstskatterapporten ska redovisas med hjälp av en gemensam mall och elektroniska rapporteringsformat som är maskinläsbara (artikel 48c.4). Syftet är att säkerställa att uppgifterna i rapporterna är jämförbara. Kommissionen ska fastställa mallen och rapporteringsformaten enligt det granskningsförfarande som framgår av redovisningsdirektivet (artikel 50.2). Detta förväntas ske innan den nya lagen träder i kraft. Det bör anges i den nya lagen att rapporten ska upprättas enligt den mall och de rapporteringsformat som kommissionen har bestämt. När genomförandeförordningen har antagits bör det övervägas om en hänvisning till den ska tas in i lagen.

Företag bör tillfälligt få undanta vissa uppgifter i inkomstskatterapporten

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

Bör då Sverige använda den valmöjlighet som direktivet ger? Som vi förstår direktivet får ett företag självt bedöma om några av uppgifterna som ska offentliggöras allvarligt skulle skada marknadspositionen för de företag som inkomstskatterapporten gäller. Direktivet kräver alltså inte att en myndighet godkänner att uppgifterna utelämnas.

En nackdel med att införa möjligheten för företagen att tillfälligt utelämna uppgifter är att allmänhetens tillgång till och möjlighet att granska uppgifterna i rapporterna begränsas. Det finns även risk för att en del företag alltför lättvindigt utelämnar uppgifter. Detta vägs dock i viss mån upp av kravet på att ett företag bara skulle få uppskov med uppgifter som allvarligt skulle kunna skada marknadspositionen om de offentliggjordes. Därtill skulle aldrig uppgifter hänförliga till icke samarbetsvilliga skattejurisdiktioner få undantas. Detta torde innebära att presumtionen för ett offentliggörande är stark.

Fördelen med att införa möjligheten till ett tillfälligt utelämnande av uppgifter är att den skulle minska risken för allvarlig skada av den position som de rapporteringsskyldiga företagen, och eventuellt dess koncernföretag, har på marknaden. En sådan skada skulle kunna uppstå om det av inkomstskatterapporten går att utläsa information om företagets verksamhet som är känslig av konkurrensskäl, och som företaget inte annars skulle vara skyldigt att offentliggöra. Det kan exempelvis röra sig om omfattningen av verksamheten i en filial eller ett dotterföretag i ett land utanför EU. Särskilt under en etablerings- och tillväxtfas kan det finnas skäl för ett rapporteringsskyldigt företag att vilja skjuta upp offentliggörandet av sådana uppgifter.

En annan aspekt av att låta företag tillfälligt få skjuta upp offentliggörandet av vissa uppgifter är att undantaget kan få betydelse för koncerner, vars moderföretag hör hemma utanför EU, vid valet av etableringsland för dotterföretag och filialer i EU.

Vid en avvägning mellan de konkurrensnackdelar som kan uppstå för företagen och de begränsningar för allmänheten som en uppskovsmöjlighet skulle leda till bedömer vi att konkurrensnackdelarna väger tyngre. Det bör framhållas att allmänheten får tillgång till alla uppgifter i rapporten, om än något eller några år senare än vad direktivets huvudregel kräver.

Undantaget bör omfatta samtliga uppgifter i rapporten eftersom varje uppgift i sig kan ge viss information om den eller de verksamheter som ska skyddas från insyn. En möjlighet för företag att tillfälligt utelämna samtliga uppgifter i rapporten bör alltså införas, bortsett från uppgifter som har att göra med icke samarbetsvilliga skattejurisdiktioner. Som föreskrivs i direktivet ska utelämnandet motiveras.

Valuta

De belopp som anges i inkomstskatterapporten ska vara i den valuta som används av moderföretaget som upprättar koncernredovisningen eller, om företaget inte ingår i en koncern, av företaget som upprättar årsredovisningen (artikel 48c.8). Om ett dotterföretag har begärt att moderföretaget ska lämna den information som behövs för att rapporten ska kunna upprättas, och moderföretag inte gör det, ska beloppen vara i den valuta som dotterföretaget använder i sin årsredovisning. En bestämmelse om vilken valuta som ska användas bör införas i den nya lagen.

3.3.5 Inkomstskatterapportens offentliggörande och tillgängliggörande

Förslag: Inkomstskatterapporten ska göras offentlig genom att skickas in till Bolagsverket. Bolagsverket ska registrera rapporten i det register som är tillämpligt för det företag som har offentliggjort rapporten.

Inkomstskatterapporten ska även göras tillgänglig för allmänheten genom att publiceras på webbplatsen för det företag som har offentliggjort rapporten eller på webbplatsen för ett företag som ingår i samma koncern. Informationen ska förbli tillgänglig under minst fem år.

Detsamma ska i förekommande fall gälla för det uttalande om bristande information som vissa dotterföretag och filialer ska upprätta.

Inkomstskatterapporten ska offentliggöras på samma sätt som bolagsdirektivet¹⁰ föreskriver i fråga om årsredovisningen och redovisningsdirektivet föreskriver i fråga om rapporten om betalningar till myndigheter (jfr 8 kap. 3 § årsredovisningslagen och 8 § lagen om rapportering av betalningar till myndigheter). En kopia av rapporten ska alltså ges in till Bolagsverket, antingen genom en bestyrkt papperskopia eller en elektronisk version.

¹⁰ Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017 om vissa aspekter av bolagsrätt.

Rapporten ska registreras i det register som är tillämplig för det företag som är skyldigt att offentliggöra rapporten. För aktiebolag ska registrering 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.). Bolagsverket ska kungöra att registreringen har skett.

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. 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 § andra stycket lagen om rapportering av betalningar till myndigheter). Detsamma gäller årsredovisningar (8 kap. 3 c § årsredovisningslagen). Motsvarande bör gälla för inkomstskatterapporter enligt den nya lagen.

Kungörandet bör regleras närmare i förordning (jfr förordningen [2015:827] om rapportering av betalningar till myndigheter).

Inkomstskatterapporten ska även tillgängliggöras genom att företagen kostnadsfritt gör den tillgänglig på sin webbplats senast 12 månader efter balansdagen för det räkenskapsår som rapporten utarbetats för (artikel 48d.2). Rapporten ska i detta sammanhang vara på minst ett av EU:s officiella språk.

Inkomstskatterapporten ska göras tillgänglig på webbplatsen för det företag som upprättar rapporten, när det gäller moderföretag och företag som inte ingår i en koncern. För dotterföretag ska rapporten göras tillgänglig på webbplatsen för dotterföretaget eller något av företagen som ingår i samma koncern. I fråga om filialer är det filialen, det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller något av företagen som ingår i samma koncern som ska göra inkomstskatterapporten tillgänglig på sin webbplats. Hur och var rapporten ska tillgängliggöras bör anges i den nya lagen.

Inkomstskatterapporten ska förbli tillgänglig på webbplatsen under åtminstone fem år (artikel 48d.4).

En särskild fråga är om det ska införas en s.k. informationsbestämelse om regeringens rätt att meddela föreskrifter om elektronisk överföring till Bolagsverket och om bestyrkande av att en elektronisk

kopia överensstämmer med originalet. En motsvarande bestämmelse finns i lagen om rapportering av betalningar till myndigheter (9 § andra stycket) och årsredovisningslagen (8 kap. 3 a §).

Som angetts i avsnitt 3.3.1 är huvudregeln att direktivet ska införlivas i lag. Det innebär att regeringen får meddela föreskrifter om verkställighet av lag (8 kap. 7 § första stycket 1 regeringsformen). En informationsbestämmelse är alltså inte nödvändig men kan ändå vara ändamålsenlig i vissa fall, t.ex. om det är fråga om en ny lag som riktar sig till en bred allmänhet som inte kan förväntas känna till att det finns kompletterande bestämmelser på lägre nivå. Utredningen anser att en informationsbestämmelse skulle underlätta för företagen att få kännedom om att det finns fler bestämmelser som kompletterar lagen. Det finns därför skäl att införa en sådan bestämmelse.

Direktivet ger medlemsstaterna en möjlighet att undanta företag från att tillgängliggöra inkomstskatterapporten på sin webbplats (artikel 48d.3). Förutsättningen är att Bolagsverket gör rapporterna tillgängliga för allmänheten på Näringslivsregistrets webbplats och kostnadsfritt för tredjeparter inom EU. Näringslivsregistret är en e-tjänst som innehåller information från bl.a. aktiebolagsregistret, handels- och föreningsregistren, filialregistret, konkurs- och näringsförbudsregistren och bank- och försäkringsregistren. Ytterligare en förutsättning är att företaget på sin webbplats dels informerar om att det är undantaget från skyldigheten att göra rapporten tillgänglig på sin webbplats, dels hänvisar till Näringslivsregistrets webbplats.

Stora företag publicerar redan i dag rapporter av intresse för allmänheten på sin webbplats, bl.a. årsredovisningar. Det mest ändamålsenliga för allmänheten är därför enligt vår mening att även inkomstskatterapporten publiceras på företagets webbplats. Vi bedömer den ytterligare administrativa bördan för företagen som en publicering av rapporten skulle innebära som liten.

Vidare kan det ifrågasättas om det verkligen skulle underlätta för allmänheten om rapporterna fanns tillgängliga på Näringslivsregistrets webbplats. Det naturliga för allmänheten borde vara att i första hand leta efter en inkomstskatterapport på företagets egen webbplats.

Sammantaget anser vi att en regel om att inkomstskatterapporten ska tillgängliggöras på företagets webbplats bör införas i den nya lagen. Direktivets möjlighet till undantag från denna skyldighet bör alltså inte användas.

Det uttalande om bristande information som vissa dotterföretag och filialer ska upprätta ska offentliggöras och tillgängliggöras på samma sätt som inkomstskatterapporten (artikel 48d). Bestämmelser om detta bör införas i den nya lagen.

3.3.6 Ansvaret för inkomstskatterapporten

Bedömning: Det behövs inte någon bestämmelse om vilka företrädare för det rapporteringsskyldiga företaget som ansvarar för att inkomstskatterapporten upprättas, offentliggörs och tillgängliggörs i den nya lagen.

Medlemmarna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen i moderföretaget och företaget som inte ingår i en koncern ska kollektivt ansvara för att inkomstskatterapporten upprättas, offentliggörs och tillgängliggörs enligt direktivets krav (artikel 48e). Detsamma gäller för dotterföretag i fråga om ansvar för att rapporten offentliggörs och tillgängliggörs samt, i förekommande fall, upprättas. För filialer ska de personer som utsetts att ansvara för offentliggörandet av uppgifter och handlingar om filialens adress, verksamhet, räkenskapshandlingar m.m. även ansvara för att inkomstskatterapporten offentliggörs och tillgängliggörs samt, i förekommande fall, upprättas enligt direktivets krav (artikel 48e.2 som hänvisar till artikel 41 i bolagsdirektivet).

För de ansvariga företrädarna i dotterföretag och filialer gäller att de efter bästa vetskap och förmåga ska säkerställa att rapporten upprättas, offentliggörs och tillgängliggörs enligt direktivets krav. Att kraven ställs något lägre på företrädarna för dotterföretag och filialer handlar om att dessa personer kan ha begränsad kunskap om innehållet i inkomstskatterapporten som upprättats av moderföretaget eller en begränsad förmåga att få de uppgifter som behövs (skäl 19). Är rapporten ofullständig är det företrädarna för dotterföretaget eller filialen som ansvarar för att ett uttalande om bristande information upprättas, offentliggörs och tillgängliggörs.

I svensk rätt finns någon motsvarighet till tillsynsorgan (prop. 2003/04:112 s. 129). Medlemmarna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen motsvaras av de personer som ansvarar för förvaltningen av företaget enligt den associationsrättsliga lagstiftningen. Gällande aktiebolag är det styrelsen som ansvarar för förvaltningen

av bolagets angelägenheter (8 kap. 4 § aktiebolagslagen [2005:551]). I handelsbolag och kommanditbolag är det i första hand bolagsavtalet som avgör vilka bolagsmän som är ansvariga för förvaltningen (jfr 2 kap. 1 § första stycket och 3 § samt 3 kap. 1 och 3 §§ lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag). För filialer är det den verkställande direktören som ansvarar för verksamheten (10 § filiallagen).

Det framgår alltså redan av associationsrätten eller bolagsavtalet vem som ansvarar för företagets förvaltning och därmed för att en inkomstskatterapport upprättas, offentliggörs och tillgängliggörs. Det finns inte något behov av att reglera detta i den nya lagen.

3.3.7 Revisorns uppgift

Förslag: Revisorn i ett företag som är revisionspliktigt enligt EU-rätten ska i revisionsberättelsen uttala sig om huruvida företaget hade en skyldighet att offentliggöra en inkomstskatterapport enligt den nya lagen och, i så fall, om företaget har offentliggjort rapporten enligt den nya lagen eller inte. Någon motsvarande skyldighet ska inte gälla revisorn i filialer.

Företag som bör omfattas av kravet på ett uttalande i revisionsberättelsen

Revisorn i de företag som ska ha en revisor enligt EU-rätten ska i revisionsberättelsen ange om företaget hade en skyldighet att offentliggöra en inkomstskatterapport och, i så fall, om företaget har offentliggjort rapporten enligt den nya lagen eller inte (artikel 48f). Uttalandet ska gälla för det räkenskapsår som föregick räkenskapsåret för vilket revisionsberättelsen utarbetas. Det bör i den nya lagen tas in en bestämmelse om ett sådant uttalande.

Enligt EU-rätten behöver bara medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ha revisor (artikel 23 i redovisningsdirektivet). Varken små företag enligt definitionen i redovisningsdirektivet (artikel 3.2) eller filialer omfattas alltså av revisionsplikt.

Revisionsplikten för företag och filialer i svensk rätt är betydligt mer omfattande än vad redovisningsdirektivet kräver. Huvudregeln är att aktiebolag ska ha minst en revisor (9 kap. 1 § aktiebolags-

lagen). Mindre privata aktiebolag kan välja bort revision genom att i bolagsordningen ange att bolaget inte ska ha någon revisor (9 kap. 3 § tredje stycket 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). Gränsvärdet för när revisionsplikt föreligger är desamma för aktiebolag, handelsbolag och filialer. 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 § i lagen [2004:297] om bank- och finansieringsrörelse och 12 § andra stycket filiallagen).

Bör det då införas ett undantag för revisorer i mindre företag i den nya lagen? Direktivet kräver enbart att revisorn i större företag ska uttala sig om offentliggörande av rapporten.

Det är uppenbarligen värdefullt – inte minst för den myndighet som ska ansvara för att sanktioner vidtas om den nya lagen inte följs – att revisorn i större företag uttalar sig om huruvida företaget var skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport och, i så fall, om en inkomstskatterapport har offentliggjorts.

Sådana mindre företag som inte omfattas av revisionsplikt enligt redovisningsdirektivet borde däremot i praktiken, på grund av det höga tröskelvärdet, aldrig bli rapporteringsskyldiga enligt den nya lagen. Det finns därmed inte skäl att ålägga revisorn i dessa mindre företag en skyldighet att uttala sig om en inkomstskatterapport har offentliggjorts. Utredningen föreslår därför att det införs ett undantag från kravet på uttalande i revisionsberättelsen för företag som inte når upp till gränsvärdet för revisionsplikt enligt EU-rätten (artiklarna 3.2 och 34 i redovisningsdirektivet). Gränsvärdet överensstämmer med de villkor som ställs upp för större företag i årsredovisningslagen. Definitionen för mindre företag är företag som inte är större företag (1 kap. 4 § 4 andra ledet och 5 årsredovisningslagen). Undantaget bör därför knyta an till definitionen för mindre företag i årsredovisningslagen.

Direktivets krav på att revisorn ska åläggas en skyldighet att uttala sig om skyldigheten att offentliggöra en inkomstskatterapport gäller inte filialer (jfr artikel 48f). En fråga är därför om det ska införas krav på ett uttalande i revisionsberättelsen för filialer eller inte. Ett sådant krav skulle innebära att den svenska regleringen går längre än vad direktivet kräver.

Att direktivet inte ålägger revisorer i filialer skyldighet att uttala sig har sin grund i att filialer enligt EU-rätten över huvud taget inte är revisionspliktiga (jfr artikel 34 i redovisningsdirektivet). Som framgår ovan jämställer direktivet dock filialer i allt väsentligt med företag i fråga om skyldigheten att offentliggöra en inkomstskatterapport. Skälet förefaller vara att det inte ska spela någon roll om ett företag väljer att bedriva sin verksamhet inom EU genom ett dotterföretag eller en filial. Detta talar för att filialer bör jämnställas med aktiebolag och handelsbolag även i fråga om vad som ska anges i revisionsberättelsen. Strävan efter att förenkla administrationen för företag talar dock emot att införa en regel som direktivet inte kräver.

Sammantaget bedömer vi att intresset av enklare företagsadministration väger tyngre än intresset för Bolagsverket att granska revisionsberättelsen i filialer. Vi föreslår därför att skyldigheten att i revisionsberättelsen uttala sig om en inkomstskatterapport har offentliggjorts inte ska omfatta revisorer i filialer.

För filialens revision gäller som huvudregel detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag (14 § filiallagen). Det bör därför tas in ett undantag i filiallagen av innebörden att kravet på att revisorn ska uttala sig i revisionsberättelsen inte gäller revisorn i en filial.

Revisorns granskning av inkomstskatterapporten

I revisionsberättelsen ska aktiebolagets revisor ange huruvida bolagets årsredovisning har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning (9 kap. 29–35 §§ aktiebolagslagen). Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt årsredovisningslagen, ska revisorn upplysa om detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i revisionsberättelsen.

Om det i årsredovisningen ingår en bolagsstyrningsrapport eller en hållbarhetsrapport, är kraven på granskning av dessa inte lika ingående som i fråga om årsredovisningen i övrigt. I den delen ska revisionsberättelsen bara innehålla ett uttalande om huruvida sådana rapporter har upprättats eller inte (9 kap. 31 § tredje stycket aktiebolagslagen). Någon granskning av 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 finns liknande regler om revisionsberättelsen för de handelsbolag och kommanditbolag som behöver ha en revisor (28, 33 och 38 §§ revisionslagen). Sådana företag behöver dock inte upprätta en bolagsstyrningsrapport.

Skyldigheten för revisorer enligt aktiebolagslagen och revisionslagen att uttala sig om huruvida en hållbarhetsrapport har upprättats eller inte har stora likheter med den skyldighet för revisorn som följer av direktivet. Direktivet kräver inte att revisorn, om han eller hon bedömer att företaget är skyldigt att upprätta en inkomstskatterapport, ska göra någon mer ingående granskning av rapporten än om den har offentliggjorts eller inte. Vi anser därmed att revisorns granskning av rapporten ska ske på i allt väsentligt samma sätt som vid granskning av om en bolagsstyrningsrapport respektive hållbarhetsrapport har upprättats eller inte. En granskning av inkomstskatterapportens innehåll krävs således inte, men däremot behöver revisorn gå igenom rapporten i sådan omfattning att han eller hon kan konstatera att det är en inkomstskatterapport i verklig mening. Den närmare innebörden av revisorns kontroll får avgöras inom ramen för självregleringen och utvecklandet av god revisionssed.

Vidare behöver revisorn kontrollera om inkomstskatterapporten har getts in till Bolagsverket och gjorts tillgänglig på företagets webbsida eller inte. Direktivet kräver inte att revisorn särskilt uttalar sig om företaget tillfälligt har utelämnat vissa uppgifter. Eftersom företaget ska ange i rapporten om uppgifter har utelämnats tillsammans med en förklaring till orsaken, anser vi inte att det finns skäl att ålägga revisorn någon ytterligare uppgift i detta sammanhang. Vi föreslår alltså att revisorn inte ska behöva uttala sig om ett eventuellt utelämnande av uppgifter har skett.

Revisorns skyldighet att göra ett uttalande om inkomstskatterapporten gäller vid revision av årsredovisningar (artikel 48f). Skyldigheten att offentliggöra en rapport är kopplad till ett företag och inte till en koncern. Enligt vår mening finns därför inte skäl att kräva att revisorn ska göra ett liknande uttalande vid revision av koncernredovisningar.

Eftersom direktivets regler om revisorns uttalande om inkomstskatterapporten ligger så nära reglerna om bolagsstyrningsrapporter

och hållbarhetsrapporter bör dessa regler tas in i aktiebolagslagen respektive revisionslagen. Reglerna bör även utformas på ett liknande sätt.

3.3.8 Sanktioner

Förslag: Om inkomstskatterapporten inte offentliggörs, ska Bolagsverket kunna vitesförelägga personer i företagets eller filialens ledning. Detsamma gäller i förekommande fall om ett uttalande om bristande information inte offentliggörs. Om vitesföreläggandet inte följs, ska Bolagsverket kunna döma ut vitet.

Medlemsstaterna ska fastställa effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner vid överträdelser av redovisningsdirektivet (artikel 51).

Inför genomförandet av redovisningsdirektivets regler om rapportering av vissa betalningar till myndigheter diskuterades vilken sanktion som skulle införas (prop. 2015/16:3 s. 180). Regeringen ansåg att det var lämpligast att Bolagsverket fick möjlighet att vitesförelägga styrelseledamöter och verkställande direktörer i företag som dröjde med rapporten, på samma sätt som Bolagsverket kan göra vid försenade årsredovisningar (jfr 8 kap. 13 § årsredovisningslagen). Förseningsavgifter bedömdes inte som ett tillräckligt verksamt medel. Vidare skulle kontrollen av att företagen fullgjorde sin rapporteringskyldighet på ett korrekt sätt ske genom att Bolagsverket gjorde samma slag av övergripande granskning som i fråga om årsredovisningar. Besluten om vite skulle kunna överklagas som andra liknande förvaltningsbeslut.

Det finns en liknande sanktionsordning i skatteförfarandelagen. Skatteverket får förelägga det företag som inte gett in en land-för-land-rapport att fullgöra skyldigheten och föreläggandet får förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs (37 kap. 2 § och 44 kap. 2 §). Vid införandet av land-för-land-rapporter ansåg regeringen att det inte behövde införas någon bestämmelse om förseningsavgift (prop. 2016/17:47 s. 61).

Skyldigheten att lämna en inkomstskatterapport enligt den nya lagen har stora likheter med skyldigheten att rapportera vissa betalningar till myndigheter och att lämna land-för-land-rapporter. Syftet med land-för-land-rapporter och inkomstskatterapporter skiljer sig dock åt i fråga om offentliggörande av uppgifter. Trots det anser ut-

redningen att de överväganden som regeringen har gjort i fråga om sanktioner för företag som inte följer reglerna om dessa rapporter även gör sig gällande för sanktioner enligt den nya lagen.

Det bör alltså införas en möjlighet för Bolagsverket att förelägga de ansvariga i de rapporteringsskyldiga företagen att offentliggöra rapporten genom att ge in den till Bolagsverket. Detsamma bör gälla för de som är ansvariga i dotterföretag och filialer för att offentliggöra ett uttalande om bristande information. Vilka som är ansvariga för offentliggörande av inkomstskatterapporten och uttalandet framgår i avsnitt 3.3.6.

Bolagsverket bör kunna förena föreläggandet med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs. Ett beslut om vite bör kunna överklagas på samma sätt som andra liknande förvaltningsbeslut.

Möjligheten att vitesförelägga personer i företagets ledning bör endast gälla om inkomstskatterapporten inte har offentliggjorts. Om företaget är skyldigt att offentliggöra en rapport framgår av uttalandet i revisionsberättelsen. Genom att rapporten ges in till Bolagsverket blir den tillgänglig för allmänheten. Det framstår inte som nödvändigt att ge Bolagsverket möjlighet att även vitesförelägga personer i företagets ledning om rapporten inte har tillgängliggjorts.

Kontrollen av att företagen fullgör sin skyldighet att rapportera på ett korrekt sätt bör ske genom att Bolagsverket gör en övergripande granskning, som myndigheten gör i dag avseende rapporter av betalningar till myndigheter. Bolagsverket kommer att ha hjälp av att revisorn i revisionsberättelsen ska uttala sig om företaget är rapporteringsskyldigt eller inte enligt den nya lagen. Motsvarande uttalande i revisionsberättelsen kommer inte att finnas för filialer och inte heller i fråga om uttalanden om bristande information från moderföretaget eller motsvarande.

Det måste dock antas att det stora flertalet företag, inklusive filialer, som är rapporteringsskyldiga lojalt kommer att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport och, om tillämpligt, ett uttalande om bristande information enligt den nya lagen. Det finns därför inte skäl att ålägga Bolagsverket eller någon annan myndighet något ytterligare tillsynsansvar eller utredningsansvar.

4 En modernare koncerndefinition

4.1 Koncerndefinitionen i redovisningsrätten

Utredningens uppdrag är att överväga om koncerndefinitionerna i årsredovisningslagen och i övrig lagstiftning bör ändras.

Delavsnittet syftar till att sätta koncerndefinitionen i redovisningsrätten i sitt sammanhang. Först kommer redovisningens syften att beskrivas. Därefter redogörs för koncerndefinitionens tillkomst och de utredningar som har föreslagit förändringar av definitionen. Härigenom framgår hur koncerndefinitionen har utvecklats, både i EU och globalt.

4.1.1 Koncernredovisningens syfte

Koncerndefinitionen i redovisningsrätten är avgörande för om ett företag behöver upprätta en koncernredovisning och, i så fall, vilka företag som ska omfattas (konsolideras). Det finns därför anledning att inledningsvis beskriva redovisningens syfte i allmänhet och koncernredovisningens syfte i synnerhet.

Årsredovisningen och koncernredovisningen har till uppgift att klargöra företagets respektive koncernens ekonomiska utveckling och ställning vid vissa bestämda tidpunkter. Redovisningen utgör grunden för framtida ekonomiska beslut inom företaget och ska ge underlag för kontroll och uppföljning av företagets verksamhet och hantering av ekonomin.

Redovisningen kan sägas rikta sig till flera av företagets intressenter. Framför allt handlar det om företagets ägare, kreditgivare, leverantörer, kunder och anställda. Gemensamt för dem är att de förväntar sig ett visst ekonomiskt utbyte av sina relationer med företaget. De har därför ett intresse av att kunna kontrollera och följa upp att deras krav

inte åsidosätts. De har också ett intresse av att kunna göra bedömningar av företagets vilja och förmåga att uppfylla framtida avtal.

I ett aktiebolag ligger årsredovisningen och dess granskning till grund för aktieägarnas beslut om dels fastställande av resultat- och balansräkning, dels ansvarsfrihet för styrelse och verkställande direktör. Redovisningen har även betydelse i många sammanhang för samhällets möjligheter att kontrollera att företagen uppfyller de krav som ställs i olika författningar eller instruktioner. Inom associationsrätten har redovisningen vidare direkt betydelse för borgenärsskyddet eftersom möjligheten till vinstutdelning har kopplats till den vinst som redovisas i den fastställda balansräkningen (i fråga om aktiebolag, se 17 kap. 3 § aktiebolagslagen).

Inom skatterätten är redovisningen också viktig eftersom den till stor del ligger till grund för beskattningen av företagets resultat. Även staten har således ett intresse av att få viss information om företagets ställning och resultat på grund av sin rätt att beskatta företaget. Statens intresse gäller framtida krav på skatter och avgifter från företaget. Informationen kan också ha betydelse för statens möjligheter att samla offentlig statistik.

En koncern består av ett moderföretag och minst ett dotterföretag. Koncernredovisning innebär en redovisning för hela koncernen.

Syftet med koncernredovisningen är att se koncernen som en enda enhet och att visa dess resultat och ställning. Det går inte att få en klar bild av en koncerns ställning och resultat enbart av de enskilda koncernföretagens årsredovisningar. De tillgångar som moderföretaget äger genom dotterföretaget kommer vid värderingen av tillgångarna i moderföretagets egen balansräkning nämligen att hänföra sig till aktierna i dotterföretaget och inte direkt till dotterföretagets tillgångar. Vilka verkliga tillgångar som dotterföretagets aktier representerar framgår däremot inte av moderföretagets balansräkning.

Dessutom finns det i en koncern möjligheter att omfördela koncernresultatet efter eget gottfinnande utan att denna omfördelning kommer till uttryck i koncernföretagets årsredovisningar. En sådan omfördelning kan ske genom olika slag av transaktioner mellan koncernföretagen. Det kan t.ex. handla om att ett moderföretag säljer varor till ett dotterföretag. Transaktionen kommer då att visas som intäkt i moderföretagets redovisning. Det blir dock inte fråga om en intäkt för koncernen förrän dotterföretaget har sålt varorna vidare till en extern köpare, dvs. som inte ingår i koncernen. Intäkten ska

därför elimineras från koncernens resultaträkning. Koncernredovisningen går i stora delar ut på att bortse från sådana interna transaktioner och andra mellanhavanden i koncernen.

Huvudsyftet med koncernredovisningen är alltså att koncernens redovisning ska avspegla hur det skulle ha sett ut om koncernen i stället bedrevs som ett enda företag. En rättvisande koncernredovisning är grundläggande för en välfungerande marknad.

4.1.2 Koncerndefinitionen i årsredovisningslagen

I årsredovisningslagen definieras begreppet koncern på följande sätt:

1 kap. 4 §

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

[...]

Definitionen är oförändrad sedan årsredovisningslagens tillkomst 1995. Lagen infördes i samband med att Sverige samma år blev medlem av EU. Medlemskapet innebar att EU-rätten skulle tillämpas i Sverige och att flera direktiv behövde genomföras i svensk rätt. Det gällde t.ex. det sjunde bolagsdirektivet¹, som handlar om koncernredovisning (numera ersatt av redovisningsdirektivet).

Vid införandet av koncerndefinitionen i årsredovisningslagen (prop. 1995/96:10, del II, s. 110) uttalade regeringen att den överensstämmelse som då fanns mellan de koncernbegrepp som användes för redovisningsändamål och inom associationsrätten i övrigt

¹ Rådets sjunde direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning, 83/349/EEG.

skulle behållas. Rättssystematiska och praktiska skäl låg till grund för uttalandet.

Före genomförandet av EU-rätten fanns koncerndefinitioner i dåvarande aktiebolagslagen (1975:1385; 1 kap. 5 §) och dåvarande lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag (1 kap. 1 §). Regeringen utgick från dessa koncernbegrepp när den övervägde de valmöjligheter som direktivet erbjöd.

En av dessa valmöjligheter innebar att medlemsstaterna fick bestämma att ett koncernförhållande ska uppstå om ett företag (moderföretaget) på grund av avtal med ett annat företag (dotterföretaget) eller bestämmelser i dess bolagsordning har ett bestämmande inflytande över det sistnämnda företaget (artikel 1.1 c). Medlemsstaterna fick, men behövde inte, bestämma att moderföretaget skulle äga andelar i dotterföretaget. Föreskriften brukade beskrivas som tvingande men behövde inte tillämpas i medlemsstater vars lagstiftning inte innehöll föreskrifter om sådana avtal och bolagsordningsbestämmelser.

Även om svensk rätt inte innehöll bestämmelser av sådant slag ansåg regeringen att föreskriften om bestämmande inflytande genom avtal och bolagsordning skulle införas. Skälet var att svenska företag genom sådana avtal och bestämmelser kunde skaffa sig ett bestämmande inflytande över utländska företag och att det i sådana situationer var rimligt att koncernreglerna blev tillämpliga. Regeringen ansåg att en förutsättning borde vara att moderföretaget ägde andelar i det andra företaget eftersom reglerna då skulle få betydelse enbart i fall där det behärskande företaget hade del i det andra företags vinst eller förlust (samma prop. s. 111 f.).

En annan valmöjlighet som direktivet gav medlemsstaterna handlar om s.k. praktisk majoritet. Om den möjligheten kom till användning skulle ett koncernförhållande uppstå om ett företag (moderföretaget) ägde andelar i ett annat företag (dotterföretaget) och en majoritet av ledamöterna i dotterföretagets ledning hade utsetts enbart på grund av moderföretagets sätt att utöva sin rösträtt (artikel 1.1 d aa). Regeringen ansåg att en sådan regel var förenad med betydande praktiska olägenheter, bl.a. för att det först på bolagsstämman året efter räkenskapsåret går att fastställa om moderföretaget har praktisk majoritet. Regeringen ansåg därför att regeln inte skulle införas. Slutligen bedömde regeringen att det skatterättsliga koncernbegreppet

inte skulle ändras eftersom det inte behövdes enligt EU-rätten (samma prop. s. 111 f.).

4.1.3 IAS-förordningen föranledde inte någon förändring av koncerndefinitionen

Europaparlamentet och rådet utfärdade den 19 juli 2002 den s.k. IAS-förordningen². Förordningen innebär att alla börsnoterade företag är skyldiga att upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med vissa internationella redovisningsstandarder som har antagits för tillämpning inom EU. Syftet var att harmonisera de finansiella rapporterna för börsnoterade företag i EU för att öka insynen i och jämförbarheten mellan redovisningarna (artikel 1).

De standarder som avses är de som har getts ut av den privaträttsliga organisationen International Accounting Standards Board (IASB) och dess tidigare motsvarighet International Accounting Standards Committee (IASC). IASC bildades 1973 av revisorsorganisationer i olika länder i syfte att uppnå harmonisering. IASC ombildades 2001 och olika grupper från näringslivet kom då att stödja den nya organisationen. IASB, som den nya organisationen kom att benämnas, beslutade att anta samtliga av IASC:s tidigare utgivna International Accounting Standards (IAS) och tillhörande tolkningsmeddelanden (SIC). Dessa standarder och tolkningsmeddelanden har alltså beteckningen IAS och SIC medan nya standarder och tolkningsmeddelanden har beteckningen IFRS respektive IFRIC.

År 2002 fick IAS-utredningen i uppdrag av regeringen att överväga flera frågor som förordningen gav upphov till, bl.a. om förordningens redovisningsstandarder skulle tillämpas även av andra företag än de som utan vidare omfattas av förordningen (betänkandet Internationell redovisning i svenska företag SOU 2003:71, s. 61).

IAS-utredningen föreslog att koncerndefinitionen i årsredovisningslagen skulle ändras på så sätt att den endast skulle ange att ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget har rätt att utöva eller faktiskt utövar ett ensamt bestämmande inflytande över den juridiska personen. Vidare föreslogs att om ett företag innehar mer än hälften av rösterna i en juridisk person, skulle företaget anses ha ett sådant inflytande över den andra

² En förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, (EG) nr 1606/2002.

juridiska personen, om inte annat framgår av omständigheterna (samma betänkande, s. 118.).

Enligt IAS 27 Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag³ (numera delvis ersatt av IFRS 10 Koncernredovisning) definierades ett dotterföretag som ett företag över vilket ett annat företag (moderföretaget) har bestämmande inflytande, oavsett om moderföretaget ägde andelar i dotterföretaget. Med bestämmande inflytande avsågs rätten att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Det krävdes inte att moderföretaget faktiskt utövade bestämmande inflytande utan det var tillräckligt att det hade rätt till det.

Tidigare var det oklart om koncernbegreppet i IAS 27 och det sjunde bolagsdirektivet stämde överens i fråga om moderföretaget behövde äga andelar i ett annat företag för att ett koncernförhållande skulle uppstå. Genom moderniseringsdirektivet⁴ ändrades koncerndefinitionen i direktivet så att medlemsstaterna fick rätt att kräva att ett företag ska upprätta koncernredovisning om företaget har rätt att utöva eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande över ett annat företag, oavsett om det var delägare i det andra företaget (artikel 2).

Det avgörande skälet för IAS-utredningens förslag var att koncerndefinitionerna i IAS och årsredovisningslagen borde stämma överens. I annat fall skulle exempelvis ett företag som utgör dotterföretag enligt årsredovisningslagen, men inte enligt IAS, omfattas av koncernredovisningen trots att det alltså inte är ett dotterföretag enligt IAS. Ett företag som är dotterföretag enligt IAS, men inte enligt årsredovisningslagen, skulle också kunna utelämnas ur koncernredovisningen i strid med IAS (samma betänkande, s. 115).

Om regelverken inte stämde överens skulle även en annan otillfredsställande situation kunna uppkomma för ett onoterat dotterföretag som inte omfattas av IAS. Om detta företag samtidigt var moderföretag i en underkoncern skulle teoretiskt sett vissa dotterföretag i underkoncernen (bestämd enligt årsredovisningslagen) kunna utelämnas ur koncernredovisningen för moderbolaget i toppen av

³ Kommissionens förordning (EG) nr 1725/2003 av den 29 september 2003 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002).

⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv av den om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG, 83/349/EEG, 86/635/EEG och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning i vissa typer av bolag, banker och andra finansinstitut samt försäkringsföretag.

det skälet att de inte var dotterföretag till detta enligt IAS (samma betänkande, s. 116).

Vid utformningen av förslaget till ny koncerndefinition lade IAS-utredningen vidare vikt vid att definitionerna i IAS och årsredovisningslagen sakligt sett låg väldigt nära varandra.

Flertalet remissinstanser godtog IAS-utredningens förslag. Det vara bara Sveriges advokatsamfund som avstyrkte det. En synpunkt som framfördes av bl.a. Patent- och registreringsverket och Svenska Revisorsamfundet SRS handlade om vikten av att det skedde en samordning med annan lagstiftning som innehåller en koncerndefinition av det slag som finns i årsredovisningslagen. Näringslivets Skattedelegation uttryckte tveksamhet till utformningen av förslaget.

Regeringen konstaterade att en ändring av koncerndefinitionen i årsredovisningslagen skulle få konsekvenser för tillämpningen av andra lagar eftersom samma definition tagits in i bl.a. aktiebolagslagen. Om inte också aktiebolagens definition ändrades fanns det enligt regeringen en risk för komplikationer som då inte kunde överblickas. Regeringen ansåg därför att koncerndefinitionerna i årsredovisningslagen och andra författningar behövde ses över i ett sammanhang och att det vid den tidpunkten inte fanns tillräckligt underlag för att ta ställning till om sådana förändringar borde göras (prop. 2004/05:24 s. 87 f.).

4.1.4 Koncerndefinitionen utreds igen – utan ändring

Med utgångspunkt i IAS-utredningens förslag och remissvaren över betänkandet fick Utredningen om enklare redovisning i uppgift att föreslå hur koncerndefinitionen i årsredovisningslagen skulle anpassas till IAS. Utredningen skulle även ta ställning till om koncerndefinitionen i aktiebolagslagen och andra berörda författningar borde ändras med anledning av anpassningen samt beskriva konsekvenserna av ändrade definitioner (betänkandet Försenad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m., SOU 2009:46).

År 2009 föreslog utredningen en ny koncerndefinition i årsredovisningslagen som stämde överens med IAS-utredningens förslag, förutom att orden ”eller faktiskt utövar” hade tagits bort. Ändringen gjordes för att praktisk majoritet inte skulle kunna grunda ett koncernförhållande. Den föreslagna definitionen skulle alltså innebära

att ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen. Av definitionen framgick inte i vilka situationer ett koncernförhållande uppstår men däremot att om ett företag innehar mer än hälften av rösterna i en juridisk person ska det anses ha ett sådant inflytande över den andra juridiska personen, om inte annat framgår av omständigheterna.

Definitionen skulle gälla för företag som inte tillämpar IAS. Samma definitioner skulle även införas i flera andra lagar, t.ex. aktiebolagslagen och dåvarande lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (föreningslagen). Därtill föreslog utredningen att frågan om huruvida ett företag som tillämpar IAS behöver upprätta en koncernredovisning eller inte ska avgöras av koncerndefinitionen i IAS i stället för av koncerndefinitionen i årsredovisningslagen. (Se vidare samma betänkande, s. 104 f.)

Som motivering till förslaget anförde utredningen bl.a. följande. En IAS-anpassad koncerndefinition innebär flera nackdelar för företag som inte tillämpar IAS i övrigt. En nackdel är att praktisk majoritet kan konstituera ett koncernförhållande. En sådan regel torde vara förenad med betydande praktiska olägenheter. En annan nackdel är att varje ändring som görs i IAS får genomslag i koncerndefinitionen i årsredovisningslagen och andra lagar. Den svenska lagstiftaren styr alltså inte över innehållet i eller tolkningen av definitionen. Problemet med en bristande överensstämmelse mellan definitionen i IAS och årsredovisningslagen gäller dessutom endast ett fåtal företag som omfattas av IAS. Det kan starkt ifrågasättas varför företag som inte omfattas av IAS ska underkastas en IAS-anpassad koncerndefinition, med allt vad det innebär av praktiska tolknings- och tillämpnings-svårigheter.

Som skäl för att ta bort kravet på ägarandel i koncerndefinitionen anförde utredningen att ett företag annars enkelt skulle kunna kringgå reglerna om koncernredovisning genom att avstå från att skaffa sig en ägarandel. I stället skulle företaget kunna försäkra sig om ett bestämmande inflytande på ett annat sätt, t.ex. genom avtal. Detta ansågs otillfredsställande.

Utredningen anförde även att förslaget innebar att ett företag endast kan ha ett moderföretag. Detta behövde förtydligas eftersom det är uteslutet ur redovisningssynpunkt att två moderföretag skulle konsolidera samma ”dotterföretag” i sina redovisningar.

Slutligen bedömde utredningen att en ändrad koncerndefinition i årsredovisningslagen skulle få genomslag även i annan lagstiftning där samma definition finns. Skälet var att lagstiftarens uppfattning tidigare varit att koncerndefinitionen på redovisningsområdet även ska tillämpas inom associationsrätten, bl.a. i samband med årsredovisningslagen tillkomst 1995 och då den nya aktiebolagslagen infördes 2005. Enligt utredningen fanns det ingen anledning att omvärdera denna uppfattning.

De flesta remissinstanser var positiva till att koncerndefinitionen anpassades till internationella redovisningsstandarder men kritiska till hur förslaget var utformat. Flera remissinstanser invände mot att olika koncerndefinitioner skulle gälla för börsnoterade och onoterade företag samt anförde att konsekvenserna av förslaget i andra lagar än årsredovisningslagen inte var tillräckligt belysta.

4.1.5 Ett tredje försök att ändra koncerndefinitionen – inte heller denna gång någon ändring

Efter remissbehandlingen av betänkandet från Utredningen om enklare redovisning utarbetades inom Justitiedepartementet promemorian Ändrad koncerndefinition (remiss den 11 juni 2012). I promemorian föreslogs att koncerndefinitionen i årsredovisningslagen skulle ändras på följande sätt.

1 kap. 4 §

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.

Vid bedömningen av om företaget har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om det

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. på grund av avtal med ägare i den juridiska personen förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i den juridiska personens styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett sådant inflytande.

[...]

I promemorian föreslogs att motsvarande definitioner skulle tas in i bl.a. aktiebolagslagen och dåvarande föreningslagen. Det föreslogs även en ändring i inkomstskattelagens regler om tidigare års under-skott.

I promemorian angavs att skillnaderna i de nuvarande koncerndefinitionerna i IAS respektive årsredovisningslagen skapar osäkerhet vid tillämpningen och risk för att beslut fattas på oriktiga grunder. Det pekades även på att årsredovisningslagens koncerndefinition har kritiserats för att den inte alltid leder till att företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet presenteras på det sättet i redovisningen.

I promemorian redogjordes för det förslag som Utredningen om enklare redovisning hade lagt fram. Utredningens förslag hade enligt promemorian följande nackdelar. Det skulle fortfarande inte råda någon överensstämmelse mellan de koncernbegrepp som används i olika sammanhang. Förslaget skapar därmed liknande problem som de som redan finns och risken är att det leder till en situation som är ännu mer komplicerad att hantera än den nuvarande. För börsnoterade bolag skulle förslaget kunna leda till att samma företagsrelation enligt den redovisningsrättsliga lagstiftningen bedöms som en koncern medan den enligt den aktiebolagsrättsliga lagstiftningen bedöms på annat sätt. Vidare kan olika koncerndefinitioner komma att gälla på olika nivåer i en och samma koncern beroende på om moderföretaget är noterat eller inte. En sådan ordning är inte ändamålsenlig och kan lätt ge upphov till missuppfattningar.

Som skäl för promemorians förslag anfördes att det inte kan komma i fråga att ta in det koncernbegrepp som finns i IAS 27 eftersom de reglerna är relativt omfattande och detaljerade. En bättre lösning är att i väsentliga delar utgå från de fyra grundläggande koncerngrunderna (1 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen).

Vidare borde enligt promemorian kravet på ägarandel tas bort och uppräkningsdelen av koncerngrunder inte längre vara uttömmande. Det bör kunna förekomma koncernförhållanden också i andra fall där ett företag har ett bestämmande inflytande över ett annat företag. Det som kännetecknar en koncern är just detta och det bör tydligt framgå av definitionen.

I promemorian anfördes vidare följande. Den föreslagna definitionen ger visserligen inte lika tydlig vägledning om när det föreligger en koncern som den nuvarande koncerndefinitionen i årsredo-

visningslagen. Detta får emellertid anses vara en naturlig följd av att koncernstrukturerna inom näringslivet med tiden har blivit mer komplexa. Definitionen bedöms ändå ge tillräcklig vägledning för att kunna tillämpas också av onoterade företag samtidigt som den innebär en anpassning till internationella standarder, låt vara att någon fullständig överensstämmelse inte uppnås.

I promemorian angavs följande om s.k. praktisk majoritet. Det finns inte skäl att ta upp förekomsten av en sådan majoritet bland de grundläggande koncerngrunder som uttryckligen pekas ut i lagstiftningen. I praktiken torde förhållandena sällan vara sådana att ett koncernförhållande anses föreligga enbart på den grunden. Det innebär dock inte att koncerndefinitionen borde utformas så att den förhindrar att praktisk majoritet alls kan ge upphov till ett koncernförhållande. Ett sådant hinder skulle inte ligga i linje med den internationella utvecklingen på området. I förekommande fall bör förekomsten av en koncernbildning på grund av praktisk majoritet i stället bedömas genom en tillämpning av grundbestämmelsen om ett bestämmande inflytande.

Vidare angavs i promemorian att motsvarande ändringar gällande begreppen koncern, moderföretag och dotterföretag borde göras inom det associationsrättsliga området. Promemorians förslag om ändring i inkomstskattelagen motiverades av att den föreslagna koncerndefinitionen inte skulle få några negativa skattemässiga konsekvenser.

Under remissförfarandet ansåg flera instanser att det var olämpligt att vid den tidpunkten anpassa koncerndefinitionen enligt årsredovisningslagen till IAS eftersom både EU:s redovisningsdirektiv och koncerndefinitionen enligt IAS var föremål för översyn under remisstiden. I övrigt lämnade remissinstanserna i huvudsak följande synpunkter.

- Det är bra att koncerndefinitionen i årsredovisningslagen anpassas till IAS.
- Det är bra att samma koncerndefinition gäller för samtliga företag samt inom både redovisningsrätten och associationsrätten.
- Den föreslagna koncerndefinitionen är inte lika tydlig som den nuvarande definitionen.
- Konsekvenserna av förslaget är inte tillräckligt utredda.

4.1.6 Genomförandet av det nya redovisningsdirektivet föranledde inte någon ändring av koncerndefinitionen

År 2012 fick Redovisningsutredningen i uppdrag att genomföra EU:s nya redovisningsdirektiv och därmed föreslå nödvändiga förändringar (betänkandet Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv, SOU 2014:22). Utredningen kom till slutsatsen att genomförandet av direktivet inte föranledde någon förändring i koncerndefinitionen i årsredovisningslagen.

Utredningen redogjorde först för innehållet i det nya redovisningsdirektivet på i huvudsak följande sätt.

En koncern definieras som ett moderföretag och alla dess dotterföretag. Ett moderföretag definieras i sin tur som ett företag som kontrollerar ett eller flera dotterföretag. Vidare definieras ett dotterföretag som ett företag som står under bestämmande inflytande av ett moderföretag, inbegripet varje dotterföretag till ett överordnat moderföretag (artikel 2.9–11).

I det nya direktivets ingress anges att kontroll bör bygga på innehavet av en majoritet av rösträtterna, men kontroll kan också föreligga när det finns avtal med andra aktieägare eller delägare. Vidare anges att kontroll under vissa omständigheter kan utövas effektivt när moderföretaget innehar en minoritet av aktierna eller andelarna i dotterföretaget eller inte innehar sådana aktier eller andelar.

Vidare framgår av det nya direktivet att ett företag (moderföretaget) ska upprätta en koncernredovisning, om moderföretaget

- a) innehar majoriteten av aktieägarnas eller delägarnas röster i ett annat företag,
- b) har rätt att utse eller entlediga en majoritet av ledamöterna i ledningen i ett annat företag och samtidigt är aktieägare eller delägare i detta företag, eller om det
- c) har rätt att utöva ett bestämmande inflytande över ett företag i vilket det är aktieägare eller delägare enligt ett avtal som är slutet med det företaget eller enligt en bestämmelse i det företagens urkund eller bolagsordning, om den lagstiftning som dotterföretaget lyder under tillåter sådana avtal eller bestämmelser.

Medlemsstaterna har rätt att avstå från att uppställa krav på att företag med bestämmande inflytande även ska äga aktier eller andelar i det andra företaget (artikel 22.1. c andra stycket).

En koncernredovisning ska också upprättas om ledningen i ett företag, utan att moderföretaget har stämmomajoritet eller formell rätt att utse ledningen, har utsetts på grund av moderföretagets sätt att utöva sin rösträtt, dvs. praktisk majoritet (artikel 22.1 d). Bestämmelsen är inte tvingande för medlemsstaterna.

Vidare ska en koncernredovisning upprättas om ett företag är aktieägare eller delägare i ett företag och genom avtal med andra delägare ensamt förfogar över majoriteten av röstetalet i bolaget (artikel 22.1 d ii). Bestämmelsen är tvingande.

Utredningen bedömde att begreppen koncern, moderföretag och dotterföretag hade samma innebörd i det nya direktivet som i det tidigare sjunde bolagsdirektivet. Utredningen ansåg därför att det inte fanns anledning att ändra vad som avses med dessa begrepp i årsredovisningslagen. I övrigt anförde utredningen att det nya direktivet i och för sig verkade ge ett avsevärt större utrymme än det tidigare direktivet för koncerndefinitioner som inte innehåller något krav på att moderföretaget innehar en ägarandel i dotterföretaget (samma betänkande, s. 222).

De flesta remissinstanserna hade inga synpunkter på att koncernbegreppet lämnades oförändrat. Regeringen gjorde inte heller någon annan bedömning.

4.1.7 IFRS 10 börjar gälla inom EU

Den globala finanskrisen 2007–2009 synliggjorde flera problem med företagens finansiella redovisning. Detta ledde till ändring av flertalet av IASB:s redovisningsstandarder, bl.a. IFRS 10 Koncernredovisning. Standarden antogs för tillämpning inom EU den 11 december 2012 och ersatte då IAS 27.

En av frågorna som IASB har behandlat genom att anta IFRS 10 gäller s.k. strukturerade företag (även, med engelska förkortningar, benämnda SPE eller SPV). Sådana företag skapas för att utföra en i förväg bestämd, specifik uppgift och utmärks ofta av att det bestämmande inflytandet inte utövas via ägande utan på andra sätt. I korthet handlar frågan om att strukturerade företag under finanskrisen tog

hand om amerikanska bankers bostadslån. Dessa företag konsoliderades dock inte, vilket ledde till svårigheter för bankernas intressenter att se vilka risker kopplade till bostadslånen som fanns i bankerna.

IFRS 10 syftar till att fastställa principer för när ett företag är skyldigt att upprätta en koncernredovisning. IFRS 10 använder begreppet investerare för moderföretag och begreppet investeringsobjekt för dotterföretag. Ett företag är moderföretag om det har bestämmande inflytande över ett eller flera andra företag, dvs. dotterföretag (punkt 2). Det bestämmande inflytandet är således grunden för koncernredovisningen. Ett moderföretag har bestämmande inflytande över ett dotterföretag när det är exponerat för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i dotterföretaget och kan påverka avkastningen med hjälp av sitt bestämmande inflytande över dotterföretaget (punkt 6).

Detta förklaras närmare på så sätt att det anges att ett moderföretag endast har bestämmande inflytande över ett dotterföretag om moderföretaget:

- a) har inflytande över dotterföretaget,
- b) exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i dotterföretaget, och
- c) kan använda sitt inflytande över dotterföretaget till att påverka sin avkastning (punkt 7).

Inflytande kommer av rättigheter som gör att moderföretaget kan styra dotterföretagets relevanta verksamhet. Ett moderföretag som har möjlighet att styra den relevanta verksamheten har inflytande även om rätten ännu inte har utövats. Om fler än ett företag har rättigheter över ett dotterföretag, är det företaget med nuvarande möjlighet att styra verksamheten som har störst påverkan på dotterföretagets avkastning som har inflytande över dotterföretaget. Ett företag som endast har vetorätt har inte något bestämmande inflytande över ett annat företag (punkterna 10–14).

Gällande avkastning anges att ett moderföretag exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i dotterföretaget när avkastningen kan variera till följd av dotterföretagets resultat. Vidare framgår att även om ett moderföretag kan ha bestämmande inflytande över ett dotterföretag, kan mer än ett företag ta del av dotterföretagets avkastning (punkterna 15 och 16).

Angående kopplingen mellan inflytande och avkastning anges att ett moderföretag har bestämmande inflytande över ett dotterföretag om moderföretaget har möjlighet att utöva sitt inflytande för att påverka avkastningen från sitt engagemang i dotterföretaget (punkterna 17 och 18).

4.1.8 God redovisningssed

Likt övrig redovisningslagstiftning har årsredovisningslagen karaktär av ramlagstiftning. Det innebär att inom de ramar som lagen anger sker en kompletterande normgivning genom vissa myndigheter och organisationer, t.ex. Bokföringsnämnden och Finansinspektionen (prop. 1995/96:10, del II, s. 11 och prop. 1998/99:130, del I, s. 178).

Årsredovisningen ska således upprättas i enlighet med god redovisningssed (2 kap. 2 § årsredovisningslagen). Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i kreditinstitut, värdepappersföretag och försäkringsföretag i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart (8 kap. 1 § bokföringslagen [1999:1078]).

God redovisningssed innebär att företagen normalt ska följa redovisningsnormer som är allmänt accepterade även om de inte är reglerade i lag. Allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ har särskilt stor betydelse (prop. 1995/96:10, del II, s. 13).

Uttalanden från de normgivande organen utgör dock inte bindande föreskrifter i regeringsformens mening. Det är i sista hand domstol som avgör vad som utgör god redovisningssed. Trots detta har det sedan länge ansetts naturligt att tillmäta allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed (jfr prop. 1998/99:130, del I, s. 185 f.).

Bokföringsnämnden ger ut allmänna råd (2 och 3 §§ förordningen [2017:153] om instruktion för Bokföringsnämnden). Bokföringsnämnden har beslutat om allmänna råd med tillhörande vägledning Årsredovisning och koncernredovisning, K3 (BFNAR 2012:1) som är tillämpligt på alla onoterade företag. Ett företag som är mindre enligt definitionen i årsredovisningslagen (1 kap. 3 § första stycket 5) kan välja ett förenklat regelverk, t.ex. Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre företag, K2 (BFNAR 2016:10).

I K3 finns ett allmänt råd om innebörden av begreppet bestämmande inflytande i årsredovisningslagens koncerndefinition (avsnitt 9.2).

4.1.9 Något om redovisningen i särskilda typer av företag

Kreditinstitut och värdepappersföretag

Börsnoterade kreditinstitut och värdepappersföretag tillämpar IFRS vid upprättande av en koncernredovisning.

Onoterade kreditinstitut och värdepappersbolag tillämpar lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag vid upprättande av en koncernredovisning. I den lagen finns en hänvisning till koncerndefinitionen i årsredovisningslagen. Av Finansinspektionens föreskrifter framgår att kreditinstitut, värdepappersbolag och vissa finansiella holdingföretag, oavsett om företaget är börsnoterat eller inte, ska tillämpa IFRS för koncernredovisningen (7 kap. 2 § Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag).

Av Finansinspektionens föreskrifter framgår vidare att det vid bedömningen av om ett institut har ett bestämmande inflytande över ett annat företag krävs, utöver att villkoren i IFRS 10 är uppfyllda, att institutet har en ägarandel i företaget. Om institutet saknar ägarandel i det andra företaget men enligt IFRS 10 ändå har ett bestämmande inflytande över det andra företaget, ska institutet lämna upplysningar om detta i en not. Det andra företaget ska, om det är ett institut, i en not ange vilket företag som har det bestämmande inflytandet utan ägarandel och hur inflytandet kan utövas (2 kap. 2 §).

Försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag

Försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag tillämpar lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag när de upprättar koncernredovisning. I lagen avses med koncern detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen.

Med stöd av lagen om årsredovisning i försäkringsföretag har Finansinspektionen beslutat om redovisningsföreskrifter för bl.a. försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag (Finansinspektionens före-

skrifter och allmänna råd [FFFS 2019:23] om årsredovisning i försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag). Tidigare skulle dessa företag, oavsett om de var börsnoterade eller inte, tillämpa de internationella redovisningsstandarderna vid upprättade av koncernredovisning (7 kap. 2 § i föreskrifterna). På samma sätt som för kreditinstitut och värdepappersföretag krävdes vid bedömning av om ett företag hade ett bestämmande inflytande över ett annat företag att företaget hade en ägarandel i det andra företaget. Detta gällde utöver att villkoren i IFRS 10 var uppfyllda (2 kap. 2 § första stycket i föreskrifterna).

Finansinspektionen har numera tagit bort kravet för onoterade försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag att upprätta koncernredovisningen med tillämpning av IFRS. Detta motiverades framför allt av att en obligatorisk tillämpning i koncernredovisningen av den kommande internationella standarden, IFRS 17 Försäkringsavtal, riskerade att innebära omfattande systemändringar och kostnader för de onoterade företagen. Sådana ökade kostnader bedömde Finansinspektionen inte var motiverade ur ett tillsynsperspektiv.⁵

4.2 Koncerndefinitionen utanför redovisningsrätten

4.2.1 Något om hur koncerndefinitionen används i olika lagar

Det finns koncerndefinitioner, som motsvarar årsredovisningslagens definition, i bl.a. aktiebolagslagen och lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar (föreningslagen). I många andra lagar hänvisas till dessa koncerndefinitioner. Begreppen koncern, moderföretag och dotterföretag förekommer också ofta utan någon hänvisning. Sammantaget förekommer begreppen i över 70 lagar. I vissa av lagarna berör begreppen många olika typer av regler (jämför t.ex. inkomstskattelagen).

Vi redogör nedan för ett antal exempel på regler inom andra rättsområden än redovisningsrätten där en koncerndefinition används. Innan vi kommer till dessa exempel bör något sägas om hur lagstiftaren har förhållit sig till begreppen koncern, moderföretag och dotterföretag.

Den första typen av lagstiftningsteknik innebär att lagstiftaren har valt ett koncernbegrepp som inte överensstämmer med koncern-

⁵ Finansinspektionens beslutspromemoria 2020-10-13, FI Dnr 20-1823.

begreppet i årsredovisningslagen. Koncernbidragsreglerna i inkomstskattelagen utgör ett exempel på detta (35 kap.). Med moderföretag avses där detsamma som ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett annat företag av visst slag (35 kap. 2 §). Genom koncernbidragsreglerna ges företag som ingår i samma koncern en möjlighet att fördela resultatet mellan sig.

Ett annat exempel finns i EU:s tillsynsförordning⁶. Där finns dels en hänvisning till definitionen av moderföretag i det sjunde bolagsdirektivet, dels en egen definition av moderföretag (artikel 4.1.15). Vilken definition som ska användas beror på vilka regler som är tillämpliga.

Den andra typen av lagstiftningsteknik innebär att lagstiftaren har hänvisat till ett koncernbegrepp i annan lag. Denna teknik torde vara den vanligaste. Hänvisningar till årsredovisningslagens koncerndefinition finns t.ex. i inkomstskattelagen. Vidare utgår koncerndefinitionen i aktiebolagslagen från definitionen i årsredovisningslagen.

När lagstiftaren har valt denna teknik motiveras normalt inte valet av koncerndefinition närmare (jämför t.ex. förarbetena till reglerna om personaloptioner i inkomstskattelagen, prop. 2017/18:1 s. 279 f.). Ett undantag är förarbetena till 1975 års aktiebolagslag, se avsnitt 4.5.4, där det anförs att koncerndefinitionen bör utformas på ett liknande sätt som i redovisningsrätten i syfte att passa både för redovisningsändamål och som skyddsregler i associationsrätten.

I en del fall hänvisas det i lag till ett EU-direktiv. Ofta hänvisar direktivet vidare till det sjunde bolagsdirektivet eller redovisningsdirektivet i fråga om vad som avses med koncern, moderföretag och dotterföretag. Dessa direktiv är genomförda i svensk rätt genom 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Jämför t.ex. lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (prop. 2016/17:173 s. 193).

Den tredje typen av lagstiftningsteknik innebär att lagstiftaren använder ett koncernbegrepp utan att hänvisa till en viss annan lag. Normalt förklaras i författningsscommentaren vilket koncernbegrepp som avses (jämför t.ex. kreditupplysningslagen [1973:1173] och prop. 1973:155 s. 137 f.).

⁶ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012.

4.2.2 Koncerndefinitionen i associationsrätten

Aktiebolagslagen, föreningslagen, stiftelselagen (1994:1220) och sparbankslagen (1987:619) innehåller koncerndefinitioner som motsvarar årsredovisningslagens definition.

Koncerndefinitionen har central betydelse för aktiebolag som ingår i en koncern. Exempelvis påverkas reglerna om när en värdeöverföring får äga rum, styrelsens upplysningsplikt och låneförbudet av vilka företag som ingår i koncernen.

I förarbetena till 1975 års aktiebolagslag (prop. 1975:103 s. 276 f.) uttalades att aktiebolagslagen i allmänhet förutsätter att aktiebolaget är ett ekonomiskt och juridiskt självständigt företag och att en del av lagens allmänna regler därför kan bli verkningslösa om ett företag organiseras i form av en koncern. Vidare anfördes att det behövs särskilda bestämmelser för att ge aktieägare, anställda, borgenärer, annan tredje man och det allmänna en insyn i ett koncernförhållande som såvitt möjligt svarar mot vad som gäller i enskilda aktiebolag.

Grundprincipen för reglerna om koncerner i aktiebolagslagen är att om flera företag organiseras i en koncern så ska de behandlas som om de vore ett enda företag. Grundprincipen är således densamma som i redovisningsrätten, se avsnitt 4.1.1.

Föreningslagens koncerndefinition har motsvarande betydelse. Exempelvis påverkas när en värdeöverföring får göras, föreningens upplysningsplikt och styrelsens ansvar för den ekonomiska situationen av vilka föreningar och företag som ingår i en koncern.

I stiftelselagen får koncerndefinitionen betydelse för bl.a. revisionen. Begreppet dotterföretag används också, exempelvis i fråga om till vem en stiftelse får lämna penninglån.

Enligt sparbankslagen får koncernbegreppet betydelse exempelvis i fråga om skyldigheten för en styrelseledamot att anmäla ett visst aktieinnehav och styrelsens upplysningsplikt.

4.2.3 Koncerndefinitionen i skatterätten

Det finns en allmän utgångspunkt i skatterätten om att regelverket ska vara neutralt avseende skattebelastningen för verksamhet som bedrivs i flera olika koncernföretag och verksamhet som bedrivs i ett och samma företag. Utgångspunkten går hand i hand med den redo-

visningsmässiga principen om att företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet presenteras på det sättet i redovisningen.

Begreppen koncern, moderföretag och dotterföretag förekommer på många ställen i de skatterättsliga lagarna.

I inkomstskattelagen används flera av de ovan beskrivna lagstiftningsteknikerna. I lagen anges även att med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern (2 kap. 5 §). Om ordet koncern används i kombinationen svensk koncern gäller denna definition. I de bestämmelser där det bara står koncern omfattas också utländska koncerner.

Det kan ingå utländska juridiska personer som dotterföretag i svenska koncerner. Det som avgör om koncernen är svensk eller inte är om moderföretaget är svenskt. Det förekommer naturligtvis också att en svensk koncern är en del av en utländsk koncern, dvs. i en koncern med ett utländskt moderföretag finns en underkoncern med ett svenskt bolag som moderbolag. Regler om svenska koncerner gäller då för den svenska underkoncernen och även i fråga om utländska dotterföretag till det svenska moderbolaget.⁷

Begreppet svensk koncern förekommer i reglerna om anskaffningsvärdet vid köp av skogsfastighet och de s.k. Lex Kockum-reglerna. Begreppet koncern förekommer t.ex. i reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten och i de s.k. Lex Asea-reglerna.

I inkomstskattelagen används också begreppet intressegemenskap för situationer där man även vill inkludera företag som har samband med varandra men inte ingår i samma koncern. Flera olika definitioner av begreppet intressegemenskap förekommer. Några definitioner omfattar även situationer där något ägande inte förekommer. Det uttrycks då som att ett företag ”genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i” ett annat företag (se t.ex. 25 a kap. 2 §).

I inkomstskattelagen förekommer vidare flera specifika koncerndefinitioner som då, normalt, endast gäller i det kapitel där definitionen återfinns. Den vanligast förekommande definitionen anger att med koncern avses en koncern av sådant slag som anges i årsredovisningslagen (se t.ex. 39 b kap. 7 §). Att koncernen ska vara ”av sådant slag” som anges i årsredovisningslagen innebär att även utländska koncerner omfattas (jfr prop. 2019/20:13 s. 124).

⁷ Se Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (13 oktober 2021, Version 12A, JUNO), kommentaren till 2 kap. 5 §.

I inkomstskattelagen hänvisas till årsredovisningslagens koncerndefinition t.ex. i fråga om personaloptioner (11 a kap. 3 §). Definitionen får betydelse vid bedömningen av om ett företag uppfyller villkoren för skattelättnader i beskattning av personaloptioner.

I inkomstskattelagen hänvisas även till årsredovisningslagens koncerndefinition när det gäller reglerna om upphörande av rätten att utnyttja kvarstående negativa räntenetton (24 kap. 27 §). Definitionen får betydelse vid avgörande om det uppkommit en ägarförändring. En ägarförändring medför att rätten till kvarstående negativa räntenetton går förlorad.

När det gäller investeraravdrag finns en hänvisning till årsredovisningslagens koncerndefinition (43 kap. 3 §). Reglerna handlar om fysiska personers och dödsboms rätt att göra avdrag för en del av betalningen vid förvärv av andelar i företag av mindre storlek.

I fråga om begränsningar i avdragsrätten för tidigare års underskott hos företag efter ägarförändringar hänvisas till årsredovisningslagens koncerndefinition i syfte att reglerna även ska omfatta situationer där moderföretaget är en ideell förening (40 kap. 5, 6 och 7 §§).

En sådan hänvisning används vidare i vissa fall när det gäller innebörden av att ett företag ingår i en intressegemenskap. I begreppet företag i intressegemenskap ingår, utöver företag i samma koncern, även t.ex. alla handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som något koncernföretag äger andel i oavsett storleken på nämnda andel (t.ex. 24 kap. 22 §). Begreppet förekommer i fråga om avdragsbegränsningar vid negativt räntenetto. Definitionen får betydelse om något företag i intressegemenskapen tillämpar den s.k. förenklingsregeln som medför att avdraget för negativa räntenetton för koncernen som helhet begränsas till fem miljoner kronor.

Begreppet företag i intressegemenskap förekommer också med avseende på ränta vid finansiella leasingavtal (24 a kap. 3 §). Även i reglerna om särskilda bestämmelser vid vissa situationer med gränsöverskridande inslag (24 b kap. 3 §) förekommer begreppet. Det har där betydelse för att avgränsa de s.k. hybridreglernas tillämplighet i situationer där en skatteförmån uppkommer inom koncernen.

Som anges ovan får koncerndefinitionen betydelse i fråga om låneförbuden i aktiebolagslagen och stiftelselagen. Om ett penninglån har lämnats i strid med dessa låneförbud ska lånebeloppet tas upp som en intäkt hos låntagaren, om det inte finns synnerliga skäl emot det

(11 kap. 45 § och 15 kap. 3 §). Koncerndefinitionen får således betydelse för låneförbudet även i skatterätten.

4.2.4 Särskilt om kreditinstitut och värdepappersföretag

Kreditinstitut och värdepappersföretag omfattas av många tillsynsregler, både svenska och EU-rättsliga, som påverkas av om företaget ingår i en koncern och vilka andra företag som ingår i koncernen. Detsamma gäller de associationsrättsliga regler som gäller för sådana företag. Nedan tar vi upp några av dessa bestämmelser.

Tillsynsförordningen

EU:s tillsynsförordning innehåller krav som kreditinstitut och värdepappersföretag ska uppfylla i fråga om kapital, likviditet, stora exponeringar, bruttosoliditet och rapportering. Begreppen koncern, moderföretag och dotterföretag förekommer i förordningen. Vad som avses med koncern är inte definierat.

Med moderföretag avses i tillsynsförordningen detsamma som i det sjunde bolagsdirektivet eller, i vissa sammanhang, alla företag som utövar ett faktiskt bestämmande inflytande över ett annat (artikel 4.1.15). Med dotterföretag avses detsamma som i det sjunde bolagsdirektivet och alla företag över vilka ett moderföretag utövar ett faktiskt bestämmande inflytande. Alla dotterföretag till dotterföretag ska också anses vara dotterföretag till det moderföretag som är överordnat dessa företag (artikel 4.1.16).

Definitionerna i det sjunde bolagsdirektivet återfinns numera i huvudsak oförändrade i redovisningsdirektivet. Bestämmelserna är genomförda genom årsredovisningslagen.

Lagen om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag

I lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag finns definitioner av begreppen moderföretag och dotterföretag. Definitionerna skiljer sig åt beroende på vilka bestämmelser som är tillämpliga (1 kap. 2 § 9). I fråga om värdepappersföretagskoncerner avses med moderföretag detsamma som i värdepappers-

bolagsförordningen, som hänvisar till definitionen i redovisningsdirektivet.

I fråga om övriga bestämmelser i lagen avses med moderföretag detsamma som i tillsynsförordningen.

Det finns även olika definitioner av dotterföretag beroende på vilka regler som är tillämpliga (1 kap. 2 § 2). I fråga om värdepappersföretagskoncerner avses med dotterföretag detsamma som i värdepappersbolagsförordningen. Enligt den förordningen avses med dotterföretag detsamma som ett dotterföretag enligt definitionen i redovisningsdirektivet, inbegripet varje dotterföretag till ett dotterföretag till ett företag som är det yttersta moderföretaget.

I fråga om övriga bestämmelser i lagen om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag avses med dotterföretag ett företag som avses i tillsynsförordningen.

Begreppen moderföretag och dotterföretag får betydelse bl.a. för kravet på riskhantering och genomlysning, skyldigheten att lämna upplysningar till Finansinspektionen och ingripanden.

Lagen om bank- och finansieringsrörelse

I lagen om bank- och finansieringsrörelse finns bestämmelser om bl.a. tillstånd och tillsyn samt särskilda associationsrättsliga bestämmelser för bank- och finansieringsrörelse. I lagen avses med koncern i vissa sammanhang detsamma som i 2 kap. 1 § lagen (2015:1016) om resolution. I den lagen definieras en koncern som ett moderföretag och alla dess dotterföretag. Med moderföretag och dotterföretag avses detsamma som i tillsynsförordningen, dvs. samma definitioner som har genomförts i årsredovisningslagen.

I vissa andra sammanhang avses med koncern detsamma som i aktiebolagslagen varvid det som sägs om moderbolag tillämpas även på andra juridiska personer än aktiebolag (1 kap. 5 § 29 lagen om bank- och finansieringsrörelse).

Lagen om värdepappersmarknaden

I lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden avses med koncern antingen detsamma som i lagen om resolution eller detsamma som i aktiebolagslagen, varvid det som sägs om moderbolag tillämpas även på andra juridiska personer än aktiebolag (1 kap. 5 §).

I lagen förekommer begreppen koncern, moderföretag och dotterföretag. Det finns t.ex. en bestämmelse om undantag från tillståndsplikt för företag inom en koncern som tillhandahåller investerings-tjänster uteslutande till andra företag i koncernen.

Koncerndefinitionen har även betydelse i andra sammanhang, t.ex. vid tillämpningen av regler om hur många uppdrag en styrelseledamot eller verkställande direktör får ha.

Lagen om särskild tillsyn över finansiella konglomerat

Lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat innehåller en egen koncerndefinition som motsvarar den som finns i årsredovisningslagen. Ett finansiellt konglomerat består av en grupp av företag som uppfyller vissa villkor, bl.a. att minst ett institut, försäkringsföretag eller tjänstepensionsföretag ingår i gruppen (2 kap. 1 §). I en grupp av företag ingår ett moderföretag, dess dotterföretag, företag som moderföretaget eller ett dotterföretag har ägarintresse i och företag som har en gemensam eller i huvudsak gemensam ledning (1 kap. 7 §).

Övriga lagar

Begreppet dotterföretag förekommer exempelvis i lagen (2014:966) om kapitalbuffertar. I den lagen avses med dotterföretag detsamma som i tillsynsförordningen.

I lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument förekommer också begreppet dotterföretag, bl.a. när det gäller anmälnings-skyldighet. Med dotterföretag avses då detsamma som i aktiebolags-lagen.

Koncernbegreppet förekommer i lagen (2000:35) om byte av redovisningsvaluta i finansiella företag. Med koncern avses då detsamma

som i aktiebolagslagen, varvid vad som sägs om moderbolag tillämpas även på andra juridiska personer än aktiebolag (2 § 4).

I lagen om resolution finns bestämmelser om ett särskilt förfarande under statlig kontroll för rekonstruktion eller avveckling (resolution) av finansiell verksamhet som bedrivs av bl.a. kreditinstitut och värdepappersbolag. I lagen definieras en koncern som ett moderföretag och alla dess dotterföretag. Med moderföretag och dotterföretag avses detsamma som i tillsynsförordningen. Koncernbegreppet får betydelse bl.a. för reglerna om vad som avses med en nedskrivningsbar skuld.

Vidare finns en definition av företagsgrupp i lagen (2004:46) om värdepappersfonder. Med företagsgrupp avses en koncern enligt definitionen i redovisningsdirektivet eller grupp som enligt erkända internationella redovisningsregler ska lämna motsvarande redovisning (1 kap. 1 § första stycket 12). Begreppet företagsgrupp förekommer exempelvis i reglerna om överlåtbara värdepapper och penningmarknadsinstrument.

4.2.5 Särskilt om försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag

I försäkringsrörelselagen (2010:2043) finns bestämmelser om försäkringsrörelse som bedrivs av försäkringsföretag. Med försäkringsföretag avses försäkringsaktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag och försäkringsförening (1 kap. 3 §).

För försäkringsaktiebolag avses med koncern detsamma som i aktiebolagslagen samt för ömsesidiga försäkringsföretag och försäkringsföreningar detsamma som i föreningslagen.

Försäkringsrörelselagen bygger i stora delar på det s.k. Solvens II-direktivet. I direktivet anges vad som avses med moderföretag och dotterföretag (artikel 13.15 och 13.16). Av artikeln framgår att med moderföretag respektive dotterföretag avses detsamma som i det sjunde bolagsdirektivet.

I Solvens II-direktivet anges därutöver att tillsynsmyndigheten ska betrakta varje företag som enligt deras uppfattning i praktiken utövar ett dominerande inflytande över ett annat företag som moderföretag (artikel 212.2). Tillsynsmyndigheten ska också betrakta varje företag över vilket, enligt deras uppfattning, ett moderföretag i praktiken utövar ett dominerande inflytande som dotterföretag. Lagstif-

taren har gjort bedömningen att bestämmelsen inte kräver att en motsvarande svensk lagbestämmelse införs (prop. 2015/16:9 s. 398).

Koncernbegreppet förekommer bl.a. i reglerna om jäv och vinstutdelning i ett ömsesidigt försäkringsföretag.

Begreppen dotterföretag och moderföretag förekommer bl.a. i förklaringarna till vad som anses som nära förbindelser och en grupp, vilket får betydelse för reglerna om tillstånd och grupp tillsyn.

Begreppet dotterföretag förekommer även i lagen (2019:742) om tjänstepensionsföretag, bl.a. när det gäller förutsättningarna för tillstånd till förvärv och grupp tillsyn.

Lagen (2018:1219) om försäkringsdistribution gäller för både försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag. Koncernbegreppet förekommer i lagen i fråga om hur sanktionsavgift ska fastställas.

4.2.6 Särskilt om företag inom private equity

Koncerndefinitionen har betydelse för vissa regler i lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder. I den lagen regleras bl.a. riskkapitalfonder (s.k. private equity-fonder). Riskkapitalfonder är ett samlingsnamn för alla investeringar i sådana andelar som ger innehavaren äganderätt i ett företag. Även andra fonder regleras i lagen, t.ex. fastighetsfonder som är fonder som direktinvesterar i andra fastighetsfonder, själva investerar i andra fastighetsfonder som i sin tur direktinvesterar i fastigheter (fond-i-fond) eller investerar i aktier i börsnoterade fastighetsbolag.

Ett annat exempel på fonder som omfattas av lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder är hedgefonder som investerar enligt investeringsstrategier som är utformade i syfte att skapa positiv avkastning oavsett utvecklingen på aktiemarknaden eller för att förstärka eller neutralisera marknadsrörelser, så som genom att använda derivatinstrument eller blankning.

En fondstruktur vid en private equity-investering kan se ut på följande sätt. Investerare, till exempel institutionella placerare eller förmögna privatpersoner, investerar i en riskkapitalfond som i sin tur investerar i ett portföljbolag. Ofta investerar riskkapitalfonder i portföljbolag i särskilda branscher där fondernas förvaltare har särskild kompetens. En fond är vanligen verksam i omkring sex till åtta år; sedan upplöses fonden och avkastningen betalas till investerarna med

avdrag för den avkastning och ersättning som skall utgå till förvaltaren. Inför att fonden ska upplösas säljs portföljbolagen vidare till andra aktörer eller introduceras på en handelsplats.⁸

Koncerndefinitionen får betydelse för förvaltare av alternativa investeringsfonder (AIF-förvaltare) t.ex. i fråga om anmälningsskyldighet hos Finansinspektionen. Om en AIF-förvaltare ingår i en koncern enligt årsredovisningslagen ska en anmälan om registrering bl.a. innehålla uppgifter om ägarförhållandena inom koncernen samt om de alternativa investeringsfonder som förvaltas av företag inom koncernen (2 kap. 3 §).

Koncerndefinitionen får även betydelse i fråga om vilka förvaltare som omfattas av lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Lagen gäller inte förvaltare i den utsträckning de förvaltar en eller flera alternativa investeringsfonder vars enda investerare är förvaltaren, dess moderföretag eller dotterföretag eller andra dotterföretag till dessa moderföretag, under förutsättning att inget av dem är en alternativ investeringsfond (1 kap. 13 §). I fråga om vad som avses med moderföretag och dotterföretag hänvisas i lagen till årsredovisningslagen.

4.3 Koncerndefinitionen i Norge, Finland och Danmark

I den norska årsredovisningslagen finns en koncerndefinition som inte uppställer ett krav på ägarandel för att ett koncernförhållande ska föreligga (§ 1–3 lov om årsregnskap m.v. [regnskapsloven], LOV-1998-07-17-56). Av definitionen framgår att ett företag är moderföretag om det på grund av avtal eller ägande av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande över ett annat företag. En motsvarande definition finns i den norska aktiebolagslagen (§ 1–3 lov om aksjeselskaper [aksjeloven], LOV-1997-06-13-44). Vidare hänvisas på flera ställen i den norska skattelagen till definitionen i aktiebolagslagen, exempelvis gällande fartygsbolag, avdrag för kostnader för forskning och utveckling och aktietillskott i nystartade företag (§ 8–12, § 16–40 och § 6–53 lov om skatt av formue og inntekt [skatteloven], LOV-1999-03-26-14).

⁸ Se Söderström, Kapitalmarknadsrätt (2019, JUNO Version 2), s. 164.

Koncerndefinitionen i den finska bokföringslagen utgår också från begreppet bestämmande inflytande (1 kap. 6 § bokföringslagen, 30.12.1997/1336). I definitionen anges att ett företag är moderföretag om det har bestämmande inflytande i ett annat företag. Det uppställs inte något krav på ägarandel (1 kap. 6 § bokföringslagen, 30.12.1997/1336). I den finska aktiebolagslagen hänvisas till koncerndefinitionen i bokföringslagen (8 kap. 12 § aktiebolagslagen, 21.7.2006/624). Vidare hänvisas i den finska skattelagen till koncerndefinitionen i aktiebolagslagen (1 kap. 6 b § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, 24.6.1968/360).

Inte heller i den danska årsredovisningslagen uppställs något krav på ägarandel (Bilaga 1, B. Koncerner m.v., bekendtgørelse af årsregnskabsloven, LBK nr 838 af 08/08/2019). I den danska aktiebolagslagen och skattelagen finns koncerndefinitioner som motsvarar den som finns i årsredovisningslagen (1 kap. 6–7 § bekendtgørelse af lov om aktie- og anpartsselskaber [selskabsloven], LBK nr 1952 af 11/10/2021, och 31 C § bekendtgørelse af selskabsskatteloven, LBK nr 251 af 22/02/2021).

Sammanfattningsvis är utgångspunkten för koncerndefinitionerna i Norge, Finland respektive Danmark att moderföretaget ska ha ett bestämmande inflytande över dotterföretaget, utan att det ställs upp något krav på ägarandel.

4.4 Våra direktiv

Vi ska

- 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,
- bedöma om koncerndefinitionerna i övrigt är tydligt utformade,
- analysera följderna av en ändring av definitionerna på de rättsområden som berörs, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Kommittédirektiven har bl.a. sin grund i en skrivelse från Bokföringsnämnden. I den anges att koncerndefinitionen i årsredovisningslagen

bör ändras så att det klargörs att ett företag som har kontroll över ett annat företag ska anses vara moderföretag, oavsett om det äger andelar i det andra företaget. Enligt Bokföringsnämnden kan ett företag som inte vill att koncernredovisningen ska omfatta vad som i praktiken är ett dotterföretag åstadkomma det genom att konstruera ett ägarliknande förhållande mellan sig och det andra företaget med hjälp uteslutande av avtal, och på så sätt undvika ett formellt ägande.

Kravet på ägarandel leder också till att varken stiftelser eller bostadsrättsföreningar, innan andelsägare kommer in, kan konsolideras eftersom det inte finns några andelar att äga i dessa juridiska personer.

Bokföringsnämnden uppmärksammar i skrivelsen frågan om ett koncernförhållande kan uppstå mellan å ena sidan ett företag som bedriver bostadsutveckling med inriktning mot upplåtelse av bostadsrätter och å andra sidan de bostadsrättsföreningar som är kopplade till företagets verksamhet. Frågan har enligt Bokföringsnämnden betydelse för när intäkter från de byggprojekt som bedrivs i bostadsrättsföreningen ska redovisas samt för om bostadsutvecklingsföretaget måste upprätta en koncernredovisning och vad denna i så fall ska innehålla.

Bokföringsnämnden menar också att koncerndefinitionen begränsar möjligheterna att utveckla god redovisningssed eftersom de koncerngrunder som räknas upp i definitionen vanligen anses vara uttömmande.

4.5 Överväganden och förslag

Avsnittet inleds med en problembeskrivning med avseende på den nuvarande koncerndefinitionen i årsredovisningslagen. Därefter diskuteras hur en modern koncerndefinition skulle kunna utformas. Slutligen tas frågan om årsredovisningslagens koncerndefinition ska gälla även inom associationsrätten upp.

4.5.1 Tiden är mogen för en mer samtida koncerndefinition

Bedömning: Koncerndefinitionen i årsredovisningslagen, som avgör vad som utgör en koncern i redovisningen, bör ändras.

Som framgår ovan är företagets redovisning av grundläggande betydelse för intressenterna. Det gäller inte minst koncernredovisningen.

Vi anser att det huvudsakliga problemet med dagens koncerndefinition ur ett redovisningsperspektiv är att den inte alltid leder till att företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet presenteras på det sättet i redovisningen. Definitionen möjliggör för ett företag, som inte vill att koncernredovisningen ska omfatta vad som i praktiken är ett dotterföretag, att inte behöva konsolidera ett sådant företag. Så kan ske genom att företaget konstruerar ett ägarliknande förhållande mellan sig och det andra företaget med hjälp uteslutande av avtal, men undviker ett formellt ägande.

Dagens koncerndefinition innebär också att varken stiftelser eller bostadsrättsföreningar, innan andelsägare kommer in, kan konsolideras. Skälet är att ett annat företag inte kan äga andelar i dessa juridiska personer.

Det Bokföringsnämnden har beskrivit i sin hemställan om att bostadsutvecklingsföretag inte konsoliderar bostadsrättsföreningar som är kopplade till företagets verksamhet visar enligt vår mening att det finns praktiska problem vid tillämpningen av koncerndefinitionen (se avsnitt 4.4). FAR har i en skrivelse till Bokföringsnämnden av den 23 oktober 2020 påtalat att frågan är brådskande då det är många företag som är berörda och många företag som ställer frågor.

Ett annat problem med dagens koncerndefinition är att den inte tydliggör om ett dotterföretag kan ha fler än ett moderföretag. Även Utredningen om enklare redovisning menade att detta är ett bekymmer som behöver lösas (SOU 2009:46 s. 110 f.).

Ytterligare ett problem med koncerndefinitionen, som Bokföringsnämnden har uppmärksammat, är att uppräkningsgrunder i definitionen anses uttömmande. Detta gör det svårare för nämnden att utveckla god redovisningssed. Att uppräkningsgrunderna är uttömmande kan samtidigt i någon mån sägas göra den enklare att tillämpa.

En annan aspekt av koncerndefinitionen är att den inte har anpassats till utvecklingen i EU och övriga världen. Sedan årsredovisnings-

lagens tillkomst 1995 har vissa av de koncernförhållanden som förekommer i näringslivet blivit alltmer komplexa. Ett tecken på detta är de icke-transparenta företagsstrukturer som anses ha bidragit till finanskrisen 2007–2009. Mot denna bakgrund är utgångspunkten enligt den internationella redovisningsstandarden IFRS 10 att företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet också ska presenteras så och att ett företag bara kan ha ett moderföretag. IFRS 10 innehåller inte heller någon uttömmande uppräkningslista av koncerngrunder.

Sedan 1995 har även koncerndefinitionen i EU-rätten anpassats till verkligheten, liksom de koncerndefinitioner som tillämpas i Danmark, Norge och Finland. Någon motsvarande utveckling har dock inte skett av den svenska koncerndefinitionen. Detta har lett till att den avviker i betydelsefulla avseenden från koncerndefinitionen som används i vår omvärld, t.ex. när det gäller kravet på ägarandel.

Ju större avvikelsen är mellan koncerndefinitionen i IFRS 10 respektive årsredovisningslagen, desto större risk är det att bedömningen av om ett koncernförhållande föreligger eller inte leder till olika slutsatser. Detta leder i sin tur till att det blir krångligare för de företag som tillämpar IFRS 10 eftersom de behöver hantera två olika koncerndefinitioner i redovisningssammanhang.

Den största fördelen med den hittillsvarande koncerndefinitionen tycks vara att kravet på ägarandel i en del fall kan sägas göra den enklare att tillämpa för företagen och att den har gällt under lång tid, vilket har lett till att företagen har inrättat sig. Enligt vår mening väger dessa skäl inte särskilt tungt.

Sammanfattningsvis anser vi att ändamålsenligheten av dagens koncerndefinition kan ifrågasättas i flera avseenden. Definitionen leder till problem i tillämpningen som framför allt drabbar redovisningens intressenter såsom borgenärer, leverantörer och aktieägare, men även vissa företag som behöver tillämpa olika koncerndefinitioner. Dessa problem utgör starka skäl att ändra koncerndefinitionen. Att utvecklingen i svensk rätt har stått still i ett internationellt perspektiv bekräftar behovet av en ändring.

Vi anser därför, i likhet med Bokföringsnämnden, att tiden är mogen för att göra koncerndefinitionen mer lik den som används i vår omvärld och att den, med beaktande av de skilda intressen som gör sig gällande, bör ändras på ett par punkter.

4.5.2 Vem har det bestämmande inflytandet?

Förslag: Ett företag ska anses vara moderföretag och en juridisk person ska anses vara dotterföretag, om företaget har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.

Vid bedömningen av om företaget har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om företaget har en röstmajoritet, en rätt att utse eller avsätta majoriteten av ledningen eller en rätt att på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrifter i dess bolagsordning eller bolagsavtal rätt att ensamt utöva ett sådant inflytande.

Det ska inte längre krävas att företaget äger andelar i den juridiska personen för att ett koncernförhållande ska uppstå.

En juridisk person ska vidare vara dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans har ett bestämmande inflytande över dotterföretaget.

Koncerndefinitionen bör anpassas till IFRS

Frågan är hur en ny koncerndefinition bör utformas. Utifrån problembeskrivningen i avsnitt 4.5.1 anser utredningen att den nya koncerndefinitionen bör anpassas till den internationella redovisningsstandarden IFRS 10, så långt det bedöms lämpligt.

Det som kännetecknar ett koncernförhållande är just att moderföretaget har ett bestämmande inflytande över dotterföretaget. Detta tydliggörs i IFRS 10. I linje med det bör koncerndefinitionen utformas så att det avgörande för ett koncernförhållande är om ett företag har bestämmande inflytande över ett annat företag. Med en sådan utformning kommer huvudsyftet med koncernredovisningen att uppnås, dvs. att företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet också presenteras på det sättet i redovisningen.

I IFRS 10 anges att ett företag (moderföretaget) har bestämmande inflytande över ett annat företag (dotterföretaget) när det är exponerat för eller har rätt till rörlig avkastning från sitt engagemang i dotterföretaget och kan påverka avkastningen med hjälp av sitt bestämmande inflytande över dotterföretaget (punkt 6).

Begreppet bestämmande inflytande förekommer såväl i den hittillsvarande koncerndefinitionen som i redovisningsdirektivet. Utgångspunkten för de koncerngrunder som räknas upp i årsredovisningslagen är att moderföretaget i de situationerna har ett bestämmande inflytande över dotterföretaget. Det finns dock ingen förklaring till begreppet bestämmande inflytande som motsvarar den som finns i IFRS 10.

I samband med införandet av koncerndefinitionen i årsredovisningslagen anfördes i förarbetena att för att det bestämmande inflytandet ska kunna ge upphov till ett koncernförhållande krävs att det är förenat med en betydande andel i dotterföretagets resultat (prop. 1995/96:10, del II, s. 107). Det uttalades också att det kunde vara fråga om en direkt andel i vinst eller förlust, men också fall där moderbolaget tar ut en betydande andel av dotterföretagets vinst genom prissättningen vid vissa affärstransaktioner.

Mot bakgrund av uttalandet i förarbetena anser vi att innebörden av begreppet bestämmande inflytande i årsredovisningslagen bör ligga nära begreppets betydelse enligt IFRS 10. Den närmare innebörden av begreppet bestämmande inflytande får dock utvecklas inom ramen för god redovisningssed. Det är då naturligt att hänsyn tas till den praxis som utvecklats inom EU och till de internationella redovisningsstandarderna.

Dagens koncerndefinition innehåller en uppräkningslista av fyra situationer som var för sig innebär att ett koncernförhållande föreligger. För att koncerndefinitionen ska kunna utvecklas genom god redovisningssed bör uppräkningslistan inte längre vara uttömmande. En sådan utformning innebär också att fokus läggs på begreppet bestämmande inflytande. Ett koncernförhållande bör alltså kunna uppstå även på andra grunder än de uppräknade, under förutsättning att ett företag har ett bestämmande inflytande över ett annat företag. Att de uppräknade koncerngrunderna inte är uttömmande gör det svårare för företag att kringgå bestämmelserna om koncernredovisning, vilket ligger i linje med målsättningen att koncerndefinitionen ska inbegripa företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet.

Resonemanget om att uppräkningslistan av koncerngrunder inte längre bör vara uttömmande leder till frågan om grunderna överhuvudtaget bör anges i lagtexten. För större företag som normalt är föremål för revision och har hjälp av andra sakkunniga har uppräkningslistan knappast någon viktig funktion (jämför IAS-utredningens förslag). Vi tror dock

att en uppräknig ger en värdefull vägledning för mindre företag. Uppräknig av koncerngrunder bör således kvarstå.

En effekt av att koncerndefinitionen görs mer lik den i IFRS 10 är att skillnaden såvitt avser redovisningen mellan å ena sidan företag som tillämpar IFRS 10 (börsnoterade företag och vissa andra) och övriga företag minskar. Detta bör göra det enklare framför allt för större företag som överväger att börja tillämpa IFRS vid upprättande av koncernredovisning i stället för årsredovisningslagen.

För företag som tillämpar IFRS 10 innebär en IFRS-anpassad koncerndefinition att bedömningen av om ett koncernförhållande föreligger i de allra flesta fall kommer att falla ut på samma sätt, oavsett det är IFRS 10 som tillämpas för redovisningsändamål eller årsredovisningslagens definition som tillämpas inom associationsrätten. Detta bör förenkla för företag som tillämpar IFRS 10.

En nackdel med förslaget är möjligen att det fortfarande inte skulle råda någon överensstämmelse mellan de koncernbegrepp som används i olika sammanhang. För företag som tillämpar IFRS 10 skulle förslaget kunna leda till att samma företagsrelation enligt den redovisningsrättsliga lagstiftningen bedöms som en koncern medan företagsrelationen enligt den aktiebolagsrättsliga lagstiftningen inte bedöms som en koncern.

En annan tänkbar nackdel med förslaget är att olika koncerndefinitioner även fortsättningsvis kan komma att gälla på olika nivåer i en och samma koncern beroende på om moderföretaget i toppen av koncernen tillämpar IFRS 10 eller inte. Eftersom förslaget ligger nära koncerndefinitionen enligt IFRS 10 minskar dock risken för att sådana situationer uppstår. Dessutom är det inte önskvärt med en total överensstämmelse mellan koncernbegreppen eftersom definitionen i IFRS 10 är betydligt mer komplicerad och omfattande samt ligger långt ifrån hur svensk redovisningsrätt i övrigt är utformad (jämför Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 26 oktober 2021 i mål nr 12071-20 som bl.a. gäller tolkningen av bestämmande inflytande enligt IFRS 10⁹).

Sammanfattningsvis anser utredningen att starka skäl talar för att anpassa koncerndefinitionen till IFRS 10. Dessa skäl överväger de nackdelar som förslaget kan medföra. Uppräknig av koncerngrun-

⁹ Domen är överklagad till Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8084-21. Prövningstillstånd meddelandes den 14 januari 2022. I skrivande stund är målet inte slutligt avgjort.

der bör inte längre vara uttömmande men kvarstå för att ge vägledning för framför allt små och medelstora företag.

Vidare bör en juridisk person vara dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans har ett bestämmande inflytande över dotterföretaget.

Kravet på ägarandel bör tas bort

För att betraktas som moderföretag måste enligt dagens koncerndefinition ett företag äga en andel i ett annat företag. IFRS 10 uppställer inte något motsvarande krav på ägarandel. Det gör inte heller koncerndefinitionerna i Norge, Finland och Danmark. Enligt EU-rätten har medlemsstaterna en valmöjlighet i denna fråga (artikel 22 i redovisningsdirektivet).

Vid införandet av koncerndefinitionen i årsredovisningslagen 1995 uttalades i förarbetena (prop. 1995/96:10, del II, s. 111 f.) att det borde ställas krav på att moderföretaget äger andelar i det andra företaget eftersom regeln då skulle få betydelse enbart i fall där det överordnade bolaget hade del i det andra företagens vinst eller förlust. Vi anser att det skälet inte gör sig gällande på samma sätt längre.

Den grundläggande invändningen mot dagens koncerndefinition är, som framgår ovan, att den inte alltid leder till att ett företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet presenteras på det sättet i redovisningen. Ett företag kan då enkelt kringgå reglerna om koncernredovisning genom att avstå från ägarandel. I stället kan företaget försäkra sig om ett bestämmande inflytande på ett annat sätt, t.ex. genom avtal. Om ägarkravet tas bort skulle en sådan tillämpning, avsiktlig eller inte, kunna undvikas. Exempelvis skulle vissa bostadsutvecklingsföretag med inriktning mot upplåtelse av bostadsrätter – i de fall ett bestämmande inflytande föreligger – under uppförandefasen konsolidera de bostadsrättsföreningar som är kopplade till företagets verksamhet.

En möjlig nackdel med att ägarkravet tas bort är att det skulle kunna göra det svårare för företagets revisor att klarlägga om företaget ingår i en koncern eller inte. Svårigheter av detta slag kan dock förekomma redan, och får hanteras inom ramen för revisionen.

Vi bedömer att skälen för att ta bort kravet på ägarandel är starka. En rättvisande redovisning är av avgörande betydelse för många av företagens olika intressenter. De svårigheter som förändringen eventuellt kan föra med sig väger inte lika tungt. Vi föreslår därför att kravet på ägarandel tas bort.

Praktisk majoritet bör kunna grunda ett koncernförhållande

Att ett koncernförhållande uppstår på grund av praktisk majoritet innebär att ett företag bedöms som moderföretag om det äger andelar i ett annat företag (dotterföretaget) och en majoritet av ledamöterna i dotterföretagets ledning har utsetts enbart på grund av moderföretagets sätt att utöva sin rösträtt (artikel 22.1 d i redovisningsdirektivet). Sådan majoritet kan t.ex. föreligga om aktierna eller andelarna är så spridda att det räcker med mindre än halva röstetalet för att utöva ett dominerande inflytande på en stämma med delägarna i företaget (se även SOU 2009:46 s. 102).

I samband med att koncerndefinitionen i årsredovisningslagen infördes sades det i förarbetena (prop. 1995/96:10, del II, s. 112.) att en regel om praktisk majoritet var förenad med betydande praktiska olägenheter, bl.a. för att det först på bolagsstämman året efter räkenskapsåret går att fastställa om moderföretaget har praktisk majoritet. Det ansågs därför att regeln inte skulle införas. Frågan om praktisk majoritet har därefter diskuterats i flera betänkanden.

I praktiken borde förhållandena mycket sällan vara sådana att ett koncernförhållande får anses föreligga enbart på grund av praktisk majoritet. Vi menar därför att det inte finns tillräckliga skäl att ta upp praktisk majoritet bland de grundläggande koncerngrunder som uttryckligen pekas ut i lagstiftningen.

För att koncerndefinitionen i lämplig utsträckning ska anpassas till IFRS 10 bör den dock utformas på ett sätt som inte förhindrar att praktisk majoritet grundar ett koncernförhållande. Utformningen följer då utvecklingen av koncerndefinitionen som skett såväl inom EU som i övriga världen.

Mycket talar därför för att huvudprincipen om bestämmande inflytande bör kunna tillämpas i de undantagsfall där praktisk majoritet grundar ett koncernförhållande.

Att praktisk majoritet kan grunda ett koncernförhållande krävs vidare för att undvika att ett företag inte konsoliderar ett annat företag som i praktiken utgör ett dotterföretag, särskilt i fråga om komplexa koncernstrukturer. Utformningen ligger således även i linje med målet om att företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet också ska presenteras på det sättet i redovisningen.

Som nämnts är en nackdel med att införa en regel om praktisk majoritet att den kan medföra tillämpnings- och tolkningsproblem (jämför t.ex. de förarbetsuttalanden som refereras ovan). Som vi har varit inne på torde det dock vara ovanligt att praktisk majoritet grundar ett koncernförhållande. Dessutom bör koncerndefinitionen vara tillräckligt flexibel för att undvika ett kringgående av reglerna om koncernredovisning och tillgodose syftet med en mer rättvisande redovisning.

Sammanfattningsvis anser utredningen att skälen för att låta praktisk majoritet grunda ett koncernförhållande är så starka att de väger upp de svårigheter i tillämpningen som undantagsvis kan uppstå.

Vårt förslag till ändrad koncerndefinition överensstämmer därmed i sin helhet med det förslag som lämnades i promemorian Ändrad koncerndefinition (2012).

Särskilt om vissa bostadsutvecklingsföretag

Med vårt förslag kan vissa företag som bedriver bostadsutveckling med inriktning mot upplåtelse av bostadsrätter komma att behöva konsolidera bostadsrättsföreningar som är kopplade till företagets verksamhet. Det gäller i så fall under uppförandefasen innan andelsägarna har blivit medlemmar i föreningen (jämför Bokföringsnämndens hemställan). En konsolidering enligt förslaget blir enbart aktuell om bostadsutvecklingsföretaget har ett bestämmande inflytande över bostadsrättsföreningen, vilket får bedömas från fall till fall.

Konsolidering i ett sådant fall innebär att föreningens skulder och tillgångar läggs samman med övriga koncernföretag. Föreningen redovisas alltså som en del av bostadsutvecklingsföretagets verksamhet. Det kan medföra att koncernens balansomslutning och nyckeltal, så som skuldsättningsgrad, påverkas negativt eftersom föreningen under uppförandefasen normalt har stora skulder. Den intäkt som projek-

tet medför får bostadsutvecklingsföretaget när byggnadsprojektet är färdigställt, vilket kan ta flera år.

Om bostadsutvecklingsföretaget inte konsoliderar bostadsrättsföreningen redovisar företaget intäkter i takt med att projektet fortskrider. Sammantaget innebär ett krav på konsolidering av bostadsrättsföreningar som bostadsutvecklingsföretaget har ett bestämmande inflytande över att projektresultatet blir synligt i redovisningen senare än om sådana föreningar inte konsolideras.

Genom våra underhandskontakter med företrädare för byggbranschen har vi blivit uppmärksammade på vissa frågor som rör konsekvenserna av en konsolidering. Företrädarna har anfört följande. Förslaget innebär att vissa bostadsutvecklingsföretag måste göra en svår bedömning av om de har bestämmande inflytande eller inte över de bostadsrättsföreningar som är kopplade till byggprojekten. Oavsett vad utgången av bedömningen blir, medför förslaget ett mer komplicerat regelverk och därmed ökade administrativa kostnader. För mindre bostadsutvecklingsföretag som enbart har ett fåtal projekt som pågår samtidigt leder förslaget till att resultatet av verksamheten kommer att variera stort över tid. Detta kan i sin tur få konsekvenser för finansieringskostnaderna och på sikt leda till att bostadsbyggandet minskar.

En annan fråga som företrädarna för byggbranschen har väckt gäller konsekvenserna av om styrelserepresentation normalt skulle innebära att ett bestämmande inflytande anses föreligga. De menar att förslaget kan leda till att vissa bostadsutvecklingsföretag kommer att sträva efter att inte ha något bestämmande inflytande över den bostadsrättsförening som är kopplad till företaget. Det skulle i sin tur kunna leda till att företaget inte längre tar in representanter i föreningens styrelse under perioden då fastigheten bebyggs.

Branschföreträdarna anser att detta i sin tur kan påverka bostadsrättsföreningens finansieringsmöjligheter, då bostadsutvecklingsföretaget i dessa fall inte kommer att gå i borgen för bostadsrättsföreningens lån. Det skulle också kunna leda till att man avstår från att bygga bostadsrätter och i stället väljer att bygga ägarlägenheter.

Vår bedömning är att en koncerndefinition med den av oss föreslagna utformningen inte leder till några bestående negativa konsekvenser för bostadsutvecklarna i form av sämre finansieringsvillkor. Anledningen är att det får antas att kreditgivarna kommer att anpassa sina villkor för kreditgivning utifrån en förändrad koncerndefinition,

och även fortsättningsvis kunna göra väl avvägda bedömningar av finansieringsvillkoren i enskilda fall.

Vad gäller innebörden av begreppet bestämmande inflytande kommer den ytterst att avgöras av domstolarna. Bokföringsnämnden kommer sannolikt att besluta om allmänna råd, inom ramen för utvecklandet av god redovisningssed. Det är alltså svårt att i dagsläget göra en prognos över hur stor vikt som kommer att fästas vid styrelse-representation vid bedömningen av om bostadsutvecklingsföretaget har ett bestämmande inflytande över bostadsrättsföreningen. I vart fall står det klart att bedömningen av om bestämmande inflytande föreligger kommer att innefatta fler omständigheter än enbart om det förekommer styrelserepresentation.

Sammantaget bedömer vi att de tänkbara negativa konsekvenserna för bostadsutvecklarna inte kommer att leda till ett minskat bostadsbyggande och att de uppvägs av fördelen med en modernare koncerndefinition, nämligen att intressenterna får en mer rättvisande bild av bostadsutvecklarens ekonomiska ställning.

4.5.3 Ett klargörande av att ett dotterföretag bara kan ha ett moderföretag

Bedömning: Med den föreslagna koncerndefinitionen behövs inte någon uttrycklig lagregel som klargör att ett dotterföretag bara kan ha ett moderföretag, nämligen det företag som har det verkliga bestämmande inflytandet över dotterföretaget.

En fråga som har uppmärksammats i det tidigare lagstiftningsarbetet om koncerndefinitionen är om ett dotterföretag kan ha fler än ett moderföretag. Frågan tas även upp i våra direktiv. Som koncerndefinitionen är uppbyggd, med fyra alternativa grunder, kan det hävdas att två företag, kanske t.o.m. flera, kan vara moderföretag samtidigt. Ett exempel är att det ena företaget förfogar över mer än hälften av rösterna medan det andra företaget har rätt att utse en majoritet av styrelseledamöterna.

Från redovisningssynpunkt har det inte varit tanken att båda ”moderföretagen” ska konsolidera ”dotterföretaget” i sina koncernredovisningar. I koncernredovisningen ska bara sådana företag tas med som moderföretaget har ett ensamt bestämmande inflytande

över. Detta följer redan av syftet med en koncernredovisning som ju är att utvisa resultat och ställning för en grupp av företag som i ekonomiskt hänseende utgör en sammanhållen enhet. Detta förutsätter i sin tur att ett företag har det bestämmande inflytandet över övriga företag. Det förhållandet att ett företag väljer att dela upp sin verksamhet på flera juridiska enheter ska inte påverka redovisningen av den.

Enligt IFRS 10 kan ett dotterföretag bara ha ett moderföretag. Om två eller fler företag måste agera tillsammans för att styra den relevanta verksamheten i ett annat företag, har de ett gemensamt bestämmande inflytande över företaget. I ett sådant fall ska inte något av företagen anses ha bestämmande inflytande över det andra företaget (punkt 9). EU-rätten ger å sin sida inte något klart svar på frågan om ett dotterföretag kan ha fler än ett moderföretag.

I den danska årsredovisningslagen anges uttryckligen att ett dotterföretag bara kan ha ett moderföretag (Bilaga 1, B. Koncerner m.v., bekendtgørelse af årsregnskabsloven, LBK nr 838 af 08/08/2019). Vidare anges i lagen att om flera företag uppfyller ett eller flera villkor för att vara moderföretag, ska bara det företag som faktiskt kan utöva ett bestämmande inflytande över det andra företagens ekonomiska och operativa beslut anses vara moderföretag. Det finns inte något motsvarande förtydligande i den norska årsredovisningslagen eller i den finska bokföringslagen (jfr § 1–3 lov om årsregnskap m.v. [regnskapsloven], LOV-1998-07-17-56, och 1 kap. 5 och 6 §§ bokföringslagen, 30.12.1997/1336).

Vi anser att det finns en otydlighet i denna fråga som riskerar att, visserligen i undantagsfall, skapa tillämpningsproblem. Bolagsverket anförde exempelvis i sitt remissvar över promemorian Ändrad koncerndefinition att den definition som föreslogs i den promemorian inte löste problematiken kring att ett dotterföretag kan ha fler än ett moderföretag och menade att en målsättning för framtiden borde vara att lösa frågan i svensk lagstiftning. Finansinspektionen anförde å andra sidan i sitt remissvar över samma promemoria att den föreslagna definitionen, enligt myndigheten, innebar att ett dotterföretag inte kan ha mer än ett moderföretag associationsrättsligt.

Vi har övervägt att föreslå en regel efter danskt mönster, som klart slår fast att ett dotterföretag bara kan ha ett moderföretag. Vi menar dock att ett sådant klagörande, med tanke på den utformning som vårt förslag till ny koncerndefinition har fått i övrigt, inte behövs.

Samma bedömning verkar ha gjorts i 2012 års promemoria Ändrad koncerndefinition (jfr s. 32).

Redan i begreppet bestämmande inflytande ligger nämligen att bara ett företag kan ha ett sådant inflytande i ett annat företag. För om även ett annat företag kan bestämma i det andra företaget, uppstår frågan vilket av företagen som har det faktiska, eller verkliga, bestämmande inflytandet. Detta får då avgöras med utgångspunkt i de uppräknade koncerndgrunderna, men det ska tas hänsyn även till andra omständigheter. Ingen av koncerndgrunderna är ensamt avgörande för om det föreligger ett bestämmande inflytande.

Om fler än ett företag har inflytande i ett annat företag, får en bedömning av respektive företags inflytande göras. Avgörande bör då vara vilket av företagen som har det verkliga bestämmande inflytandet. Den närmare innebörden av begreppet bestämmande inflytande, och hur en avvägning av olika omständigheter ska göras, får utvecklas inom ramen för god redovisningssed.

En situation som kan föranleda tvekan är att två företag formellt sett har ett identiskt inflytande i ett och samma företag, t.ex. i ett s.k. 50/50-företag. Det kan då vara svårt för det ena potentiella moderföretaget att veta vilken slutsats i fråga om bestämmande inflytande det andra potentiella moderföretaget har dragit. Så är det emellertid redan med den hittillsvarande koncerndefinitionen. Om det inte går att avgöra vilket av företagen som har det bestämmande inflytandet, föreligger inte någon koncern.

Sammanfattningsvis anser vi att det av vårt förslag till ändrad koncerndefinition framgår att ett företag bara kan ha ett moderföretag, något som också är önskvärt i ett redovisningsperspektiv.

4.5.4 Samma koncerndefinition bör gälla inom associationsrätten

Förslag: Årsredovisningslagens koncerndefinition ska, liksom hittills, gälla även inom associationsrätten. Koncerndefinitionerna i aktiebolagslagen, föreningslagen, stiftelselagen och sparbankslagen ska ändras i enlighet med det. Vidare ska koncerndefinitionen i lagen om särskild tillsyn över finansiella konglomerat ändras på motsvarande sätt.

Allmänt om aktiebolagslagens koncerndefinition

Innan årsredovisningslagen infördes 1995 fanns kravet på att upprätta en koncernredovisning i den dåvarande aktiebolagslagen (1975:1385). Enligt 1975 års aktiebolagslag skulle ett koncernförhållande anses föreligga om ett aktiebolag hade rösträttsmajoritet i en annan juridisk person och även i annat fall, om aktiebolaget på grund av andelsinnehav eller avtal hade bestämmande inflytande över en juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet (prop. 1975:103 s. 276 f.).

Den koncerndefinition som gällde före 1995 förutsatte alltså inte att moderföretaget ägde andelar i dotterföretaget. Den slutsats vi drar av det är att kravet på ägarandel inte hade någon betydelse för den överensstämmelse mellan koncerndefinitionerna i årsredovisningslagen och aktiebolagslagen som kom att bli rådande.

I förarbetena till 1975 års aktiebolagslag (samma prop. s. 276 f.) uttalades följande. Aktiebolagslagen förutsätter i allmänhet att bolaget är ett ekonomiskt och juridiskt självständigt företag. Om ett företag organiseras i form av en koncern kan därför en del av aktiebolagslagens allmänna regler bli mer eller mindre verkningslösa. Det handlar exempelvis om hur värderingen av bolagets tillgångar ska ske, om skuldförhållanden mellan moderbolag och dotterbolag och om vinstutdelning.

Lagstiftarens grundtanke bakom de särskilda reglerna för koncerner byggde alltså på att en koncern skulle uppfattas som en enda ekonomisk och juridisk enhet och att sådana regler behövdes både inom redovisningsrätten (värdering av tillgångar och reglering av skuldförhållanden) och associationsrätten (vinstutdelning).

I förarbetena anfördes vidare följande. Frågan om vilken koncerndefinition som ska väljas sammanhänger med vilka regler som ska knytas till definitionen. Det står utan vidare klart att särskilda bestämmelser behövs för att i koncernförhållanden ge aktieägare, anställda, borgenärer, annan tredje man och det allmänna en insyn som såvitt möjligt svarar mot vad som gäller i enskilda aktiebolag. De viktigaste reglerna i detta sammanhang är självfallet de som gäller koncernredovisningen men även reglerna om revision, skyddet för det bundna kapitalet och minoritetsskyddet m.m. måste uppmärksammas.

Beträffande vinstutdelning anfördes även följande. Grundtanken bakom de särskilda bestämmelserna om koncernredovisning är att de ska utgöra skyddsregler mot en för stor vinstutdelning i moderbolaget. Skälet är att de olika företagen i en koncern är så juridiskt och ekonomiskt sammanflätade att man måste se koncernen som en enhet.

Lagstiftaren var således tydlig med att koncernreglerna var viktigast inom redovisningen men att de även syftade till att tillgodose skyddet för det bundna kapitalet, minoritetsskyddet och skyddet mot för stor vinstutdelning i moderbolaget. Koncerndefinitionen utformades därför på ett sådant sätt att den skulle passa både för redovisningsändamål och som skyddsregler inom associationsrätten.

I förarbetena till 1975 års aktiebolagslag anfördes slutligen att det finns goda skäl för att koncernredovisning skulle upprättas inte bara av aktiebolag, utan även andra associationsformer, t.ex. ekonomiska föreningar, stiftelser och handelsbolag, samt att sådana bestämmelser i så fall borde tas in i de särskilda lagar som gäller för de olika företagsgrupperna. Koncerndefinitioner som motsvarar definitionen i årsredovisningslagen finns numera i föreningslagen och stiftelselagen (1994:1220). I fråga om handelsbolag gäller årsredovisningslagens koncerndefinition (1 § revisionslagen).

Som angetts i avsnitt 4.1.2 anfördes vid införandet av koncerndefinitionen i årsredovisningslagen 1995 att den överensstämmelse som då fanns mellan de koncernbegrepp som användes för redovisningsändamål och inom associationsrätten i övrigt skulle behållas. Rättssystematiska och praktiska skäl låg till grund för uttalandet.

En ny aktiebolagslag har ersatt 1975 års aktiebolagslag. Flera regler som anknöt till koncernförhållanden har ändrats, t.ex. har reglerna om vinstutdelning ersatts av en utvidgad försiktighetsprincip. Några mer genomgripande förändringar har dock inte skett. Utredningen bedömer att de överväganden som gjordes i samband med förarbetena till 1975 års aktiebolagslag, och som bekräftades vid införandet av årsredovisningslagen, fortfarande har samma bärkraft. Argumenten talar starkt för att den nuvarande ordningen bör fortsätta att gälla, dvs. att koncerndefinitionerna inom redovisning och associationsrätt bör överensstämma.

Det kan tilläggas att en administrativ och praktisk fördel med en enhetlig koncerndefinition är att de flesta företag, på samma sätt som hittills, bara behöver tillämpa en definition.

Koncerndefinitionens utformning och associationsrätten

Vi föreslår i fråga om den redovisningsrättsliga koncerndefinitionen att uppräkningsrätten av koncerngrunder inte längre ska vara uttömmande. I något fall kan också praktisk majoritet, eller andra förhållanden som inte inryms i de särskilt angivna koncerngrunderna, tänkas bli utslagsgivande. Den osäkerhet i tillämpningen som detta kan tänkas föra med sig skulle, om samma koncerndefinition införs i aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar, spilla över på koncerndefinitionen i dessa lagar. Jämför även nästa delavsnitt om hänvisningar till årsredovisningslagens koncerndefinition.

Det kan göras gällande att en koncerndefinition med den utformning som vi föreslår är problematisk i ett rättssäkerhetsperspektiv. Bland andra Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet var inne på det i sitt remissvar med anledning av promemorian Ändrad koncerndefinition. Skälet till det skulle vara att det låneförbud som återfinns i aktiebolagslagen, och vars räckvidd delvis beror på hur koncerndefinitionen är utformad, är förenad med ett straffansvar (30 kap. 1 § aktiebolagslagen).

Vi menar att det inte finns anledning till sådana farhågor. Förslaget skulle visserligen i viss mån utvidga kretsen av personer som låneförbudet avser. Förslaget innebär också, i de fall ett företag inte äger någon andel i ett annat företag som det ändå har inflytande över, att det kan bli något svårare att bedöma när ett koncernförhållande uppstår. För att någon ska lagföras för brott för att ha överträtt låneförbudet krävs dock att gärningen har begåtts med uppsåt eller av grov oaktsamhet.

En situation som kan uppkomma är att en styrelseledamot i AB 1 har beslutat om ett lån till en aktieägare i AB 2. AB 1 har under räkenskapsåret genom avtal fått ett bestämmande inflytande i AB 2 men äger inte andelar i AB 2. För att styrelseledamoten ska kunna straffas i en sådan situation måste åklagaren kunna bevisa att han eller hon kände till de omständigheter som koncernförhållandet grundas på. Beviskravet i brottmål är högt.

Även om förslaget till ny koncerndefinition således kan sägas medföra att det något oftare uppkommer situationer där det saknas andelsägande, och det därmed blir aktuellt att pröva om exempelvis ett visst avtal mellan företagen innebär att det ena företaget har ett bestämmande inflytande över det andra, bör straffrättens principer om uppsåt och höga beviskrav vara tillräckligt för att uppfylla grundlägg-

gande rättssäkerhetsgarantier. Enligt vår mening riskerar således inte en enskild att straffas enbart för att han eller hon har misstolkat koncerndefinitionen.

Dessutom är skillnaderna mellan den hittillsvarande definitionen och den definition som vi föreslår i praktiken tämligen små. Även den hittillsvarande definitionen kan vålla tolkningsproblem, och för den stora majoriteten av bolag medför den nya definitionen inte några svåra överväganden om vilka företag som ska konsolideras i bolagets koncernredovisning.

Vidare ter det sig som mindre troligt att en åklagare skulle väcka åtal för brott mot låneförbudet, vilket för övrigt är mycket ovanligt i sig, om straffansvaret berodde på någon mer hårfin avvägning av om ett visst företag vid den relevanta tidpunkten var ett dotterföretag till bolaget eller inte. Det kan anmärkas att det finns andra, mer praktiskt betydelsefulla straffbestämmelser, inte minst om bokföringsbrott, där komplicerade redovisningsrättsliga frågor också kan få betydelse för straffansvarets räckvidd.

Förutom låneförbudet kan det uppmärksammas att enskilda som är mottagare av olagliga värdeöverföringar riskerar ett civilrättsligt återbäringsansvar (17 kap. 6 § aktiebolagslagen). Det gäller dock bara om bolaget visar att mottagaren insåg eller bort inse att värdeöverföringen stod i strid med aktiebolagslagen. Vid bedömningen av mottagarens kännedom om värdeöverföringen bör det tas hänsyn till att den föreslagna koncerndefinitionen, särskilt i fall där moderföretaget inte äger någon andel i dotterföretaget, är något vidare än den nuvarande.

Enskilda kan även riskera ett civilrättsligt bristtäckningsansvar, om det uppkommer någon brist vid återbäring av en olovlig värdeöverföring (17 kap. 7 § aktiebolagslagen). För ansvar förutsätts uppsåt eller (grov) oaktsamhet. Även vid denna bedömning får hänsyn tas till att den föreslagna koncerndefinitionen, särskilt i fråga om företagsförhållanden som inte utgörs av ägande, är något vidare.

En särskild fråga i detta sammanhang gäller hur koncerndefinitionen i associationsrätten kan komma att påverkas av Bokföringsnämndens normgivning. Som framgår av avsnitt 4.1.8 har årsredovisningslagen karaktär av ramlagstiftning. Bokföringsnämnden beslutar, inom de ramar som lagen anger, om kompletterande allmänna råd. Så har normgivningen i redovisningsrätten sedan länge fungerat.

Eftersom årsredovisningslagens koncerndefinition används även inom associationsrätten påverkar Bokföringsnämndens normgivning i förlängningen även hur koncerndefinitionen tolkas inom andra rättsområden än redovisningsrätten (jfr prop. 2000/01:150 s. 93).

Det skulle då kunna hävdas att Bokföringsnämndens normgivningsmakt i realiteten utsträcks till fler områden än vad som följer av lag (8 kap. 1 § bokföringslagen, jfr även 1–3 §§ förordningen om instruktion för Bokföringsnämnden).

Vi bedömer att detta inte är något problem. Ytterst är det domstolarna som avgör innebörden av begreppet bestämmande inflytande, inte Bokföringsnämnden. Därtill beslutar Bokföringsnämnden redan i dag om allmänna råd som gäller den hittillsvarande koncerndefinitionen och om hur årsredovisningen ska upprättas. Årsredovisningen har central betydelse för flera regler i associationsrätten, exempelvis i fråga om ansvarsfrihet för styrelse och verkställande direktör samt för borgenärsskyddet. Utvecklingen på redovisningsområdet kan medföra en förändring av god redovisningssed vid tillämpning av aktiebolagslagen.

Att Bokföringsnämndens normgivning får viss effekt inom associationsrätten och, mer indirekt, straffrätten är alltså inte någonting nytt. Det har inte heller framkommit att denna normgivningsfråga är ett problem inom dessa rättsområden i dag.

Även skatterettsligt får ett lån som är förbjudet enligt aktiebolagslagen konsekvenser. Det ska nämligen beskattas i inkomstlaget tjänst hos en fysisk person som är låntagare (11 kap. 45 § inkomstskattelagen). Syftet med att beskatta förbjudna lån är att man vill träffa transaktioner där det är fråga om uttag för gott av medel från företaget.

Enligt vår mening får förslaget inte heller här några nämnvärda nackdelar. Skälet är återigen att skillnaderna mellan den hittillsvarande koncerndefinitionen och den föreslagna definitionen i praktiken är tämligen små. Även dagens definition kan vålla tolkningsproblem, och för den stora majoriteten av bolag medför den nya definitionen inte några svåra överväganden om vilka företag som ska konsolideras i bolagets koncernredovisning.

Sammanfattningsvis anser vi att det finns en oklarhet kring koncerndefinitionens tillämpning redan i dag, särskilt i fråga om de mer komplexa företagsstrukturerna. Det finns inte anledning att tro att en annars mer ändamålsenlig koncerndefinition i praktiken skulle leda

till ökad osäkerhet inom associationsrätten eller andra rättsområden, utom möjligen i enstaka undantagsfall.

Vi föreslår därför att koncerndefinitionerna i aktiebolagslagen, föreningslagen, stiftelselagen och sparbankslagen ändras på motsvarande sätt som i årsredovisningslagen. Även koncerndefinitionen i lagen om särskild tillsyn över finansiella konglomerat bör ändras på samma sätt.

Årsredovisningslagens koncerndefinition kommer att vara ändamålsenlig i de sammanhang där den används

Tanken bakom att många lagar, t.ex. inkomstskattelagen, hänvisar till årsredovisningslagens koncerndefinition är att tillgodose det syfte som koncerndefinitionen har inom redovisningsrätten, dvs. att genom koncernredovisningen presentera en grupp av företag som en ekonomisk enhet. Motsvarande kan sägas om de lagar som hänvisar till koncerndefinitionen inom associationsrätten.

Normalt har lagstiftaren inte närmare motiverat varför en hänvisning till årsredovisningslagens koncerndefinition görs i regler av associationsrättslig karaktär. Det får antas att meningen med det är att koncerndefinitionen i den aktuella lagen ska utvecklas i takt med att företagsstrukturerna i näringslivet och god redovisningssed utvecklas. Några andra överväganden har alltså inte redovisats.

Många hänvisningar i andra lagar har vidare sin grund i EU-rättens koncerndefinition. EU-rätten uppställer inget krav på att moderföretaget behöver äga en andel i ett annat företag för att ett koncernförhållande ska uppstå. Utvecklingen inom EU går i riktning mot att ett krav på ägarandel inte är nödvändigt. Redovisningsutredningen anförde således att redovisningsdirektivet verkade ge ett avsevärt större utrymme än det äldre sjunde bolagsdirektivet för en koncerndefinition som inte innehåller något krav på att moderföretaget innehar en ägarandel i dotterföretaget.

Eftersom redovisningsdirektivet inte uppställer något krav på ägarandel kan ett sådant krav inte ha någon särskild betydelse för syftet med de associationsrättsliga regler om koncerner som bygger på detta direktiv, eller det sjunde bolagsdirektivet. Även i dessa fall utgår vi från att lagstiftaren får antas ha räknat med att koncerndefinitionen kan komma att ändras, inom ramen för de krav som uppställs i redovisningsdirektivet, i takt med utvecklingen på redovisningsområdet.

Sammantaget bedömer vi att det inte utgör något hinder mot vårt förslag till en ändrad koncerndefinition att det finns hänvisningar till den hittillsvarande koncerndefinitionen i den associationsrättsliga lagstiftningen.

Sammantaget medför en ändrad koncerndefinition inga beaktansvärda nackdelar

På det stora hela taget uppkommer enligt vår mening inte några beaktansvärda nackdelar inom associationsrätten med en ändrad koncerndefinition; fördelarna som har beskrivits ovan väger tyngre. Det finns starka skäl för en fortsatt överensstämmelse mellan koncerndefinitionerna inom redovisning och associationsrätt.

Vi föreslår därför att den ändrade koncerndefinition som bör tas in i årsredovisningslagen tas in även i aktiebolagslagen, föreningslagen, stiftelselagen, sparbankslagen och lagen om särskild tillsyn över finansiella konglomerat.

4.5.5 Koncerndefinitionen påverkar vad som är en ägarförändring enligt inkomstskattelagen

Förslag: Vid tillämpning av underskottsreglerna i inkomstskattelagen ska ett företag alltid anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett helägt dotterföretag till det första företaget enligt definitionen av moderföretag i inkomstskattelagens bestämmelser om koncernbidrag.

Vid tillämpning av reglerna om kvarstående negativa räntenetton i samma lag ska ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är moderföretag till det andra företaget enligt den nämnda definitionen.

Inledning

I vårt uppdrag ingår att analysera följderna av en ändrad koncerndefinition och lämna nödvändiga författningsförslag. Av avsnitt 4.2.3 framgår att koncerndefinitionen är av betydelse inom skatterätten. Vi har i de två avseenden som behandlas nedan identifierat ett behov av lagändringar. I övrigt gör vi bedömningen att de förslag vi lämnar om koncerndefinitionerna i årsredovisningslagen och i associationsrätten inte föranleder några följdändringar i skattelagstiftningen.

Ägarförändringar i samband med avdrag för tidigare års underskott

I inkomstskattelagen finns bestämmelser om avdrag för tidigare års underskott. Huvudregeln är att ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar (40 kap. 2 § inkomstskattelagen). Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag inträder en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr. Ett företag ska anses ha det bestämmande inflytandet över ett annat företag om detta är dotterföretag till det förra enligt ett antal uppräknade associationsrättsliga koncerndefinitioner, bl.a. den som finns i aktiebolagslagen. Det innebär att den föreslagna koncerndefinitionen kommer att avgöra vad som utgör ett bestämmande inflytande.

Beloppsspärren innebär att ett underskottsföretag inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren träder in med ett högre belopp än 200 procent av den utgift som den nya ägaren eller de nya ägarna har betalat för att få det bestämmande inflytandet, eller för att förvärva andelar med mer än 50 procent av röstetalet i underskottsföretaget (40 kap. 15 § inkomstskattelagen). Koncernbidragsspärren innebär att kvarvarande underskott från tidigare år inte får dras av mot vissa koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen sker och de fem följande beskattningsåren (40 kap. 18 § inkomstskattelagen).

Reglerna om begränsning av avdragsrätten för underskott vid ägarförändringar syftar till att motverka handel med företag som har upparbetade underskott. Tanken är att ett underskott som har uppkommit inom en koncernstruktur inte ograverat ska kunna utnyttjas

för resultatutjämnning i en annan koncern. Så skulle kunna bli fallet om det inte vore för beloppsspärren och koncernbidragsspärren.

Det system som gäller för utjämnning av resultat hos företag inom en koncern är s.k. koncernbidrag. Koncernbidrag innebär att ett företag kan flytta vinster till ett annat företag med underskott och kvitta dessa så länge företagen ingår i samma ”helägda koncern”. Bestämmelserna om koncernbidrag är frikopplade från associationsrätten. Koncernbidragsreglerna bidrar till att en koncern beskattas som en ekonomisk enhet. För att reglerna ska bli tillämpliga krävs att ägandet i varje led från moderföretaget, direkt eller indirekt, ska uppgå till mer än 90 procent av andelarna i dotterföretagen (35 kap. 2 § inkomstskattelagen). Kravet på 90 procents ägande knyter an till vad som krävdes för tvångsinlösen och fusion enligt 1944 års aktiebolagslag. Möjligheten till resultatutjämnning är alltså förbehållen företag inom en koncern och möjligheten upphör när ett företag lämnar koncernen.

Kopplingen i reglerna om underskottsföretag till de associationsrättsliga koncerndefinitionerna skulle kunna leda till att ett företag som förvärvar mer än 90 procent av andelarna i ett företag trots det inte kan anses få ett bestämmande inflytande över det företaget. Det innebär att det förvärvade företaget inte anses genomgått en ägarförändring och att vare sig beloppsspärren eller koncernbidragsspärren inträder.

En sådan situation skulle exempelvis kunna uppstå om ett företag (A) förvärvar mer än 90 procent av andelarna i ett underskottsföretag (B) från ett annat företag (C), och samtidigt genom avtal låter C behålla det bestämmande inflytandet över B. Det innebär att C kvarstår som ensamt moderföretag och att B därigenom inte genomgått en sådan ägarförändring som innebär att beloppsspärren eller koncernbidragsspärren inträder. B:s avdragsrätt för sitt underskott begränsas därmed inte. C och B kommer fortsatt att utgöra en koncern trots att A:s förvärv innebär att koncernbidragsrätt uppkommer mellan A och B. A kommer därmed att kunna utnyttja B:s underskott genom att lämna koncernbidrag till B utan att vara moderföretag till B enligt några andra bestämmelser än 35 kap. 2 och 2 a §§ inkomstskattelagen.

Den beskrivna situationen är inte tillfredsställande. I exemplet har B:s underskott uppkommit i koncernen med C. Det kan därför anses stå i strid med syftet bakom både reglerna om koncernbidrag och reglerna om begränsning av avdragsrätten för underskott vid ägar-

förändringar om underskottet kan utnyttjas av A genom koncernbidrag utan en prövning mot begränsningsreglerna. I några rättsfall om förhandsbesked om inkomstskatt har Högsta förvaltningsdomstolen (dåvarande Regeringsrätten) ansett att lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) varit tillämplig i liknande situationer.

Ett av rättsfallen (RÅ 2002 ref. 24) gällde ett avtal mellan aktieägarna i ett bolag som innebar att en av aktieägarna – ett företag – genom en riktad nyemission skulle komma att äga drygt 90 procent av aktierna medan övriga aktieägare skulle förvärva konvertibla skuldebrev. Efter konvertering av skuldebrev skulle aktierna komma att ägas i samma proportioner som före nyemissionen. Syftet med åtgärderna var att öppna för en möjlighet att lämna koncernbidrag.

Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Vid bedömningen av om en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (jfr 2 § 4 skatteflyktslagen), redogjordes inledningsvis för syftet med koncernbidragsreglerna. Det angavs bl.a. att skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än den skulle ha varit om verksamheten bedrivits av ett enda företag och att det har framhållits att en sådan resultatutjämning kan accepteras endast då företagen klart framstår som en enda skattskyldig.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade vidare att visserligen var de formella förutsättningarna för koncernbidrag uppfyllda. Detta medförde emellertid inte att de företag som sinsemellan skulle kunna ge och ta emot koncernbidrag (moderföretag respektive helägt dotterföretag enligt 35 kap. 2 § inkomstskattelagen) framstod som en enda skattskyldig, utan verksamheten hade även i fortsättningen karaktären av en samverkan mellan olika från varandra fristående ägare. Vidare anfördes att det inte framgick att någon reell ägarförändring hade varit åsyftad. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att en taxering på grundval av förfarandet därmed skulle strida mot syftet med koncernbidragsreglerna.

I ett annat förhandsbesked om inkomstskatt (RÅ 2007 not 65) ansågs också skatteflyktslagen vara tillämplig. Det gällde två företag som avtalat att ett av dem vid bildande av ett nytt gemensamt ägt bolag, i syfte bl.a. att öppna möjlighet att lämna koncernbidrag, skulle komma att äga mer än 90 procent av aktierna men ha knappt 65 pro-

cent av rösterna. Beslut i övergripande frågor i det nya bolaget skulle normalt fattas i enighet. Trots att det överenskomna ägandet inte skulle ändras (jfr RÅ 2002 ref. 24), kom Högsta förvaltningsdomstolen alltså fram till att skatteflyktslagen var tillämpligt även i detta fall.

För att säkerställa att situationen som beskrivits ovan gällande företagen A och B inte skulle kunna uppkomma föreslogs i promemorian Ändrad koncerndefinition (se avsnitt 4.1.5) en ändring i reglerna om när ett bestämmande inflytande ska anses föreligga (40 kap. 5 § inkomstskattelagen). Förslaget innebar att ett företag som kan lämna koncernbidrag alltid ska anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag. Enligt promemorian var det rimligt att ett företag som kan lämna koncernbidrag till ett underskottsföretag ska anses ha ett bestämmande inflytande över det företaget.

Under remissen av promemorian ansåg Näringslivets Skattedelegation att förslaget inte borde genomföras bl.a. eftersom det saknades klargörande överväganden om det är bestämmande inflytande – genom rösträtt, andel i kapitalet eller på annan grund – som ska vara den principiella utgångspunkten enligt inkomstskattelagen.

Att ett företag som kan ge koncernbidrag till ett annat företag inte ingår i samma koncern som mottagaren kan förekomma redan i dag. Anledningen är att definitionen av moderföretag enligt koncernbidragsreglerna och de associationsrättsliga reglerna skiljer sig åt, och har gjort det under lång tid. Definitionen i koncernbidragsreglerna grundar sig på att beskattningsresultatet ska bli detsamma när verksamheten bedrivs av två eller flera koncernföretag som när verksamheten bedrivs av ett enda företag. Definitionen i aktiebolagslagen, som bygger på årsredovisningslagens definition, syftar bl.a. till att skydda bolagets externa intressenter.

Vårt förslag till ny koncerndefinition ändrar alltså inte formellt hur de skatterättsliga bestämmelserna om koncernbidrag och underskottsföretag får tillämpas i jämförelse med vad som gäller i dag. Frågan är då om förslaget får andra konsekvenser för reglerna om underskottsföretag som motiverar ett sådant förslag som lades fram i promemorian.

Vi gör bedömningen att förslaget skulle kunna medföra en risk för att det uppkommer fler situationer där ett företag som kan ge koncernbidrag till ett annat företag inte ingår i samma koncern som mottagaren. Sådana situationer är, som angetts ovan, inte tillfredsställande. Det har inte varit möjligt för oss att inom utredningstiden

uppskatta hur vanligt förekommande den beskrivna situationen är eller hur stor risken är för att sådana situationer skulle bli vanligare om förslaget genomförs.

En annan tänkbar konsekvens av en ändrad associationsrättslig koncerndefinition är att skatteflyktslagen inte skulle bedömas vara tillämplig på motsvarande sätt som i de ovan nämnda rättsfallen. Hur det är med den saken är något som domstolarna får avgöra.

Även om vårt förslag om ändrad koncerndefinition formellt inte påverkar hur koncernbidragsreglerna och underskottsreglerna får tillämpas jämfört med i dag, bedömer vi sammantaget att de risker som förslaget medför motiverar en sådan ändring av underskottsreglerna som föreslogs i promemorian Ändrad koncerndefinition. Detta innebär att ett företag som kan lämna koncernbidrag (moderföretag) till ett annat företag (helägt dotterföretag) enligt koncernbidragsreglerna i inkomstskattelagen, alltid ska anses ha ett bestämmande inflytande över det helägda dotterföretaget. Genom ändringen säkerställer vi att de otillfredsställande situationerna som beskrivits ovan inte kan uppkomma.

Ägarförändringar gällande kvarstående negativa räntenetton

En annan skatterättslig fråga är om bestämmelserna om avdragsbegränsningar för s.k. negativa räntenetton bör ändras (24 kap. inkomstskattelagen). Räntenettet utgörs av skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av och ränteinkomster som ska tas upp. Huvudregeln är att ett företag får dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av avdragsunderlaget. Som alternativ får ett negativt räntenetto i stället dras av upp till fem miljoner kronor. Om företaget ingår i en intressegemenskap, får de sammanlagda avdragen för negativa räntenetton inom intressegemenskapen då inte överstiga fem miljoner kronor (24 kap. 24 § inkomstskattelagen).

Ett företag som inte har kunnat dra av ett tidigare beskattningsårs negativa räntenetto i sin helhet får dra av återstående del (kvarstående negativt räntenetto) högst med ett belopp som motsvarar avdragsutrymmet, minskat med vissa avdrag för negativt räntenetto. Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag upphör rätten att utnyttja det företags kvarstående negativa räntenetton. Med bestämmande inflytande avses här

att företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. En ägarförändring anses dock inte ha skett om båda företagen ingick i samma koncern innan det ena fick ett bestämmande inflytande över det andra eller om företaget med kvarstående negativa räntenetton var försatt i resolution innan det förändrade ägandet. Se 24 kap. 26 och 27 §§ inkomstskattelagen.

I den situation som beskrivs ovan i delavsnittet om tidigare års underskott skulle B (dotterföretaget), om B hade kvarstående negativa räntenetton, få behålla dessa, trots de andelar som förvärvats av A. Skälet är att A inte har fått bestämmande inflytande över B då dessa inte utgör en koncern enligt årsredovisningslagens definition. A kan lämna koncernbidrag till B, vilket ökar B:s avdragsunderlag, och kan innebära en möjlighet att utnyttja kvarstående negativa räntenetton som B har från tidigare år. Det är just en sådan situation som regeln om ägarförändringar är avsedd att motverka.

Samma skäl som gäller ändring av reglerna om avdrag för tidigare års underskott gör sig därmed gällande i fråga om kvarstående negativa räntenetton. Vi menar alltså att förslaget till ändrad koncerndefinition ökar risken för att det uppkommer fler situationer då reglerna om sådana räntenetton kan tillämpas på ett sätt som strider mot reglernas syfte. Det har inte varit möjligt för oss att inom utredningstiden uppskatta hur vanligt förekommande den beskrivna situationen är eller hur stor risken är för att sådana situationer skulle bli vanligare om förslaget införs.

Det kan också bli så att skatteflyktslagen inte blir tillämplig. Detta gäller även om vårt förslag om ändrad koncerndefinition formellt inte påverkar hur räntenettoreglerna får tillämpas jämfört med i dag. För att säkerställa att situationer som den beskrivna inte uppkommer, bör ett företag anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om det är moderföretag till det andra företaget enligt definitionen av moderföretag i inkomstskattelagens bestämmelser om koncernbidrag. Vi föreslår att inkomstskattelagen ändras i enlighet med detta.

5 En ny uppställningsform för eget kapital för Övriga företag

5.1 Något om balansräkningen

Ett företag som tillämpar årsredovisningslagen ska upprätta en balansräkning enligt den uppställningsform som framgår av bilaga 1 till den lagen (3 kap. 3 § första stycket). Balansräkningens syfte är att i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen (3 kap. 1 § årsredovisningslagen). Balansräkningen ger också information om hur tillgångarnas, skuldernas och det egna kapitalets storlek och sammansättning har förändrats i förhållande till föregående räkenskapsår.

Tillgångar redovisas på den ena sidan av balansräkningen, ”aktivsidan”, medan avsättningar och skulder redovisas på den andra, ”passivsidan”. Skillnaden mellan å ena sidan tillgångarna och å andra sidan skulderna och avsättningarna utgör företagets eget kapital. Detta förs upp som en särskild post på passivsidan av balansräkningen.

I bilaga 1 till årsredovisningslagen finns uppställningsformer för balansräkningen, dvs. scheman för i vilken ordning och på vilket sätt de olika posterna i balansräkningen ska tas upp. Syftet med enhetliga uppställningsformer är att de ska ge bättre förutsättningar för jämförelser mellan företag. Det finns tre olika uppställningsformer för eget kapital beroende på om företaget är ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller en annan typ av företag (Övriga företag).

Det egna kapitalet ska anges med uppgift om vad som utgör fritt eget kapital och bundet eget kapital. Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska redovisa de olika posterna i eget kapital separat. De ska även i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringen av de olika posterna i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning (6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen). Övriga företag, dvs. andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska

föreningar, ska i stället visa förändringen av eget kapital i balansräkningen genom att ange eget kapital vid räkenskapsårets början, insättningar eller uttag under året, förändringar i vissa fonder, årets resultat och eget kapital vid räkenskapsårets slut. Till skillnad från aktiebolag och ekonomiska föreningar ska någon uppdelning på olika poster som ingår i eget kapital inte göras.

Till Övriga företag hör bl.a.

- handelsbolag och kommanditbolag (handelsbolag),
- enskilda näringsidkare,
- stiftelser och liknande självständiga och självägande förmögenhetsbildningar (stiftelser),
- ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar (ideella föreningar),
- samfällighetsföreningar, viltvårdsområdesföreningar, fiskevårdsområdesföreningar, häradsallmänningar, allmänningsskogar och liknande sammanslutningar (samfällighetsföreningar), och
- europeiska grupperingar för territoriellt samarbete och Eric-kon-sortier (europeiska företagsformer).

Posterna i balansräkningen tas alltså upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform (3 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen). I fråga om de poster som föregås av arabiska siffror ska avvikelser göras om det behövs på grund av verksamhetens särskilda inriktning (andra stycket i samma paragraf). Sådana avvikelser kan exempelvis göras av vissa branscher där postindelningen är mindre ändamålsenlig.

5.2 Våra direktiv

Bokföringsnämnden har i en skrivelse till Justitiedepartementet hemställt att uppställningsformerna för eget kapital för andra företag än aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag och enskilda näringsidkare ska ändras till att avse följande poster:

I. Fonder

1. Kapitalandelsfond
2. Fond för verkligt värde
3. Övrigt

II. Balanserad vinst eller förlust

III. Årets resultat

Vårt uppdrag är att bedöma om uppställningsformerna för eget kapital bör ändras, enligt Bokföringsnämndens förslag eller på något annat sätt, och att bedöma om vissa företag bör ha möjlighet att välja mellan olika uppställningsformer. Vi ska även lämna nödvändiga författningsförslag.

5.3 Överväganden och förslag

5.3.1 En ny uppställningsform för eget kapital för Övriga företag bör införas

Förslag: Det ska införas en ny uppställningsform för eget kapital för Övriga företag. Den ska användas av bl.a. stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar. Den hittillsvarande uppställningsformen för eget kapital för Övriga företag ska enbart gälla för handelsbolag och enskilda näringsidkare.

Utredningen anser, i likhet med vad Bokföringsnämnden anför i hemställan, att uppställningsformen för eget kapital inte beaktar behov och utvecklad praxis i bl.a. stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar. Dessa juridiska personer har en struktur på eget kapital som mer liknar den i aktiebolag och ekonomiska föreningar än den i t.ex. handelsbolag.

Många stiftelser har exempelvis ett grundkapital som inte får delas ut, vilket kan liknas vid ett aktiebolags aktiekapital. Stiftelser delar därför upp eget kapital i olika poster samt i bundet respektive fritt eget kapital. Även stiftelser som inte har ett grundkapital har behov av att kunna redovisa flera olika poster inom eget kapital.

Detsamma gäller ideella föreningar som har s.k. ändamålsbestämda medel eller andra fonder inom eget kapital och samfällighetsföreningar som gör avsättningar till underhålls- och förnyelsefond. Insättningar och uttag av det slag som förutsätts i bilaga 1 till årsredovisningslagen förekommer inte i dessa juridiska personer.

I likhet med vad Bokföringsnämnden anför i hemställan, bedömer vi vidare att uppställningsformen för Övriga företag passar bra för handelsbolag och enskilda näringsidkare eftersom det egna kapitalet främst är en avräkning mot delägarna. Den hittillsvarande uppställningsformen för eget kapital för Övriga företag bör därför fortfarande gälla för handelsbolag och enskilda näringsidkare.

Vi anser således att det finns behov av en ny uppställningsform för eget kapital för bl.a. stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar. En sådan uppställningsform bör införas för Övriga företag och omfatta andra företag än aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag och enskilda näringsidkare. Hur en sådan ny uppställningsform bör utformas diskuteras i följande avsnitt.

5.3.2 Den nya uppställningsformen för eget kapital bör vara flexibel

Förslag: Den nya uppställningsformen för eget kapital för Övriga företag ska ha en flexibel utformning och anpassas till uppställningsformen som gäller för aktiebolag.

Frågan hur en ny uppställningsform för eget kapital bör utformas för att passa Övriga företag bör ta sin utgångspunkt i företagets behov. Som framgår i avsnitt 5.3.1 skiljer sig behovet av redovisning av olika poster i eget kapital åt när det gäller andra företag än aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag och enskilda näringsidkare. Utredningen anser därför att en ny uppställningsform för eget kapital behöver vara tillräckligt flexibel för att kunna passa alla dessa företag. Vilka olika poster som behövs under eget kapital för respektive företagsform bör då kunna utvecklas genom god redovisningssed (jfr 3 kap. 4 § årsredovisningslagen).

Det egna kapitalet i bl.a. stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar är uppbyggt på ett liknande sätt som i aktiebolag. Det finns ofta någon form av grundkapital, ett antal fonder och årets

resultat. Uppställningsformen för dessa och liknande företag bör därför göras mer lik den som gäller för aktiebolag.

Bör då en post som motsvarar ett aktiebolags aktiekapital tas upp och hur bör den i så fall benämnas? Vissa stiftelser behöver ha egendom som ska förvaltas (1 kap. 2 § stiftelselagen). Så är det exempelvis för s.k. avkastningsstiftelser som tillgodoser sitt syfte genom att dela ut kontanta bidrag ur den löpande avkastningen. Sådan egendom kan sägas motsvara ett aktiebolags aktiekapital.

En s.k. insamlingsstiftelse har däremot normalt inte någon motsvarande egendom utan samlar in pengar i syfte att främja ett särskilt ändamål (11 kap. 1 § stiftelselagen). Normalt har inte heller samfällighetsföreningar och ideella föreningar något kapital som kan liknas vid ett aktiekapital. Sådana företag samlar ofta in pengar successivt genom exempelvis medlemsavgifter. I vissa fall finns det däremot ett behov av att redovisa ett kapital som utgör överskott av årets resultat.

Behovet av att redovisa kapital i vissa poster i bl.a. stiftelser, samfällighetsföreningar och ideella föreningar kan således se ut på många olika sätt. I vissa företag finns behovet inte alls. För att redovisningen av kapitalet i förekommande fall ska ge en rättvisande bild, och samtidigt vara så flexibel som krävs i den praktiska tillämpningen, bör det för Övriga företag införas en post som motsvarar ett aktiebolags aktiekapital. Posten bör benämnas Kapital.

Samma resonemang som för kapitalet gör sig gällande i fråga om fonder. Vilka typer av fonder som förekommer skiljer sig åt mellan de olika företagsformerna. Fonderna styrs nästan alltid av praxis utan något uttryckligt stöd i lag.

En särskild fråga gäller den underhålls- och förnyelsefond som samfällighetsföreningar, under vissa förutsättningar, ska redovisa (19 § andra stycket lagen [1973:1150] om förvaltning av samfälligheter). Enligt systematiken i årsredovisningslagen bör en sådan lagstadgad fond tas upp i uppställningsformen för eget kapital.

Underhålls- och förnyelsefonden är dock inte relevant att redovisa för exempelvis stiftelser och ideella föreningar. Ett alternativ är att ta in underhålls- och förnyelsefonden i uppställningsformen för Övriga företag och att de företag som underhålls- och förnyelsefonden inte är relevant för bortser från den fonden. Detta slag av reglering förekommer i och för sig inte i årsredovisningslagen i dag.

Ett annat alternativ är att införa två nya uppställningsformer för eget kapital: en för samfällighetsföreningar och en annan för andra

företag än aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag, enskilda näringsidkare och samfällighetsföreningar. En sådan lösning blir dock onödigt omständlig. Utredningen förordar i stället det enklare alternativet att underhålls- och förnyelsefonden tas upp under uppställningsformen för Övriga företag men bara tillämpas av de samfällighetsföreningar som berörs av den.

Samma resonemang kan tillämpas på den fond för kapitalinkomster som häradsallmänningar och allmänningsskogar behöver redovisa. Kravet på att kapitalinkomst ska fonderas framgår av lag (18–22 §§ lagen [1952:166] om häradsallmänningar och 17–21 §§ lagen [1952:167] om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna). Kapitalinkomsterna får bara användas för vissa särskilda ändamål. Även avseende denna fond förordar vi att den tas upp under uppställningsformen för Övriga företag men bara tillämpas av de häradsallmänningar och allmänningsskogar som berörs av den.

Inom den ideella sektorn är det vanligt med fonder som har sitt ursprung i att någon testamenterat eller skänkt pengar för ett specifikt ändamål. Sådana medel kallas ändamålsbestämda medel. Denna typ av fond är dock inte reglerad i lag och bör därför, enligt systematiken i årsredovisningslagen, inte tas upp i uppställningsformen för Övriga företag.

De fonder som finns angivna i den hittillsvarande uppställningsformen för eget kapital för Övriga företag är kapitalandelsfond (4 kap. 13 a § årsredovisningslagen) och fond för verkligt värde (4 kap. 14 d § årsredovisningslagen). Fonderna föreskrivs i lag och bör därför fortsatt finnas med i uppställningsformen.

För att tillgodose det varierande behovet av att redovisa andra fonder än de hittills diskuterade i bl.a. stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar bör det därutöver finnas en post för övriga fonder. Vilka specifika poster som behövs för respektive verksamhetstyp kan då utvecklas genom god redovisningssed.

På samma sätt som för aktiebolag och ekonomiska föreningar bör slutligen poster för balanserad vinst eller förlust och årets resultat finnas med i den nya uppställningsformen.

5.3.3 Det bör inte införas någon möjlighet att välja uppställningsform för eget kapital

Bedömning: Företagen ska inte få välja mellan olika uppställningsformer för eget kapital.

Bokföringsnämnden har i sin hemställan angett det inte kan uteslutas att vissa företag bör ha möjligheten att välja mellan den hittillsvarande uppställningsformen och den föreslagna uppställningsformen.

En liknande valmöjlighet finns för företag i fråga om att välja mellan två olika uppställningsformer för resultaträkningen (3 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen). Någon valmöjlighet gällande uppställningsformen för balansräkningen finns däremot inte.

Vi föreslår att den nya uppställningsformen ska gälla för företag som inte är aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag eller enskilda näringsidkare. Utöver stiftelser, ideella föreningar och sällskapsföreningar kommer därför europeiska grupperingar för territoriellt samarbete, Eric-konsortier och övriga juridiska personer som är skyldiga att upprätta en årsredovisning att behöva använda den nya uppställningsformen (jämför 6 kap. 1 § bokföringslagen [1999:1078]). Europeiska politiska partier och europeiska politiska stiftelser ska upprätta årsredovisning enligt de internationella redovisningsstandarderna som är antagna för tillämpning inom EU, varför dessa företagsformer inte berörs. Europabolag och europakooperativ följer vad som gäller för aktiebolag respektive ekonomiska föreningar.

Det finns inga registrerade europeiska grupperingar för territoriellt samarbete i Bolagsverkets register per den 14 mars 2022. Av det allmänna företagsregistret hos Statistikmyndigheten SCB (SCB) framgår inte om det finns något Eric-konsortium i Sverige. Det framgår dock av registret att denna företagsform hittills är mycket ovanlig.

Europeiska grupperingar för territoriellt samarbete och Eric-konsortier beskattas som ekonomiska föreningar (2 kap. 4 b § inkomstskattelagen). Eftersom så är fallet drar vi slutsatsen att deras behov av att redovisa det egna kapitalet är detsamma som för sådana föreningar. I och med vårt förslag anpassas den nya uppställningsformen för eget kapital för Övriga företag till den som gäller för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Mot denna bakgrund bedömer vi att den nya uppställningsformen kommer att passa väl även för de två nämnda europeiska företagsformerna, som alltså hittills är mycket ovanliga.

Av SCB:s allmänna företagsregister framgår antal företag fördelat på juridisk form. Utöver företagsformer såsom aktiebolag, handelsbolag och ideella föreningar fanns det 231 företag som är registrerade som "Övriga svenska juridiska personer bildade enligt särskild lagstiftning" per den 27 februari 2022. I denna grupp ingår enligt SCB bl.a. vattenförbund bildade enligt lagen (1976:997) om vattenförbund samt flottningsföreningar. Sådana juridiska personer behöver bara upprätta en årsredovisning om företaget når upp till gränsvärdet för större företag (6 kap. 1 § första stycket 7 bokföringslagen [1999:1078], jämför även 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen).

Eftersom det är fråga om ovanliga företagsformer bedömer vi att de flesta av dessa företag inte torde nå upp till gränsvärdet som för med sig ett krav på att upprätta en årsredovisning. Om företaget inte behöver upprätta en årsredovisning ska det i stället upprätta ett årsbokslut (6 kap. 3 § första stycket bokföringslagen). Årsbokslutet ska bl.a. bestå av en balansräkning.

Under 2021 kom det in 277 årsredovisningar till Bolagsverket från andra företag än aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag och enskilda näringsidkare, dvs. de företagsformer som inte registreras hos Bolagsverket. Många av årsredovisningarna avser ideella föreningar, trossamfund och samfällighetsföreningar. Bolagsverket registrerar inte vilken juridisk form som de ingivande företagen har, varför det inte går att dra någon slutsats om hur många av årsredovisningarna som avser företag som ingår i "Övriga svenska juridiska personer bildade enligt särskild lagstiftning".

Vi har inte närmare utrett behovet att redovisa eget kapital för respektive företagsform som ingår i "Övriga svenska juridiska personer bildade enligt särskild lagstiftning". Vår bedömning är att behoven för dessa ovanliga företagsformer inte skiljer sig nämnvärt från de behov som stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar har. Det kan dock inte uteslutas att några få av dessa företag ska upprätta en årsredovisning och redovisa det egna kapitalet enligt den hittillsvarande uppställningsformen för Övriga företag.

De eventuella problem som kan uppstå för dessa företag är inte tillräckligt stora för att motivera en särskild valmöjlighet mellan den hittillsvarande uppställningsformen för Övriga företag och den nya uppställningsform som vi föreslår.

I fråga om handelsbolag och enskilda näringsidkare bedömer vi, som framgår ovan, att den gällande uppställningsformen passar bra.

Uppställningsformen för Övriga företag, som alltså ska tillämpas av bl.a. stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar, har också utformats i syfte att kunna anpassas till behovet av redovisning för respektive verksamhet. Mot denna bakgrund anser vi att någon valmöjlighet inte bör införas.

5.3.4 Övriga företag bör specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning

Förslag: Övriga företag ska, på samma sätt som aktiebolag och ekonomiska föreningar, i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning (6 kap. 2 § årsredovisningslagen). Sådana förändringar framgår däremot inte för Övriga företag.

Eftersom vi föreslår att uppställningsformen för eget kapital för Övriga företag ska göras mer lik den som gäller för aktiebolag, bör bl.a. stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter även specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Kravet på att specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning bör därför utsträckas att gälla även för Övriga företag, dock inte handelsbolag och enskilda näringsidkare eftersom dessa företag fortfarande kommer att använda sig av den hittillsvarande uppställningsformen för Övriga företag.

6 En möjlighet att i vissa fall redovisa finansiella skulder enligt internationella redovisningsstandarder

6.1 Bakgrund

I avsnittet redogör utredningen för hur finansiella skulder ska värderas och redovisas enligt årsredovisningslagen, den internationella standarden International Financial Reporting Standards 9 Finansiella instrument (IFRS 9) och EU-rätten. Det gäller företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder och företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

6.1.1 Värdering av finansiella skulder enligt årsredovisningslagen

I årsredovisningslagen finns bestämmelser om hur års- och koncernredovisningar ska upprättas. Årsredovisningen är en sammanfattande beskrivning av ett företags ställning och resultat. Moderföretaget i koncernen är som huvudregel även skyldigt att upprätta en koncernredovisning. Årsredovisningen och koncernredovisningen syftar till att förmedla information till företagets och koncernens externa intressenter.

Årsredovisningslagen innehåller regler om hur tillgångarna som tas upp i årsredovisningen och koncernredovisningen ska värderas. Som huvudregel ska samma värderingsprinciper användas i båda redovisningarna. Reglerna om årsredovisningar och koncernredovisningar grundar sig till stor del på EU:s redovisningsdirektiv.

Finansiella instrument, ett begrepp som även omfattar finansiella skulder, får med vissa undantag värderas till s.k. verkligt värde. Det verkliga värdet ska i första hand bestämmas utifrån instrumentets marknadsvärde. Om det inte finns något marknadsvärde ska det verkliga värdet bestämmas utifrån marknadsvärdet för instrumentets beståndsdelar eller ett likartat instrument, och i sista hand utifrån allmänt accepterade värderingsmodeller eller värderingsmetoder som ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet (4 kap. 14 a § årsredovisningslagen).

Vissa finansiella instrument får inte värderas till verkligt värde (se 4 kap. 14 b § första stycket årsredovisningslagen). Det gäller t.ex. andelar i dotterföretag och vissa skulder. Företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder och börsnoterade företag får ändå värdera dessa finansiella instrument till verkligt värde. Värderingen till verkligt värde förutsätter att värderingen är förenlig med antagna redovisningsstandarder och att företaget i enlighet med dessa standarder lämnar upplysningar om hur värderingen har gjorts.

6.1.2 Värdering av finansiella skulder enligt IFRS

Av IAS-förordningen, som antogs 2002, följer att börsnoterade företag i sin koncernredovisning ska tillämpa de internationella redovisningsstandarder som har antagits för tillämpning inom EU. IFRS 9 är en sådan standard. IAS-förordningen ger möjlighet att utsträcka förordningens tillämpningsområde så att den omfattar även andra företag och även årsredovisningar. I Sverige har denna möjlighet utnyttjats på så vis att onoterade företag får upprätta sina koncernredovisningar enligt de antagna standarderna. Det är dock inte tillåtet att upprätta årsredovisningen i enlighet med IAS-förordningen.

IFRS 9 innehåller regler om värdering av finansiella instrument. Enligt standarden ska finansiella skulder som innehas för handelsändamål, inklusive derivatskulder, värderas till verkligt värde. Därutöver kan ett företag under vissa förutsättningar välja att värdera finansiella skulder till verkligt värde. Valet kan inte ändras. Ett företag kan välja att värdera en finansiell skuld på det sättet om det

1. tar bort eller i betydande utsträckning minskar en bristande överensstämmelse i värdering eller redovisning som annars skulle uppkomma vid värdering av tillgångar eller skulder eller redovisning av värdeförändringar på dem, eller
2. möjliggör att en grupp av finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem förvaltas och utvärderas baserat på verkligt värde, i enlighet med en dokumenterad riskhanterings- eller investeringsstrategi (punkt 4.2.2 i IFRS 9).

Ett exempel på en situation när värdering av en finansiell skuld till verkligt värde kan eliminera eller minska bristande överensstämmelse i redovisningen är när ett företag har finansiella tillgångar och finansiella skulder som är exponerade för en gemensam risk (exempelvis ränterisk) och företaget inte uppfyller kraven för att tillämpa säkringsredovisning.

Säkringsredovisning är redovisningsregler som under särskilda villkor får tillämpas när ett företag skyddar sig mot värdeförändringar på tillgångar eller skulder som beror på t.ex. valutakurser eller räntor genom att det tar en motsatt position i ett finansiellt instrument (prop. 2008/09:71 s. 72).

6.1.3 Skillnaden i redovisning av värdeförändringar enligt årsredovisningslagen respektive IFRS 9

Enligt årsredovisningslagen ska ett företag som huvudregel redovisa en värdeförändring i resultaträkningen, om värderingen har skett till verkligt värde.

I vissa fall ska värdeförändringen i stället redovisas i en fond för verkligt värde. Det gäller om värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen eller om värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet. Vidare gäller att en värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen (4 kap. 14 d § årsredovisningslagen).

Enligt IFRS 9 ska en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet redovisas på så sätt att den del av skuldens värdeförändring som beror på förändringar i skuldens kreditrisk redovisas separat i övrigt totalresultat. Värdeförändringar som beror på andra förhållanden ska redovisas i resultaträkningen (punkt 5.7.7).

Skillnaden mellan IFRS 9 och årsredovisningslagen är alltså att IFRS 9 tillåter att värdeförändringar på finansiella skulder delas upp och särredovisas i komponenter i resultaträkningen respektive övrigt totalresultat. Att redovisa på det sättet är inte tillåtet enligt årsredovisningslagen. Detta innebär att ett företag som tillämpar internationella redovisningsstandarder i koncernredovisningen inte kan tillämpa samma standard i den juridiska personen (moderföretaget).

Rådet för finansiell rapportering har tagit fram kompletterande redovisningsregler för börsnoterade företag som behöver upprätta koncernredovisning i enlighet med internationella redovisningsstandarder. Rådets rekommendation RFR 2 anger som huvudregel att juridiska personer ska tillämpa de internationella redovisningsstandarder som tillämpas i koncernredovisningen. Huvudregeln gäller inte om dess tillämpning inte är förenlig med årsredovisningslagen.

Ett undantag är att ett företag enligt rekommendationen ska redovisa värdeförändringar på skulder, som vid första redovisningstillfället har värderats till verkligt värde i enlighet med IFRS 9, i resultaträkningen i sin helhet (jämför punkten 5.7.7 i IFRS 9). I rekommendationen anges att företag ska upplysa om hur stor del av värdeförändringarna som beror på en förändrad kreditrisk.

6.1.4 Värdering och redovisning inom EU-rätten

Av EU-rätten framgår att medlemsstaterna får tillåta eller kräva redovisning och värdering av samt upplysningar om finansiella instrument i överensstämmelse med internationella redovisningsstandarder som antagits i enlighet med IAS-förordningen (artikel 8.6 i redovisningsdirektivet). Möjligheten att låta företag redovisa värdeförändringar av finansiella skulder enligt IFRS 9 finns alltså i redovisningsdirektivet, men har inte genomförts i årsredovisningslagen.

6.2 Våra direktiv

Vårt uppdrag är att bedöma om de principer för redovisning av värdeförändringar på finansiella skulder som anges i IFRS 9 ska få tillämpas även i årsredovisningen av börsnoterade företag och företag som ingår i en koncern som i koncernredovisningen tillämpar IFRS 9. Vi ska även lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget grundar sig på en hemställan till Justitiedepartementet från FAR, Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring och Svenskt Näringsliv. I hemställan anges följande.

Ett företag bör få tillämpa de principer för redovisning av värdeförändringar på finansiella skulder som anges i IFRS 9 i årsredovisningen, om det ingår i en koncern som i koncernredovisningen tillämpar IFRS 9. Redovisning av värdeförändringar av finansiella skulder i resultaträkningen, som ska göras enligt årsredovisningslagen, kan nämligen kritiseras för att vara missvisande. Skälet är att en försämring av företagets egen kreditvärdighet då redovisas som en intäkt och inverkar positivt på resultatet.

IFRS 9 innebär en mer försiktig ansats och att redovisning av kreditförluster tidigareläggs. Om en tillämpning av internationella redovisningsstandarder i årsredovisningen tillåts ökar det kvaliteten på de finansiella rapporterna och underlättar företagens kapitalanskaffning. Att samma redovisningsprinciper används i årsredovisningen och koncernredovisningen förenklar även jämförelser av redovisningarna samt minskar företagets administrativa börda.

6.3 Överväganden och förslag

Förslag: Börsnoterade företag och företag som ingår i en koncern som i koncernredovisningen tillämpar IFRS 9 ska få redovisa en värdeförändring på en finansiell skuld hänförlig till kreditrisk i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen. Detta förutsätter att skulden vid det första redovisningstillfället har värderats till verkligt värde, att det är förenligt med internationella redovisningsstandarder och att upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder.

6.3.2 Redovisningen av vissa finansiella skulder ger inte en rättvisande bild

Vad FAR m.fl. har beskrivit i sin hemställan visar att redovisningen av värdeförändringar av finansiella skulder enligt årsredovisningslagen inte alltid ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Vi instämmer således i att det blir missvisande att en försämring av företagets egen kreditvärdighet ska redovisas som en intäkt och inverkar positivt på resultatet. Att presentera den värdeförändring som beror på en förändring i företagets egen kreditvärdighet separat ger bättre information till företagets intressenter.

Lagstiftaren har tidigare ställt sig bakom en utveckling mot att börsnoterade företag och företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas enligt internationella redovisningsstandarder, inom ramen för årsredovisningslagen, ges större möjlighet att tillämpa internationella redovisningsstandarder i årsredovisningen för den juridiska personen (se prop. 2004/05:24 s. 84 f. och prop. 2008/09:71 s. 73 f.). Även detta mer principiella ställningstagande talar för att redovisning av finansiella skulder bör få ske enligt IFRS 9.

Sammanfattningsvis anser vi att problemet som FAR m.fl. beskriver bör ges en lösning.

6.3.3 Ett nytt undantag bör införas i årsredovisningslagen

Redan i dag är det tillåtet för en del företag att värdera vissa finansiella skulder enligt internationella redovisningsstandarder (se 4 kap. 14 b § årsredovisningslagen). Vi anser att företag som använder sig av denna möjlighet ska få redovisa värdeförändringar av sådana finansiella skulder enligt de principer för redovisning som anges i IFRS 9.

Enligt det regelverket ska en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet redovisas på så sätt att värdeförändringar som beror på förändringar i skuldens kreditrisk redovisas i övrigt totalresultat. Begreppet övrigt totalresultat förekommer i och för sig inte i årsredovisningslagen. För att ge företagen möjlighet att redovisa på samma sätt som IFRS 9 föreskriver bör de kunna redovisa skulden i fonden för verkligt värde, förutsatt att det sker i enlighet med IFRS 9.

Undantaget bör gälla för börsnoterade företag och företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas enligt internationella redovisningsstandarder.

Enligt redovisningsdirektivet får medlemsstaterna tillåta eller kräva redovisning av finansiella instrument i överensstämmelse med de internationella redovisningsstandarder som har antagits av EU (artikel 8.6). Det undantag vi föreslår har därmed stöd i EU-rätten.

Förslaget löser det specifika problem som FAR m.fl. har identifierat. Under utredningsarbetet har det framkommit att det kan finnas ett behov av en mer genomgripande översyn av tillämpningsområdet för IFRS. Mot bakgrund av lagstiftarens tidigare uttalanden finns det enligt vår mening därför anledning att i något lämpligt sammanhang överväga om de börsnoterade företagen borde ges möjlighet att tillämpa IFRS i den juridiska personen i fler avseenden. Sådana överväganden faller utanför vårt uppdrag.

7 Konsekvenser

7.1 Konsekvenser av genomförandet av EU-direktivet

Syftet med att införa den nya lagen är att genomföra direktivet. Direktivets syfte är i huvudsak att främja rättvisa och transparens i fråga om multinationella företags skattebetalningar. En närmare beskrivning av direktivets syfte finns i avsnitt 3.1.2.

Eftersom Sverige är medlem i EU är landet skyldigt att genomföra direktivet. I de fall direktivet ger en valfrihet har utredningen med något undantag valt att inte gå längre än vad direktivet kräver. Närmare överväganden om hur utredningen tagit sig an genomförandet som helhet och de specifika valmöjligheterna finns i avsnitt 3.3.1 samt i anslutning till respektive sakfråga.

7.1.1 Konsekvenser för koncerner och företag med intäkter som överstiger 8 miljarder kronor

Vi uppskattar att 600–1 000 företag och filialer kommer att vara skyldiga att offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport enligt den nya lagen. En närmare redogörelse för hur vi har räknat finns nedan under respektive företagskategori.

Moderföretag

De moderföretag som är rapporteringsskyldiga enligt den nya lagen berörs av förslagen. Utredningen uppskattar att cirka 100 moderföretag kommer att behöva upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport. Uppskattningen grundar sig på att det enligt SCB år 2019 fanns 114 koncerner med intäkter som översteg 8 miljarder kronor med ett svenskt moderföretag. Därtill har Skatteverket

uppgett att myndigheten får in cirka 110 land-för-land-rapporter per år, som i de flesta fall lämnas av svenska moderföretag.

Kriterierna för vilka moderföretag som är skyldiga att lämna en land-för-land-rapport stämmer i huvudsak överens med kriterierna för rapporteringsskyldighet i den nya lagen. En skillnad är att tröskelvärdet är en miljard kronor högre i den nya lagen. År 2019 fanns det 124 koncerner med intäkter som översteg 7 miljarder kronor med ett svenskt moderföretag. Detta kan jämföras med uppgiften om 114 koncerner som angetts ovan. Att tröskelvärdet är något högre än i skatteförfarandelagen innebär att cirka 10 moderföretag som i nuläget behöver lämna en land-för-land-rapport inte kommer att behöva offentliggöra en inkomstskatterapport.

En annan skillnad mellan rapporteringsskyldigheten i skatteförfarandelagen och den nya lagen är att företag inom banksektorn inte behöver upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport om de i stället rapporterar enligt Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Finansinspektionen har uppskattat att cirka 6 koncerner vars intäkter överstiger 8 miljarder kronor kommer att rapportera enligt föreskrifterna. Utifrån denna uppgift bedömer vi att ett fåtal företag kommer att undantas på grund av att de rapporterar på annat sätt.

Vi bedömer att alla moderföretag som ska upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport också ska lämna en land-för-land-rapport. Uppgifterna som ska lämnas 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. Moderföretagen ska dock upprätta inkomstskatterapporten enligt en särskild mall och särskilda rapporteringsformat, ge in den till Bolagsverket samt publicera den på företagets webbplats. Vi bedömer att den ytterligare arbetsbörda som den nya lagens krav innebär kommer att motsvara några timmars arbete per år. Arbetet bör kunna utföras av administrativ personal. Kostnaden för detta arbete bör inte uppgå till mer än 15 000 kronor per företag.

Moderföretagets revisor ska uttala sig om huruvida företaget är rapporteringsskyldigt eller inte och, i så fall, ange om en inkomstskatterapport har offentliggjorts eller inte. Att revisorn åläggs denna uppgift kommer att medföra en något ökad revisionskostnad för

företagen. Revisorns arvode för att granska om inkomstskatterapporten har offentliggjorts, utan att granska innehållet, uppskattas till 50 000–75 000 kr i ett större företag. I förhållande till moderföretagets övriga administrativa kostnader bedöms kostnadsökningen för både den administrativa arbetsbördan och revisorn som försumbar.

Alla medlemsstater i EU ska genomföra direktivet. Våra förslag går i de allra flesta fall inte längre än vad direktivet kräver. Vi bedömer därför att svenska moderföretag i multinationella koncerner inte kommer att påverkas negativt i konkurrenshänseende av kraven i den nya lagen i förhållande till andra moderföretag inom EU.

Under beredningen av kommissionens förslag till direktiv menade vissa företag att ett offentliggörande av rapporterna skulle kunna leda till negativa effekter för deras marknadsposition i förhållande till företag utanför EU.¹ Genom den nya lagen blir alla mycket stora, multinationella koncerner som har minst en filial eller ett dotterföretag i EU föremål för samma krav på offentliggörande, oavsett om de i övrigt är etablerade inom EU eller i ett tredjeland. Det är dock inte säkert att moderföretag utanför EU alltid kommer att lämna alla inkomstskatteuppgifter som krävs för upprättande av inkomstskatterapporten till sina dotterföretag eller filialer som är etablerade i EU.

Även om dotterföretag och filialer har en skyldighet att begära information från moderföretaget, bedömer vi att alla moderföretag inte kommer att tillhandahålla all information som behövs. Detta antagande görs på grund av att moderföretagen inte är skyldiga att lämna sådan information och för att informationen kan betraktas som känslig att offentliggöra, särskilt om koncernen befinner sig i en etablerings- eller tillväxtfas.

Moderföretag utanför EU kan alltså välja att offentliggöra inkomstskatteuppgifter om den del av verksamheten som ligger utanför EU i en inkomstskatterapport eller att inte göra det. Denna valmöjlighet har alla moderföretag som hör hemma utanför EU, oavsett om de har etablerat sig i EU eller inte genom t.ex. dotterföretag. Valmöjligheten innebär en konkurrensfördel i förhållande till moderföretag i EU som är skyldiga att offentliggöra inkomstskatteuppgifter.

Av uppgifterna om inlämnade land-för-land-rapporter drar vi slutsatsen att det rör sig om cirka 100 svenska moderföretag i multi-

¹ Sammanfattning av konsekvensbedömningen om bedömning av möjlig ytterligare transparens om inkomstskatteuppgifter, ett följedokument till förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer av den 12 april 2016.

nationella koncerner som får en konkurrensnackdel i förhållande till cirka 500 moderföretag utanför EU som är etablerade i Sverige genom dotterföretag eller filialer.

Direktivets krav innebär också att moderföretag i Sverige och i övriga delar av EU vars koncernintäkter inte överstiger 8 miljarder kronor respektive 750 miljoner euro får en konkurrensfördel i förhållande till de rapporteringsskyldiga moderföretagen. De mindre moderföretagen behöver inte offentliggöra inkomstskatteuppgifter om sin verksamhet och slipper den administrativa börda som ett upprättande och offentliggörande av en inkomstskatterapport innebär.

Hur stor konkurrensnackdelen blir för de rapporteringsskyldiga moderföretagen är svårt att bedöma. Våra förslag går i huvudsak inte längre än vad direktivet kräver, varför vi inte har redovisat några alternativa lösningar till hur direktivet ska genomföras.

Företag som inte ingår i en koncern

Vi beräknar att ett fåtal företag (aktiebolag) som inte ingår i en koncern kommer att behöva upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport. Skälet är att det enligt SCB fanns tre sådana företag som år 2019 hade intäkter som översteg 8 miljarder kronor. Företag som inte ingår i en koncern behöver inte lämna en land-för-land-rapport. Dessa företag kommer därför att behöva samla in de uppgifter som behövs, upprätta en inkomstskatterapport enligt den särskilda mallen och de särskilda rapporteringsformaten samt ge in den till Bolagsverket och publicera den på sin webbplats. Detta arbete bör ta mer tid i anspråk än för ett moderföretag som redan samlat in uppgifterna för sin land-för-land-rapportering. Vi uppskattar att arbetet bör ta några arbetsdagar i anspråk och att det kan utföras av administrativ personal. Kostnaden för företaget uppskattas till cirka 50 000 kronor.

I fråga om beräkningen av den ökade revisionskostnad som företagen kommer att drabbas av hänvisas till vad som anges ovan om moderföretag.

Vad gäller konkurrensen i förhållande till andra företag vars intäkter översteg 8 miljarder kronor i respektive utanför EU hänvisas också till analysen som gjorts ovan om moderföretag.

Dotterföretag och filialer

Vi beräknar att 500–900 dotterföretag och filialer kommer att behöva offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport.

Genom det automatiska utbytet av land-för-land-rapporter tog Skatteverket under 2019 emot 513 rapporter från moderföretag i multinationella koncerner som hörde hemma i en stat utanför EU och hade minst ett svenskt dotterföretag eller svenskt fast driftställe. Land-för-land-rapporterna omfattade 3 033 svenska dotterföretag och svenska fasta driftställen som ingick i en koncern vars moderföretag hörde hemma i en stat utanför EU.

År 2019 fanns det enligt SCB 44 svenska dotterföretag som ingick i en koncern vars intäkter översteg 8 miljarder kronor och som hade ett utomeuropeiskt moderföretag. Det fanns ytterligare 10 sådana svenska dotterföretag, om sökfrågan i stället gjordes för koncerner vars intäkter översteg 7 miljarder kronor. Samma år fanns det enligt SCB två utländska företag, som bedrev näringsverksamhet genom en svensk filial, och som ingick i en koncern vars intäkter översteg 8 miljarder kronor med ett utomeuropeiskt moderföretag.

Uppgifterna från Skatteverket respektive SCB skiljer sig åt i fråga om antal dotterföretag och filialer som ingick i koncerner vars intäkter översteg 7–8 miljarder kronor med ett utomeuropeiskt moderföretag. Eftersom Skatteverkets uppgifter grundar sig på hur många rapporter som faktiskt har mottagits, bedömer vi att det är mest rättvisande att utgå från dessa uppgifter i analysen av hur många inkomstskatterapporter som kommer att offentliggöras och tillgängliggöras enligt den nya lagen.

Alla de 3 033 dotterföretag och filialer som ingår i en multinationell koncern vars moderföretag hör hemma utanför EU kommer inte att vara skyldiga att offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport. Skälen är flera. För det första framgår det inte av Skatteverkets uppgift hur många dotterföretag som är sådana större företag enligt 1 kap. 3 § 4 andra ledet årsredovisningslagen och hur många av de fasta driftställena som är filialer med en nettoomsättning som uppgår till mer än 80 miljoner kronor. Det får antas att en stor andel av de 3 033 dotterföretagen och filialerna inte kommer att uppfylla storleksvillkoren och således inte behöva offentliggöra och tillgängliggöra någon rapport. Det är dock svårt att veta hur många dotterföretag och filialer det rör sig om eftersom Skatteverket inte har

kunnat lämna information om storleken på dessa. Osäkerheten har beaktats vid den slutliga uppskattningen av antalet rapporter.

För det andra kan dotterföretag och filialer undantas från rapporteringsskyldighet om vissa villkor uppfylls. Det gäller om moderföretaget eller företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen upprättar och tillgängliggör en inkomstskatterapport och samtidigt identifierar ett dotterföretag eller en filial som hör hemma inom EU som har gett in en inkomstskatterapport till Bolagsverket eller motsvarande myndighet inom EU.

Det får antas att de flesta utomeuropeiska moderföretagen kommer att vara samarbetsvilliga i förhållande till koncernens rapporteringsskyldiga dotterföretag och filialer. Vi antar därför att de flesta utomeuropeiska moderföretag kommer att upprätta och tillgängliggöra en inkomstskatterapport för hela koncernen, vilket innebär att bara ett dotterföretag eller en filial i EU behöver offentliggöra den – övriga dotterföretag och filialer undantas då från rapporteringsskyldighet.

Utifrån detta antagande och uppgiften om att Skatteverket tog emot 513 rapporter från moderföretag i multinationella koncerner som hörde hemma i en stat utanför EU, som hade minst ett svenskt dotterföretag eller svenskt fast driftställe, uppskattar vi att cirka 500 dotterföretag och filialer kommer vara rapporteringsskyldiga. Uppskattningen är dock behäftad med osäkerhet, vilket har beaktats vid den slutliga uppskattningen av antal inkomstskatterapporter.

För det tredje undantas filialer från rapporteringsskyldighet om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern och det i koncernen även ingår ett rapporteringsskyldigt dotterföretag. År 2019 fanns det enligt SCB två utländska företag, som ingick i en koncern vars intäkter översteg 8 miljarder kronor, och som bedrev näringsverksamhet genom en svensk filial. Utifrån den uppgiften bedömer vi att inga, eller endast ett fåtal, filialer kommer att undantas från rapporteringsskyldighet enligt denna bestämmelse.

De flesta dotterföretag och filialer som måste offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport, behöver inte lämna en land-för-land-rapport. Anledningen är att moderföretaget i de flesta fall kommer att lämna en land-för-land-rapport för koncernen i sitt hemland. Inkomstskatteuppgifterna kommer alltså att finnas tillgängliga i koncernen.

Den nya lagens krav kommer att innebära en ökad administrativ börda för de rapporteringsskyldiga dotterföretagen och filialerna. Om en inkomstskatterapport finns tillgänglig, består arbetet i att ge in den till Bolagsverket samt publicera den på företagets, eller ett koncernföretags, webbplats. Vi bedömer att de flesta dotterföretag och filialer kommer att ha en inkomstskatterapport tillgänglig. Anledningen är att företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, i förekommande fall, moderföretaget lojalt förväntas följa direktivets krav. Kostnaden för att offentliggöra och tillgängliggöra rapporten bedöms som ringa.

Om någon inkomstskatterapport inte finns tillgänglig, ska dotterföretagen och filialerna hämta in uppgifterna samt upprätta inkomstskatterapporten enligt en särskild mall och särskilda rapporteringsformat. I vissa fall behöver de även upprätta, tillgängliggöra och offentliggöra ett uttalande om bristande information.

Vi bedömer att tidsåtgången och kostnaden för dotterföretagens och filialernas arbete i hög grad kommer att bero på hur mycket information som tas emot från företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, i förekommande fall, moderföretaget. Om ingen information lämnas, får dotterföretaget eller filialen upprätta en rapport som endast avser den egna verksamheten och ett uttalande om bristande information. Kostnaden för att samla in uppgifterna och upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra rapporten uppskattas till cirka 20 000 kronor. Om all nödvändig information om företagets eller koncernens verksamhet lämnas, behöver dotterföretaget eller filialen sammanställa uppgifterna och upprätta rapporten. Kostnaden bör då, med hänsyn till att rapporten innehåller avsevärt fler inkomstskatteuppgifter, bli något högre. Den uppskattas till cirka 30 000 kronor.

Vidare bedömer vi att den ökade kostnaden för revisorns arbete med att göra en kontroll och ett uttalande i revisionsberättelsen bör ungefär densamma som för ett moderföretag. Denna kostnad belastar dock bara dotterföretag, och inte filialer.

I jämförelse med dotterföretag och filialer i andra medlemsstater anser vi att den nya lagen inte kommer att påverka svenska dotterföretag och svenska filialer i något större avseende. Alla medlemsstater ska genomföra direktivet. Eftersom vi föreslår att tröskelvärdet avrundas uppåt till 8 miljarder kronor kan den situationen uppstå att ett svenskt dotterföretag undgår rapporteringsskyldighet medan ett dotterföretag i en annan medlemsstat, men i samma kon-

cern, behöver offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport i sitt hemland, om moderföretaget hör hemma utanför EU och koncernens intäkter precis uppgår till 750 miljoner euro.

I sådana situationer kommer svenska dotterföretag och filialer att påverkas positivt i förhållande till sina motsvarigheter i EU. Denna situation blir dock inte särskilt vanlig eftersom det är fråga om en avrundning av tröskelvärdet uppåt med cirka 274 miljoner kronor, vilket bedöms som ett mindre belopp i förhållande till koncernens intäkter som överstiger 8 miljarder kronor.

I jämförelse med dotterföretag och filialer utanför EU anser vi att den nya lagen kommer att innebära en konkurrensnackdel för svenska dotterföretag och svenska filialer. Det handlar om att de svenska företagen och filialerna får en ökad administrativ kostnad för att offentliggöra och tillgängliggöra inkomstskatterapporten samt, för dotterföretagen, även en ökad revisionskostnad. I vissa fall behöver även rapporten upprättas och ett uttalande om bristande information upprättas, tillgängliggöras och offentliggöras.

Dessutom behöver dotterföretagen och filialerna offentliggöra inkomstskatteuppgifter om koncernens eller företagens verksamhet, vilket kan betraktas som känslig information. Hur stor konkurrensnackdel det blir avgörs av hur koncernen eller företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen uppfattar offentliggörandet av inkomstskatteuppgifter. För företag och koncerner i en tillväxt- eller etableringsfas kan uppgifterna vara känsliga. Direktivets krav kan göra att en multinationell koncern väljer att etablera ett nytt dotterföretag i en medlemsstat utanför EU, i stället för i EU, i syfte att undvika att inkomstskatteuppgifter om hela koncernen offentliggörs. Å andra sidan kan informationslämnandet ses som en del av företagens eller koncernens arbete med CSR-frågor och då uppfattas som någonting positivt.

Direktivets krav innebär också att dotterföretag och filialer i Sverige och i övriga EU, som inte omfattas av direktivets krav, får en konkurrensfördel i förhållande till de rapporteringsskyldiga dotterföretagen och filialerna. Konkurrensfördelen består i att inte behöva offentliggöra inkomstskatteuppgifter om sin eller koncernens verksamhet utanför EU och att slippa den administrativa kostnad som ett upprättande och offentliggörande av en inkomstskatterapport innebär.

Hur stor konkurrensnackdelen blir för de rapporteringsskyldiga dotterföretagen och filialerna är svårt att bedöma. Våra förslag går i

huvudsak inte längre än vad direktivet kräver, varför det saknas alternativa lösningar till hur direktivet ska genomföras.

7.1.2 Konsekvenser för övriga företag

Företag som ingår i koncerner vars intäkter är lägre än 8 miljarder kronor omfattas inte av lagens tillämpningsområde. Det gör inte heller företag som inte ingår i en koncern vars intäkter är lägre än 8 miljarder kronor, dotterföretag som är mindre företag enligt definitionen i årsredovisningslagen och filialer med en nettoomsättning som är lägre än 80 miljoner kronor. Andra företagsformer än aktiebolag och handelsbolag omfattas inte heller av lagens tillämpningsområde.

Vid utgången av 2021 fanns det cirka 693 000 aktiebolag, cirka 36 000 handelsbolag och cirka 2 800 filialer registrerade i Bolagsverkets register. Vi bedömer att sammanlagt 600–1 000 företag och filialer kommer att vara rapporteringsskyldiga enligt den nya lagen. Det innebär att övriga aktiebolag, handelsbolag och filialer inte omfattas. Dessa företag får en konkurrensfördel i förhållande till de rapporteringsskyldiga företagen. Företagen besparas från den arbetsbörda och kostnad som krävs för att upprätta en inkomstskatterapport och behöver inte heller offentliggöra inkomstskatteuppgifter om sin verksamhet.

År 2019 fanns det enligt SCB 10 467 företag som uppfyllde definitionen för större företag enligt årsredovisningslagen. Av uppgiften framgår inte hur många av dessa som är aktiebolag och handelsbolag. Utredningen bedömer att större delen utgörs av sådana företag. Slutsatsen har dock inte gått att verifiera, varför uppgiften är osäker.

Alla aktiebolag och handelsbolag som definieras som sådana större företag kommer att beröras av kravet på uttalande i revisionsberättelsen. En revisor behöver således kontrollera om företaget är rapporteringsskyldigt enligt den nya lagen eller inte, samt göra ett uttalande i revisionsberättelsen. Det extra arvode som revisorn kommer att fakturera för detta arbete uppskattas till cirka 30 000 kronor.

I jämförelse med företag som inte behöver ha ett uttalande om rapporteringsskyldighet i revisionsberättelsen får de större aktiebolagen och handelsbolagen en konkurrensnackdel som består av den ökade revisionskostnaden. Ett sådant uttalande krävs dock enligt direktivet. Våra förslag går inte längre än vad som krävs, varför det saknas alternativa lösningar.

7.1.3 Konsekvenser för Bolagsverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Bolagsverket kommer att få vissa ökade kostnader genom att myndigheten ska ta emot inkomstskatterapporter från 600–1 000 företag och filialer och registrera dem i tillämpligt register samt utföra viss granskning för att säkerställa lagens efterlevnad. Det krävs en anpassning och utveckling av Bolagsverkets it-system till en kostnad om cirka en miljon kronor. Därutöver krävs vissa resurser för att ta emot inkomstskatterapporterna och utföra granskning. Bolagsverket bedömer att kostnadsökningen ryms inom myndighetens budget. Vi instämmer i den bedömningen.

De beslut om vite som Bolagsverket kan komma att meddela, kan överklagas till de allmänna förvaltningsdomstolarna. Skatteverket har uppgett att myndigheten hittills inte har förelagt något företag om vite i fråga om land-för-land-rapporter. Även om antalet inkomstskatterapporter beräknas bli avsevärt större än antalet land-för-land-rapporter bedömer vi att Bolagsverket sannolikt inte kommer att förelägga företag om vite i mer än kanske något enstaka fall per år. Slutsatsen är dock osäker. Utifrån denna bedömning kan den ökade arbetsbelastningen för de allmänna förvaltningsdomstolarna förväntas öka i försumbar omfattning. Vi bedömer att kostnadsökningen ryms inom förvaltningsdomstolarnas budget.

7.1.4 Konsekvenser för enskilda

Förslagen innebär inte några kostnader eller andra konsekvenser för enskilda.

7.2 Konsekvenser av en förändrad koncerndefinition

Avsnittet inleds med en redogörelse för konsekvenserna inom redovisningsrätten. Därefter berörs konsekvenserna inom skatterätten och associationsrätten. Slutligen behandlas konsekvenserna för vissa branscher.

Som ett led i vår konsekvensanalys har vi, på de områden som vi har identifierat att våra förslag kan få särskild betydelse, samrått med företrädare för näringslivet. Det gäller riskkapitalbranschen, finansiella

företag, stiftelser och byggbranschen. Vi har ställt frågor om vad det skulle innebära för företag inom respektive bransch om kravet på ägarandel tas bort och koncerndefinitionen i stället enbart bygger på att moderföretaget har ett bestämmande inflytande över dotterföretaget, hur många företag som då skulle komma att konsolideras samt vilka konsekvenser en sådan konsolidering i så fall skulle få på andra områden än redovisningsrätten.

7.2.1 Konsekvenser för företag på redovisningsområdet

Bolagsverket registrerade 602 759 årsredovisningar år 2021. Av dessa hade 8 746 årsredovisningar en egen eller bifogad koncernredovisning, vilket är 1,5 procent av det totala registrerade antalet årsredovisningar.

Enligt SCB fanns det 3 856 svenska moderföretag som uppfyllde gränsvärdet för större företag i årsredovisningslagen och 64 711 svenska moderföretag som inte uppfyllde gränsvärdet under 2019.

Frågan om ett företag är skyldigt att upprätta koncernredovisning eller inte avgörs med tillämpning av bestämmelserna i årsredovisningslagen, närmare bestämt koncerndefinitionen och reglerna om skyldighet eller undantag från skyldighet att upprätta koncernredovisning. Detta gäller både börsnoterade och onoterade företag.

De allra flesta företag torde inte påverkas av förslaget när det gäller skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Anledningen är att de flesta koncernförhållanden baseras på rösträttsmajoritet. Förslaget innebär att ett koncernförhållande kan uppstå om ett företag har bestämmande inflytande över ett annat företag, t.ex. genom avtal, utan att äga andelar i det andra företaget. Vi bedömer att sådana företagsförhållanden är ovanliga när det gäller företag som inte redan i dag ingår i en koncern.

Det kan dock inte uteslutas att något eller några företag, som inte i dag ingår i en koncern, kommer att göra det enligt förslaget. Dessa företag påverkas på så sätt att de behöver upprätta en koncernredovisning, om de anses som moderföretag. För börsnoterade företag innebär detta att IFRS-regelverket som helhet blir tillämpligt (artikel 4 i IAS-förordningen), vilket leder till en ökad administrativ börda och ökade kostnader för de berörda företagen. För onoterade företag gäller att koncernredovisningen ska upprättas enligt årsredovisnings-

lagen. Även för dessa företag leder förslaget till en ökad administrativ börda och ökade kostnader.

Vi bedömer att förslaget torde få störst påverkan på frågan om vilka företag som ska ingå i koncernredovisningen.

Börsnoterade företag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt internationella redovisningsstandarder som antagits för tillämpning inom EU. Det innebär att IFRS 10 avgör vilka företag som ska ingå i koncernredovisningen. Börsnoterade företag påverkas därför inte av förslaget avseende denna fråga. Detsamma gäller de företag som frivilligt tillämpar IFRS vid upprättandet av koncernredovisning.

För onoterade företag som upprättar koncernredovisning enligt årsredovisningslagen innebär förslaget att fler företag kommer att omfattas av en koncernredovisning. Skälet är att koncerndefinitionen utvidgas något. Vi bedömer att de företag som redan i dag konsolideras, kommer att göra det även enligt förslaget. Därtill kommer fler företag – i vilka moderföretaget har ett bestämmande inflytande utan att äga en andel i det andra företaget – att konsolideras. Som framgår nedan är det svårt att avgöra hur många företag som inte konsolideras i dag, men som ska konsolideras enligt förslaget. Det är också svårt att avgöra inom vilka branscher dessa företag finns.

Sett i förhållande till det totala antalet företag som upprättar en årsredovisning drar utredningen slutsatsen att det endast är ett fåtal av dessa företag som berörs. Skälet är att många företag redan i dag omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder. Ett annat skäl är att förslaget får praktisk betydelse för komplexa företagsstrukturer där ett företag har bestämmande inflytande över ett annat företag utan att äga andelar i det andra företaget, vilket inte torde tillhöra vanligheterna.

Även om begreppet bestämmande inflytande inte är nytt, innebär en ändrad koncerndefinition ofrånkomligen en viss ökad administrativ kostnad för företagen eftersom de behöver sätta sig in i de nya reglerna och se över hur verksamheten påverkas av förslaget.

För företag som redan i dag ingår i en koncern innebär förslaget att bedömningar av om bestämmande inflytande föreligger kommer att behöva göras även i fråga om företag där andelar inte innehas i det andra företaget. För företag som ingår i komplicerade konstellationer av företag innebär sådana bedömningar en extra arbetsbörda. Hur stor den administrativa kostnaden blir beror i hög grad på komplexiteten av företagens mellanhavanden.

7.2.2 Koncerndefinitionen inom andra rättsområden än redovisningsrätten

Eftersom förslaget innebär att något fler företag än tidigare kommer att ingå i en koncern, kommer tillämpningsområdet för många regler att utvidgas till att avse fler företag. Alla företag som i dag ingår i en koncern och de företag som kommer att göra det enligt förslaget, behöver informera sig om den nya definitionen. De behöver även förhålla sig till de regler om koncerner som finns i associationsrätten och andra lagar. För de berörda företagen innebär förslaget en ökad administrativ börda och ökade kostnader.

Utvidgningen av begreppen koncern, moderföretag och dotterföretag får konsekvenser för alla regler där begreppen förekommer, vilket är i över 70 lagar. Här finns inte utrymme att redogöra för alla regler som berörs. I det följande tas de mest centrala reglerna upp.

7.2.3 Konsekvenser inom skatteområdet

Begreppen koncern, moderföretag och dotterföretag används i många olika sammanhang på skatterättsens område. Konsekvenserna för de bestämmelser som innehåller dessa begrepp är att tillämpningsområdet utvidgas eftersom förslaget innebär att fler företag kommer att ingå i en koncern än i dag.

I inkomstskattelagen är det vanligt förekommande att regler hänvisar till årsredovisningslagens definition. I det följande tar vi därför upp konsekvenser av förslaget avseende några av dessa bestämmelser.

Förslaget påverkar bestämmelserna om personaloptioner eftersom kretsen av företag som ett förvärv av andelar eller teckningsoptioner genom utnyttjande av personaloptioner kan ske i utvidgas (11 a kap. inkomstskattelagen). Förfarandet sker utan skattekonsekvenser för innehavaren respektive utfärdaren av personaloptionen. Även villkoren som ska vara uppfyllda för att ett förvärv ska kunna ske utan skattekonsekvenser kommer att utsträckas till att gälla fler företag.

Förslaget om ändrad koncerndefinition påverkar reglerna om avdragsbegränsningar för tidigare års underskott (40 kap. inkomstskattelagen). Eftersom förslaget innebär att fler företag kommer att ingå i en koncern, kommer det uppkomma fler ägarförändringar som leder till att en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr inträder. Förslaget om att utvidga vad som avses med ägarförändringar innebär att under-

skottsreglerna inte kommer att användas i strid med reglernas syfte. Såvitt kan bedömas får förslaget i denna del inte några andra beaktansvärda skattemässiga konsekvenser.

Gällande avdragsbegränsning vid negativt räntenetto (24 kap. 22 § inkomstskattelagen) påverkas definitionen av företag i intressegemenskap, där en hänvisning till årsredovisningslagens koncerndefinition ingår. Förslaget medför en utvidgning av den krets av företag som ingår i en koncern, och därmed i en intressegemenskap. Det innebär att antalet företag som omfattas av den gemensamma femmiljonersgränsen blir fler.

Vidare påverkas när rätten att utnyttja kvarstående negativa räntenetton upphör (24 kap. 27 § inkomstskattelagen). Förslaget innebär att fler företag kommer att ingå i en koncern vilket medför att bestämmelsen kommer att träffa fler företag. Vidare innebär förslaget om en utvidgning av begreppet ägarförändringar i reglerna om kvarstående negativa räntenetton att dessa regler inte kommer att användas i strid med deras syfte. Såvitt kan bedömas får förslaget i denna del inte några andra beaktansvärda skattemässiga konsekvenser.

När det gäller ägarförändringar som berör avdragsbegränsningar för tidigare års underskott och kvarstående negativa räntenetton, kan förslaget medföra en risk för att det uppkommer fler situationer där ett företag som kan ge koncernbidrag till ett annat företag inte ingår i samma koncern som mottagaren. Ytterligare en tänkbar konsekvens är att skatteflyktlagen inte skulle bedömas vara tillämplig på sådana situationer. Se vidare avsnitt 4.5.5.

Reglerna om ränta vid finansiella leasingavtal berörs av förslaget (24 a kap. 3 § inkomstskattelagen). Definitionen avser egentligen företag i intressegemenskap och är därför vidare än enbart koncernen. Förslaget kan komma att utöka kretsen av företag som är skyldiga att tillämpa reglerna eftersom gränsen för reglernas tillämplighet gäller på koncernnivå. Gränsen gäller leasingavgifter för finansiella leasingavtal överstigande en miljon kronor.

Även bestämmelserna om vissa situationer med gränsöverskridande inslag innehåller en definition av företag i intressegemenskap, där koncerndefinitionen ingår (24 b kap. 3 § inkomstskattelagen). Förslaget innebär att hybridreglernas tillämplighet utsträcks till fler situationer eftersom det innebär att fler företag kommer att ingå i en koncern.

Vidare berörs reglerna om s.k. tonnagebeskattning på så sätt att fler företag behöver ansöka om godkännande för tonnagebeskattning utifrån att de ingår i en koncern där det finns ett godkänt företag eller ett företag som ansökt om godkännande (39 b kap. 7 § inkomstskattelagen; jämför 13 a kap. 5 och 6 §§ skatteförfarandelagen).

Förslaget skulle kunna påverka möjligheten att göra investeraravdrag i ett visst företag eftersom de gränsvärden som ska vara uppfyllda mäts på koncernnivå (43 kap. 3 § inkomstskattelagen). Mätningen sker i medeltal vilket innebär att påverkan kan ske i båda riktningarna beroende på värdena i det företag som kommer att konsolideras enligt förslaget.

Sammanfattningsvis kommer förslaget att påverka tillämpningen av många olika skatterättsliga regler, framför allt i inkomstskattelagen genom att tillämpningsområdet utvidgas. Det bör dock framhållas att vi bedömer att det handlar om relativt få företag, i förhållande till det totala antalet företag.

Förslaget bedöms inte på något beaktansvärt sätt öka risken för skatteundandragande eller i övrigt leda till några betydande skattemässiga fördelar eller nackdelar. Den allmänna utgångspunkten inom skatterätten att regelverket ska vara neutralt avseende skattebelastningen för verksamhet som bedrivs i flera olika koncernföretag och verksamhet som bedrivs i ett och samma företag ligger i linje med förslaget.

7.2.4 Konsekvenser för aktiebolag

Vid utgången av 2021 fanns cirka 693 000 aktiebolag registrerade i Bolagsverkets register. Det är svårt att uppskatta hur många av dessa aktiebolag som kommer att påverkas av en ändrad koncerndefinition. Vi bedömer att många av de företag som kommer att behöva konsolidera andra företag och företag som kommer att konsolideras är aktiebolag. Skälet är att aktiebolag är en vanlig företagsform för företag som ingår i koncerner. Aktiebolag kommer således att påverkas på olika sätt. I förhållande till antalet bolag torde dock endast ett fåtal påverkas.

Exempel på bestämmelser i aktiebolagslagen vars tillämpning påverkas av förslaget är följande.

Styrelsens upplysningsplikt (7 kap. 32 och 57 §§)

I en koncern omfattar styrelsens och den verkställande direktörens upplysningsplikt gentemot aktieägarna även bolagets förhållanden med avseende på andra koncernföretag. Om bolaget är ett moderbolag avser upplysningsplikten även koncernredovisningen och förhållanden beträffande dotterföretagen som kan inverka på bedömningen av ett ärende på dagordningen eller av bolagets ekonomiska situation. Eftersom något fler företag kommer att konsolideras, kommer styrelsens upplysningsplikt i de fallen att utvidgas.

Revisorsjämv (9 kap. 17 §)

Eftersom något fler företag än i dag kommer att ingå i en koncern, kan det uppstå fler situationer då revisorn i ett aktiebolag är jävig. För aktiebolag kan det medföra en något minskad möjlighet att använda vissa revisorer. Om revisorn exempelvis äger aktier i ett företag som inte ingår i koncernen enligt den hittillsvarande koncerndefinitionen, men som aktiebolaget har ett bestämmande inflytande över på grund av avtal, skulle revisorn inte få kvarstå som revisor i bolaget. Situationen torde knappast förekomma i praktiken. Jämför avsnitt 7.2.14.

Försiktighetsprincipen (17 kap. 3 §)

Vid bedömningen av om en värdeöverföring får äga rum ska ett moderbolag ta hänsyn till de krav som koncernverksamhetens art, omfattning och risker ställer på koncernens egna kapital samt till koncernens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. Eftersom något fler företag kommer att konsolideras med förslaget kommer tillämpningsområdet för försiktighetsprincipen att utvidgas. Det kan innebära att vissa moderbolag inte kan göra en värdeöverföring, om de juridiska personer som ska konsolideras enligt förslaget har en ekonomisk ställning som påverkar moderbolaget negativt. Hur vanligt förekommande sådana situationer blir är svårt att uppskatta.

Dotterföretags förvärv av aktier (19 kap. 2 och 3 §§)

Ett dotterföretag får, med vissa undantag, inte teckna aktier i moderbolaget och får inte heller ta emot aktier i moderbolaget som pant. Något fler bolag kommer att betraktas som dotterföretag enligt förslaget och därmed kommer fler bolag att träffas av förbudet. Det är svårt att veta hur vanligt förekommande det är att specialföretag, som vi bedömer kommer att vara de som framför allt kommer att konsolideras med förslaget, förvärvar aktier i det företag som kan komma att betraktas som moderföretag enligt förslaget. Vi bedömer i vart fall att det gäller ett fåtal specialföretag.

Förvärv av egna aktier i vissa publika bolag (19 kap. 15 §)

Det finns ett förbud för börsnoterade bolag att förvärva egna aktier i den mån bolagets innehav av egna aktier efter förvärvet kommer att uppgå till mer än en tiondel av samtliga aktier i bolaget. Vid beräkningen ska aktierna i bolaget, som innehas av dess dotterföretag, anses som bolagets. Förslaget innebär att publika bolags möjligheter att förvärva egna aktier i vissa fall minskar, eftersom något fler juridiska personer kommer att konsolideras.

Låneförbudet (21 kap.)

För låneförbudet är koncerndefinitionen av central betydelse på flera sätt.

Ett aktiebolag får inte lämna penninglån till den som äger aktier, är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller i annat bolag i samma koncern (det generella utlåningsförbudet). Detsamma gäller släktingar till dessa personer och juridiska personer över vilken någon av de nämnda personerna har ett bestämmande inflytande.

Eftersom något fler företag kommer att konsolideras, kommer kretsen av personer som ett bolag inte får lämna penninglån till i vissa fall att utvidgas. Om ett bolags förhållande till ett annat företag är komplext, kan bedömningen av om ett koncernförhållande föreligger bli svår att göra. Det kan få konsekvenser på så sätt att ett aktiebolag måste försäkra sig om att den som är låntagare inte kan komma att betraktas som närstående till ett dotterföretag.

Det finns ett undantag från det generella låneförbudet som gäller om gäldenären är ett företag i en koncern i vilket det långivande bolaget ingår. Detta innebär att förslaget i viss mån utvidgar undantagskretsen.

Ett bolag får inte heller ge förskott, lämna lån eller ställa säkerhet för lån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person ska förvärva aktier i bolaget eller överordnat bolag i samma koncern (förvärvslåneförbudet). Förslaget innebär att kretsen av låntagare och mottagare av förskott eller säkerhet i viss mån utvidgas. Förbudet blir således tillämpligt på något fler transaktioner än tidigare.

Konsekvenserna av låneförbudet diskuteras även i avsnitt 4.5.4.

Tvångsinlösen av aktier (22 kap. 1 §)

En tvångsinlösen av aktier förutsätter att majoritetsägaren, själv eller tillsammans med ett eller flera dotterföretag, innehar mer än nio tiondelar i ett svenskt aktiebolag eller att majoritetsägarens dotterföretag innehar mer än nio tiondelar av aktierna i bolaget. Eftersom något fler företag kommer att bedömas som dotterföretag utvidgas i viss mån kretsen av dotterföretag som kan inneha aktier för tvångsinlösen.

Riktade emissioner (16 kap.)

Bestämmelserna om riktade emissioner gäller när publika aktiebolag och dotterbolag till sådana bolag beslutar om

- nyemission av aktier eller emission av teckningsoptioner eller konvertibler,
- överlåtelse av aktier, teckningsoptioner eller konvertibler som har getts ut av ett bolag inom samma koncern, och
- vissa typer av lån.

Dotterbolaget ska vara ett dotterföretag i den mening som avses i aktiebolagslagen. Bestämmelserna träffar inte dotterbolag till privata aktiebolag. Reglernas tillämpningsområde kommer i viss mån att utvidgas enligt förslaget eftersom något fler företag kommer att bedömas som dotterbolag.

7.2.5 Konsekvenser för ekonomiska föreningar

Enligt SCB finns det cirka 7 400 ekonomiska föreningar. Vi bedömer att få ekonomiska föreningar kommer att beröras av förslaget. Skälet är att det torde vara ovanligt att ekonomiska föreningars koncernförhållanden baseras på praktisk majoritet eller på ägarliknande förhållanden (t.ex. avtal) utan något formellt ägande.

I det följande behandlas de regler i föreningslagen som innehåller begreppen moderföretag, dotterföretag och koncern. Generellt gör vi antagandet att konsekvenserna av förslaget blir desamma som med avseende på de ovan nämnda reglerna i aktiebolagslagen, dvs. att reglernas tillämpningsområde i någon mån ökar då antalet dotterföretag som ska konsolideras ökar.

Upplyningsplikt (6 kap. 29 §)

Om någon medlem begär det och styrelsen anser att det kan göras utan väsentlig skada för föreningen, ska upplysningar lämnas om dels förhållanden som kan inverka på bedömningen av ett ärende på stämman, dels förhållanden som kan inverka på bedömningen av föreningens ekonomiska situation.

I en förening som ingår i en koncern avser upplysningsplikten även föreningens förhållande till andra koncernföretag. Om föreningen är en moderförening, avser upplysningsplikten också koncernredovisningen och sådana förhållanden som anges ovan i fråga om dotterföretag.

Styrelsens ansvar för den ekonomiska situationen (7 kap. 4 §)

Styrelsen ska fortlöpande bedöma föreningens ekonomiska situation. Om föreningen är en moderförening, omfattar styrelsens ansvar även koncernens ekonomiska situation.

Jäv för en styrelseledamot och verkställande direktör (7 kap. 23 och 34 §§)

En styrelseledamot eller en verkställande direktör får inte handlägga en fråga om avtal mellan föreningen och en juridisk person som styrelseledamoten eller den verkställande direktören ensam eller tillsammans med någon annan får företräda. Denna regel gäller dock inte om föreningens motpart är ett företag i samma koncern eller i en företagsgrupp av motsvarande slag.

Anmälan om aktieinnehav (7 kap. 46 §)

En styrelseledamot och en verkställande direktör ska till föreningens styrelse anmäla sitt innehav av aktier i ett aktiebolag inom samma koncern som föreningen när de tillträder sitt uppdrag, om någon sådan anmälan inte har gjorts dessförinnan. Förändringar i aktieinnehavet ska anmälas inom en månad.

Revisorsjävv (8 kap. 19 §)

En person får inte vara revisor om han eller hon, utöver det som normalt sammanhänger med medlemskap i föreningen, står i skuld till denna eller något annat företag i samma koncern eller har en skyldighet som föreningen eller ett sådant företag har ställt säkerhet för. Den som inte är behörig att vara revisor i en moderförening får inte heller vara revisor i dess dotterföretag.

Begränsningar av utrymmet för värdeöverföring (12 kap. 4 §)

Föreningen får genomföra en värdeöverföring till medlemmar eller andra endast om den framstår som försvarlig med hänsyn till de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet, och föreningens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. Om föreningen är en moderförening, ska hänsyn tas även till de krav som koncernverksamhetens art, omfattning och risker ställer på koncernens egna kapital och till koncernens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

7.2.6 Konsekvenser för stiftelser

Enligt SCB finns det cirka 4 400 stiftelser. Vi bedömer att förslaget kommer att få liten, eller ingen, effekt på dessa.

Vårt förslag till ändrad koncerndefinition innebär inte att stiftelser kommer att konsolideras som dotterföretag. Så är inte heller fallet i dag, eftersom det inte går att äga andelar i en stiftelse.

Det kan inte uteslutas att ett svenskt moderföretag enligt förslaget kan komma att konsolidera en utländsk stiftelse, förutsatt att företaget har ett bestämmande inflytande över den utländska stiftelsen. Det är svårt att uppskatta hur vanligt förekommande en sådan konsolidering blir. Vi bedömer att situationen är ovanlig.

Vi bedömer sammanfattningsvis att få svenska stiftelser påverkas från redovisningssynpunkt. Skälet är att det torde vara mycket ovanligt att stiftelsers koncernförhållanden baseras på praktisk majoritet eller på ägarliknande förhållanden (t.ex. avtal) utan något formellt ägande.

De bestämmelser som innehåller begreppet koncern i stiftelselagen rör bl.a. revision (4 kap.). Det finns även bestämmelser som innehåller begreppet dotterföretag, exempelvis regeln som gäller till vilka en stiftelse får lämna penninglån (2 kap. 6 §). Tillämpningen av dessa bestämmelser torde knappast påverkas av den ändrade koncerndefinitionen.

7.2.7 Konsekvenser för bostadsutvecklingsföretag

Bostadsutvecklingsföretag som inte i dag ingår i en koncern påverkas av förslaget på så sätt att de kan behöva upprätta koncernredovisning, om de har bestämmande inflytande över exempelvis en bostadsrättsförening (jämför avsnitt 7.2.1).

Eftersom börsnoterade bostadsutvecklingsföretag upprättar koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningsstandarder berörs dessa företag inte av förslaget såvitt gäller vilka företag som ingår i koncernredovisningen. I detta avseende berörs onoterade företag som bedriver bostadsutveckling med inriktning mot upplåtelse av bostadsrätter av förslaget eftersom de kan behöva konsolidera vissa av de bostadsrättsföreningar som är kopplade till företagets verksamhet. Det beror på hur relationen mellan bostadsutvecklingsföretaget och bostadsrättsföreningen ser ut och gäller, i så fall, under

uppförandefasen innan andelsägarna har blivit medlemmar i föreningen (jämför Bokföringsnämndens hemställan). Konsolidering förutsätter att bostadsutvecklingsföretaget har ett bestämmande inflytande över bostadsrättsföreningen.

Vi har inte kunnat uppskatta hur många onoterade företag som bedriver bostadsutveckling med inriktning mot upplåtelse av bostadsrätter i dag. Antalet torde variera över tid. Enligt SCB:s allmänna företagsregister finns det cirka 700 företag i branschkategori Byggtrepreneur/Utvecklare av byggprojekt. Alla dessa företag bedriver dock inte bostadsutveckling med inriktning mot upplåtelse av bostadsrätter. Vidare kan det finnas sådana bostadsutvecklingsföretag i andra bransch kategorier. Siffran bedöms ändå ge viss vägledning i fråga om hur många sådana företag som kan tänkas beröras av förslaget.

Boverket har inte kunnat ange antalet pågående byggnationer av flerbostadshus som ska tas över av nybildade bostadsrättsföreningar.

Under 2021 nyregistrerades 957 bostadsrättsföreningar. Det går inte att säga hur många av dessa som var kopplade till ett onoterat bostadsutvecklingsföretag. Det är också svårt att uppskatta hur många av bostadsrättsföreningarna som ett onoterat bostadsutvecklingsföretag under uppförandefasen hade ett bestämmande inflytande över. Trots detta bedöms även dessa siffror i någon mån ge vägledning i fråga om hur många bostadsrättsföreningar som kan komma att konsolideras under uppförandet av föreningarnas hus.

Som vi anför i avsnitt 4.5.2 gör vi bedömningen att förslaget inte påverkar bostadsbyggandet. Vi föreslår vidare att den nya koncerndefinitionen inte ska tillämpas förrän 2025. De onoterade företagen får därmed möjlighet att anpassa sig, i likhet med de börsnoterade bostadsutvecklingsföretag som tillämpar IFRS.

7.2.8 Konsekvenser för företag som har ett bestämmande inflytande över specialföretag

Vi bedömer att s.k. specialföretag är en typ av företag som kan behöva konsolideras, om ett annat företag har bestämmande inflytande över specialföretaget. Med specialföretag menar vi sådana företag som skapas för att utföra en i förväg bestämd, specifik uppgift och ofta utmärks av att det bestämmande inflytandet inte utövas via ägande utan på andra sätt.

De specialföretag som framför allt kan antas kommer att konsolideras om förslaget genomförs är sådana företag som skapats i syfte att lösa finansieringen för ett visst projekt. Sådana företag kan förekomma i olika typer av branscher.

Som angetts tidigare, kommer förslaget att beröra företag som inte i dag ingår i en koncern på så sätt att de kan behöva upprätta koncernredovisning, om de har bestämmande inflytande över ett specialföretag (jämför avsnitt 7.2.1). Vi bedömer dock att de flesta företag som i dag inte behöver konsolidera ett specialföretag, men som kommer att behöva göra det enligt förslaget, redan i dag är moderföretag till andra dotterföretag.

I fråga om vilka företag som ska omfattas av en koncernredovisning, får förslaget ingen påverkan på de företag som tillämpar IFRS vid upprättande av koncernredovisning. Dessa företag behöver enligt IFRS 10 konsolidera specialföretag som de har bestämmande inflytande över. För övriga företag innebär förslaget att vissa specialföretag, som inte konsolideras med den hittillsvarande koncerndefinitionen, kommer att behöva konsolideras.

Det finns en särskild typ av specialföretag på försäkringsområdet. Det är aktiebolag eller ekonomiska föreningar som, utan att vara försäkringsföretag eller utländska försäkringsgivare, övertar försäkringsrisker från ett försäkringsföretag eller en EES-försäkringsgivare. Specialföretaget finansierar enligt försäkringsrörelselagen till fullo sin exponering för riskerna genom inkomster från emissioner av skuldebrev eller någon annan liknande form av finansiering, för vilken rätten till återbetalning är underordnad företagens skyldigheter enligt avtal om riskövertagande. Enligt Finansinspektionen är denna typ av specialföretag hittills mycket ovanliga.

Det finns en annan typ av specialföretag som används inom ramen för finansiering, s.k. värdepapperisering. Det är ett förfarande på kreditinstitutsområdet som innebär att relativt homogena tillgångar med förutsägbara betalningsflöden omvandlas till obligationer eller andra lätt omsättningsbara värdepapper. Ett specialföretag har till syfte att äga vissa fordringar och förmedla betalningsflöden från kredittagarna till de som investerat i värdepapperen (prop. 2015/16:9 s. 491). Än så länge är specialföretag för värdepapperisering sällsynta i Sverige.

Vi har genom våra underhandskontakter med företrädare för bygg-, finans- och riskkapitalbranschen inte kunnat klargöra hur många företag, som inte konsolideras med dagens koncerndefinition, som kom-

mer att göra det om kravet på ägarandel tas bort och koncerndefinitionen i stället enbart bygger på att moderföretaget har ett bestämmande inflytande över dotterföretaget. Företrädarna har inte heller närmare kunnat ange vilken typ av företag, eller hur många företag, som berörs av förslaget.

Mot bakgrund av karaktären på de företagsstrukturer där specialföretag kommer till användning, dvs. där det bestämmande inflytandet inte utövas via ägande utan på andra sätt, bedömer vi att ett fåtal företag påverkas av förslaget på så sätt att ett eller flera specialföretag ska konsolideras.

Konsekvensen av en konsolidering blir att moderföretaget och de företag som moderföretaget har ett bestämmande inflytande över (dotterföretagen) presenteras som en ekonomisk enhet i koncernredovisningen. En sådan koncernredovisning ger en mer rättvisande bild än en koncernredovisning som inte omfattar de företag som moderföretaget har bestämmande inflytande över.

Låt säga att ett företag bildar ett specialföretag i syfte att lösa finansieringen för ett visst projekt, och företaget enligt förslaget behöver konsolidera specialföretaget i redovisningen eftersom företaget har bestämmande inflytande över specialföretaget, men ingen ägarandel. Då kommer koncernredovisningen ge en bättre bild av de risker som finns med projektet för moderföretaget än om specialföretaget inte konsolideras. Om konsolidering inte sker i en sådan situation finns inte kreditrisken avspeglad i koncernredovisningen, vilket kan påverka moderföretagets externa intressenter negativt.

7.2.9 Konsekvenser inom private equity

Vi bedömer att förslaget kommer att leda till att vissa riskkapitalfonder kommer att konsolideras. Det har inte varit möjligt att utreda hur många sådana fonder det finns. Enligt Finansinspektionen finns det 16 auktoriserade AIF-förvaltare (varav två är internt förvaltade) med investeringsstrategin riskkapitalfonder. Av förarbetena till lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder framgår att storleken på AIF-förvaltarna kan variera kraftigt (prop. 2012/13:155 s. 412 f.). Ett fondbolag kan förvalta allt från en enstaka fond till över 100 fonder.

Risikkapitalfonder som är baserade i Sverige är i allmänhet aktieföretag. Fonderna finns inom de flesta branscher.

Bolagen som risikkapitalfonderna investerar i kallas portföljbolag. Enligt Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA) finns det finns drygt 1 100 portföljbolag i Sverige. I dag torde merparten av de svenska portföljbolagen, som normalt ingår som en del av en fondstruktur vid en private equity-investering, inte konsolideras. I vart fall verkar det inte vara vanligt förekommande.

Vi bedömer att vissa portföljbolag kommer att konsolideras enligt förslaget. Det har inte varit möjligt att uppskatta hur många portföljbolag det är fråga om.

Sammanfattningsvis innebär förslaget ur ett redovisningsperspektiv att fler företag inom private equity kommer att konsolideras. Några negativa konsekvenser för dessa företag, annat än att de måste hålla sig informerade om den nya koncerndefinitionens innebörd, har vi inte identifierat.

7.2.10 Konsekvenser för kreditinstitut och värdepappersföretag

Enligt Finansinspektionen finns det 117 kreditinstitut, varav uppskattningsvis 23 institut som upprättar koncernredovisning, och 120 värdepappersföretag, varav uppskattningsvis 25 företag som upprättar koncernredovisning.

Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, som reglerar när ett sådant företag är skyldigt att upprätta koncernredovisning och hur den ska upprättas, hänvisar till årsredovisningslagens koncerndefinition. Det innebär att förslaget berör företag som inte i dag ingår i en koncern på så sätt att de kan behöva upprätta koncernredovisning, om de har bestämmande inflytande över ett annat företag (jfr avsnitt 7.2.1).

Vi bedömer dock att det endast är få, om ens några, kreditinstitut och värdepappersföretag som kommer att behöva upprätta koncernredovisning enbart på grund av förslaget. De allra flesta kreditinstitut och värdepappersföretag som kommer att behöva konsolidera företag enligt förslaget torde redan enligt den hittillsvarande definitionen betraktas som moderföretag.

I fråga om vilka företag som ska omfattas av en koncernredovisning berörs inte de företag som tillämpar IFRS vid upprättande av kon-

cernredovisning av förslaget. För övriga företag innebär förslaget att kravet på ägarandel tas bort. Vi bedömer att fler företag kommer att konsolideras enligt förslaget än vad som görs i dag. Hur många företag det rör sig om är svårt att uppskatta.

Förslaget kan innebära att det blir svårare att bedöma om ett koncernförhållande föreligger i mer komplicerade företagsstrukturer. Sådana bedömningar innebär en ökad administrativ börda för kreditinstitut och värdepappersföretag som medför kostnader. Hur stor kostnad det är fråga om är svårt att uppskatta eftersom det beror på hur komplexa strukturerna är.

Vårt förslag medför att tillämpningsområdet för de bestämmelser i tillsynsförordningen som innehåller begreppen koncern, moderföretag eller dotterföretag utvidgas. Detsamma gäller lagen om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag, lagen om bank- och finansieringsrörelse, lagen om värdepappersmarknaden, lagen om kapitalbuffertar, lagen om handel med finansiella instrument och lagen om värdepappersfonder.

Vid tillämpning av dessa bestämmelser kommer företagen att behöva göra en bedömning av om det uppstår ett koncernförhållande med avseende på fler företag än sådana som de äger andelar i. Ju mer komplexa företagsstrukturer det är fråga om, desto mer komplicerade blir bedömningarna.

När det handlar om krav på företagets verksamhet och organisation påverkas företagen negativt genom att fler företag kan komma att ingå i de koncerner som omfattas av kraven.

De regler som finns om gruppbaserad tillsyn, fastställande och beräkning av kontracykliska kapitalbuffertar samt offentliggörande av de behöriga myndigheterna i kapitaltäckningsdirektivet och om exponeringar mot överförd kreditrisk i tillsynsförordningen påverkas inte av förslaget. Skälet är att med moderföretag avses ett företag som utövar ett faktiskt bestämmande inflytande över ett annat. Den definitionen överensstämmer i huvudsak med vårt förslag.

Förslaget innebär även att koncerndefinitionen i lagen om särskild tillsyn över finansiella konglomerat ändras. Det medför att kretsen av företag som ingår i ett finansiellt konglomerat kan komma att utvidgas eftersom fler företag förväntas ingå i en koncern.

7.2.11 Konsekvenser för försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag

Enligt Finansinspektionen finns det 227 försäkringsföretag och 14 tjänstepensionsföretag. Finansinspektionen bedömer att ett 50-tal av dessa företag upprättar koncernredovisning. Det finns inga försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag som är börsnoterade.

Försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag tillämpar lagen om årsredovisning i försäkringsföretag som hänvisar till årsredovisningslagens koncerndefinition. Eftersom det inte finns några börsnoterade försäkringsföretag eller tjänstepensionsföretag innebär det att samtliga företag berörs av förslaget, både i fråga om skyldighet att upprätta koncernredovisning och i fråga om vilka företag som ska omfattas av en sådan redovisning. Undantag görs för de företag som frivilligt tillämpar IFRS vid upprättande av koncernredovisning (jfr 7 kap. 6 § lagen om årsredovisning i försäkringsföretag).

Övriga försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av lagen om årsredovisning i försäkringsföretag påverkas av förslaget på så sätt att fler företag än innan kommer att konsolideras. Det är svårt att uppskatta hur många företag som det handlar om.

Förslaget kan innebära att det blir svårare att bedöma om ett koncernförhållande föreligger i mer komplicerade företagsstrukturer. Sådana bedömningar innebär en ökad administrativ börda för försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag som medför kostnader. Hur stor kostnad det är fråga om är svårt att uppskatta eftersom det beror på hur komplexa strukturerna är.

Vårt förslag innebär att såväl aktiebolagslagens som föreningslagens koncerndefinitioner ändras. Eftersom försäkringsaktiebolag tillämpar aktiebolagslagens koncerndefinition samt ömsesidiga försäkringsföretag och försäkringsföreningar tillämpar föreningslagens koncerndefinition får förslaget genomslag i alla bestämmelser i försäkringsrörelselagen som innehåller begreppen moderföretag, dotterföretag och koncern. Detsamma gäller reglerna i lagen om försäkringsdistribution och lagen om tjänstepensionsföretag.

Som framgår ovan, bedömer vi att förslaget innebär att fler försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag än i dag kommer att konsolideras. Det har inte varit möjligt att uppskatta hur många det rör sig om.

I de lagar som rör försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag och som innehåller begreppen koncern, moderföretag eller dotterföretag behöver en bedömning göras av om en koncern föreligger. Ju mer komplicerade företagsstrukturerna är, desto svårare blir det att göra bedömningen. Att bedömningen kan bli svårare att göra innebär att förslaget kan medföra en ökad administrativ kostnad för företagen. Hur stor denna kostnad blir beror på komplexiteten i företagsstrukturerna.

Företrädare för försäkringsbranschen har vid underhandskontakter framhållit att det inte är lämpligt att förändra koncerndefinitionen i nuläget eftersom det pågår en översyn av Solvens II-regelverket. Vi bedömer dock att den pågående översynen inte utgör något bärande skäl emot att vårt förslag genomförs.

7.2.12 Konsekvenser för större företag

Det finns flera krav i redovisningslagstiftningen som bara gäller större företag. Dessa krav påverkas av om företaget ingår i en koncern och, i så fall, vilka företag som ingår i koncernen.

Ett exempel på ett sådant krav är upprättandet av hållbarhetsrapporter enligt årsredovisningslagen. Hållbarhetsrapporten ska bl.a. innehålla de hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat och konsekvenserna av verksamheten. Kravet gäller om ett företag eller en koncern uppfyller mer än ett av följande villkor: a) medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250, b) den redovisade balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor, c) den redovisade nettoomsättningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor. Företag som är dotterföretag undantas från kravet om företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen.

Ett annat krav på rapportering gäller större företag med verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog (lagen om rapportering av betalningar till myndigheter). Om företaget ingår i en koncern ska moderföretaget upprätta rapporten som då ska avse samtliga företag som ingår i koncernen.

Förslaget om ändrad koncerndefinition innebär att de krav som större företag är underställda kan omfatta fler företag än i dag, eftersom fler företag än i dag kan antas ingå i koncerner. Det innebär även att fler koncerner kan bli rapporteringsskyldiga eftersom fler företag kommer att ingå i en koncern. Detta medför att de administrativa kostnaderna för t.ex. upprättandet av rapporter ökar. På det stora hela väntas förslaget dock inte leda till några beaktansvärda konsekvenser i detta avseende.

7.2.13 Konsekvenser för företag som är kreditgivare, leverantörer och kunder

Företag som är kreditgivare, leverantörer och kunder till företag som ingår i en koncern kommer att påverkas positivt av förslaget. Skälet är att de får en mer rättvisande bild av en koncerns ekonomiska ställning och resultat då ett moderföretag måste konsolidera samtliga juridiska personer som det har ett bestämmande inflytande över. Sådan information är av avgörande betydelse för en väl fungerande marknad inom alla branscher.

7.2.14 Konsekvenser för revisorer och revision

Förslaget kan leda till att det blir svårare för revisorer att veta huruvida ett koncernförhållande föreligger eftersom det inte längre krävs en ägarandel i dotterföretaget. Mot den bakgrunden bedömer vi att förslaget i viss mån skulle kunna öka kostnaden för revision i de företag som ingår i komplexa konstellationer av företag.

Förslaget innebär vidare att revisorsjäv möjligen kan föreligga i fler situationer än tidigare eftersom koncerndefinitionen utvidgas. Om en revisor exempelvis äger aktier i ett företag som inte ingår i samma koncern som revisorskunden enligt den hittillsvarande koncerndefinitionen, kan revisorn enligt förslaget vara jävig om revisorskunden enligt den föreslagna definitionen behöver konsolidera det andra företaget (på grund av att ett bestämmande inflytande föreligger).

Redan i dag finns det dock bestämmelser som i praktiken hindrar en revisor från att äga aktier i ett företag enligt den beskrivna situationen. En revisor ska nämligen för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet

för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet (21 a § revisorslagen [2001:883]). Sammantaget bedömer vi att förslaget får liten, om ens någon, påverkan i fråga om revisorsjäv.

7.2.15 Konsekvenser för myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar

Som framgår ovan förekommer begreppen koncern, moderföretag och dotterföretag i flera lagar som rör Finansinspektionens tillsyn över kreditmarknadsinstitut, värdepappersföretag, försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag. Förslaget innebär därför att Finansinspektionen kommer att behöva informera sig om de nya reglerna och tillämpa dem i sin tillsyn. Myndigheten behöver även överväga om vissa föreskrifter behöver uppdateras.

Vidare innebär förslaget att Bokföringsnämnden kommer att behöva uppdatera sin normgivning.

Bolagsverket kommer att påverkas av förslaget i samband med handläggningen av vissa ärenden då myndigheten ska bedöma om ett koncernförhållande kan föreligga. Då görs en kontroll genom granskning av röstlängden för bolagsstämmoprotokollet. Sådana kontroller görs i dag exempelvis vid handläggning av ärenden om ändring av räkenskapsår för att anpassa räkenskapsåret till koncernen och i ärenden om ändring av företagsnamn för att styrka rätten till att använda delar av ett koncernnamn.

Förslaget innebär att dessa kontroller inte längre med säkerhet visar om ett koncernförhållande föreligger. Bolagsverket får i stället kontrollera förekomsten av ett koncernförhållande genom att begära in en försäkran från företagets företrädare (exempelvis styrelseledamot och verkställande direktör).

En annan av Bolagsverkets uppgifter är att godkänna säkerheter från bostadsutvecklingsföretag som garanterar återbetalning av insatsbelopp och eventuell upplåtelseavgift, exempelvis om inte projektet kan genomföras (12–14 §§ bostadsrättsförordningen [1991:630]). Förslaget kan påverka bedömningen av om sådana säkerheter är tillräckliga. Enligt vår mening kan Bolagsverket, med beaktande av den föreslagna koncerndefinitionen, även i fortsättningen göra väl avvägda bedömningar i denna fråga.

Även Skatteverket berörs av förslaget. Det gäller både i fråga om underskottsreglerna och reglerna om kvarstående negativa ränte-

netton. Därutöver kommer tillämpningsområdet för många regler som hänvisar till begreppen koncern, moderföretag och dotterföretag att ändras. Skatteverket behöver informera sig om de nya reglerna och uppdatera sin normgivning.

7.2.16 Konsekvenser för enskilda

Förslaget syftar till att företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet också ska presenteras på det sättet i redovisningen. På det sättet ökar transparensen för externa intressenterna. Enskilda externa intressenter som t.ex. aktieägare, borgenärer, kunder och anställda påverkas därför positivt av förslaget.

7.3 Konsekvenser av en ny uppställningsform för eget kapital

Enligt SCB finns det cirka 4 400 stiftelser, 28 100 ideella föreningar och 10 800 samfälligheter i Sverige som kommer att påverkas av de föreslagna förändringarna. I praxis har dessa företag sedan länge redovisat enligt den uppställningsform för eget kapital som gäller för aktiebolag. De företag som fortsätter att redovisa enligt denna praxis påverkas inte av förslagen utan för dem blir den nya uppställningsformen en kodifiering av den praktiska tillämpningen.

Bokföringsnämnden kom 2016 ut med ett nytt allmänt råd med tillhörande vägledning Årsredovisning i mindre företag, K2. Av vägledningen framgår att bl.a. stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter ska följa uppställningsformen för eget kapital för Övriga företag. Detsamma framgår av Bokföringsnämndens allmänna råd med tillhörande vägledning Årsredovisning och koncernredovisning, K3. De företag som tillämpar K2 kommer således, om förslaget genomförs, kunna tillämpa den äldre praxis som gällde före 2016. De företag som tillämpar K3 kommer att kunna tillämpa den föreslagna uppställningsformen som är anpassad efter behoven i bl.a. stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter. Redovisningen för dessa företag blir mer rättvisande och anpassade efter verksamhetsbehovet.

De cirka 230 företag som är registrerade som "Övriga svenska juridiska personer bildade enligt särskild lagstiftning" förutsätts använda den föreslagna uppställningsformen för eget kapital. Detsamma gäl-

ler europeiska grupperingar för territoriellt samarbete och Eric-konsortier. Som diskuterats i avsnitt 5.3, passar uppställningsformen bra för de allra flesta av dessa företag. Deras redovisning blir då mer rättvisande och anpassade efter verksamhetsbehovet. Det kan dock inte uteslutas att den föreslagna uppställningsformen inte passar riktigt alla dessa företag, som i stället kan behöva använda den hittillsvarande uppställningsformen för Övriga företag.

Vi bedömer att förslaget inte kommer att medföra någon, eller endast en mindre, ökad administrativ kostnad för de berörda företagen. Skälet är att förslaget överensstämmer med den praxis som gällde fram till 2016.

Om förslaget inte blir verklighet kommer redovisningen i bl.a. stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar fortsatt att vara sämre anpassad efter verksamheternas särskilda behov och därmed mindre rättvisande.

Bokföringsnämnden behöver i viss mån se över och uppdatera sin normgivning. I övrigt bedöms inte några förvaltningsmyndigheter påverkas av förslagen.

Enskilda påverkas genom att de får tillgång till mer rättvisande årsredovisningar och årsbokslut i bl.a. stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter. Några negativa konsekvenser för enskilda förväntas inte.

Vilka uppställningsformer för eget kapital som ska gälla för andra företag än aktiebolag och vissa handelsbolag regleras inte i redovisningsdirektivet. Vidare regleras europeiska grupperingar för territoriellt samarbete och Eric-konsortier i EGTS-förordningen², som utpekar nationell rätt i medlemsstaterna som styrande beträffande bl.a. upprättande och offentliggörande av en grupperings årsredovisning. Nationell rätt styr även europabolag och europakooperativ. Förslaget överensstämmer därför med EU-rätten.

7.4 Konsekvenser av en ny valmöjlighet för redovisning av vissa finansiella skulder

Börsnoterade företag berörs av förslaget eftersom de tillämpar IFRS vid upprättandet av koncernredovisning. Vid utgången av december 2021 fanns det enligt SCB 1 033 svenska börsnoterade företag.

² Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete.

Förslaget omfattar även företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas enligt IFRS. Det innebär att en del företag som tillämpar Bokföringsnämndens vägledning, Årsredovisning och koncernredovisning, K3, i juridisk person berörs. De ges då samma möjlighet som börsnoterade företag att redovisa vissa finansiella skulder enligt IFRS. Det har inte varit möjligt att ta reda på hur många svenska företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas enligt de internationella standarderna.

De finansiella skulder som förslaget tar sikte på förekommer ofta hos finansiella företag, t.ex. banker och försäkringsföretag. Det handlar bl.a. om obligationer. Enligt SCB finns det cirka 40 bankaktiebolag, cirka 80 försäkringsaktiebolag och cirka 70 ömsesidiga försäkringsföretag. Mot denna bakgrund uppskattar utredningen att cirka 200 företag kommer att beröras av förslaget. Hur många som kommer att använda möjligheten att redovisa enligt förslaget är svårt att förutse.

De företag som väljer att redovisa enligt IFRS 9 i juridisk person får en bättre överensstämmelse mellan koncernredovisningen och årsredovisningen. Enhetliga redovisningsprinciper minskar också företagens administrativa börda. Förslaget väntas alltså inte medföra någon ökad administrativ börda.

Att redovisningen i juridisk person får göras enligt internationella redovisningsstandarder medför en ökad jämförbarhet mellan börsnoterade företags finansiella rapporter inom EU. Därigenom underlättas den ekonomiska och finansiella integrationen. Om de finansiella rapporterna upprättas utifrån ett gemensamt och internationellt accepterat regelverk, blir det också lättare för investerare att värdera företag i olika länder. Det innebär i sin tur en utvidgning och fördjupning av de europeiska kapitalmarknaderna, bättre prisbildning och högre effektivitet (jfr prop. 2008/09:71 s. 73 f.).

Förslaget leder till att redovisningen i en koncern som tillämpar de internationella redovisningsstandarderna i den juridiska personen blir mer rättvisande eftersom IFRS 9 innebär att en försämring av företagets egen kreditvärdighet inte längre kommer att redovisas som en intäkt och därmed inte ge en positiv resultatpåverkan. Att årsredovisningen blir mer rättvisande påverkar årsredovisningens intressenter, t.ex. kunder, leverantörer och borgenärer, positivt.

Om förslaget inte genomförs kvarstår skillnaderna i hur företag redovisar vissa förändringar av finansiella skulder i koncern- respektive årsredovisningen att kvarstå. Därtill kommer en försämring av

företagets egen kreditvärdighet fortfarande att behöva redovisas som en intäkt och därmed ge en positiv resultatpåverkan, vilket är missvisande. Någon alternativ lösning på det problem som FAR m.fl. har beskrivit har inte identifierats.

Förslaget bedöms inte få några skattemässiga konsekvenser.

Bokföringsnämnden påverkas av förslaget genom att nämnden behöver uppdatera sin normgivning, något som även gäller Rådet för finansiell rapportering. Finansinspektionen måste informera sig om de nya reglerna. Övriga myndigheter påverkas inte av förslaget.

Som framgår av avsnitt 6.3.2 överensstämmer förslaget med EU-rätten.

7.5 Konsekvenser för jämställdhet mellan kvinnor och män

Våra förslag innebär i allt väsentligt ändringar och tillägg i den redovisningsrättsliga och associationsrättsliga lagstiftningen. Vi bedömer att förslaget inte får någon betydelse för jämställdheten mellan kvinnor och män. Enligt vår uppfattning finns därför inte heller någon relevant statistik att redovisa.

7.6 Övriga konsekvenser

Enligt vår bedömning kommer förslagen i betänkandet inte att få några ytterligare konsekvenser av det slag som anges i kommittéförordningen (1998:1474) eller förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Det är således vår bedömning att förslagen t.ex. inte får några konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

8 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

8.1 Ikraftträdande

8.1.1 Skyldigheten för vissa företag att offentliggöra inkomstskatteuppgifter

Förslag: Författningsändringarna ska träda i kraft den 1 juni 2023 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

Medlemsstaterna ska senast den 22 juni 2023 sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att genomföra direktivet om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter (artikel 2). Både företagen och Bolagsverket behöver tid på sig för förberedelser. Det finns därför ingen anledning att låta den nya lagstiftningen gällande EU-direktivet träda i kraft tidigare än vad direktivet anger.

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 som sagt viss tid på sig för att förbereda sig. Det finns därför inte heller skäl att låta den nya lagstiftningen tillämpas tidigare än vad direktivet föreskriver.

8.1.2 En modernare koncerndefinition

Förslag: Författningsändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2025 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024.

De ändrade koncerndefinitioner som föreslås påverkar många lagar som innehåller begreppen koncern, moderföretag och dotterföretag såväl inom redovisningsrätten som associationsrätten. Därtill förekommer begreppen i de finansiella rörelselagarna. Det kan antas att de ändrade definitionerna i en del fall leder till att företag som tidigare inte betraktades som dotterföretag kommer att göra det, och kanske även tvärtom.

Företagen behöver därför gott om tid på sig att förbereda sig inför tillämpningen av de nya reglerna. Finansinspektionen behöver tid för att förbereda sin tillsyn och uppdatera sina föreskrifter. Vidare behöver Bokföringsnämnden tid på sig för att uppdatera sin normgivning. Vi bedömer därför att författningsförändringarna bör träda i kraft först den 1 januari 2025.

En vedertagen princip för lagstiftning på redovisningsområdet är att de bestämmelser som företagen är skyldiga att följa inte ändras under löpande räkenskapsår.

8.1.3 Uppställningsformerna för eget kapital och redovisningen av vissa finansiella skulder

Förslag: Författningsändringarna ska träda i kraft den 1 juni 2023 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2023.

Vi bedömer att förslagen såvitt avser uppställningsformer för eget kapital kan träda i kraft så snart som möjligt med hänsyn till den tid som de återstående leden i lagstiftningsprocessen kan väntas ta. De stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar m.fl. som berörs av författningsförändringarna behöver inte någon längre tid för anpassningar, eftersom förslaget i princip överensstämmer med praxis.

Författningsändringarna som gäller redovisning av vissa finansiella skulder innebär inget krav på, utan endast en möjlighet till, redovisning enligt internationella redovisningsstandarder för vissa företag. Förslagen bör kunna träda i kraft så snart som möjligt.

Mot denna bakgrund bör de nya reglerna träda i kraft den 1 juni 2023 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2023.

8.2 Övergångsbestämmelser

Bedömning: Det behövs inga särskilda övergångsbestämmelser.

Det behövs inga särskilda övergångsbestämmelser som gäller inkomstskatterapportering, uppställningsformer för eget kapital eller redovisning av vissa finansiella skulder.

I samband med ikraftträdandet av den föreslagna koncerndefinitionen kommer det sannolikt att uppstå koncernförhållanden enbart på grund av författningsändringen, som alltså inte bygger på en faktisk förändring av ägandet eller inflytandet i ett annat företag. Sådana koncernförhållanden kan ha sin grund i avtal som tecknats före ikraftträdandet.

Motsvarande torde gälla om koncerngrunden består i rätten att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i styrelsen eller motsvarande ledningsorgan, om denna rätt har uppkommit före ikraftträdandet.

Det sagda föranleder enligt vår bedömning inte att det finns något behov av övergångsbestämmelser. Det är tillräckligt att förändringen inte genomförs under ett pågående räkenskapsår.

En särskild fråga är om den nya koncerndefinitionen innebär sådana ägarförändringar som avses i underskottsreglerna (40 kap. 10 § inkomstskattelagen) och reglerna om kvarstående negativa räntenetton (24 kap. 27 § inkomstskattelagen).

Med ägarförändringar avses i sammanhanget bl.a. att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag. Av inkomstskattelagens ordalydelse följer enligt vår uppfattning att ikraftträdandet av förslaget i sig inte kan leda till en sådan ägarförändring. Skälet är att det i samband med ikraftträdandet inte sker någon faktisk för-

ändring i ägandet eller inflytandet. Sådana förändringar har ju redan skett, i de flesta fall genom avtal som ingåtts före ikraftträdandet.

Vid införandet av den hittillsvarande koncerndefinitionen framfördes uppfattningen att det inte var osannolikt att samtliga koncernförhållanden som uppstått från och med ikraftträdandet skulle anses utgöra ägarförändringar i den mening som avses i underskottsreglerna. Det anfördes även att rättsläget torde vara mycket oklart.¹

Som diskuteras i avsnitt 7.2 bedömer vi att relativt få företag, som inte konsolideras enligt den hittillsvarande koncerndefinitionen, kommer att konsolideras enligt förslaget. Mot denna bakgrund bedömer vi, även med beaktande av de ovan nämnda synpunkterna, att det inte är motiverat med särskilda övergångsregler som tar sikte på ägarförändringar i den mening som avses i reglerna om underskott och kvarstående negativa räntenetton.

Det innebär att ikraftträdandet inte i sig leder till att det sker en sådan ägarförändring som avses i inkomstskattelagen. Ett förhållande mellan två företag, som i dagsläget inte utgör en koncern, men som kommer att göra det från och med ikraftträdandet av förslaget, leder alltså inte till att beloppsspärren eller koncernbidragsspärren inträder. Det medför inte heller att rätten att utnyttja det nya dotterföretagets kvarstående negativa räntenetton upphör.

Med hänsyn till att vi föreslår att den nya koncerndefinitionen ska träda i kraft först den 1 januari 2025 bedömer vi vidare att det inte behövs några särskilda övergångsbestämmelser som rör andra mellanhavanden som påverkas av en ändrad koncerndefinition.

¹ Se Baran, M. Den nya koncerndefinitionen i aktiebolagslagen och ägarförändring enligt underskottsavdragslagen, SvSkT 1997:6 s. 585.

9 Författningskommentar

9.1 Förslaget till lag (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter

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.

Paragrafen beskriver lagens innehåll och syfte. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.1.

I *första stycket* beskrivs vad lagen reglerar. Med företag avses även filialer. Den rapport om inkomstskatteuppgifter som vissa företag behöver upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra benämns i lagen inkomstskatterapport.

I *andra stycket* anges att lagen genomför vissa ändringar av 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 (redovisningsdirektivet). Se artikel 48a–48h i direktivet.

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.

Paragrafen anger när ett aktiebolag eller handelsbolag, som inte ingår i en koncern, är rapporteringsskyldigt. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.2 och 3.3.3. Genom paragrafen genomförs delvis artikel 48b.1 och 2 i direktivet.

Rapporteringsskyldigheten består i att upprätta en inkomstskatterapport. Att rapporten ska offentliggöras och tillgängliggöras följer av 19 och 22 §§.

Av *första punkten* framgår att paragrafen bara omfattar aktiebolag och handelsbolag med verksamhet i minst en annan stat eller jurisdiktion än Sverige. Med aktiebolag avses även bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag. Övriga företagsformer, t.ex. ekonomiska föreningar, faller utanför paragrafens tillämpningsområde.

Med fast driftsställe avses detsamma som i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229). Med koncern avses detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1994:1554). Med jurisdiktion avses en stat eller en icke-statlig jurisdiktion med skattemässig autonomi i fråga om bolagsskatt.

I *andra punkten* anges det tröskelvärde för företagets intäkter som avgör om företaget behöver rapportera eller inte. Med intäkter avses nettoomsättning enligt definitionen i 1 kap. 3 § första stycket 3 årsredovisningslagen. Med räkenskapsår avses detsamma som i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078).

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.

Paragrafen anger vilka moderföretag som är rapporteringsskyldiga. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.2 och 3.3.3. Genom paragrafen genomförs delvis artikel 48b.1 och 2 i direktivet.

Rapporteringsskyldigheten består i att upprätta en inkomstskatte-rapport. Att rapporten ska offentliggöras och tillgängliggöras följer av 19 och 22 §§.

Enligt *första punkten* omfattas aktiebolag och handelsbolag. Med moderföretag avses detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen.

I *andra punkten* anges att paragrafen omfattar moderföretag som upprättar koncernredovisning. 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). Bestämmelser om skyldigheten att upprätta koncernredovisning finns i 7 kap. årsredovisningslagen. Härav följer att det närmare bestämt rör sig om det yttersta moderföretaget, dvs. det moderföretag som inte kontrolleras av något annat företag. Är företaget både moderföretag och dotterföretag träffas det inte av paragrafen.

Av *tredje punkten* framgår att paragrafen omfattar multinationella koncerner. Koncerner som bara har sin verksamhet i Sverige faller utanför paragrafens tillämpningsområde. Med verksamhet avses även verksamhet som bedrivs genom fasta driftställen. I fråga om vad som avses med jurisdiktion hänvisas till författningskommentaren till 2 §. Vilka företag som ingår i koncernen styrs av det tillämpliga regelverket för moderföretaget som upprättar koncernredovisning.

I *fjärde punkten* anges tröskelvärdet som avgör om företaget är rapporteringsskyldigt. Tröskelvärdet tar sikte på de intäkter som framgår av koncernredovisningen. För ett moderföretag som inte tillämpar sådana internationella redovisningsstandarder som antagits med stöd av förordning (EG) nr 1606/2002 avses med intäkter nettoomsättning. För moderföretag som tillämpar de nämnda standarderna avses med intäkter samma sak som enligt dessa standarder (artikel 48a.2).

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.

Paragrafen anger vilka dotterföretag som är rapporteringsskyldiga. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.2 och 3.3.3. I paragrafen genomförs delvis artikel 48b.4 i direktivet.

Första stycket, som förutsätter att det rapporteringsskyldiga dotterföretaget har tillgång till en inkomstskatterapport, anger i vilka fall dotterföretaget ska offentliggöra rapporten. Med dotterföretag avses detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen.

Enligt *första punkten* omfattas aktiebolag och handelsbolag. Övriga företag faller utanför paragrafens tillämpningsområde.

I *andra punkten* anges att moderföretaget ska höra hemma utanför EU för att dotterföretaget ska omfattas av paragrafen. Det moderföretag som avses är det som upprättar koncernredovisning för flertalet företag i koncernen. Det moderföretaget kontrolleras inte av något annat moderföretag.

Tredje punkten innebär att bara större dotterföretag omfattas. De dotterföretag som inte uppfyller gränsvärdena i årsredovisningslagen faller utanför lagens tillämpningsområde.

Fjärde punkten anger tröskelvärdet som avgör om dotterföretaget är rapporteringsskyldigt. Tröskelvärdet tar sikte på de intäkter som framgår av koncernredovisningen och ska räknas om till motsvarande belopp i den nationella valutan där moderföretaget hör hemma. Den växelkurs som gällde den 21 december 2021, avrundat till närmaste tusental, ska då tillämpas. I fråga om vad som avses med intäkter hänvisas till författningskommentaren till 3 §.

Andra stycket reglerar de fall då dotterföretaget inte har tillgång till en inkomstskatterapport. Dotterföretaget ska då upprätta en rapport på egen hand. Dessförinnan ska dotterföretaget begära att moderföretaget lämna all information som krävs för att dotterföretaget ska kunna upprätta en rapport med det innehåll som framgår av 13–16 §§. Begäran ska ställas till det moderföretag som upprättar kon-

cernredovisningen. Bestämmelsen behöver bara tillämpas om informationen inte redan finns tillgänglig för dotterföretaget.

Tredje stycket handlar om situationen att moderföretaget inte lämnar den information som dotterföretaget har begärt. Dotterföretaget ska då på egen hand upprätta en inkomstskatterapport med all den information som företaget förfogar över. Dessutom ska dotterföretaget uttala att moderföretaget inte har lämnat den information som behövs. Uttalandet ska tas in i en handling som ska hanteras på samma sätt som en rapport (se 21 och 24 §§).

Dotterföretagets skyldighet att tillgängliggöra inkomstskatterapporten på en webbplats följer av 22 §.

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 koncernredovisningen inte har lämnat den information som behövs.

Paragrafen reglerar vilka filialer som är rapporteringsskyldiga. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.2 och 3.3.3. Paragrafen genomför delvis artikel 48b.5 i direktivet.

Första stycket, som förutsätter att den rapporteringsskyldiga filialen har tillgång till en inkomstskatterapport, anger när filialen ska offentliggöra en rapport.

Enligt 10 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. är den verkställande direktören ansvarig för filialens verksamhet. När det i lagen

anges att en filial har en viss skyldighet är det därför den verkställande direktören som är ansvarig för att skyldigheterna uppfylls.

I *första punkten* anges att det är en filial genom vilken ett företag som motsvarar ett svenskt aktiebolag bedriver näringsverksamhet och hör hemma utanför EU som omfattas. Om företaget ingår i en koncern ska enligt *första punkten a* även det moderföretag som upprättar koncernredovisningen för flertalet företag i koncernen hör hemma utanför EU.

För att omfattas av paragrafen ska koncernens konsoliderade intäkter, enligt vad som framgår av koncernredovisningen, överstiga tröskelvärdet. Vilka företag som ingår i koncernen styrs av det tillämpliga regelverket för moderföretaget som upprättar koncernredovisning. Om företaget inte ingår i en koncern gäller enligt *första punkten b* att intäkterna enligt årsredovisningen ska överstiga tröskelvärdet för att filialen ska bli rapporteringsskyldig.

Tröskelvärdet ska räknas om till motsvarande belopp i den nationella valutan där moderföretaget eller, i förekommande fall, företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen hör hemma. Den växelkurs som gällde den 21 december 2021, avrundat till närmaste tusental, ska då tillämpas. I fråga om vad som avses med intäkter hänvisas till författningskommentaren till 3 §.

I fråga om vad som avses med intäkter hänvisas till författningskommentaren till 3 §.

Av *andra punkten* framgår att bara större filialer omfattas av paragrafen. Gränsvärdet avser nettoomsättningen och är detsamma som för större företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 andra ledet c årsredovisningslagen.

Andra stycket reglerar de fall då filialen inte har tillgång till en inkomstskatterapport. Det är filialens verkställande direktör som ansvarar för att informationen inhämtas. Se vidare författningskommentaren till 4 § andra stycket.

När det gäller *tredje stycket*, se författningskommentaren till 4 § tredje stycket.

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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om rapporteringsskyldighet i vissa fall för att förhindra att lagen kringgås. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.3. Paragrafen genomför delvis artikel 48b.7 i direktivet.

Enligt *första stycket* ska dotterföretag och filialer alltid offentliggöra en inkomstskatterapport och, i förekommande fall, ett uttalande om bristande information om företagen inte har något annat syfte än att kringgå lagen. Så skulle exempelvis kunna vara fallet om ett moderföretag som hör hemma utanför EU etablerar flera mindre dotterföretag, som inte når upp till gränsvärdet i 4 § första stycket 3, eller flera mindre filialer, som inte når upp till gränsvärdet i 5 § första stycket 2, i stället för att etablera ett större dotterföretag eller en större filial som når upp till gränsvärdena.

Om det enda syftet med att dela upp verksamheterna i företaget eller koncernen på detta sätt är att undgå rapporteringsskyldighet skulle de mindre dotterföretagen eller filialerna bli rapporteringsskyldiga enligt paragrafen.

Av hänvisningen till 4 respektive 5 § framgår att, om en inkomstskatterapport inte redan är upprättad, dotterföretaget eller filialen på egen hand ska upprätta en rapport och dessförinnan begära informationen från företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen eller, i förekommande fall, moderföretaget som upprättar koncernredovisning. Om informationen inte lämnas ska dotterföretaget eller filialen upprätta en rapport så långt det går och även uttala att den begärda informationen inte har lämnats (jämför 4 § andra och tredje styckena samt 5 § andra och tredje styckena). Rapporten, och i förekommande fall uttalandet, ska även tillgängliggöras enligt 22–24 §§.

Utöver detta syfte att kringgå lagen förutsätter paragrafens tillämpning enligt *andra stycket* att dotterföretaget är ett aktiebolag eller handelsbolag och det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen motsvarar ett svenskt aktiebolag. Övriga villkor som anges i 4 och 5 §§ behöver inte vara uppfyllda för att rapporteringsskyldigheten ska inträda. De undantag från rapporteringsskyldighet som framgår av 7–10 §§ gäller inte heller om det finns ett syfte att kringgå lagen.

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 inkomstskatte-rapport om ett företag i samma koncern uppfyller villkoren i första stycket.

Enligt paragrafen är bolag som inte ingår i en koncern respektive moderföretag inte skyldiga att rapportera, om företaget offentliggör en rapport som motsvarar en inkomstskatterapport. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.3. Paragrafen genomför artikel 48b.3 i direktivet.

Paragrafen får tillämpas när företaget offentliggör en rapport enligt artikel 89 i kapitaltäckningsdirektivet. Artikel 89 har genomförts i svensk rätt genom Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (FFFS 2008:25).

Första stycket anger under vilka förutsättningar ett finansiellt företag undantas från rapporteringsskyldighet.

Av *första punkten* framgår att undantaget gäller kreditinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag. Det är samma företag som tillämpar Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd.

Enligt *andra punkten* ska rapporten som ersätter inkomstskatte-rapporten offentliggöras i årsredovisningen eller koncernredovisningen. Vidare anges vilka uppgifter rapporten ska innehålla. Uppgifterna ska avse all verksamhet som bedrivs i bolaget, om bolaget inte ingår i en koncern. För ett moderföretag ska uppgifterna avse all verk-

samhet som omfattas av koncernredovisningen. Kraven i bestämmelserna överensstämmer med de krav som ställs enligt 5 kap. 25 § och 7 kap. 4 § i Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd.

Av *andra stycket* framgår att ett moderföretag även undantas om ett företag inom samma koncern är ett kreditinstitut, ett värdepappersbolag eller ett finansiellt holdingföretag och det företaget offentliggör en rapport med det innehåll och på det sätt som föreskrivs i första stycket. Med koncern avses detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen.

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.

Paragrafen reglerar när ett dotterföretag är undantaget från rapporteringsskyldighet. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.3. Paragrafen genomför delvis artikel 48b.6 i direktivet.

I paragrafen anges de villkor som krävs för att dotterföretaget ska vara undantaget från rapporteringsskyldighet.

Enligt *första och andra punkterna* ska moderföretaget upprätta en inkomstskatterapport och göra den tillgänglig.

Av *tredje punkten* framgår att moderföretaget i inkomstskatterapporten ska ange ett dotterföretag eller en filial som hör hemma inom EU och som har offentliggjort en rapport genom att ge in den till Bolagsverket eller registreringsmyndigheten i den stat där företaget hör hemma. Dotterföretaget kan vara det svenska dotterföretag som annars är rapporteringspliktigt enligt 4 §. I så fall behöver dotterföretaget inte tillgängliggöra rapporten, förutsatt att dess moderföretag som upprättar koncernredovisning upprättar och tillgängliggör den i stället. Dotterföretaget ska dock offentliggöra rapporten genom att ge in den till Bolagsverket.

Det angivna dotterföretaget eller den angivna filialen kan också vara en del av samma koncern och höra hemma i en annan medlemsstat. Då krävs att dotterföretaget eller filialen har offentliggjort inkomstskatterapporten genom att ge in den till registreringsmyndigheten i hemlandet. I detta fall befrias det svenska dotterföretaget både från skyldigheten att tillgängliggöra och offentliggöra rapporten.

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.

Paragrafen reglerar när en filial är undantagen från rapporteringsskyldighet. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.3. Paragrafen genomför delvis artikel 48b.6 i direktivet.

Paragrafen har motsvarande utformning som 8 §. Skillnaden är att om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen inte ingår i en koncern, är det företaget som ska upprätta och tillgängliggöra inkomstskatterapporten. I så fall ska inkomstskatterapporten offentliggöras antingen av den rapporteringsskyldiga filialen eller av en annan filial inom EU som företaget i fråga bedriver näringsverksamhet genom. I övrigt hänvisas till författningskommentaren till 8 §.

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.

Paragrafen reglerar ytterligare en situation då filialer undantas från rapporteringsskyldighet. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.3. Paragrafen genomför delvis artikel 48b.5 i direktivet.

Enligt paragrafen är en filial undantagen från rapporteringsskyldighet om företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen ingår i en koncern och det även ingår ett rapporteringsskyldigt dotterföretag i koncernen som hör hemma i EU. Dotterföretaget kan enligt *första punkten* hör hemma i Sverige.

Dotterföretaget kan enligt *andra punkten* också hör hemma i en annan medlemsstat i EU. Med utländskt dotterföretag avses den definition av dotterföretag som gäller i den medlemsstat där företaget hör hemma. Om dotterföretaget enligt andra punkten hör hemma i EU, men inte i Sverige, ska det uppfylla vissa gränsvärden och ha en sådan företagsform som framgår av redovisningsdirektivet. I fråga om gränsvärdet och företagsformen är hänvisningen utformad så att den avser redovisningsdirektivet i en viss angiven lydelse, en s.k. statisk hänvisning. Villkoren enligt andra punkten motsvarar i huvudsak de villkor som ställs upp i 4 § första stycket.

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.

Paragrafen reglerar när ett företags rapporteringsskyldighet upphör. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.3. Paragrafen genomför delvis artikel 48b.1, 2, 4 och 5 i direktivet.

Av paragrafen framgår att ett företags rapporteringsskyldighet upphör, om företagets eller koncernens intäkter enligt års- eller koncernredovisningen har understigit tröskelvärdet under två år i följd. Det innebär att 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, kommer företaget att vara rapporteringsskyldigt även för år 3. Om intäkterna understiger tröskelvärdet både år 3 och 4, upphör företagets rapporteringsskyldighet år 4.

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

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.

Paragrafen reglerar när en filials rapporteringsskyldighet upphör. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.3. Paragrafen genomför delvis artikel 48b.5 i direktivet.

Paragrafen anger, på motsvarande sätt som 11 §, att en filials rapporteringsskyldighet upphör då filialens nettoomsättning understiger tröskelvärdet under två år i följd. Se vidare författningskommentaren till den paragrafen.

Rapporteringsskyldigheten för en filial kan upphöra antingen då den egna nettoomsättningen understiger tröskelvärdet under två år i följd enligt denna paragraf eller enligt vad som föreskrivs i 11 §.

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.

I paragrafen anges vad en inkomstskatterapport ska innehålla. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.4. Paragrafen genomför delvis artikel 48c.1–3 i direktivet.

Uppgifterna i rapporten ska avse det senare av de två på varandra följande räkenskapsår då företagets eller koncernens intäkter har överstigit 8 miljarder kronor (jämför 2–5 §§).

Av *första punkten* framgår att namnet på företaget som upprättar inkomstskatterapporten ska anges. Avseende dotterföretag och filialer ska även namnet på moderföretaget som upprättar koncernredovisning eller företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen anges.

Enligt *andra och tredje punkterna* ska anges det räkenskapsår som inkomstskatterapporten avser och vilken valuta som används.

Den *fjärde punkten* gäller bara koncerner. Inkomstskatterapporten ska innehålla en förteckning över samtliga dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen det relevanta räkenskapsåret, och som hör hemma i EU 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.

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, jämför 8 kap. 53 a § andra stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551).

Av *sjunde punkten* framgår att intäkterna inklusive transaktioner med närstående parter ska anges. 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.

De nämnda posterna återfinns i punkterna 1, 4 och 9–11 i bilaga 2 och i punkt 1, 6 och 9–12 i bilaga 3 till årsredovisningslagen. 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.

Innebörden av begreppet intäkter skiljer sig alltså åt beroende på om det är fråga om intäkter vid beräkningen av tröskelvärdet eller om intäkter som inkomstskatterapporten ska innehålla.

Av *åttonde punkten* framgår att vinsten eller förlusten före inkomstskatt ska anges.

Av *nionde punkten* framgår att årets ackumulerade inkomstskatt under det aktuella räkenskapsåret ska anges. Den ska beräknas som den aktuella skattekostnaden medtagen i beskattningsbar vinst eller förlust för räkenskapsåret per företag och filialer i den berörda skattejurisdiktionen. 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.

Enligt *tionde punkten* ska inkomstskatt som har betalats enligt den s.k. kontantmetoden framgå. Det innebär att den ska beräknas som den inkomstskatt som faktiskt har betalats för det aktuella räkenskapsåret per företag och filial i respektive skattejurisdiktion. Uppgiften ska omfatta källskatter som betalats av andra företag (närstående företag och fristående företag) för betalningar till företag och filialer inom koncernen. 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. Med ackumulerad vinst 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.

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

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.

Paragrafen ger företagen möjlighet att redovisa uppgifter beräknade på samma sätt som motsvarande uppgifter i en s.k. land-för-land-rapport. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.4. Paragrafen genomför artikel 48c.3 och 10 i direktivet.

Av *första stycket* framgår att ett företag får redovisa de uppgifter som avses i 13 § enligt de beräkningsgrunder som framgår av vissa avsnitt i 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). 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 använts 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 beräknas enligt de anvisningar som finns i författningskommentaren till 13 §.

Av *andra stycket* framgår att det i inkomstskatterapporten ska anges om uppgifterna har beräknats enligt vad som gäller för en land-för-land-rapport eller enligt 13 §.

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.

Paragrafen reglerar vilken verksamhet som ska redovisas i en inkomstskatterapport. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.4. Paragrafen genomför delvis artikel 48c.1 och 5 i direktivet.

De uppgifter som inkomstskatterapporten enligt 13 § ska innehålla ska hänföras till varje jurisdiktion på grundval av verksamhetsställe, förekomsten av ett fast driftsställe eller en varaktig affärsverksamhet som kan vara inkomstskattepliktig i den skattejurisdiktionen. Uppgifterna ska tolkas mot bakgrund av verksamheten i koncernen eller i företaget som inte ingår i en koncern.

Om verksamheten i flera företag inom en koncern är inkomstskattepliktig inom en skattejurisdiktion, ska uppgifterna som rör den skattejurisdiktionen avse den samlade verksamheten inom koncernen, inbegripet dess filialer, i den skattejurisdiktionen.

Av *första stycket* framgår vilka verksamheter som inkomstskatterapporten ska avse. För ett bolag som inte ingår i en koncern ska rapporten avse all verksamhet som bedrivs i bolaget. För moderföretag och dotterföretag ska rapporten avse samtliga verksamheter i alla företag som ingår i koncernredovisningen för det relevanta räkenskapsåret. För en filial ska rapporten avse samtliga verksamheter i företaget som bedriver verksamhet genom filialen eller, om företaget ingår i en koncern, samtliga verksamheter i alla koncernföretag som ingår i koncernredovisningen för det relevanta räkenskapsåret.

Andra stycket anger hur uppgifterna ska redovisas i inkomstskatterapporten.

Av *första punkten* framgår att uppgifterna ska redovisas separat för varje medlemsstat i EU. 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 framgår av bilaga 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 jurisdiktioner.

Av *tredje stycket* framgår att uppgifter om en viss verksamhet inte får 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.

Paragrafen reglerar vilken valuta som ska användas i inkomstskatterapporten. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.4. Paragrafen genomför artikel 48c.8 i direktivet.

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

Av *andra stycket* framgår att om ett dotterföretag har begärt att moderföretaget ska lämna all nödvändig information som behövs för upprättande av inkomstskatterapporten, och moderföretaget inte har gjort det, ska samma valuta som i dotterföretagets årsredovisning användas.

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

Enligt paragrafen ska ett visst formulär användas när inkomstskatterapporten upprättas. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.4. Paragrafen genomför artikel 48c.4 i direktivet.

Paragrafen anger att inkomstskatterapporten måste upprättas enligt den mall och i de elektroniska rapporteringsformat som kommissionen har bestämt. Kommissionen kommer att i genomförandeakter fastställa mallen och rapporteringsformaten.

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.

Av paragrafen framgår att ett företag tillfälligt får utelämna uppgifter i inkomstskatterapporten. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.4. Paragrafen genomför delvis artikel 48c.6 i direktivet.

I *första stycket* anges när en eller flera uppgifter som inkomstskatterapporten ska innehålla enligt 13 § tillfälligt får utelämnas. Det är det rapporteringsskyldiga företaget som gör bedömningen om offentliggörandet av en viss uppgift 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. Det finns ingenting som hindrar att allt innehåll som enligt 13 § ska vara med i rapporten utelämnas så länge villkoret om skada är uppfyllt och det finns en förklaring till utlämnandet i rapporten.

Av *andra och tredje styckena* framgår att de utelämnade uppgifterna ska offentliggöras i en annan inkomstskatterapport senast fem år efter att utlämnandet gjordes och att uppgifter om förhållanden som avser vissa jurisdiktioner aldrig får 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.

Paragrafen reglerar hur inkomstskatterapporten ska offentliggöras. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.5. Paragrafen genomför delvis artikel 48d.1 i direktivet.

De företag som inte ingår i en koncern och moderföretagen som ansvarar för att upprätta inkomstskatterapporten ansvarar även för att offentliggöra den. Rapporteringsskyldiga dotterföretag och filialer ansvarar som huvudregel för att offentliggöra rapporten. Då har moderföretaget eller, i förekommande fall, företaget som bedriver näringsverksamhet genom filialen upprättat rapporten. I vissa fall är dotterföretag och filialer skyldiga att upprätta en inkomstskatterapport, se 4 § andra och tredje styckena samt 5 § andra och tredje styckena.

Inkomstskatterapporten ska offentliggöras genom att den ges in till Bolagsverket (jämför motsvarande ordning enligt 8 § lagen [2015:812] om rapportering av betalningar till myndigheter).

I *första stycket* anges att inkomstskatterapporten ska ges in i kopia till Bolagsverket och vara skriven på svenska.

Av *andra stycket* framgår att inkomstskatterapporten får ges in i ett elektroniskt format. Det går också bra med en på sedvanligt sätt bestyrkt papperskopia.

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

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.

I paragrafen regleras möjligheten att elektroniskt överföra inkomstskatterapporten till Bolagsverket. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.5. Paragrafen genomför delvis artikel 48d.1 i direktivet.

Av *första stycket* framgår att rapporten får ges in till Bolagsverket på elektronisk väg. Detta överensstämmer med det som gäller för en

rapport av betalningar till myndigheter enligt 9 § lagen (2015:812) om rapportering av betalningar till myndigheter.

Andra stycket innehåller en upplysning om regeringens eller, efter bemyndigande, en myndighets möjlighet att i förordning eller myndighetsföreskrifter meddela närmare föreskrifter om elektronisk överföring och bestyrkande av elektroniska kopior.

21 § Det som föreskrivs i 19 och 20 §§ om inkomstskatterapportens offentliggörande gäller även ett uttalande som avses i 4–6 §§.

I paragrafen regleras hur ett uttalande om att det i inkomstskatterapporten saknas viss information ska offentliggöras. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.5. Paragrafen genomför delvis artikel 48d.1 i direktivet.

Ett uttalande om bristande information ska, i förekommande fall, enligt paragrafen offentliggöras på samma sätt som en inkomstskatterapport. Det innebär att uttalandet ska vara skrivet på svenska och ges in till Bolagsverket och att det ska registreras i det register som är tillämpligt för det dotterföretag eller den filial som har offentliggjort uttalandet.

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 §.

Paragrafen reglerar hur inkomstskatterapporten ska tillgängliggöras. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.5. Paragrafen genomför delvis artikel 48d.2 i direktivet.

I paragrafen anges att inkomstskatterapporten ska tillgängliggöras 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. Företaget som ansvarar för att upprätta och offentliggöra inkomstskatterapporten ansvarar även för att den tillgängliggörs.

Det ska vara gratis att ta del av inkomstskatterapporten. Den ska vara skriven på ett av EU:s officiella språk. De företag som ingår i samma koncern som det rapporteringsskyldiga företaget är desamma som omfattas av koncernredovisningen.

23 § Inkomstskatterapporten ska under minst fem år vara tillgänglig på den webbplats som avses i 22 §.

I paragrafen regleras hur länge inkomstskatterapporten ska vara tillgänglig på webben. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.5. Paragrafen genomför delvis artikel 48d.4 i direktivet.

Paragrafen avser alla inkomstskatterapporter som regleras i lagen. Det gäller således de rapporter som upprättas enligt 2–6 §§, 8 § första stycket 1 och 9 § första stycket 1. En rapport 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 §§.

Enligt paragrafen ska ett uttalande om att det i inkomstskatterapporten saknas viss information göras tillgängligt. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.5. Paragrafen genomför delvis artikel 48d.1–4 i direktivet.

Om ett dotterföretag eller en filial behöver upprätta ett uttalande som anger att moderföretaget eller det företag som bedriver näringsverksamhet genom filialen inte har gjort den nödvändiga informationen tillgänglig ska uttalandet tillgängliggöras på samma sätt som inkomstskatterapporten. Det innebär att uttalandet publiceras på dotterföretagets eller filialens webbplats alternativt på webbplatsen för ett företag i samma koncern. Vidare ska uttalandet vara tillgängligt på webbplatsen under minst fem år.

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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vite. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.6 och 3.3.8. Paragrafen genomför delvis artikel 51 i redovisningsdirektivet i fråga om sanktioner för överträdelser av artikel 48b–48d i direktivet.

Paragrafen är utformad i nära anslutning till 11 § lagen om rapportering av betalningar till myndigheter, som ger Bolagsverket möjlighet att vitesförelägga styrelseledamöter och verkställande direktör i företag som dröjer med att ge in en rapport om betalningar till myndigheter.

Första stycket innebär att Bolagsverket har möjlighet att förelägga företrädaren för ett rapporteringsskyldigt företag eller rapporteringsskyldig filial att offentliggöra en inkomstskatterapport.

Enligt *andra stycket* får föreläggandet förenas med vite. Vitesföreläggandet ska inte riktas mot företaget som sådant utan mot dess företrädare. Föreläggandet kan t.ex. riktas mot en eller flera styrelseledamöter eller den verkställande direktören i ett aktiebolag. Om företaget är ett handelsbolag, kan föreläggandet riktas mot var och en som ensam eller tillsammans med annan får företräda bolaget. Handlar det om en filial får föreläggandet riktas mot den verkställande direktören.

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.

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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om överklagande. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.8. Paragrafen genomför delvis artikel 51 i redo-

visningsdirektivet i fråga om sanktioner för överträdelse av artikel 48b–48d i direktivet.

Överklagandetiden är två månader, i likhet med vad som gäller vid överklagande av motsvarande beslut enligt lagen (2015:812) om rapportering av betalningar till myndigheter. Tiden löper från tidpunkten för meddelandet av Bolagsverkets beslut och förutsätter alltså inte att beslutet har delgetts den som beslutet gäller.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

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.

I *första punkten* anges att den nya lagen träder i kraft den 1 juni 2023.

Av *andra punkten* framgår att lagen tillämpas 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.

9.2 Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

1 kap. Inledande bestämmelser

Koncern, intresseföretag m.m.

Koncern- och intresseföretagsdefinitioner

4 § Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag om företaget *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen*.

Vid bedömningen av om företaget har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om det

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. på grund av avtal med *ägare i den juridiska personen* förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i *den juridiska personens* styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar *har rätt att ensamt utöva ett sådant inflytande.*

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

Paragrafen innehåller en koncerndefinition. Övervägandena finns i avsnitt 4.5.1–4.5.3.

En koncern består av ett moderföretag och ett eller flera dotterföretag. Dessa företag utgör tillsammans en koncern. I paragrafen har det hittillsvarande kravet på att moderföretaget ska äga minst en andel av den juridiska personen tagits bort.

Enligt *första stycket* är ett företag moderföretag om företaget har ett bestämmande inflytande över en juridisk person (dotterföretaget). En definition av begreppet företag finns i 1 kap. 3 §.

Orden ”har ett bestämmande inflytande” markerar att bestämmelsen omfattar alla situationer då företaget kan bestämma över en annan juridisk person. Både det fallet att ett företag har rätt att utöva ett bestämmande inflytande och det fallet att företaget faktiskt utövar ett bestämmande inflytande innebär att det föreligger en koncern. Också en s.k. praktisk majoritet kan alltså utgöra ett koncernförhållande. Sådan majoritet kan föreligga om aktier eller andra andelar är så spridda att det räcker med mindre än halva röstetalet för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen för att utöva ett bestämmande inflytande på en stämma med delägarna i företaget. En praktisk majoritet kan även föreligga när någon delägare genom ett indirekt innehav – dvs. innehav genom en mellanhand – av andra andelar kan utöva ett bestämmande inflytande (jämför prop. 1995/96:10, del II, s. 107).

Begreppet bestämmande inflytande är inte nytt. Begreppet är kännetecknande för koncernbildning och förekommer i paragrafens äldre lydelse och i redovisningsdirektivet liksom i de internationella redovisningsstandarder som har antagits för tillämpning inom EU. För att det bestämmande inflytandet ska kunna ge upphov till ett koncernförhållande krävs att det är förenat med en betydande andel i dotterföretagets resultat. Det kan vara fråga om en direkt andel i vinst eller förlust. Men hit hör också fall där moderbolaget tar ut

en betydande andel av dotterföretagets vinst genom prissättningen vid affärstransaktioner (samma prop. s. 107).

Av första stycket följer, till skillnad från den hittillsvarande lydelsen av paragrafen, att ett företag bara kan ha ett moderföretag. Om t.ex. ett företag förfogar över mer än hälften av rösterna medan ett annat företag har rätt att utse en majoritet av styrelseledamöterna, måste en bedömning av respektive företags inflytande i den juridiska personen göras. Det är endast det företag som har det verkliga bestämmande inflytandet över det andra företaget som är moderföretag. I vissa fall kan det inte vara möjligt att avgöra saken, varvid någon koncern inte föreligger. Hur bedömningen närmare bör göras får utvecklas inom ramen för god redovisningssed.

Ett bestämmande inflytande kan grunda sig på flera olika omständigheter. I *andra stycket* finns en uppräknning av omständigheter som ska beaktas särskilt vid bedömningen om det finns ett sådant inflytande. Avsikten är att ett koncernförhållande normalt ska anses föreligga om någon av de angivna förutsättningarna är uppfyllda. Förutsättningarna motsvarar i princip vad som har gällt enligt det hittillsvarande första stycket, men utan kravet på ägarandel.

Första punkten tar upp den situationen att ett företag innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person. Det uppställs inget krav på att röstandelen ska vara kopplad till äganderätt till andelarna; ordet innehar omfattar såväl innehav med äganderätt som innehav på annan grund, t.ex. pantsättning. Det avgörande är om moderföretaget har rätt att förfoga över mer än 50 procent av rösterna (jämför samma prop. s. 176 f.).

Ett företag har som regel ett bestämmande inflytande om det på grund av avtal med ägare i det andra företaget förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar. Den situationen tas upp i *andra punkten*. Det kan vara fråga om en koncern även om företaget inte äger några andelar i den juridiska personen.

Enligt *tredje punkten* föreligger en koncern även när ett företag har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i styrelsen eller det motsvarande ledningsorganet. Liksom i fråga om de övriga koncernsituationerna finns det inte något krav på ägarandel för att det ska vara fråga om en koncernbildning.

I det fall som beskrivs i *fjärde punkten* grundas koncernförhållandet på en rätt att utöva ett bestämmande inflytande antingen på grund av avtal som har träffats med det andra företaget eller på sådana

bestämmelser i det andra företags bolagsordning, bolagsavtal eller stadgar som ger företaget en rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande. En koncernbildning kan även i detta fall föreligga utan att moderföretaget är delägare i den juridiska personen.

Första–fjärde punkterna anger således de grundläggande koncernsituationerna. Uppräkningen är inte avsedd att vara uttömmande. Det kan finnas situationer där ett bestämmande inflytande föreligger på annan grund. Så kan vara fallet om ett företag kan bestämma över ett annat företags finansiella och operativa strategier på grundval av ett avtal med ägarna av det senare företaget.

Uppräkningen är inte heller avsedd att vara bindande så att det alltid ska anses föreligga ett koncernförhållande så snart någon av de angivna förutsättningarna är uppfyllda.

Det kan undantagsvis finnas situationer då ett företag inte har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen trots att någon av första–fjärde punkterna är uppfyllda. Så kan vara fallet om ett företag visserligen innehar mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person men inte har rätt att förfoga över dem. En annan situation kan vara om ett företag visserligen har röstmajoritet men bolagets tillgångar är konfiskerade.

En annan omständighet som kan tala mot att det föreligger ett bestämmande inflytande trots att någon av de angivna situationerna är för handen är då väsentliga beslut om dotterföretags angelägenheter kräver godkännande av en eller flera minoritetsägare.

Begreppet bestämmande inflytande bör tolkas med hänsyn till den praxis som utvecklats inom EU och allmänt vid tillämpningen av de internationella redovisningsstandarderna (IFRS). En naturlig utgångspunkt är att tillämpningen av IFRS är vägledande för när en koncern föreligger, så länge det inte finns skäl mot en sådan tillämpning med hänsyn till svenska förhållanden. Den närmare innebörden av begreppet bestämmande inflytande, och hur en avvägning av olika omständigheter ska göras, får utvecklas inom ramen för god redovisningssed.

Av det nya *tredje stycket* framgår att ett koncernförhållande kan grunda sig också på ett indirekt inflytande eller på det gemensamma inflytande som flera koncernföretag kan utöva tillsammans. Det är alltså koncernföretagens sammantagna inflytande som ligger till grund för bedömningen av om det finns ett bestämmande inflytande över en annan juridisk person.

6 § I de fall som avses i 4 § första–tredje styckena och 5 § ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag eller intresseföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att ett företag vid prövningen av ett koncernförhållande eller intresseföretagsförhållande i vissa fall ska bortse från rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn för en annan fysisk eller juridisk persons räkning.

I första stycket ändras hänvisningen till 4 §. Ändringen beror på att den paragrafen får en annan utformning.

4 kap. Värderingsregler

Värdering av finansiella instrument

14 d § Om värdering sker enligt 14 a §, ska värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen ska redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller

2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

Trots det som sägs i första stycket får ett företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket redovisa en värdeförändring på en finansiell skuld hänförlig till kreditrisk i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen. Detta förutsätter att skulden vid det första redovisningstillfället har värderats till verkligt värde, att det är förenligt med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008, och att upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, ska fonden justeras.

Paragrafen innehåller bestämmelser om när värdeförändringar på ett finansiellt instrument, som värderas enligt 14 a §, ska tas upp i resultaträkningen respektive redovisas direkt i eget kapital. Övervägandena finns i avsnitt 6.3.2.

Det nya *fyärde stycket* innebär ett undantag från huvudregeln i första stycket och ger vissa företag möjlighet att redovisa vissa värdeförändringar på finansiella skulder enligt internationella redovisningsstandarder. Bestämmelsen är inte tvingande och ett företag kan därför välja att även fortsättningsvis redovisa finansiella skulder enligt vad som annars gäller enligt årsredovisningslagen.

Enligt *första meningen* gäller undantaget bara för de företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket, dvs. företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas enligt internationella redovisningsstandarder som antagits för tillämpning av EU. Undantaget innebär att en värdeförändring på en finansiell skuld hänförlig till kreditrisk får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

Enligt *andra meningen* förutsätter en tillämpning av undantaget att skulden vid det första redovisningstillfället värderades till verkligt värde. Redovisningen ska även vara förenlig med de internationella redovisningsstandarder som antagits för tillämpning av EU, dvs. IFRS. Det innebär bl.a. att den förevarande bestämmelsen inte kan tillämpas i fråga om värdeförändringar på finansiella skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument. Vidare omfattas bara sådana värdeförändringar som beror på förändringar i företagets egen kreditvärdighet. Värdeförändringar som beror på andra faktorer redovisas i resultaträkningen. Värdeförändringar på de finansiella skulderna delas alltså upp och särredovisas i komponenter i resultaträkningen respektive fonden för verkligt värde.

6 kap. Förvaltningsberättelse m.m.

Förvaltningsberättelse

1 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,

3. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,

4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,

6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,

7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,

8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits,

9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret, och

10. *specificerade förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning.*

Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat, ska det även lämnas följande upplysningar om användningen av finansiella instrument:

1. mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning och, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring, och

2. exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Utöver sådan information som ska lämnas enligt första–tredje styckena ska förvaltningsberättelsen innehålla sådana hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön. De upplysningar som lämnas i en hållbarhetsrapport som är skild från årsredovisningen enligt 11 § behöver inte lämnas i förvaltningsberättelsen.

Andra stycket 3–5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte mindre företag.

Andra stycket 10 gäller inte handelsbolag och enskilda näringsidkare.

En upplysning enligt andra stycket 10 får lämnas i egen räkning.

Paragrafen behandlar förvaltningsberättelsens innehåll. Övervägandena finns i avsnitt 5.3.4.

I *andra stycket* finns en uppräkningslista av förhållanden som förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om. I den nya tionde punkten anges att företaget ska specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Att så var fallet i fråga om aktiebolag och ekonomiska föreningar framgick av hittillsvarande 2 § andra stycket.

Enligt det nya *sjätte stycket* gäller att andra stycket tionde punkten inte gäller handelsbolag och enskilda näringsidkare. Skyldigheten att specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning gäller därmed företag som omfattas av kategorierna Aktiebolag, Ekonomiska föreningar och Övriga företag i bilaga 1 till lagen.

Av det *nya sjunde stycket* framgår att företaget får specificera förändringar i eget kapital i egen räkning, dvs. i en separat del av årsredovisningen. Bestämmelsen gäller alla företag förutom handelsbolag och enskilda näringsidkare. Att så var fallet framgick i fråga om aktiebolag och ekonomiska föreningar av det hittillsvarande 2 § andra stycket.

2 § I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska det i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om att förvaltningsberättelsen i aktiebolag och ekonomiska föreningar ska innehålla ett förslag till dispositioner beträffande vinst och förlust. Övervägandena finns i avsnitt 5.3.4.

Ändringen innebär att det hittillsvarande andra stycket tas bort. Kravet på att aktiebolag och ekonomiska föreningar ska specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning framgår i stället av 1 § andra stycket tionde punkten och sjunde stycket.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft, i fråga om 1 kap. 4 och 6 §§ den 1 januari 2025, och i övrigt den 1 juni 2023.

2. Lagen tillämpas första gången, i fråga om 1 kap. 4 och 6 §§ för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024, och i övrigt för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2023.

Av *första punkten* framgår att de nya bestämmelserna som gäller koncerndefinitionen träder i kraft den 1 januari 2025 och att övriga bestämmelser träder i kraft den 1 juni 2023.

Enligt *andra punkten* ska lagen såvitt avser bestämmelserna om koncerndefinitioner tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024. Det innebär att ett företag som har kalenderår som räkenskapsår tillämpar bestämmelserna för det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2025. För ett företag som har brutet räkenskapsår tillämpas de nya bestämmelserna från och med den första dagen då det nya räkenskapsåret inleds. Bestämmelserna gäller då alla innehav som företaget har per denna tidpunkt och inte enbart på innehav som uppstår efter tidpunkten.

Övriga bestämmelser ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2023. Ett företag som har kalenderår som räkenskapsår tillämpar bestämmelserna första gången för det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2024.

Bilaga 1 (se författningsförslaget)

Bilagan innehåller uppställningsformen för balansräkningen. Övervägandena finns i avsnitt 5.3.1 och 5.3.2.

Bilagan ändras på så sätt att den hittillsvarande uppställningsformen för *Övriga företag*, dvs. alla företag förutom aktiebolag och ekonomiska föreningar, endast gäller handelsbolag och enskilda näringsidkare.

Under rubriken *Eget kapital, avsättningar och skulder* införs en ny uppställningsform för eget kapital för företag som omfattas av kategorin *Övriga företag*. Uppställningsformen gäller således för alla företag förutom aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag och enskilda näringsidkare. Uppställningsformen är anpassad till bl.a. stiftelsers, ideella föreningars och samfällighetsföreningars behov av redovisning av olika poster under eget kapital. Vidare är uppställnings-

formen mer lik den som gäller för aktiebolag och flexibelt utformad för att kunna anpassas till behoven hos de enskilda företagen.

Posten *Kapital* motsvarar aktiekapitalet för ett aktiebolag. Under denna post ska t.ex. en stiftelse ta upp den egendom som stiftelsen förvaltar. Även kapital som utgör överskott av årets resultat får tas upp.

När det gäller posten *Fonder* ska underhålls- och förnyelsefonden tas upp av vissa samfällighetsföreningar (19 § andra stycket lagen [1973:1150] om förvaltning av samfälligheter). Kapitalinkomstfonden ska tas upp av vissa häradsallmänningar och allmänningsskogar (18–22 §§ lagen [1952:166] om häradsallmänningar och 17–21 §§ lagen [1952:167] om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna).

Ett företag som inte berörs av en fond som nämns i uppställningsformen tar inte upp den i sin balansräkning (jämför 3 kap. 4 § andra stycket).

Posterna *Balanserad vinst eller förlust* och *Årets resultat* överensstämmer med vad som gäller för uppställningsformen för aktiebolag.

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

1 kap. Inledande bestämmelser

Begreppen moderbolag, dotterföretag och koncern

11 § Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Vid bedömningen av om aktiebolaget har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om det

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. på grund av avtal med *ägare* i den juridiska personen förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,

3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i den juridiska personens styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar *har rätt att ensamt utöva ett sådant inflytande.*

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

Paragrafen innehåller en koncerndefinition. Definitionen motsvarar den nya koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), se kommentaren till den paragrafen.

12 § I de fall som avses i 11 § första–tredje styckena ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag beaktas inte de aktier och andelar i dotterföretaget som innehas av dotterföretaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller aktier och andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller dess dotterföretags räkning.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att ett aktiebolag vid prövningen av ett koncernförhållande eller intresseföretagsförhållande i vissa fall ska bortse från rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn för en annan fysisk eller juridisk persons räkning.

I första stycket ändras hänvisningen till 11 §. Ändringen beror på att den paragrafen får en annan utformning.

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 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).

Paragrafen är ny och reglerar när ett uttalande om inkomstskatterapportering ska göras i revisionsberättelsen. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.7. Den genomför delvis artikel 48f i direktivet.

I första stycket anges att revisorn ska göra ett uttalande i revisionsberättelsen om bolaget är skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport eller inte. Om bolaget är 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 22 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter. Den närmare innebörden av revisorns kontroll får avgöras inom ramen för god revisionsd.

Av *andra stycket* framgår 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 till aktieägarna.

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

Ikraftträdande

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.

Av *första punkten* framgår att de nya bestämmelserna som gäller koncerndefinitionen träder i kraft den 1 januari 2025 och övriga bestämmelser träder i kraft den 1 juni 2023.

Av *andra punkten* framgår att lagen såvitt avser bestämmelserna om koncerndefinitionen ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024. Det innebär att ett företag som har kalenderår som räkenskapsår tillämpar bestämmelserna för det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2025. För företag som har brutet räkenskapsår tillämpas de nya bestämmel-

serna från och med den första dagen då det nya räkenskapsåret inleds. Bestämmelserna gäller då alla innehav som företaget har per denna tidpunkt och inte enbart på innehav som uppstår efter tidpunkten.

Övriga bestämmelser ska tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024. Det innebär att ett företag som har kalenderår som räkenskapsår tillämpar bestämmelserna första gången för det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2025.

9.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar

1 kap. Inledande bestämmelser

Koncerner

10 § En ekonomisk förening är en moderförening och en annan juridisk person är ett dotterföretag, om föreningen *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Vid bedömningen av om den ekonomiska föreningen har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om den

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. på grund av avtal med *ägare i den juridiska personen* förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i *den juridiska personens styrelse* eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av en föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar *har rätt att ensam utöva ett sådant inflytande.*

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföreningen, om ett annat dotterföretag till moderföreningen eller moderföreningen tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Paragrafen innehåller en koncerndefinition. Definitionen motsvarar den nya koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), se kommentaren till den paragrafen.

13 § I de fall som avses i 10 § ska sådana rättigheter som innehas av någon som handlar i eget namn, men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning, anses tillhöra den personen.

När antalet röster i ett dotterföretag ska bestämmas ska inte de andelar i dotterföretaget som innehas av dotterföretaget självt eller av dess dotter-

företag beaktas. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller dess dotterföretags räkning.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att en förening vid prövningen av ett koncernförhållande eller intresseföretags-förhållande i vissa fall ska bortse från rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn för en annan fysisk eller juridisk persons räkning.

I *första stycket* ändras hänvisningen till 10 §. Ändringen beror på att den paragrafen får en annan utformning.

Ikraftträdande

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

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

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2025 och ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024. Det innebär att en förening som har kalenderår som räkenskapsår tillämpar bestämmelserna för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2025. För föreningar som har brutet räkenskapsår tillämpas de nya bestämmelserna från och med den första dagen då det nya räkenskapsåret inleds.

9.5 Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

1 kap. Inledande bestämmelser

5 § En stiftelse är moderstiftelse och en annan juridisk person är dotterföretag, om stiftelsen *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Vid bedömningen av om stiftelsen har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om den

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. på grund av avtal med *ägare i den juridiska personen* förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i *den juridiska personens* styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar *har rätt att ensamt utöva ett sådant inflytande.*

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderstiftelsen, om ett annat dotterföretag till moderstiftelsen eller moderstiftelsen tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Moderstiftelse och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

Paragrafen innehåller en koncerndefinition. Definitionen motsvarar den nya koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), se kommentaren till den paragrafen.

5 a § I de fall som avses i 5 § första–tredje styckena ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller dess dotterföretags räkning.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att en stiftelse vid prövningen av ett koncernförhållande eller intresseföretagsförhållande i vissa fall ska bortse från rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn för en annan fysisk eller juridisk persons räkning.

I första stycket ändras hänvisningen till 5 §. Ändringen beror på att den paragrafen får en annan utformning.

Ikraftträdande

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

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

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2025 och ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024. Det innebär att en stiftelse som har kalenderår som räkenskapsår tillämpar bestämmelserna för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2025. För en stiftelse som har brutet räkenskapsår tillämpas de nya bestämmelserna från och med den första dagen då det nya räkenskapsåret inleds.

9.6 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 9 kap. 34 a § aktiebolagslagen (2005:551) eller 30 a § revisionslagen (1999:1079).

Paragrafen innehåller bestämmelser om revision av en filial. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.7.

I *andra stycket* anges att revisionsberättelsen för en filial inte behöver innehålla ett sådant uttalande om inkomstskatterapportering som enligt aktiebolagslagen (2005:551) och revisionslagen (1999:1079) ska göras i revisionsberättelsen för ett aktiebolag eller handelsbolag. Undantaget från kravet på uttalande gäller oavsett om filialen är rapporteringsskyldig enligt lagen (2023:000) om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter eller inte.

Ikraftträdande

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.

I *första punkten* anges att den nya lagen träder i kraft den 1 juni 2023.

Av *andra punkten* framgår att lagen ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

9.7 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 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).

Paragrafen är ny och reglerar när ett uttalande om inkomstskatte-rapportering ska göras i revisionsberättelsen. Övervägandena finns i avsnitt 3.3.7. Paragrafen genomför delvis artikel 48f i direktivet.

I *första stycket* anges att revisorn i ett handelsbolag ska göra ett uttalande i revisionsberättelsen om bolaget är skyldigt att offentliggöra en inkomstskatterapport eller inte. Kravet gäller alltså inga andra företag än handelsbolag. Se vidare författningskommentaren till 9 kap. 34 a § aktiebolagslagen (2005:551).

Av *andra stycket* framgår att kravet på uttalandet enligt första stycket bara gäller för handelsbolag som är större företag enligt definitionen av sådana företag i årsredovisningslagen (1995:1554).

31 § 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.

Paragrafen reglerar när en revisor får lämna vissa upplysningar till aktieägarna.

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

Ikraftträdande

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.

I *första punkten* anges att den nya lagen träder i kraft den 1 juni 2023.

Av *andra punkten* framgår att ett uttalande om inkomstskatte-rapportering i revisionsberättelsen krävs för vissa handelsbolag första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 maj 2024.

9.8 Förslaget till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)

1 kap. Inledande bestämmelser

2 § En sparbank är moderföretag och en annan juridisk person är dotterföretag, om sparbanken *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Vid bedömningen av om sparbanken har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om den

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. på grund av avtal med *ägare i den juridiska personen* förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i *den juridiska personens* styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar *har rätt att ensam utöva ett sådant inflytande.*

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans *har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Paragrafen innehåller en koncerndefinition. Definitionen motsvarar den nya koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), se kommentaren till den paragrafen.

3 § I de fall som avses i 2 § första–tredje styckena ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag beaktas inte de aktier eller andelar i dotterföretaget som innehas av företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller aktier eller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller dess dotterföretags räkning.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att en sparbank vid prövningen av ett koncernförhållande eller intresseföretagsförhållande i vissa fall ska bortse från rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn för en annan fysisk eller juridisk persons räkning.

I första stycket ändras hänvisningen till 2 §. Ändringen beror på att den paragrafen får en annan utformning.

Ikraftträdande

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024.

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2025 och ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024. Det innebär att en sparbank som har kalenderår som räkenskapsår tillämpar bestämmelserna för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2025. Detta är det normala för en sparbank. Undantagsvis kan en sparbank ha förkortat eller förlängt räkenskapsår (se 1 kap. 7 § lagen [1995:1559] om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag). I en sådan bank tillämpas de nya bestämmelserna från och med den första dagen då det nya räkenskapsåret inleds.

9.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat

1 kap. Inledande bestämmelser

Koncern och ägarintresse

4 § Ett företag är moderföretag och en annan juridisk person är dotterföretag, om företaget har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.

Vid bedömningen av om företaget har ett bestämmande inflytande ska det särskilt beaktas om det

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. på grund av avtal med ägare i den juridiska personen förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,

3. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i den juridiska personens styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett sådant inflytande.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.

Paragrafen innehåller en koncerndefinition. Definitionen motsvarar den nya koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), se kommentaren till den paragrafen.

6 § I de fall som avses i 4 och 5 §§ ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

När antalet röster i ett dotterföretag eller ett företag enligt 5 § bestäms, ska inte de aktier eller andelar i respektive företag som innehas av företaget självt eller av dess dotterföretag beaktas. Detsamma gäller aktier eller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för något av företagens eller deras dotterföretags räkning.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att ett företag som tillämpar 4 § vid prövningen av ett koncernförhållande eller intresseföretagsförhållande i vissa fall ska bortse från rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn för en annan fysisk eller juridisk persons räkning.

I första stycket ändras hänvisningen till 4 §. Ändringen beror på att den paragrafen får en annan utformning.

Ikraftträdande

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024.

Lagändringen träder i kraft den 1 januari 2025 och ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2024. Det innebär att ett företag som har kalenderår som räkenskapsår tillämpar bestämmelserna för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2025. Detta är det normala för de företag som omfattas av lagen. Undantagsvis kan det förekomma att annat räkenskapsår tillämpas. I ett sådant företag tillämpas de nya bestämmelserna från och med den första dagen då det nya räkenskapsåret inleds.

9.10 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

24 kap. Räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet

Kvarstående negativa räntenetton

27 § Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag upphör rätten att utnyttja det företags kvarstående negativa räntenetton.

Ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen efter ägarförändringen tillsammans utgör en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), *eller om det är moderföretag till det andra företaget enligt 35 kap. 2 § eller ska behandlas som ett sådant enligt 35 kap. 2 a § första meningen.*

Första stycket gäller inte om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som företaget med kvarstående negativa räntenetton redan före ägarförändringen. Första stycket gäller inte heller om

- företaget med kvarstående negativa räntenetton före ägarförändringen var försatt i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution,
- Riksgäldskontoret har vidtagit en resolutionsåtgärd enligt 12 kap. 1 § första stycket 2 a, b eller d samma lag som innebär att en ägarförändring sker och som innefattar rätten att utnyttja kvarstående negativa räntenetton, och
- Europeiska kommissionen vid tidpunkten för ägarförändringen har funnit att åtgärden är förenlig med artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

I paragrafen anges när möjligheten för ett företag att utnyttja ett kvarstående negativt räntenetto upphör vid ägarförändringar där det bestämmande inflytandet över företaget övergår till annat företag. Övervägandena finns i avsnitt 4.5.5.

Situationen att ett företag inte har kunnat dra av ett tidigare beskattningsårs negativa räntenetto i sin helhet regleras i 26 §. Enligt förevarande paragraf upphör rätten att utnyttja avdraget vid vissa ägarförändringar.

Ett bestämmande inflytande föreligger enligt paragrafen liksom hittills om ett moder-dotterföretagsförhållande föreligger enligt koncerndefinitionen i årsredovisningslagen (1995:1554). Paragrafen ändras på så sätt att ett företag även ska anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är moderföretag till det andra företaget enligt 35 kap. 2 § eller ska behandlas som ett sådant enligt 35 kap. 2 a § första meningen.

Enligt 35 kap. 2 § avses med moderföretag ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som är en svensk juridisk person av visst angivet slag.

Enligt 35 kap. 2 a § första meningen ska ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar en sådan svensk juridisk person som anges i 2 §, behandlas som ett motsvarande svenskt företag och kan därmed utgöra ett moder- eller dotterföretag om övriga förutsättningar är uppfyllda.

40 kap. Tidigare års underskott

Definitioner

5 § Ett företag anses i detta kapitel ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är

- a) ett dotterföretag till det förra enligt
 - 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551),
 - 1 kap. 10–14 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar,
 - 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619),
 - 1 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220), eller

b) ett *helägt dotterföretag till det förra enligt 35 kap. 2 § eller ska behandlas som ett sådant enligt 35 kap. 2 a § första meningen.*

En svensk ideell förening anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till föreningen enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Ett utländskt bolag eller en sådan förvärvare som avses i 11 § anses ha bestämmande inflytande över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget eller personen, om bolaget eller personen hade varit ett svenskt aktiebolag.

I paragrafen anges när ett företag vid tillämpningen av bestämmelserna om tidigare års underskott ska anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag. Övervägandena finns i avsnitt 4.5.5.

Ett bestämmande inflytande föreligger enligt paragrafen om ett moder-dotterföretagsförhållande föreligger enligt bl.a. koncerndefinitionen i aktiebolagslagen (2005:551). Ändringen har samma innebörd som ändringen i 24 kap. 27 §. Se författningskommentaren till den paragrafen.

Ikraftträdande

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsåret 2026.

Lagändringen träder i kraft den 1 januari 2025 och tillämpas första gången för beskattningsåret 2026.

Kommittédirektiv 2021:46

Genomförande av EU-direktiv om offentlig land-för-land-rapportering och några frågor om års- och koncernredovisningar

Beslut vid regeringssammanträde den 17 juni 2021

Sammanfattning

En särskild utredare ska analysera och föreslå vilka författningsändringar som behövs i syfte att anpassa svensk rätt till det EU-direktiv om offentlig land-för-land-rapportering som antas inom kort. Direktivet väntas innebära att multinationella företag som bedriver verksamhet i EU och har en omsättning som överstiger 750 miljoner euro i en särskild rapport ska offentliggöra den skatt de betalar tillsammans med annan relevant skatterelaterad information. Rapporterna ska ge allmänheten tillgång till och möjlighet att bedöma informationen. Utredaren ska även bedöma två frågor om redovisning och en fråga om koncerndefinitioner.

Utredaren ska bl.a.

- bedöma vilka författningsändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till det nya EU-direktivet,
- bedöma om finansiella skulder i en årsredovisning ska få redovisas enligt den internationella redovisningsstandarden IFRS 9,
- bedöma om uppställningsformerna för eget kapital bör ändras,
- bedöma om koncerndefinitionerna bör ändras, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 juni 2022.

Uppdraget att anpassa svensk rätt till EU-direktivet om offentlig land-för-land-rapportering

Den 12 april 2016 lämnade Europeiska kommissionen ett förslag om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU. Förslaget gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer. Kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd har efter förhandlingar enats om rättsaktens innehåll och beslut om direktivet väntas inom kort. Det kommande EU-direktivet är alltså ett ändringsdirektiv till redovisningsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU 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).

I svensk rätt finns sedan tidigare ett krav på offentlig land-för-land-rapportering om skatt för banker, se Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd (FFFS 2008:25) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. För större företag verksamma i utvinningsindustrin och inom avverkning av naturskog finns ett krav på offentlig land-för-land-rapportering av vissa betalningar till myndigheter, se lagen (2015:812) om rapportering av betalningar till myndigheter. Dessutom finns krav på automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet, se lagen (2017:182) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet och 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Uppgifter i sådana land-för-land-rapporter omfattas av skattesekretessen i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Den preliminära överenskommelsen innebär att multinationella företag verksamma inom EU med en omsättning som överstiger 750 miljoner euro ska utarbeta en land-för-land-rapport om sin världsomspännande verksamhet. Rapporten ska bl.a. innehålla information om verksamheten, antalet anställda, nettoomsättningen, vinst eller förlust före skatt, det påförda inkomstskattebeloppet, de faktiska inbetalningarna till statskassan under året och ackumulerade vinstmedel. Informationen ska redovisas per medlemsstat. Rapporten ska också redovisa informationen separat för en del av de jurisdiktioner som finns med på EU:s förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. För övriga jurisdiktioner ska de aktuella uppgifterna lämnas på en aggregerad nivå. En revisor ska kontrollera

om en rapport borde ha lämnats och om så gjorts. Rapporten ska hållas tillgänglig för allmänheten på företagets webbplats under minst fem år.

Utredaren ska därför

- analysera det nya EU-direktivet,
- bedöma vilka författningsändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till EU-direktivet och då särskilt beakta att allmänheten får tillgång till och möjlighet att bedöma informationen i rapporten, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att bedöma om finansiella skulder i årsredovisning ska få redovisas enligt den internationella redovisningsstandarden IFRS 9

Av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (IAS-förordningen) följer att börsnoterade företag i sin koncernredovisning ska tillämpa de internationella redovisningsstandarder som har antagits för tillämpning inom EU. Årsredovisningen för enskilda svenska företag ska emellertid inte upprättas enligt dessa standarder utan enligt årsredovisningslagarna.

Den internationella standarden International Financial Reporting Standards 9 (IFRS 9) har antagits för tillämpning inom EU. Enligt IFRS 9 ska en s.k. finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet redovisas på så sätt att värdeförändringar som beror på förändringar i skuldens kreditrisk redovisas i övrigt totalresultat. Enligt 4 kap. 14 d § årsredovisningslagen (1995:1554) ska värdeförändringar på en finansiell skuld som värderats till verkligt värde som huvudregel redovisas i resultaträkningen. Frågan har därför uppkommit om ett företag som i koncernredovisningen redovisar finansiella skulder enligt IFRS 9 ska kunna redovisa på samma sätt i årsredovisningen.

FAR m.fl. branschorganisationer har i en skrivelse till Justitiedepartementet framfört att det för företagen finns flera fördelar med att tillämpa internationella redovisningsstandarder även i årsredovisningen (Ju2017/05603). Enligt FAR m.fl. ökar tillämpningen av sådana standarder kvaliteten på de finansiella rapporterna och underlättar företagets kapitalanskaffning. Det är enligt dem motiverat av jäm-

förbarhetsskäl att använda samma redovisningsprinciper i koncernredovisningen som i årsredovisningen. FAR m.fl. har också påpekat att om värdeförändringar på skulder redovisas i resultaträkningen innebär det att en försämring av företagets egen kreditvärdighet redovisas som en intäkt och inverkar positivt på resultatet, vilket är missvisande.

Utredaren ska därför

- bedöma om de principer för redovisning av värdeförändringar på finansiella skulder som anges i IFRS 9 ska få tillämpas även i årsredovisningen av noterade företag och företag som ingår i en koncern som i koncernredovisningen tillämpar IFRS 9, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att bedöma om uppställningsformerna för eget kapital bör ändras

Ett företag som tillämpar årsredovisningslagen ska upprätta balansräkningen enligt den uppställningsform som framgår av bilaga 1 till den lagen. I bilagan anges bl.a. vilken uppställningsform för eget kapital som ska användas av aktiebolag, ekonomiska föreningar och övriga företag.

Bokföringsnämnden har i en skrivelse till Justitiedepartementet framfört att den uppställningsform för eget kapital som ska användas av kategorin övriga företag passar väl för handelsbolag och enskilda näringsidkare (Ju2017/09984). Nämnden menar dock att uppställningsformen för övriga företag inte beaktar behov och utvecklad praxis i bl.a. stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar. Dessa juridiska personer har enligt nämnden en struktur på eget kapital som mer liknar den i aktiebolag och ekonomiska föreningar än den i t.ex. handelsbolag. Vidare saknar de sådana insättningar och uttag som ska anges enligt uppställningsformen för övriga företag. Bokföringsnämnden föreslår därför att den uppställningsform som i dag gäller för kategorin övriga företag endast ska gälla för handelsbolag och enskilda näringsidkare och att en ny uppställningsform ska införas för de juridiska personer som blir kvar i kategorin övriga företag. Nämnden anger vidare att det inte kan uteslutas att vissa företag bör ha möjlighet att välja mellan dessa båda uppställningsformer.

Utredaren ska därför

- bedöma om uppställningsformerna för eget kapital bör ändras, enligt Bokföringsnämndens förslag eller på något annat sätt,
- bedöma om vissa företag bör ha möjlighet att välja mellan olika uppställningsformer, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att bedöma om koncerndefinitionerna bör ändras

I 1 kap. 4 § årsredovisningslagen finns en koncerndefinition. Liknande definitioner finns i bl.a. aktiebolagslagen (2005:551) och lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar. Definitionerna har betydelse vid tillämpningen av ett stort antal regler, bl.a. är årsredovisningslagens koncerndefinition avgörande för frågan om när en koncernredovisning ska upprättas. Enligt koncerndefinitionerna utgör företag tillsammans en koncern om ett företag innehar mer än hälften av rösterna i det andra företaget. Företag utgör också tillsammans en koncern om ett företag äger andelar i och därtill innehar vissa rättigheter eller förfogar över mer än hälften av rösterna i det andra företaget. Ett företag kan emellertid ha kontroll över ett annat företag utan att inneha några röster eller äga andelar i det andra företaget, t.ex. genom avtal.

Bokföringsnämnden har i en skrivelse till Justitiedepartementet framfört att 1 kap. 4 § årsredovisningslagen bör ändras så att det klargörs att ett företag som har kontroll över ett annat företag anses vara moderföretag, oavsett om det äger andelar i det andra företaget (Ju2021/01429). Bokföringsnämnden har påpekat att ett företag som inte vill att koncernredovisningen ska omfatta vad som i praktiken är ett dotterföretag kan göra det genom att konstruera ett ägarliknande förhållande mellan sig och det andra företaget genom avtal i stället för genom formellt ägande. Bokföringsnämnden har också anfört att det är oklart om den nuvarande koncerndefinitionen innebär att mer än ett företag kan uppfylla villkoren för att vara moderföretag.

Koncerndefinitionerna togs upp av Utredningen om enklare redovisning (SOU 2009:46). I utredningen framfördes bl.a. att företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet som regel också bör presenteras på det sättet i redovisningen. Utredningen lämnade för-

slag till ändring av koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen och motsvarande bestämmelser i annan lagstiftning. Förslaget mötte viss kritik av remissinstanserna, bl.a. för att det saknades en fullständig analys av följderna av ändringar utanför årsredovisningslagen (Ju2009/05053)

Utredaren ska därför

- 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,
- bedöma om koncerndefinitionerna i övrigt är tydligt utformade,
- analysera följderna av en ändring av definitionerna på de rättsområden som berörs, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska allsidigt och grundligt belysa förslagets konsekvenser för det allmänna, näringslivet och andra intressenter, inklusive konsekvenser för möjligheten till skatteundandragande. Om förslagen bedöms medföra ökade kostnader eller intäktsminskningar för det allmänna, ska förslag till finansiering redovisas.

Utredaren ska utföra och redovisa en jämställdhetsanalys, där statistik ska presenteras, kommenteras och analyseras efter kön. Vid utformningen av förslagen ska hänsyn tas till jämställdhetsanalysen.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredaren ska hålla sig informerad om annat pågående arbete, på både nationell nivå och EU-nivå, som är relevant för utredningen. Utredaren ska föra en dialog med och inhämta synpunkter från myndigheter, organisationer och intressenter i den utsträckning som det behövs. När det gäller EU-direktivet om offentlig land-för-land-rapportering ska utredaren följa genomförandet i de nordiska länderna och i övriga länder som utredaren bedömer vara av intresse i sammanhanget.

Vid utformningen av författningsförslag ska utredaren ansluta till den systematik och terminologi som används i svensk rätt. De lösningar som föreslås ska i möjligaste mån ligga i linje med de principer som hittills har legat till grund för lagstiftningen på området. Förslagen ska utformas med hänsyn till företagens totala regelbörda så att förslagen inte leder till högre administrativ belastning eller högre kostnader än vad som är nödvändigt.

Utredaren ska dokumentera och redovisa författningsförslagen i förhållande till EU-direktivet om offentlig land-för-land-rapportering i en jämförelsetabell.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 juni 2022.

(Justitiedepartementet)

Kommittédirektiv 2022:34

Tilläggsdirektiv till Utredningen om skattetransparens och några redovisningsfrågor (Ju 2021:06)

Beslut vid regeringssammanträde den 28 april 2022

Ändring i uppdraget

Regeringen beslutade den 17 juni 2021 kommittédirektiven Genomförande av EU-direktiv om offentlig land-för-land-rapportering och några frågor om års- och koncernredovisningar (dir. 2021:46). Ytterligare krav på företags rapportering förväntas i EU-direktivet om företagens hållbarhetsrapportering som antas inom kort. Vidare har frågan om vad som ska krävas för att en årsredovisning ska anses färdigställd aktualiserats.

Den särskilda utredaren ska bl.a.

- ta ställning till hur det nya EU-direktivet om företagens hållbarhetsrapportering ska genomföras i Sverige,
- föreslå vad som ska krävas för att en årsredovisning ska anses färdigställd, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredningstiden förlängs. Uppdraget enligt dessa tilläggsdirektiv ska redovisas senast den 1 juni 2023. Uppdraget enligt de ursprungliga direktiven ligger fast och ska alltså redovisas senast den 1 juni 2022, men i ett delbetänkande.

Uppdraget att anpassa svensk rätt till EU-direktivet om företagens hållbarhetsrapportering

Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU av den 22 oktober 2014 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy innebar att obligatorisk hållbarhetsrapportering infördes för vissa stora företag.

Sverige har genomfört 2014 års direktiv så att alla stora företag och många stora koncerner ska upprätta en hållbarhetsrapport. I hållbarhetsrapporten ska det finnas upplysningar om miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption. Ett företag får välja att tillämpa särskilda riktlinjer vid upprättandet av rapporten, t.ex. ett internationellt ramverk för hållbarhetsredovisning. När det gäller granskning av hållbarhetsrapporteringen ska revisorn enbart uttala sig om huruvida en hållbarhetsrapport har upprättats eller inte.

Den 21 april 2021 lämnade Europeiska kommissionen ett förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU, direktiv 2004/109/EG, direktiv 2006/43/EG och förordning (EU) nr 537/2014 vad gäller företagens hållbarhetsrapportering. Förhandlingarna om direktivet pågår och det förväntas kunna antas inom kort.

Direktivet förväntas innebära att stora företag, stora koncerner och noterade små och medelstora företag ska inkludera en hållbarhetsrapport som ett särskilt avsnitt i förvaltningsberättelsen. Hållbarhetsrapporten ska innehålla den information som behövs för att förstå företagets eller koncernens inverkan på hållbarhetsfrågor och hur hållbarhetsfrågor påverkar företagets eller koncernens utveckling, resultat och ställning. Informationen ska lämnas i enlighet med EU-standarder för hållbarhetsrapportering. Dessa EU-standarder ska kommissionen anta som delegerade akter. Hållbarhetsrapporterna ska granskas av revisor eller annan tredje part. Nya krav på kunskap och erfarenhet ska ställas på revisorer som vill åta sig uppdrag att granska hållbarhetsrapporter. Medlemsstaterna ska ha genomfört direktivet senast 18 månader efter direktivets ikraftträdande.

Även bestämmelser som inte ändras i de rättsakter som direktivet avser kan vara tillämpliga på de nya rapporteringskraven. Som exem-

pel kan nämnas bestämmelser om tillsyn över att rapporteringskraven följs och krav på effektiva sanktioner.

Utredaren ska därför

- ta ställning till hur det nya EU-direktivet om företagens hållbarhetsrapportering ska genomföras i Sverige,
- i den utsträckning det behövs belysa olika alternativ för att genomföra direktivet och redovisa för- och nackdelar med dem, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att föreslå vad som ska krävas för att en årsredovisning ska anses färdigställd. När ett företag avslutar den löpande bokföringen med en årsredovisning ska den undertecknas. Exempelvis ska årsredovisningen i företag som företräds av en styrelse undertecknas av samtliga styrelseledamöter och eventuell verkställande direktör och i handelsbolag av samtliga obegränsat ansvariga delägare. Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades (2 kap. 7 § årsredovisningslagen [1995:1554]). Efter undertecknandet betraktas årsredovisningen som färdigställd och kan överlämnas till revisor och läggas fram för bolagets stämma. Undertecknande kan ske på traditionellt sätt med penna på papper eller med elektronisk underskrift.

Årsredovisningen ska innehålla uppgift om händelser av väsentlig betydelse för företaget som inträffar efter räkenskapsårets slut (5 kap. 22 § årsredovisningslagen). Det är naturligt att tolka denna uppgiftsskyldighet som att den gäller alla händelser av väsentlig betydelse som inträffar fram till det datum som anges i årsredovisningen, vilket alltså är det eller de datum då den undertecknades. Om årsredovisningen undertecknas vid olika tillfällen kan detta innebära att var och en som undertecknar handlingen blir tvungen att överväga om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse fram till dagen för undertecknande.

I många företag fattar styrelsen beslut om årsredovisningen vid ett styrelsemöte. Syftet med ett sådant beslut är att färdigställa årsredovisningen, och det förutsätts normalt att inga uppgifter ska tillföras årsredovisningen efter beslutet. Sådana beslut är emellertid inte reglerade i lag och datum för beslutet behöver inte antecknas i årsredovisningen. Redovisningsutredningen föreslog i slutbetänkandet En översyn av årsredovisningslagarna (SOU 2015:8) att företag som

företräds av en styrelse skulle få färdigställa årsredovisningen genom ett protokollfört beslut på ett styrelsesammanträde vid vilket samtliga styrelseledamöter, och i förekommande fall den verkställande direktören, deltar. Det förslaget har inte genomförts.

Bokföringsnämnden har i en skrivelse till regeringen anfört att reglerna om hur en årsredovisning färdigställs bör ses över (Ju2020/04372). Nämnden menar att det bör övervägas om årsredovisningen ska innehålla uppgift både om dagen för undertecknande och om dagen för beslut om årsredovisningens innehåll, för det fall ett sådant har fattats. Datumet för styrelsebeslut borde, när ett sådant har fattats, enligt nämnden vara avgörande för frågan om vilken information som årsredovisningen ska innehålla. Det finns enligt regeringens mening också anledning att överväga om årsredovisningar alltid bör färdigställas genom ett beslut.

Utredaren ska därför

- föreslå vad som ska krävas för att en årsredovisning ska anses färdigställd,
- bedöma om det bör införas krav på att beslut ska fattas om att färdigställa årsredovisningen och i så fall hur ett sådant beslut ska fattas och om årsredovisningen ska innehålla en uppgift om beslutet, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Kontakter och redovisning av uppdraget Utredaren ska följa genomförandet av det nya EU-direktivet i de nordiska länderna och i de övriga länder som utredaren bedömer vara av intresse i sammanhanget. Utredaren ska dokumentera och redovisa författningsförslagen i förhållande till det nya EU-direktivet i en jämförelsetabell. Utredningstiden förlängs. Uppdraget enligt dessa tilläggsdirektiv ska redovisas senast den 1 juni 2023. Uppdraget enligt de ursprungliga direktiven ligger fast och ska alltså redovisas senast den 1 juni 2022, men i ett delbetänkande.

(Justitiedepartementet)

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) 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 (†) och, genom ökad kunskap om företagens 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 (‡), 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 företagens 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 riskvilliga. 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 företagens sociala ansvar* definierade kommissionen företagens sociala ansvar som företagens ansvar för den egna verksamhetens konsekvenser för samhället. Företagens sociala ansvar bör vara företagslett. Myndigheterna kan ha en stödande 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.

(*) 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).

(†) 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).

(‡) 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 företags 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 medlemsstats 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⁽¹⁾. 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⁽²⁾.
- (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 tredjeländ 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⁽³⁾, 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*

⁽¹⁾ 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).

⁽²⁾ 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).

⁽³⁾ 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 rapporteringsskyldigheterna 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 vetskap 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 lagstaddade 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 Dähatsu-Händler* ⁽⁴⁾ 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

⁽⁴⁾ Domstolens dom av den 4 december 1997, mål C-97/96 *Verband deutscher Dähatsu-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 företaget 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. *yttersta 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 yttersta 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 yttersta 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 yttersta 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 anläggningsstillgångar, 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 tredje parter 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

Ansvaret 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 vetenskap 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 begynnelsedatum 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

Jämförelsetabell

Artikel i direktiv (EU) 2021/2101	Svensk rätt
Offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer	
48a	– Ingen motsvarighet
48b.1 första stycket	3 §, 19 § första stycket och 22 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48b.1 andra och fjärde styckena	11 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48b.1 tredje stycket	2 §, 19 § första stycket och 22 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48b.2	2 § 1 och 3 § 3 lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48b.3	7 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48b.4 första och andra styckena	4 §, 19 § första stycket, 21 §, 22 § och 24 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48b.4 tredje stycket	11 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48b.5 första–fjärde styckena och sjätte stycket a	5 §, 19 § första stycket, 21 §, 22 § och 24 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48b.5 femte stycket	12 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48b.5 sjätte stycket b	10 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48b.5 sjunde stycket	11 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48b.6	8 och 9 §§ lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48b.7	6 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter

Artikel i direktiv (EU) 2021/2101	Svensk rätt
Offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer	
48c.1	15 § första stycket lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48c.2	13 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48c.3	14 § första stycket lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48c.4	17 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48c.5	15 § andra och tredje styckena lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48c.6	18 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48c.7	– Inte utnyttjad
48c.8	16 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48c.9	2–5 §§ lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48c.10	14 § andra stycket lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48d.1	19 §, 20 § första stycket och 21 § lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48d.2	22 och 24 §§ lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48d.3	– Inte utnyttjad
48d.4	23 och 24 §§ lagen om offentliggörande av inkomstskatteuppgifter
48e.1	8 kap. 4 § aktiebolagslagen och 2 kap. 1 § första stycket och 3 § samt 3 kap. 1 och 3 §§ lagen om handelsbolag och enkla bolag
48e.2	8 kap. 4 § aktiebolagslagen, 2 kap. 1 § första stycket och 3 § samt 3 kap. 1 och 3 §§ lagen om handelsbolag och enkla bolag samt 10 § lagen om utländska filialer m.m.
48f	9 kap. 34 a § aktiebolagslagen och 30 a § revisionslagen
48g	Ikraftträdandebestämmelser
48h	–

Statens offentliga utredningar 2022

Kronologisk förteckning

1. Förbättrade åtgärder när barn misstänks för brott. Ju.
2. En skärpt syn på brott mot journalister och utövare av vissa samhällsnyttiga funktioner. Ju.
3. Sveriges tillgång till vaccin mot covid-19 – framgång genom samarbete och helgardering. S.
4. Minska gapet. Åtgärder för jämställda livsinkomster. A.
5. Innehållsvillkor för public service på internet – och ordningen för beslut vid förhandsprövning. Ku.
6. Hälso- och sjukvårdens beredskap – struktur för ökad förmåga. Del 1 och 2. S.
7. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2022. Samhället, tekniken och etiken. M.
8. Rätt och rimligt för statligt anställda. Fi.
9. Avfallsbeskattning – En fråga om undantag? Fi.
10. Sverige under pandemin. Volym 1 Samhällets, företagens och enskildas ekonomi. Volym 2 Förutsättningar, vägval och utvärdering. S.
11. Handlingsplan för en långsiktig utveckling av tolktjänsten för döva, hörselskadade och personer med dövblindhet. S.
12. Startlån till förstagångsköpare av bostad. Fi.
13. Godstransporter på väg – vissa frågeställningar kring ett nytt miljöstyrande system. Fi.
14. Sänk tröskeln till en god bostad. Fi.
15. Sveriges globala klimatavtryck. M.
16. Ett förstärkt lagstöd för utlämnande av sekretesskyddade uppgifter till utlandet. Fö.
17. En modell för att mäta och belöna progression inom sfi. U.
18. EU:s förordning om terrorism-innehåll på internet – kompletteringar och ändringar i svensk rätt. Ju.
19. Utökade möjligheter att använda hemliga tvångsmedel. Ju.
20. Privatkopieringsersättningen i framtiden. Ju.
21. Rätt för klimatet. M.
22. Vägen till ökad tillgänglighet – delaktighet, tidiga insatser och inom lagens ram. S.
23. En oavvislig ersättningsrätt? Ju.
24. Materieförsörjningsstrategi. För vår gemensamma säkerhet. Fö.
25. Nya krav på betaltjänstleverantörer att lämna uppgifter. Fi.
26. Extraordinära smittskyddsåtgärder – en bedömning. S.
27. Begränsningar i möjligheterna för vissa aktörer att få tillstånd att bedriva öppenvårdsapotek. S.
28. Vår demokrati – värd att värna varje dag. Volym 1 och Volym 2, Antologin 100 år till. Ku.
29. Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor. Ju.

Statens offentliga utredningar 2022

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

Minska gapet. Åtgärder för minskade livsinkomster. [4]

Finansdepartementet

Rätt och rimligt för statligt anställda. [8]

Avfallsbeskattning – En fråga om undantag? [9]

Startlån till förstagångsköpare av bostad. [12]

Godstransporter på väg – vissa frågeställningar kring ett nytt miljöstyrande system. [13]

Sänk tröskeln till en god bostad. [14]

Nya krav på betaltjänstleverantörer att lämna uppgifter. [25]

Försvarsdepartementet

Ett förstärkt lagstöd för utlämnande av sekretesskyddade uppgifter till utlandet [16]

Materielförsörjningsstrategi. För vår gemensamma säkerhet. [24]

Justitiedepartementet

Förbättrade åtgärder när barn misstänks för brott. [1]

En skärpt syn på brott mot journalister och utövare av vissa samhällsnyttiga funktioner. [2]

EU:s förordning om terrorisminnehåll på internet – kompletteringar och ändringar i svensk rätt. [18]

Utökade möjligheter att använda hemliga tvångsmedel. [19]

Privatkopieringsersättningen i framtiden. [20]

En oavvislig ersättningsrätt? [23]

Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor. [29]

Kulturdepartementet

Innehållsvillkor för public service på internet – och ordningen för beslut vid förhandsprövning. [5]

Vår demokrati – värd att värna varje dag. Volym 1 och Volym 2, Antologin 100 år till. [28]

Miljödepartementet

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2022. Samhället, tekniken och etiken. [7]

Sveriges globala klimatavtryck. [15]

Rätt för klimatet. [21]

Socialdepartementet

Sveriges tillgång till vaccin mot covid-19 – framgång genom samarbete och helgardering. [3]

Hälso- och sjukvårdens beredskap – struktur för ökad förmåga. Del 1 och 2. [6]

Sverige under pandemin. Volym 1 Samhällets, företagets och enskildas ekonomi. Volym 2 Förutsättningar, våld och utvärdering. [10]

Handlingsplan för en långsiktig utveckling av tolktjänsten för döva, hörselskadade och personer med dövblindhet. [11]

Vägen till ökad tillgänglighet – delaktighet, tidiga insatser och inom lagens ram. [22]

Extraordinära smittskyddsåtgärder – en bedömning. [26]

Begränsningar i möjligheterna för vissa aktörer att få tillstånd att bedriva öppenvårdsapotek. [27]

Utbildningsdepartementet

En modell för att mäta och belöna
progression inom sfi. [17]