



Lov om land-for-land rapportering vedtaget

Deloitte, juni 2023





# Lov om land-for-land rapportering vedtaget

Folketinget har den 1. juni 2023 vedtaget lov om ændring af årsregnskabsloven, som implementerer ændringer til EU's regnskabsdirektiv vedrørende offentliggørelse af indkomstskatteoplysninger - en såkaldt land for land-rapport - for visse virksomheder og filialer.

De omfattede virksomheder er:

- Modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, og hvor koncernens nettoomsætning overskrider 5,6 mia. kr. årligt.
- Virksomheder, der ikke indgår i en koncern, men hvor virksomhedens nettoomsætning overskrider 5,6 mia. kr. årligt.
- Store og mellemstore dattervirksomheder, hvis øverste modervirksomhed er hjemmehørende uden for EU/EØS, og hvor den øverste koncerns samlede nettoomsætning overskrider 5,6 mia. kr. årligt.
- Visse filialer af udenlandske virksomheder, der er hjemmehørende uden for EU/EØS.

Reglerne om rapportering om indkomstskatteoplysninger følger årsregnskabslovens anvendelsesområde. Det betyder, at erhvervsdrivende fonde, andelsselskaber m.fl. også er omfattet af kravet, selv om de ikke er omfattet af EU-direktivet. Ifølge lovbemærkningerne skal det sikres, at særlige danske virksomhedsformer og koncernkonstruktioner ikke falder uden for reglerne, fx store multinationale koncerner, der har en dansk erhvervsdrivende fond som ultimativ ejer.

Erhvervsdrivende fonde, andelsselskaber m.fl. er også omfattet af kravet.

Formålet med rapporteringskravet er, jf. lovbemærkningerne, at skabe gennemsigtighed om, i hvilke lande virksomhederne har deres indtjening, og i hvilke lande de har betalt skat. Kravene skal således fremme en ansvarlig skattepraksis blandt virksomhederne, så de ikke spekulerer i, hvor de kan placere indtjening for at opnå lavest mulig beskatning. Skattekontrolloven indeholder tilsvarende krav om, at meget store multinationale koncerner med aktiviteter i EU/EØS skal indgive en land for land-rapport til skattemyndighederne.

Land for land-rapporten er ikke en del af årsrapporten, men skal offentliggøres og indberettes særskilt til Erhvervsstyrelsen.

Ændringerne træder i kraft den 22. juni 2023 med virkning for regnskabsår, der begynder den 22. juni 2024 eller senere. For kalenderårsrapporter gælder de nye krav således for regnskabsåret 2025, og betyder at virksomheder omfattet af kravet senest den 31.12.2026 skal indsende en land for land-rapport for 2025 til Erhvervsstyrelsen.

Virksomheder omfattet af kravet, skal senest den 31.12.2026 indsendes en land-for-land rapport for 2025.

Loven kan læses på [Folketingets hjemmeside](#).

Vi har opsummeret indholdet af de nye krav i årsregnskabsloven nedenfor.

### Omfattede virksomheder

Det fremgår af § 137 b-e, at nedenstående virksomheder, som har aktiviteter i flere lande, årligt skal udarbejde en land for land-rapport:

- a) En modervirksomhed, der ikke selv er en dattervirksomhed af en EU/EØS-modervirksomhed, der aflægger koncernregnskab, og hvor koncernens nettoomsætning overskrider 5,6 mia. kr. i to på hinanden følgende regnskabsår. Indkomstskatteoplysningerne skal gives for alle virksomheder i koncernen. Hvis modervirksomheden også er en dattervirksomhed omfattet af nedenstående punkt c), skal modervirksomheden følge kravene i punkt c).
- b) En virksomhed, der ikke indgår i en koncern, men hvor virksomhedens nettoomsætning overskrider 5,6 mia. kr. i to på hinanden følgende regnskabsår. Indkomstskatteoplysningerne skal gives for hele virksomheden.
- c) En dattervirksomhed omfattet af regnskabsklasse C eller D, hvis øverste modervirksomhed er hjemmehørende uden for EU/EØS, og hvor den øverste koncerns samlede nettoomsætning overskrider 5,6 mia. i to på hinanden følgende regnskabsår. Indkomstskatteoplysningerne skal gives for den øverste udenlandske modervirksomheds koncern.
- d) En filial af en udenlandsk virksomhed udenfor EU/EØS, hvis filialens nettoomsætning overskrider 89 mio. kr. i to på hinanden følgende regnskabsår, og nettoomsætningen for filialens hovedselskab eller for koncernen for den øverste modervirksomhed uden for EU, som hovedselskabet indgår i, overskrider 5,6 mia. kr. i to på hinanden følgende regnskabsår. Hvis filialen indgår i en koncern, skal indkomstskatteoplysningerne gives for den øverste modervirksomheds koncern, hvis filialen ikke indgår i en koncern, skal indkomstskatteoplysningerne gives for den virksomhed, der har oprettet filialen.

Ved beregning af nettoomsætningen finder ÅRL's bestemmelser om fastsættelse af nettoomsætning ved indplacering i regnskabsklasser anvendelse, dog finder bestemmelsen om at tillægge finansielle indtægter i visse situationer ikke anvendelse. Aflægger virksomheden årsrapport efter IFRS opgøres nettoomsætningen efter IFRS. For en filial vil nettoomsætningen skulle vurderes i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme, der ligger til grund for den udenlandske virksomheds regnskab, fx US GAAP.

En modervirksomhed og en dattervirksomhed, hvis øverste modervirksomhed er hjemmehørende i EU/EØS, og en filial, der er oprettet af en virksomhed eller indgår i en koncern, der er hjemmehørende i EU/EØS, er ikke omfattet af kravet. Det skyldes, at den overliggende EU/EØS-virksomhed er omfattet af regnskabsdirektivets krav om at udarbejde en rapport om indkomstskatteoplysninger, der indeholder oplysninger om alle koncernens aktiviteter.

En dattervirksomhed, jf. punkt c), er undtaget fra kravet om selv at udarbejde en land for land-rapport, hvis den øverste modervirksomhed eller en anden dattervirksomhed af den øverste modervirksomhed har udarbejdet en land for land-rapport, som opfylder kravene og hvori dattervirksomheden indgår. Tilsvarende er filialer, jf. punkt d), undtaget fra kravet, hvis den udenlandske virksomhed, den øverste modervirksomhed, en anden filial eller en anden dattervirksomhed af den øverste modervirksomhed har udarbejdet en land for land-rapport, der opfylder kravene.

Kravet gælder kun for virksomheder, der har aktiviteter i et eller flere andre lande end Danmark, og disse aktiviteter er genstand for fuld eller delvis skattepligt i de pågældende lande. En virksomhed, der har samhandel via fx eksport til andre lande, men udelukkende er etableret, eller udelukkende har erhvervmæssig aktivitet i Danmark, og ikke er fuld eller delvis skattepligt i andre lande end Danmark, er ikke omfattet af kravet.

En dattervirksomhed, jf. punkt c), og en filial, jf. punkt d), skal udarbejde en rapport for den øverste udenlandske virksomhed, den indgår i. Dattervirksomheden/filialen skal derfor anmode dens øverste udenlandske virksomhed om de nødvendige oplysninger, hvis dattervirksomheden/filialen ikke selv har oplysningerne. Hvis den øverste udenlandske virksomhed ikke meddeler oplysningerne, skal dattervirksomheden/filialen udarbejde rapporten på grundlag af de oplysninger, den er i besiddelse af (som minimum virksomhedens egne aktiviteter), og afgive en erklæring om, at den øverste udenlandske virksomhed ikke har efterkommet anmodningen om at meddele oplysninger til brug for rapporten.

### Indhold af rapporten

Rapporten skal indeholde oplysninger om alle de aktiviteter, der udøves gennem den virksomhed, som rapporten udarbejdes for. En dattervirksomhed, der udarbejder en rapport for en udenlandsk øverste modervirksomhed, skal således rapportere om alle de aktiviteter, der udøves gennem de virksomheder, der indgår i koncernregnskabet for den udenlandske øverste modervirksomhed for det pågældende regnskabsår, som rapporten vedrører.

En rapport om indkomstskatteoplysninger skal indeholde følgende oplysninger:

### Stamoplysninger

- 1) Navn og eventuelt CVR-nr. på den virksomhed eller filial, der offentliggør rapporten og navn, hjemsted og eventuelt CVR-nr. på den virksomhed, rapporten vedrører.
- 2) Det regnskabsår, som rapporten vedrører.
- 3) Den valuta, der er anvendt ved udarbejdelsen af rapporten.



En dattervirksomhed, der udarbejder en rapport for en udenlandsk øverste modervirksomhed, skal rapportere om alle de aktiviteter, der udøves gennem de virksomheder, der indgår i koncernregnskabet for den udenlandske øverste modervirksomhed.

- 4) Hvis rapporten vedrører en koncern, oplystes de dattervirksomheder, der indgår i koncernregnskabet, og som er etableret i et EU/EØS-land, eller er anført på EU-listerne (bilag I og II) over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner.



**Specifikke oplysninger, der skal gives separat for aktiviteter, jf. nedenfor:**

- 5) En kort beskrivelse af aktiviteten.
- 6) Antal beskæftigede opgjort som heltidsbeskæftigede.
- 7) Indtægter inklusive transaktioner med nærtstående parter, herunder
- a) nettoomsætning, andre driftsindtægter, indtægter af kapitalandele eksklusive udbytte fra tilknyttede virksomheder, indtægter af andre værdipapirer og tilgodehavender, der udgør en del af anlægsaktiverne, andre renteindtægter og tilsvarende indtægter, eller
  - b) indtægter, som defineret af den regnskabsmæssige begrebsramme, der ligger til grund for udarbejdelsen af regnskaberne for de virksomheder, der indgår i rapporten.
- 8) Resultat før skat. Oplysningen skal gives før koncernelimineringer, da oplysningerne som udgangspunkt skal præsenteres for hvert land, jf. nedenfor.
- 9) Beregnet betalbar indkomstskat i den enkelte skattejurisdiktion for det regnskabsår, rapporten vedrører. Eventuelle udskudte skatter skal ikke medtages.
- 10) Betalt indkomstskat i det regnskabsår, rapporten vedrører. De betalte skatter skal være inklusive eventuelle kildeskatte og aconto skatter, der måtte være betalt i det regnskabsår, rapporten vedrører.
- 11) Akkumuleret overskud eksklusive eventuelle opskrivningsreserver.

Rapporten kan, jf. lovbemærkningerne, indeholde en overordnet beskrivelse på koncernniveau af eventuelle væsentlige forskelle mellem den oplyste beregnede betalbare indkomstskat, jf. punkt 5), i en rapport for det foregående regnskabsår, og den betalte indkomstskat, jf. punkt 6), i det regnskabsår rapporten vedrører, hvis det er relevant.

Oplysningerne jf. punkt 5)-11) kan opgøres på samme grundlag som den rapport, der måtte være indgivet til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens §§ 48-52, jf. nedenfor.

**Oplysningerne jf. punkt 5)-11) ovenfor skal præsenteres separat for:**

- a) Aktiviteter for hvert land inden for EU/EØS
- b) Aktiviteter for hver skattejurisdiktion, som den 1. marts i det regnskabsår, som rapporten vedrører, er anført i bilag I til Rådets konklusioner om den reviderede EU-liste over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner, som offentliggjort i EU-Tidende,
- c) Aktiviteter for hver skattejurisdiktion, som den 1. marts i det regnskabsår, som rapporten vedrører, og den 1. marts i det foregående regnskabsår er anført i bilag II til Rådets konklusioner om den reviderede EU-liste over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner, som offentliggjort i EU-Tidende.
- d) Samlet for lande udenfor EU/EØS, der ikke er med på EU-listerne, jf. b) og c).

Forskellen på de to EU-liste nævnt i punkt b) og c) er, at bilag I lister de lande, der ikke lever op til visse kriterier, mens bilag II lister de lande, der ligeledes ikke lever op til kriterierne, men som har givet tilsagn om at gennemføre reformer. Listerne ajourføres som udgangspunkt to gange årligt og offentliggøres i EU-Tidende.

**Udeladelse af oplysninger**

En eller flere af de specifikke oplysninger jf. punkterne 5)-11) kan udelades af rapporten, hvis offentliggørelse heraf kan volde betydelig skade for den virksomhed, som oplysningerne vedrører. Det gælder dog ikke oplysninger, der vedrører lande på de særlige EU-

lister. For enhver udeladt oplysning skal tydeligt oplyses, hvilke oplysninger, der er udeladt, og der skal gives en behørigt begrundet redegørelse for, hvorfor udeladelsen er nødvendig. I lovbemærkningerne nævnes, at det eksempelvis kan være i forbindelse med etablering af nye enkeltaktiviteter på et nyt marked. Skaden skal vurderes for den enkelte specifikke oplysning, dvs. at oplysninger om nye aktiviteter som helhed ikke generelt kan udelades.

Udeladte oplysninger skal senest fem år efter udeladelsen, regnet fra tidspunktet for udeladelsen, medtages i en rapport om indkomstskatteoplysninger. Dette gælder uanset om virksomheden ikke længere er omfattet af pligten til at udarbejde en land for land-rapport.

### **Rapporteringsformat**

Erhvervsstyrelsen bemyndiges til at fastsætte nærmere regler om rapporteringsformen. Det forventes, jf. lovbemærkningerne, at de omfattede virksomheder og filialer vil skulle indsende rapporten og eventuel erklæring om ikke meddelte oplysninger til Erhvervsstyrelsen i en særlig indberetningsløsning for indkomstskatterapporter. Rapporten skal indsendes som et særskilt dokument og vil ikke skulle inkluderes i en årsrapport.

For at sikre, at data er sammenlignelige, vil rapporten skulle gøres tilgængelig for offentligheden i et elektronisk rapporteringsformat, som er maskinlæsbart. Kravene vil blive baseret på en skabelon og formater for elektronisk rapportering, som EU-Kommissionen vil fastsætte. Rapporten vil skulle offentliggøres på enten dansk eller engelsk.

### **Udgangspunkt i oplysningskrav i skattekontrolloven**

Skattekontrolloven indeholder tilsvarende krav om, at meget store multinationale koncerner med aktiviteter i EU/EØS skal indgive en land for land-rapport til skattemyndighederne om koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelt land i hele verden med henblik på international udveksling af oplysninger til beskatningsformål.

I det omfang, der er sammenfald mellem de specifikke oplysningskrav, kan virksomhederne tage udgangspunkt i den begrebsramme og den land for land-rapport, som indgives til skattemyndighederne. Begrebsrammen tager udgangspunkt OECD's Transfer Pricing Guidelines, hvor der er defineret en række centrale begreber for at sikre en ensartet implementering af rapporteringsforpligtelsen.

Virksomhederne kan tage udgangspunkt i den begrebsramme og den land for land-rapport, som indgives til skattemyndighederne.

### **Indsendelse af rapporten til erhvervsstyrelsen**

Land for land-rapporten og en eventuel erklæring om, at en udenlandsk virksomhed ikke har stillet de nødvendige oplysninger til rådighed, skal indsendes til Erhvervsstyrelsen senest 12 måneder efter afslutningen af det regnskabsår, som rapporten vedrører. Dvs. at har en virksomhed regnskabsafslutning den 31. december 2025, skal rapporten for 2025 være indberettet senest den 31. december 2026. For dattervirksomheder og filialer, der ikke selv udarbejder en rapport, jf. ovenfor, skal rapporten for den virksomhed i koncernen, der udarbejder en rapport indsendes. De omfattede virksomheder og filialer skal i minimum fem år henvise til rapporten på [cvr.dk](http://cvr.dk) på deres hjemmeside.

### **Udtalelse fra revisor i revisionspåtegningen**

Revisionspåtegningen på et årsregnskab og eventuelt koncernregnskab for en virksomhed i regnskabsklasse C og D skal indeholde en udtalelse om, hvorvidt virksomheden for det foregående regnskabsår var forpligtet til at udarbejde en rapport om indkomstskatteoplysninger, og om virksomheden i så fald har offentliggjort rapporten, jf. kravene til indsendelse heraf, jf. ovenfor. Det betyder, at revisor i revisionspåtegningen for kalenderårsrapporter for 2026 skal afgive en udtalelse om 2025.

Revisor skal ikke efterprøve, konsistentstjekke eller på anden vis kontrollere indholdet i land for land-rapporten. Udtalelsen skal gives i et særskilt afsnit i revisionspåtegningen. Af lovbemærkningerne fremgår, at det er den revisor, der er valgt til at revidere virksomhedens årsrapport, som skal afgive udtalelsen.

Filialer er ikke omfattet af kravet om en udtalelse i revisionspåtegningen, da filialer ikke er omfattet af pligten til at udarbejde og offentliggøre en årsrapport.

### **Erhvervsstyrelsens kontrol**

Årsregnskabslovens bestemmelse om Erhvervsstyrelsens kontrol med årsrapporter er ændret, således at det også fremgår, at Erhvervsstyrelsen bemyndiges til at føre kontrol med rapporter om indkomstskatteoplysninger og eventuelle tilhørende erklæringer. Samtidig får Erhvervsstyrelsen bemyndigelse til at føre kontrol med indberetninger om nettoomsætning for virksomheder, som ikke oplyser nettoomsætning i årsrapporten.

Af lovbemærkningerne fremgår, at kontrollen af rapporter om indkomstskatteoplysninger vil tage udgangspunkt i den udtalelse, som revisor skal afgive i forbindelse med årsregnskabet, om hvorvidt en virksomhed har offentliggjort en rapport om indkomstskatteoplysninger eller ej. Af lovbemærkningerne fremgår også, at en virksomheds vurdering af eventuelt behov for brug af skadesklausulen og udeladelse af oplysninger kan efterprøves i forbindelse med en efterfølgende kontrol efter årsregnskabslovens bestemmelser herom.

### **Ikrafttræden**

Ændringerne træder i kraft den 22. juni 2023 med virkning for regnskabsår, der begynder den 22. juni 2024 eller senere. For virksomheder med kalenderår som regnskabsår, gælder de nye krav således for regnskabsåret 2025 og de omfattede virksomheder skal senest den 31.12.2026 indsende en land-for-land rapport til Erhvervsstyrelsen. Revisor skal i revisionspåtegningen for årsrapporten for 2026 anføre, hvorvidt virksomheden var omfattet af kravene i 2025 og har rapporteret.

### **Deloitte, 6. juni 2023**



# Deloitte.

Denne publikation indeholder udelukkende generelle oplysninger. Indholdet er ikke udtryk for professionel rådgivning, og ingen af Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), dets netværk af medlemsfirmaer eller disses tilknyttede virksomheder (samlet betegnet "Deloitte-organisationen") kan holdes ansvarlig herfor. Inden du træffer beslutninger på baggrund af indholdet, bør du derfor kontakte en rådgiver med de fornødne faglige kompetencer. Der afgives ingen erklæringer, garantier eller tilsagn (hverken direkte eller indirekte) vedrørende nøjagtigheden eller fuldstændigheden af oplysningerne i denne publikation, og ingen af DTTL, dets medlemsfirmaer, tilknyttede virksomheder, medarbejdere eller repræsentanter er ansvarlige for tab eller krav af nogen art, som direkte eller indirekte følger af, at personer støtter ret på denne publikation. DTTL og ethvert af dets medlemsfirmaer og deres tilknyttede virksomheder er selvstændige og uafhængige juridiske enheder.

Deloitte er en førende global leverandør af revision og erklæringsopgaver, konsulentytelser, finansiel rådgivning, risikostyring, skatterådgivning og dertil knyttede ydelser. Vores netværk af medlemsfirmaer og tilknyttede virksomheder findes i over 150 lande og territorier (samlet betegnet "Deloitte-organisationen") og servicerer fire ud af fem virksomheder fra listen over verdens største selskaber, Fortune Global 500®. Læs mere på [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) om, hvordan Deloittes omkring 415.000 medarbejdere gør en forskel.

Deloitte er en betegnelse for et eller flere af Deloitte Touche Tohmatsu Limiteds ("DTTL") medlemsfirmaer, dets netværk af medlemsfirmaer og deres tilknyttede virksomheder (der samlet betegnes "Deloitte-organisationen"). DTTL (der også omtales som "Deloitte Global") og alle dets medlemsfirmaer og tilknyttede virksomheder udgør selvstændige og uafhængige juridiske enheder, som ikke kan forpligte hinanden over for tredjemand. DTTL og de enkelte DTTL-medlemsfirmaer og tilknyttede virksomheder er kun ansvarlige for egne handlinger og/eller udeladelser. DTTL leverer ikke ydelser til kunder. Vi henviser til [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for nærmere oplysninger.

© 2023 Kontakt Deloitte Global for yderligere oplysninger.