



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Sarah Hallberg

Allmänhetens insyn som medel mot aggressiv skatteplanering?

En jämförelse mellan sekretessbelagd land-för-land-rapportering och offentlig inkomstskatterapportering samt en utvärdering av Dir. (EU) 2021/2101

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT2022

Innehåll

SUMMARY	5
SAMMANFATTNING.....	7
FÖRKORTNINGAR.....	9
1 INLEDNING.....	10
1.1 Bakgrund	10
1.2 Syfte och frågeställningar.....	12
1.3 Avgränsningar.....	13
1.4 Metod och material	14
1.5 Forskningsläge	17
1.6 Terminologi	19
1.7 Disposition	21
2 GLOBALT PERSPEKTIV PÅ SKATTERÄTTEN	23
2.1 Globala skatteutmaningar.....	23
2.2 Internationellt samarbete för att möta skatteutmaningarna	25
3 LAND-FÖR-LAND-RAPPORTERING	27
3.1 Bakgrund och syfte	27
3.1.1 OECD:s åtgärd 13	27
3.1.2 EU:s direktiv om obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 4)	30
3.2 Gällande rätt.....	31
3.2.1 Vem ska lämna land-för-land-rapport?	31
3.2.2 Vad ska land-för-land-rapporten innehålla?.....	37
3.2.3 Hur ska utbytet av land-för-land-rapporter ske?	37
3.2.4 Hur får uppgifterna i land-för-land-rapporterna användas?	39
4 OFFENTLIGHET OCH SEKRETESS PÅ SKATTEOMRÅDET	
40	
4.1 Offentlighetsprincipen och skattesekretess i Sverige	40
4.2 Skattesekretess för land-för-land-rapporter.....	42

5	OFFENTLIG RAPPORTERING AV	
	INKOMSTSKATTEUPPGIFTER	45
5.1	Bakgrund och syfte	45
5.2	Kritik mot offentlig inkomstskatterapportering	46
5.3	Offentlighetsdirektivets innehåll	50
5.3.1	Vem ska upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport?	50
5.3.2	Vad ska den offentliga inkomstskatterapporten innehålla?	54
5.3.3	Hur ska inkomstskatterapporten offentliggöras och tillgängliggöras?	56
5.4	Kritik och konsekvenser med offentlighetsdirektivet	56
6	ANALYS.....	61
6.1	Jämförelse mellan land-för-land-rapporterna och inkomstskatterapporterna	61
6.1.1	Rapporteringsskyldiga.....	61
6.1.2	Rapporternas innehåll.....	64
6.1.3	Offentlighet och sekretess	64
6.1.4	Konsekvenser av likheterna och skillnaderna	65
6.2	Motiv och avvägningar samt mottagandet av offentlighetsdirektivet och utredningsbetänkandet.....	67
6.2.1	Motiv: Motverkar aggressiv skatteplanering och kompletterar land-för-land-rapporteringen.....	68
6.2.2	Motiv: Allmänheten får insyn vilket bibehåller allmänhetens förtroende samt främjar företagets transparens och ansvarstagande	69
6.2.3	Motiv: Stärker relationerna mellan de multinationella företagen och dess intressenter	72
6.2.4	Motiv: Bidrar till välfärden och främjar debatten kring skattelagstiftningens effektivitet.....	74
6.2.5	Motiv: De multinationella företagen lider inte konkurrensnackdelar	
	76	
7	SLUTSATSER OCH AVSLUTANDE REFLEKTIONER.....	79
7.1	Slutsatser.....	79
7.2	Avslutande reflektioner	80

LITTERATUR- OCH KÄLLFÖRTECKNING	83
---------------------------------------	----

Summary

As a result of insufficient harmonization between domestic tax systems, opportunities have occurred for multinational enterprises (MNE's) to use aggressive tax planning. To overcome the difficulties, countries must be able to exchange information about the MNE's tax payments. OECD and the EU have developed Country-by-Country Reporting (CbCR) to ease the exchange of information. CbCR contains an obligation for larger MNE Groups to submit tax information for each country in which they operate. In Swedish law, CbCR is implemented in chapter 33 a of the Tax Procedures Act. In order to protect sensitive information about the MNE Groups, the CbCR are confidential and are only exchanged between the tax administrations. As a complement to CbCR the European Commission presented a proposal that MNE's tax information should be made public, to promote fiscal transparency and responsibility. As a result of the proposal, a directive was adopted in the autumn of 2021. The directive means that larger MNE's, with operations within the EU, must establish and publish a report with information about the MNE's tax payments (public CbCR). The directive has not yet been implemented in Swedish law. In order to investigate which constitutional changes that are required to incorporate the directive, an Official Report of the Swedish Government has been published at the beginning of the summer 2022.

This research paper aim to describe the current law of the CbCR and the public CbCR to identify similarities and differences between the reports, then discuss possible consequences of the similarities and differences. This paper states that the public CbCR is similar to CbCR, but there are also some differences, particularly how certain terms are used. One identified potential consequence is that the MNE's could misunderstand what applies to each report. To ensure legal certainty and predictable tax legislation it would have been beneficial to use uniform terminology in the creation of the directive, with CbCR as a guidance.

Furthermore, the aim with the paper is to explain the motives on which the directive was based, as well as discuss the considerations that the EU has

made when adopting it. The purpose is also to see how the directive and the Official Report of the Swedish Government have been received. A handful of motives have been identified in the research paper, and it is stated that the EU has had to make several considerations between different interests, advantages and disadvantages, when adopting the directive. The paper shows that the response of the directive has been of varying kinds. Criticism has mainly been received that the public CbCR is not comprehensive enough. It is also stated that the Official Report of the Swedish Government was mainly positively received, but it has been criticized that it could be difficult for the public to understand the content of the public CbCR. At last, it is stated that it is uncertain if the directive could have the desired effect and prevent the MNE's aggressive tax planning, as the EU expects.

Sammanfattning

På grund av bristande harmonisering mellan länders nationella skattesystem har det uppstått möjligheter för multinationella företag att använda sig av aggressiva skatteplaneringsmetoder. För att komma till bukt med problematiken krävs att länderna kan utbyta information om företagens skattebetalningar. För att främja informationsutbytet har OECD och EU tagit fram en åtgärd, så kallad land-för-land-rapportering, vilken medför en skyldighet för större multinationella koncerner att redovisa skatteuppgifter för varje land där verksamhet bedrivs. I Sverige har land-för-land-rapporteringen implementerats i 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). För att skydda känsliga företagsuppgifter omfattas land-för-land-rapporterna av skattesekretess och utbyts endast mellan ländernas skattemyndigheter. Som ett komplement till land-för-land-rapporteringen presenterade EU-kommissionen ett förslag på att företagens inkomstskatteuppgifter borde offentliggöras, för att främja företagets skattemässiga transparens och ansvarstagande. Med anledning av EU-kommissionens förslag antogs ett EU-direktiv under hösten 2021. Direktivet innebär att större multinationella företag med verksamhet inom EU ska offentliggöra en rapport innehållande uppgifter om företagets skattebetalningar (inkomstskatterapport). Direktivet har ännu inte införlivats i svensk rätt, men för att utreda vilka författningsändringar som behövs publicerades en statlig offentlig utredning i början av sommaren 2022.

Ett av uppsatsens syften är att beskriva gällande rätt för land-för-land-rapporterna och inkomstskatterapporterna för att kunna identifiera likheter och skillnader mellan rapporterna, samt diskutera eventuella konsekvenser till följd av dessa likheter och skillnader. I uppsatsen konstateras att inkomstskatterapporteringen är mycket lik land-för-land-rapporteringen men att det också finns vissa skillnader, särskilt vad gäller användningen av termer och begrepp. En konsekvens som har identifierats tar sikte på risken för att de multinationella företagen missförstår vad som gäller för respektive rapport. Det konstateras att en enhetlig användning av termer borde ha eftersträvas vid utformningen av direktivet, med land-för-land-rapporteringen som utgångspunkt, för att säkerställa en rättssäker och förutsebar lagstiftning.

Vidare syftar uppsatsen till att redogöra för de motiv som direktivet grundats på, samt diskutera vilka avvägningar som EU har gjort vid antagandet. Syftet är också att utreda hur direktivet och den statliga offentliga utredningen har mottagits. I uppsatsen identifieras flera motiv och fastslås att EU har gjort flera avvägningar mellan olika intressen, samt för- och nackdelar, vid antagandet av direktivet. Det konstateras att mottagandet av direktivet varit av varierande slag, men att det främst framkommit kritik om att inkomstskatterapporten inte är tillräckligt omfattande. Mottagandet av den statliga offentliga utredningen har främst varit positivt, men det har framkommit kritik om att det kan vara svårt för allmänheten att förstå innehållet i inkomstskatterapporten. Slutligen konstateras att det är osäkert om direktivet kan få den eftersträvade effekten och motverka de multinationella företagens aggressiva skatteplanering som EU förväntar sig.

Förkortningar

Art.	Artikel
ATAP	Anti-Tax Avoidance Package
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CbCR	Country-by-Country Reporting
DAC	Directive on Administration Co-operation
Dir.	Direktiv
EU	Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FN	Förenta nationerna
G20	Group of Twenty
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IMF	International Monetary Fund
Kap.	Kapitel
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement
NSD	Näringslivets Skattedelegation
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OSL	Offentlighets- och sekretesslag (2009:400)
Prop.	Proposition
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SOU	Statens offentliga utredningar
TF	Tryckfrihetsförordningen (1949:105)
USA	United States of America
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

På grund av bristande harmonisering mellan länders nationella skattesystem har det uppstått möjligheter för företag med verksamhet i flera länder, det vill säga multinationella företag, att använda sig av aggressiva skatteplaneringsmetoder i syfte att minska eller helt undgå beskattning.¹ För att ländernas skattemyndigheter ska kunna säkerställa att de multinationella företagen följer det skatterättsliga regelverket krävs insyn i företagens skattebetalningar.² Men vad innebär det för de multinationella företagen att skatteuppgifterna delas, finns det till exempel risk för att känsliga företagsuppgifter sprids? Eller borde insynen utvidgas ytterligare, till exempel genom att uppgifterna offentliggörs för allmänheten?

Den internationella organisationen Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) och Europeiska unionen (EU) har under flera år utvecklat och vidtagit åtgärder för att motverka förflyttning av vinster till länder med mycket låga skattesatser, så kallade skatteparadis, och urholkning av länders skattebaser.³ En åtgärd som vidtagits, och implementerats i OECD:s och EU:s medlemsländers nationella lagstiftning, är land-för-land-rapportering (Country-by-Country Reporting). I Sverige har land-för-land-rapporteringen implementerats i 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.⁴ Förenklat innebär land-för-land-rapportering en skyldighet för multinationella koncerner, som enligt sin koncernredovisning har sammanlagda intäkter på 750 miljoner euro eller mer, att lämna in uppgifter för varje land där koncernen bedriver verksamhet. Land-för-land-rapporten ska bland annat innehålla uppgifter om intäkter, och vinster eller förluster före inkomstskatt. För att skydda känsliga företagsuppgifter omfattas rapporterna av skattesekretess

¹ Hultqvist (2016) s. 854.

² OECD (2015b) s. 11; DAC 4 skäl 3 och 4.

³ Prop. 2016/16:47 s. 25.

⁴ OECD (2015a) s. 17; DAC 4.

och utbyts endast mellan behöriga skattemyndigheter, vilket innebär att allmänheten och andra intressenter inte kan ta del av uppgifterna.⁵

Trots det omfattande arbetet som genomförts av OECD och EU använder multinationella företag fortfarande aggressiva skatteplaneringsmetoder för att uppnå skattefördelar. Flera kritiska röster menar att företag först får incitament till förändring om allmänheten får insyn i det internationella finansiella systemet.⁶ För att möta de ökade kraven på transparens 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 (offentlighetsdirektivet) under hösten 2021. Offentlighetsdirektivet föreskriver att multinationella företag som är verksamma inom EU, med sammanlagda intäkter som överstiger 750 miljoner euro, ska upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en rapport om inkomstskatteuppgifter (inkomstskatterapport). Det innebär, till skillnad från land-för-land-rapporteringen, att någon skattesekretess inte föreligger och att allmänheten och andra intressenter fritt kan ta del av inkomstskatteuppgifterna.⁷ Offentlighetsdirektivet har ännu inte införlivats i EU:s medlemsländers nationella lagstiftning, utan införlivandet ska ske senast den 22 juni 2023.⁸ Med anledning av offentlighetsdirektivet publicerades ett utredningsbetänkande (SOU 2022:29 Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor) under 2022, med syfte att utreda vilka författningsändringar som bör vidtas för att införliva offentlighetsdirektivet i svensk rätt.⁹

Redan år 2016 publicerade EU-kommissionen ett förslag på offentlig inkomstskatterapportering (förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer) men förslaget mötte vid

⁵ OECD (2015b) s. 21; Prop. 2016/17:47 s. 63 f.

⁶ SOU 2022:29 s. 69; Davies (2022).

⁷ SOU 2022:29 s. 68 f.; OECD (2015b) s. 21.

⁸ Dir. (EU) 2021/2101 art. 2.1.

⁹ SOU 2022:29 s. 65; Framöver benämns SOU 2022:29 som ”utredningsbetänkandet” eller ”utredningens betänkande”.

tidpunkten motstånd från EU:s medlemsländer, däribland från Sverige.¹⁰ Den svenska regeringen uttalade bland annat att en offentlig inkomstskatterapportering skulle kunna medföra konkurrensnackdelar för de multinationella företagen inom EU, och riskera det redan etablerade utbytet av land-för-land-rapporter. EU-kommissionen menar dock att en offentlig inkomstskatterapportering är en nödvändig åtgärd för att bekämpa aggressiv skatteplanering.¹¹

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsen syftar till att beskriva, tolka och systematisera gällande rätt för de sekretessbelagda land-för-land-rapporterna. Uppsatsen ska också beskriva, tolka och systematisera innehållet i offentlighetsdirektivet, för att se hur gällande rätt kan komma att se ut för de offentliga inkomstskatterapporterna i Sverige. Genom redogörelsen ska likheter och skillnader mellan de båda rapporterna identifieras, och eventuella konsekvenser till följd av likheterna och skillnaderna diskuteras. Vidare syftar uppsatsen till att redogöra för de motiv som offentlighetsdirektivet grundats på, samt diskutera vilka avvägningar som EU har gjort vid antagandet. Uppsatsen syftar också till att se hur bemötandet av offentlighetsdirektivet och det svenska utredningsbetänkandet varit. För att uppnå uppsatsens syfte kommer följande frågeställningar besvaras:

1. Vilka likheter och skillnader finns mellan land-för-land-rapporterna och inkomstskatterapporterna, och vad är konsekvenserna av dessa likheter och skillnader?
2. Vilka motiv finns bakom offentlighetsdirektivet och vilka avvägningar gör EU vid ställningstagandet till att införa offentlig rapportering av inkomstskatteuppgifter?
3. Hur har beslutet om antagandet av offentlighetsdirektivet och utredningens betänkande (SOU 2022:29) mottagits?

¹⁰ Framöver benämns ”förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer” som ”EU-kommissionens förslag” eller ”förslaget”.

¹¹ SOU 2022:29 s. 68 f.; 2015/16:FPM81 s. 2 ff.

1.3 Avgränsningar

Genom syftet avgränsas uppsatsen till att beskriva, tolka och systematisera gällande rätt för land-för-land-rapporterna och redogöra för offentlighetsdirektivets innehåll. Det innebär att andra globala eller nationella åtgärder för att motverka aggressiv skatteplanering inte presenteras. Vid redogörelsen av gällande rätt för land-för-land-rapporteringen är det omöjligt att presentera reglerna i detalj, både på grund av tidsbrist och utrymmesskäl. Regleringen av land-för-land-rapporteringen presenteras därför endast översiktligt, baserat på vad som är av vikt för att få en helhetsbild av gällande rätt. Vid redogörelsen för hur utbytet av land-för-land-rapporter ska ske, lämnas eventuella bilaterala avtal som Sverige ingått utanför uppsatsens ram.

Vad gäller offentlighet och sekretess på skatterättens område avgränsas uppsatsen till att redogöra för den svenska lagstiftningen, bortsett från att OECD:s motiv till sekretess för land-för-land-rapporterna också presenteras. Även om det hade varit intressant att göra en global utblick för att utreda synen på offentlighet och sekretess, är det inte möjligt på grund av brist på utrymme och tid.

Avgränsning görs även vid redogörelsen av innehållet i offentlighetsdirektivet. Det finns omfattande regler och undantag i offentlighetsdirektivet, men i uppsatsen sker endast en översiktlig redogörelse. Syftet är att ge läsaren en helhetsbild av vem som blir rapporteringsskyldig, vad inkomstskatterapporten ska innehålla samt hur den ska offentliggöras och tillgängliggöras när offentlighetsdirektivet införlivats i svensk rätt. Det kan påpekas att Sveriges regering har varit kritiska till EU-kommissionens förslag om offentlig inkomstskatterapportering. Framförallt ifrågasatte regeringen förslaget rättsliga grund. Regeringen menar att beslut som handlar om harmonisering av skatteregler ska fattas med enhällighet enligt art. 113 och 115 fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF), och inte med kvalificerad majoritet enligt art. 50.1 FEUF som antagandet av offentlighetsdirektivet baserats på. Enligt regeringen omfattar *skatteregler* inte endast sådant som gäller materiell

skatterätt, utan även själva skatteförfarandet.¹² Huruvida den svenska regeringens argument om avsaknaden av rättslig grund är legitimt eller inte utreds dock inte vidare i uppsatsen.

1.4 Metod och material

I uppsatsen används en rättsdogmatisk metod för att beskriva, tolka och systematisera gällande rätt (*de lege lata*). Även om offentlighetsdirektivet ännu inte införlivats i svensk rätt kommer den rättsdogmatiska metoden användas för att beskriva, tolka och systematisera dess innehåll och beskriva hur gällande rätt kan komma att se ut i Sverige. Exakt vad den rättsdogmatiska metoden inbegriper är omdiskuterat i juridisk doktrin, det saknas dock både anledning och utrymme att beskriva de olika uppfattningarna inom ramen för uppsatsen.¹³ I den juridiska doktrinen diskuteras särskilt om den rättsdogmatiska metoden inbegriper en möjlighet att analysera hur gällande rätt borde vara (*de lege feranda*), eller om det snarare handlar om en rättsanalytisk metod.¹⁴ I uppsatsen används den friare tolkningen som tillåter att gällande rätt också analyseras. För att beskriva, tolka, systematisera och analysera gällande rätt används den traditionella rättskällevärdeläran som innefattar lagstiftning, lagförarbeten, rättspraxis och doktrin.¹⁵ Rättskällorna har olika högt värde (rättskällevärde), vilket kan beskrivas som att lagstiftningen *ska* följas, lagförarbeten och praxis *bör* följas medan doktrin *får* följas.¹⁶

Eftersom uppsatsen behandlar ett ämne som är aktuellt såväl nationellt, globalt och på en EU-nivå, används genomgående nationellt, internationellt och EU-rättsligt material. Det internationella materialet består bland annat av publikationer från OECD, i form av riktlinjer om internprissättningsdokumentation och land-för-land-rapportering (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting) och ett implementeringspaket till land-för-land-rapporteringen (Country-by-Country Reporting Implementation Package). Enligt Mats Tjernberg, professor och docent i offentlig rätt och skatterätt

¹² SOU 2022:29 s. 68; 2015/16:FPM81 s. 6.

¹³ Sandgren (2018) s. 48 f.

¹⁴ Se till exempel Sandgren (2018) s. 48 ff.; Jareborg (2004) s. 4.

¹⁵ Sandgren (2018) s. 48 f.

¹⁶ Peczenik (1995) s. 214 f.

vid Lunds universitet, är det huvudsakliga syftet med OECD:s publikationer att de ska användas som vägledning för utformning av skatteavtal och som tolkningshjälp av dessa skatteavtal.¹⁷ Rättskällevärdet för OECD:s publikationer i förhållande till nationell rätt är dock omdiskuterat i doktrin.¹⁸ Vad gäller OECD:s riktlinjer om internprissättningsdokumentation har Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) avgjort att riktlinjerna inte utgör bindande rättskällor, men att de i vissa fall kan användas som vägledning.¹⁹ Även efter HFD:s avgörande kvarstår dock osäkerhet om riktlinjernas rättskällevärde.²⁰ I Svensk Skattetidning har Johan Rick, dåvarande Head of Tax Disputes på KPMG, skrivit en artikel om användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt. Rick är av uppfattningen att OECD:s riktlinjer har ett rättskällevärde, samt att HFD:s utlåtande medför att andra publikationer av OECD också kan tillförskivas ett visst rättskällevärde.²¹ Tjernberg är av liknande uppfattning som Rick. Enligt Tjernberg ger HFD:s avgörande OECD:s riktlinjer ett visst rättskällevärde när det handlar om att utreda och praktiskt tillämpa gällande rätt.²² Med hänsyn till det osäkra och omdiskuterade rättskällevärdet för OECD:s publikationer används materialet i uppsatsen endast för att beskriva bakgrunden och syftet med land-för-land-rapporterna, samt för att förklara varför lagstiftningen har utformats på ett visst sätt.

I uppsatsen används EU:s rättsakter i form av direktiv och övrigt EU-material i form av publicerade förslag till direktiv, samt pressmeddelanden och faktablad publicerade av EU-kommissionen. Av materialet är det endast direktiven som är bindande för EU:s medlemsländer. Det innebär att medlemsländerna måste införliva direktiven i sin nationella lagstiftning. Det är dock upp till varje medlemsland att bestämma på vilket sätt införlivandet ska ske, förutsatt att målen med direktiven uppnås. Direktiven är inte direkt tillämpliga, utan utgör så kallad sekundärrätt. Det övriga EU-materialet kan endast användas som vägledning för tolkning, det medför därmed inte några skyldigheter eller

¹⁷ Tjernberg (2018) s. 115.

¹⁸ Se till exempel Tjernberg (2018) s. 114 f.; Rick (2016) s. 543.

¹⁹ HFD 2016 ref. 45.

²⁰ Tjernberg (2018) s. 121 f.; Rick (2016) s. 543.

²¹ Rick (2016) s. 550.

²² Tjernberg (2018) s. 121 f.

rättigheter.²³ Det bör påpekas att OECD:s riktlinjer och EU:s direktiv utgör kompromisser mellan flera länder som har olika rättstraditioner och språk. Det innebär att materialet ofta är vagt utformat, för att uppnå en samförstånds-lösning.²⁴

Vad gäller den offentliga inkomstskatterapporteringen kan nämnas att det är ett ämne som är mycket aktuellt. Offentlighetsdirektivet har ännu inte införlivats i svensk rätt, däremot kan utredningsbetänkandet ge vägledning för att beskriva hur gällande rätt avseende offentlig inkomstskatterapportering kan komma att se ut i Sverige.²⁵ Det bör påpekas att utredningens betänkande endast innehåller förslag på hur offentlighetsdirektivet ska införlivas, vilket innebär att det inte finns någon garanti för att lagstiftningen kommer se ut som det föreslås.

För att besvara uppsatsens andra frågeställning är det av vikt att belysa den kritik som framkommit med anledning av EU-kommissionens förslag om offentlig inkomstskatterapportering. För att beskriva den svenska regeringens kritik har Regeringskansliets faktapromemoria (2015/16:FPM81 Direktiv om öppen land-för-land-rapportering av skatt) och utredningsbetänkandet använts. Den övriga kritik som presenteras utgår från doktrin. Urvalet av doktrin har varit en utmaning eftersom det finns flertalet publikationer som behandlar ämnet. Vid valet av material har kapitlet om offentlighet och sekretess, i Mats Höglunds studie *”Dokumentation av internprissättning – med inriktning på land-för-land-rapportering”*, använts som vägledning.²⁶ Att använda Höglunds studie som referensram kan motiveras med studiens ambition och omfattning.

Uppsatsens tredje frågeställning tar sikte på hur offentlighetsdirektivet och utredningsbetänkandet har mottagits. På grund av att det finns lite publicerat material som avser offentlighetsdirektivet och utredningsbetänkandet, har materialvalet varit relativt enkelt. Till redogörelsen används doktrin som

²³ Europeiska unionen: *Typen av rättsakter*.

²⁴ Riksdagen (2022); Höglund (2021) s. 27.

²⁵ SOU 2022:29 s. 63 ff.

²⁶ Se Höglund (2021) kapitel 8 s. 223 ff.

publicerats efter att offentlighetsdirektivet antogs, men också remissvar som inkommit med anledning av utredningens betänkande. I uppsatsen används även några nyhetsartiklar för att belysa ämnets aktualitet och problematik. Nyhetsartiklarna kan inte tillmätas något rättskällevärde och ligger därför inte till grund för uppsatsens analys eller slutsats.

1.5 Forskningsläge

Land-för-land-rapportering är inget nytt skatterättsligt fenomen. År 2015 publicerade OECD den slutliga versionen av riktlinjerna för land-för-land-rapporteringen, år 2016 infördes land-för-land-rapporteringen i EU-rätten och år 2017 infördes land-för-land-rapporteringen i svensk rätt.²⁷ Sedan OECD:s riktlinjer publicerades har flera internationella publikationer, samt några nationella publikationer, utgivits som behandlar ämnet. Till exempel har Linus Peterson och Martin Segerström, när de var verksamma skattejurister vid EY, skrivit artikeln ”*Land-för-land-rapportering*” i Svensk Skattetidning 2016. I artikeln redogör författarna bland annat för land-för-land-rapporteringens bakgrund och belyser införlivandet i svensk rätt.²⁸ Det finns också ett examensarbete från 2017 som handlar om land-för-land-rapporteringens konsekvenser på skatteområdet.²⁹

Det har länge saknats en svensk monografi på området, men år 2021 publicerades studien ”*Dokumentation av internprissättning – med inriktning på land-för-land-rapportering*”, skriven av Mats Höglund, docent i finansrätt vid Karlstads universitet. I studien sker en systematisering och kritisk analys av det rättsliga materialet beträffande land-för-land-rapportering. Höglund beskriver att syftet med studien bland annat är att bidra till kunskap om de svenska bestämmelserna.³⁰ Trots Höglunds omfattande redogörelse av land-för-land-rapportering finns det ett värde i att beskriva, tolka, systematisera och analysera gällande rätt för land-för-land-rapporteringen inom ramen för uppsatsen. Värdet grundas dels i att de svenska bestämmelserna är tekniska

²⁷ OECD (2015b) s. 11 f.; Prop. 2016/17:47 s. 50.

²⁸ Peterson och Segerström (2016) s. 461 ff.

²⁹ Se Magnor (2017).

³⁰ Höglund (2021) s. 25.

till sin natur, dels att redogörelsen är nödvändig för att möjliggöra en jämförelse med inkomstskatterapporteringen. Sedan EU-kommissionen publicerade förslaget om offentlig inkomstskatterapportering år 2016, har flera internationella och nationella publikationer utgivits där förslaget diskuteras, dock endast mycket översiktligt. Bland annat gör Höglund en redogörelse för EU-kommissionens förslag i sin studie, och kommer fram till slutsatsen att nackdelarna med offentlig rapportering väger tyngre än fördelarna.³¹ En artikel som bör nämnas är *”Tax Transparency in the European Union Regarding Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)”* från 2016, av Roman Seer och Anna Lena Wilms. I artikeln identifierar Seer och Wilms några skillnader mellan EU-kommissionens förslag på offentlig inkomstskatterapportering och land-för-land-rapporteringen. De kommer fram till slutsatsen att det inte är önskvärt att EU:s regelverk skiljer sig gentemot OECD:s riktlinjer, eftersom det kan innebära konkurrensnackdelar för företag etablerade inom EU.³² Eftersom artikeln publicerades år 2016, och endast tar sikte på EU-kommissionens förslag, finns dock utrymme att jämföra land-för-land-rapporterna med inkomstskatterapporterna utifrån det antagna offentlighetsdirektivet.

Efter att offentlighetsdirektivet antogs år 2021 har mycket få publikationer publicerats. Den svenska ideella organisationen Diakonia och den globala hjälporganisationen Oxfam har publicerat några artiklar, rapporter och pressreleaser om offentlig inkomstskatterapportering.³³ Axel Hilling, Niklas Sandell, Amanda Sonnerfeldt och Anders Vilhelmsson är forskare vid Ekonomihögskolan Lunds universitet. De fyra forskarna har skrivit två debattartiklar, *”Ett globalt perspektiv på företagskatter är en förutsättning för en hållbar värld”* och *”Land-för-landrapportering av skatter – en ur hållbarhetsvinkel missad möjlighet”*, som handlar om offentlig inkomstskatterapportering kopplat till hållbar utveckling. De fyra forskarna är kritiska mot

³¹ Höglund (2021) s. 223 ff. och s. 237 f.

³² Seer och Wilms (2016) s. 333 f.

³³ Se till exempel Tenwick (2021); Davies (2021); Davies (2022); Grudd och Lampinen (2021).

offentlighetsdirektivets utformning, och menar att det är en missad möjlighet ur ett hållbarhetsperspektiv.³⁴

I april 2022 kom publikationen, *“Tax Transparency & Public Country-by-Country Reporting – A study of the largest companies headquartered in Europe”*, skriven av PWC på uppdrag av European Business Tax Forum. Publikationen inriktar sig på skattransparens och offentlig rapportering av inkomstskatteuppgifter utifrån ett storföretagsperspektiv. I publikationen diskuteras bland annat om offentlig rapportering är ett tillräckligt verktyg för att bibehålla allmänhetens förtroende för rättvisa i de nationella skattesystemen och hur multinationella företags bidrag till samhället kan återspeglas på bästa sätt.³⁵

Vidare har Manuel Campos Loureiro, som har en master i skatterätt från Catholic University Portugal, skrivit artikeln *“The Shortcomings of the EU Public Country-by-Country Reporting Directive”* i EC Tax Review 2022. I artikeln presenteras och analyseras några utvalda artiklar i offentlighetsdirektivet. Campos Loureiro kommer fram till att offentlighetsdirektivet har flera brister, särskilt vad gäller rättssäkerheten, genomförandet och effektiviteten för att uppnå det uttalade ändamålet. I artikeln framför Campos Loureiro förslag på vad som kan förbättras i offentlighetsdirektivet.³⁶ Utöver ovan nämnda publikationer finns också ett examensarbete som handlar om offentlighetsdirektivet, men som fokuserar på syftet och rättslig grund.³⁷

1.6 Terminologi

Termen *aggressiv skatteplanering* används genomgående i uppsatsen. Det är ett omdiskuterat begrepp eftersom någon legaldefinition inte finns.³⁸ Både OECD och EU använder begreppet aggressiv skatteplanering för att beskriva strategier där luckor i det internationella skattesystemet utnyttjas för att uppnå

³⁴ Hilling m.fl. (2022a); Hilling m.fl. (2022b).

³⁵ PWC (2022) s. 3 och s. 12.

³⁶ Campos Loureiro (2022) s. 115.

³⁷ Renmark (2021).

³⁸ Se till exempel Höglund (2021) s. 50; Croneberg (2021) s. 63.

skattefördelar, till exempel genom att flytta vinster till skatteparadis.³⁹ Höglund har i sin studie problematiserat och diskuterat mer ingående hur begreppet ska definieras. Enligt Höglund kan aggressiv skatteplanering beskrivas som skatteplaneringsmetoder som tas till i syfte att betala låg eller ingen skatt alls. Metoderna i sig beskrivs som lagliga, men att de strider mot lagens anda och mening.⁴⁰ I uppsatsen används begreppet på samma sätt som OECD, EU och Höglund.

I uppsatsen används fler termer som bör tydliggöras. Med *skatteparadis* avses länder som har mycket låga skattesatser, i syfte att locka till sig utländska investerare. Det innebär att alla länder med lägre skattesatser än genomsnittet automatiskt inte ses som skatteparadis, utan det är syftet som är avgörande.⁴¹ Vad gäller begreppet *utvecklingsländer* tar det sikte på länder med eftersatta sociala mål i form av fattigdom, hunger, brist på utbildning och sjukvård med mera. I dessa länder understiger ofta skattekvoten 20 procent (totala skatter/BNP), jämfört med icke utvecklingsländer där den genomsnittliga skattekvoten är 40 procent.⁴²

Termen *multinationella företag* (eng: *Multinational Enterprise (MNE)*) används också i uppsatsen. Med begreppet avses företag som har verksamhet i flera länder, till exempel företag med filialer i olika länder eller koncerner med dotterföretag eller fast driftsställe i olika länder.⁴³ Termen *multinationella företag* används som en bredare term än *multinationella koncerner* (eng: *Multinational Enterprise Groups*), eftersom begreppet också inbegriper andra företagsformer än koncerner. Vidare bör påpekas att termen *behöriga myndigheter* används i 33 a kap. SFL, för att visa på vilka som ska utbyta landför-land-rapporter. I OECD:s publikationer och i prop. 2016/17:47 används dock termen *skattemyndigheter* (eng: *tax administrations*).⁴⁴ För enkelhetens skull används endast termen *skattemyndigheter* genomgående i uppsatsen.

³⁹ OECD: *Aggressive Tax Planning*; EU-kommissionen (2017a) s. 1.

⁴⁰ Höglund (2021) s. 69 ff.

⁴¹ Dahlberg (2020) s. 36.

⁴² Hilling m.fl. (2022b).

⁴³ Hultqvist (2016) s. 854.

⁴⁴ Se till exempel OECD (2015b) s. 3 och s. 11; Prop. 2016/17:47 s. 1 och s. 61.

Redogörelsen för gällande rätt avseende land-för-land-rapporteringen och innehållet i offentlighetsdirektivet blir relativt teknisk och innehåller flera termer. För att skapa förståelse för läsaren förklaras termerna löpande i dessa avsnitt. Det kan däremot påpekas att offentlig rapportering av inkomstskatteuppgifter också kallas för offentlig land-för-land-rapportering.⁴⁵ I uppsatsen används dock endast begreppen *offentlig rapportering av inkomstskatteuppgifter* eller *offentlig inkomstskatterapportering* för att tydliggöra skillnaden gentemot den sekretessbelagda land-för-land-rapporteringen.

1.7 Disposition

Uppsatsen är indelad i sju avsnitt. I det **första inledande avsnittet** presenteras bakgrund, syfte och frågeställningar, avgränsningar, metod och material, forskningsläge, terminologi och disposition. Syftet är att avsnittet ska ge läsaren en översiktlig inblick i ämnet samt belysa dess aktualitet och problematik.

I uppsatsens **andra avsnitt** intas ett globalt perspektiv på skatterättens område. I avsnittet sker en översiktlig redogörelse av globala skatteutmaningar och några internationella samarbeten som vidtagits för att möta utmaningarna. Avsnittet ska ge läsaren en djupare förståelse för problematiken med aggressiv skatteplanering, samt hur problematiken har försökt lösas internationellt.

I det **tredje avsnittet** beskrivs land-för-land-rapporteringens bakgrund och syfte. Här presenteras också gällande rätt för vem som ska lämna en land-för-land-rapport, vad rapporten ska innehålla, hur rapporterna ska utbytas mellan ländernas skattemyndigheter och hur uppgifterna i rapporten får användas. Det som presenteras i avsnittet utgör grunden för jämförelsen mellan land-för-land-rapporteringen och den offentliga inkomstskatterapporteringen.

Uppsatsens **fjärde avsnitt** handlar om offentlighet och sekretess på skatterättens område. I avsnittet får läsaren en översiktlig inblick i offentlighetsprincipen och i vilka fall den kan inskränkas genom sekretess enligt den svenska lagstiftningen. Avsnittet behandlar också motiven till varför land-för-land-

⁴⁵ Se till exempel Hilling m.fl. (2022b); Davies (2021).

rapporterna är sekretessbelagda samt vilka sekretessbestämmelser som är aktuella för land-för-land-rapporterna.

Det **femte avsnittet** handlar om offentlig rapportering av inkomstskatteuppgifter. I avsnittet får läsaren ta del av motiven bakom offentlighetsdirektivet och dess innehåll. I avsnittet presenteras också utvald kritik som framkommit med anledning av EU-kommissionens förslag om offentlig rapportering av inkomstskatteuppgifter. Det presenteras också hur offentlighetsdirektivet och utredningsbetänkandet har mottagits.

I uppsatsens **sjätte avsnitt** sker uppsatsens analys. I avsnittet analyseras likheter och skillnader mellan den offentliga inkomstskatterapporteringen och den sekretessbelagda land-för-land-rapporteringen, samt eventuella konsekvenser till följd av likheterna och skillnaderna. I avsnittet analyseras också de motiv som EU-kommissionen presenterat för ett införande av offentlig inkomstskatterapportering, och vilka avvägningar som EU gjort vid antagandet av offentlighetsdirektivet. Vidare diskuteras hur antagandet av offentlighetsdirektivet och utredningsbetänkandet har mottagits. Det **sjunde och avslutande avsnittet** innehåller uppsatsens slutsats och avslutande reflektioner.

2 Globalt perspektiv på skatterätten

2.1 Globala skatteutmaningar

De senaste årens ökade integration av nationella ekonomier och marknader har medfört fördelar för företag och individer. Samtidigt har utvecklingen medfört utmaningar inom många politiska områden, inte minst vad gäller beskattning.⁴⁶ Med anledning av bristande harmonisering mellan länders nationella skattesystem och skattekonkurrens mellan länder har det uppstått möjligheter för multinationella företag att använda sig av aggressiva skatteplaneringsmetoder.⁴⁷ Det kan till exempel handla om att företag på olika sätt flyttar vinster till skatteparadis, i stället för att ta upp vinsten i det land där den skattepliktiga aktiviteten verkligen ägt rum, för att uppnå skattefördelar.⁴⁸ Aggressiv skatteplanering kan också ske genom otillbörlig internprissättning. Internprissättning handlar om när närstående företag avtalar om priser och villkor vid gränsöverskridande transaktioner. Vid sådana transaktioner finns risk att företagen försöker uppnå skattefördelar. Det kan till exempel handla om ett dotterföretag i ett lågskatteland, som säljer varor till moderföretaget i ett högskatteland, för ett pris som överstiger det marknadsmässiga. På så sätt ökar beskattningsunderlaget för dotterföretaget medan det minskar för moderföretaget. Internprissättning påverkar därmed hur mycket skatt som betalas.⁴⁹

När multinationella företag använder sig av aggressiva skatteplaneringsmetoder finns en risk att enskilda länders skattebas urholkas. En urholkad skattebas innebär att beskattningsunderlaget, och därmed också skatteintäkterna, minskar. Minskade skatteintäkter medför att staten får mindre medel till samhällsnyttiga ändamål och att skattebetalarna får en större skattebörd. De

⁴⁶ OECD (2015b) s. 3.

⁴⁷ Hultqvist (2016) s. 854.

⁴⁸ EU-kommissionen (2017a) s. 2; Dahlberg (2020) s. 36.

⁴⁹ EU-kommissionen (2017a) s. 2 f.; Dahlberg (2020) s. 165.

inhemska företagen drabbas särskilt. Det beror på att de inhemska företagen inte har samma möjligheter att skatteplanera som de multinationella företagen, och därmed får en högre skattebörd. Det innebär en risk för att konkurrensen mellan dem snedvrids.⁵⁰

Under år 2015 gjorde International Monetary Fund (IMF) en studie, som pekar på att utvecklingsländer förlorar cirka 200 miljarder dollar per år till följd av att företag flyttar vinster till skatteparadis.⁵¹ Enligt de fyra forskarna Hilling, Sandell, Sonnerfeldt och Vilhelmsson överstiger skatteförlusten det sammanlagda bistånd som utvecklingsländerna erhåller från OECD:s medlemsländer varje år. För ett utvecklingsland, med en låg skattekvot på 7,8 procent, innebär den aggressiva skatteplaneringen att hela 20 procent av landets skatteintäkter försvinner. Med bakgrund i dessa siffror konstaterar forskarna att aggressiv skatteplanering slår mycket hårt mot utvecklingsländer, eftersom de minskade skatteintäkterna innebär att offentliga investeringar som behövs för att möta landets hållbarhetsutmaningar får stå tillbaka.⁵² Vad begreppet *hållbarhet* innehåller specificeras inte av forskarna. Men enligt FN kan begreppet definieras utifrån ekonomisk, social och ekologisk hållbarhet som tillsammans ska bidra till hållbar utveckling. Det kan till exempel handla om att utrota fattigdom och bekämpa klimatförändringar.⁵³ Forskarna menar att det finns hållbarhetsutmaningar i alla länder, men att utvecklingsländernas är större. Det beror på att utvecklingsländerna ofta har eftersatta sociala mål i form av till exempel fattigdom, hunger och sjukvård samt en väsentligt lägre skattekvot i jämförelse med OECD:s medlemsländer.⁵⁴ Den aggressiva skatteplaneringen bidrar därmed till en ökad ojämlikhet mellan människor globalt.⁵⁵

⁵⁰ Hilling och Ostas (2017) s. 45.

⁵¹ Crivelli, De Mooij och Keen (2015) s. 21.

⁵² Hilling m.fl. (2022a).

⁵³ Svenska FN-förbundet: *Agenda 2030 och de globala målen för hållbar utveckling*.

⁵⁴ Hilling m.fl. (2022a); Hilling m.fl. (2022b).

⁵⁵ Hilling och Ostas (2017) s. 45.

2.2 Internationellt samarbete för att möta skatteutmaningarna

Eftersom aggressiv skatteplanering är ett globalt problem krävs internationella gemensamma lösningar för att säkerställa att vinster beskattas där de faktiskt uppkommit och att enskilda länders skattebas inte urholkas.⁵⁶ Sedan flera år tillbaka har internationella samarbeten inletts för att möta utmaningarna med företagens aggressiva skatteplanering.⁵⁷ Bland annat har OECD, på uppdrag av G20-länderna, arbetat med att ta fram ett internationellt åtgärds paket inom ramen för det så kallade BEPS-projektet (Base Erosion and Profit Shifting). År 2015 publicerades den slutliga versionen av åtgärds paketet (Explanatory Statement) bestående av femton åtgärder, vilka syftar till att motverka urholkning av länders skattebaser (Base Erosion) och vinstförflyttning (Profit Shifting). Fyra av de femton åtgärderna utgör så kallade minimistandarder. Det innebär att OECD:s medlemsländer förbundet sig till att implementera dem i sin nationella lagstiftning.⁵⁸ Sedan den slutliga versionen av åtgärds paketet publicerades år 2015 har flera åtgärder vidareutvecklats och implementerats i fler länders nationella lagstiftning. I en lägesrapport för september 2021 till september 2022 framhåller OECD vikten av att åtgärds paketet fortsätter att implementeras effektivt, även i utvecklingsländer. OECD menar att det är särskilt viktigt med tanke på effekterna av Covid-19 och de ekonomiska konsekvenserna till följd av Rysslands krig mot Ukraina.⁵⁹

Det är inte bara OECD som bedrivit arbete för att möta de globala skatteutmaningarna, även EU har genomfört omfattande arbete. År 2016 presenterade EU-kommissionen ett eget åtgärds paket mot skatteflykt, Anti Tax Avoidance Package (ATAP).⁶⁰ Syftet med ATAP var dels att få till en harmoniserad implementering av OECD:s åtgärds paket i EU:s medlemsländer, dels att motverka aggressiv skatteplanering, uppnå skattetransparens och rättvisare

⁵⁶ OECD (2015a) s. 4 f.; OECD (2015b) s. 3 f.

⁵⁷ Dahlberg (2020) s. 36.

⁵⁸ OECD (2015a) s. 4 ff. och s. 13.

⁵⁹ OECD (2022c) s. 2 ff.

⁶⁰ EU-kommissionen (2016a).

skattevillkor för företag inom EU.⁶¹ Som ett led i arbetet med ATAP kom också förslag på att EU borde utarbeta en förteckning över länder som inte är samarbetsvilliga vad gäller beskattning. I december 2017 offentliggjordes den första EU-förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet, och sedan dess har förteckningen reviderats ett antal gånger genom att länder har lagts till eller tagits bort. Syftet med förteckningen är att förhindra aggressiv skatteplanering genom att främja en god skatteförvaltning i hela världen. Bedömningen för vilka länder som ska finnas med på förteckningen görs utifrån ett antal fastställda kriterier som handlar om skattetransparens, rättvis beskattning och genomförande av internationella standarder för att förhindra urholkning av skattebaser och vinstförflyttning. Förteckningen finns i bilaga I till rådets slutsatser om EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Till slutsatserna finns också en lägesrapport i bilaga II, som redogör för vilka samarbetsvilliga jurisdiktioner som har gjort förbättringar i sin skattepolitik eller i sitt samarbete. Sedan år 2020 sker en revidering av förteckningen två gånger om året, och den senaste reviderade förteckningen publicerades den 4 oktober 2022.⁶²

⁶¹ EU-kommissionen (2016b); EU-kommissionen (2016c).

⁶² Europeiska unionens råd (2022a); Europeiska unionens råd (2022b).

3 Land-för-land-rapportering

3.1 Bakgrund och syfte

För att bekämpa multinationella företags aggressiva skatteplaneringsmetoder, behöver länderna utbyta information om de multinationella företagens verksamhet med varandra. Utan informationsutbytet blir det svårt för skattemyndigheterna få en överblick av de multinationella koncernernas verksamhet i de olika länderna och säkerställa att vinster beskattas där de faktiskt uppkommit. Som en åtgärd för att främja informationsutbytet har land-för-land-rapportering och utbyte av sådana rapporter tagits fram av OECD och EU.⁶³

3.1.1 OECD:s åtgärd 13

Land-för-land-rapporteringen är en del av åtgärd 13 i OECD:s åtgärdspaket som tagits fram inom ramen för BEPS-projektet.⁶⁴ Åtgärd 13 innehåller internationella riktlinjer om internprissättningsdokumentation, där land-för-land-rapportering ingår.⁶⁵ Redan år 1995 publicerade OECD riktlinjer för internprissättningsdokumentation (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations).⁶⁶ Vid antagandet av riktlinjerna framhölls att internprissättningsdokumentationen måste vara rimligt avvägd både utifrån skattebetalarnas (företagens) och skattemyndigheternas perspektiv. Å ena sidan behövde skattemyndigheterna få adekvat information för att kunna tillämpa armlängdsprincipen, å andra sidan kunde det inte vara alltför betungande för företagen att fullfölja dokumentationsplikten.⁶⁷ Armlängdsprincipen innebär att priser och villkor vid transaktioner inom en intressegemenskap ska vara marknadsmässiga, det vill säga att de skulle varit likadana även om företagen inte ingått i samma intressegemenskap.⁶⁸ När allt fler

⁶³ OECD (2015b) s. 11; DAC 4 skäl 3 och 4.

⁶⁴ OECD (2015a) s. 4 f.

⁶⁵ OECD (2015b) s. 9.

⁶⁶ OECD (1995).

⁶⁷ OECD (2015b) s. 11 f.

⁶⁸ Prop. 2016/17:47 s. 26.

länder införde krav på internprissättningsdokumentation, samtidigt som den internationella handeln inom koncerner ökade, innebar det dock att fullgörandedkostnaderna hos företagen blev högre. Skattemyndigheterna ansåg också att interprissättningsdokumentationen inte var tillräckligt informativ och att den inte mötte behoven av skattetillsyn och riskbedömning på ett tillfredsställande sätt. I och med BEPS-projektet presenterade OECD därför en reviderad version av riktlinjerna om internprissättningsdokumentation, i 2015 års slutliga rapport om åtgärd 13 (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report).⁶⁹

2015 års riktlinjer syftar till att uppnå tre mål: 1) se till att företagen respekterar internprissättningskraven, 2) se till att skattemyndigheterna får relevant information för att kunna göra en välgrundad riskbedömning av internprissättning och 3) se till att skattemyndigheterna får användbar information för att noggrant kunna granska internprissättningsmetoder som används inom landet.⁷⁰ För att uppnå målen presenterades en ny standard för internprissättningsdokumentation innehållande tre delar: en koncerngemensam del (masters file), en landspecifik del (local file) och en land-för-land-rapport (Country-by-Country Report).⁷¹ Den koncerngemensamma delen ska innehålla generell information om koncernens globala verksamhet, internprissättningspolicy, fördelning av inkomster och ekonomisk aktivitet. Informationen ska underlätta för skattemyndigheterna att bedöma eventuella internprissättningsrisker. Den företagsspecifika delen ska innehålla detaljerad information om koncernens interna gränsöverskridande transaktioner, för att säkerställa att företaget respekterar armlängdsprincipen. Land-för-land-rapporten ska innehålla information om hur den multinationella koncernen fördelar inkomster globalt, men också information om betalda skatter. Rapporten ska även indikera var den multinationella koncernen bedriver ekonomisk verksamhet. Syftet med land-för-land-rapporteringen är att underlätta riskbedömningen av

⁶⁹ OECD (2015b) s. 11 f.; De reviderade riktlinjerna i Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting Action 13 – 2015 Final Report benämns framöver som "riktlinjerna".

⁷⁰ I OECD:s riktlinjer används "stater eller jurisdiktioner" för att vara anpassad till områden som inte ses som egna stater. För enkelhetens skull används endast "land" i uppsatsen.

⁷¹ OECD (2015b) s. 12 ff.

internprissättning, men också att skattemyndigheter ska få möjlighet att utvärdera andra risker kopplade till urholkning av länders skattebaser och vinstförflyttning.⁷² Vem som ska lämna land-för-land-rapporten, vad rapporten ska innehålla och vad den får användas till presenteras vidare i avsnitt 3.2.

I samband med publiceringen av riktlinjerna betonade OECD vikten av en konsekvent och effektiv implementering av åtgärd 13, särskilt vad gäller land-för-land-rapporteringen.⁷³ Det beror på att en konsekvent och effektiv implementering förbättrar skattemyndigheternas möjligheter att använda rapporterna för riskbedömning. Det garanterar också de rapporteringsskyldiga företagen sekretess och att informationen används på rätt sätt.⁷⁴ För att säkerställa detta togs ett implementeringspaket (Country-by-Country Reporting Implementation Package) fram för land-för-land-rapporteringen.⁷⁵ Implementeringspaketet innehåller dels en modellag (Model legislation related to Country-by-Country Reporting), dels tre modellavtal som behöriga myndigheter kan ingå (Three model Competent Authority Agreements). Modellagens syfte är att främja införandet av land-för-land-rapportering i nationell lagstiftning. De tre modellavtalen syftar till att underlätta implementeringen av regler som ska främja utbytet av land-för-land-rapporter mellan länder. Modellavtalen består dels av ett multilateralt avtal (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, MCAA), dels av två bilaterala avtal (Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the basis of a Double Tax Convention och Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the basis of a Tax Information Exchange Agreement).⁷⁶

I januari 2022 hade totalt 92 länder undertecknat det multilaterala avtalet, MCAA.⁷⁷ De undertecknande länderna har förbundit sig till att OECD:s standard för land-för-land-rapportering, och automatiskt utbyte av sådana rapporter, ska genomföras och tillämpas i landet. MCAA är därmed ett folkrättsligt

⁷² OECD (2015b) s. 14 ff.

⁷³ OECD (2015b) s. 20.

⁷⁴ OECD (2015a) s. 6.

⁷⁵ OECD (2015b) s. 23.

⁷⁶ OECD (2015b) s. 37 f., s. 59 f. och s. 65 f.

⁷⁷ OECD (2022a).

bindande avtal.⁷⁸ Utöver det multilaterala avtalet fanns det i oktober 2022 över 3300 undertecknade bilaterala avtal om utbyte av land-för-land-rapporter.⁷⁹

För att utbytet av land-för-land-rapporterna ska fungera mellan skattemyndigheterna i olika länder krävs att samma uppgifter begärs. Åtgärd 13 har därför utformats som en minimistandard, vilket innebär att alla OECD:s medlemsländer åtagit sig att införa åtgärden i sin nationella lagstiftning.⁸⁰ Det första utbytet av land-för-land-rapporter skedde i juni 2018 och stora framsteg har gjorts sedan dess. Idag har fler länder implementerat åtgärd 13 och de länder som redan implementerat åtgärden har genomfört, och genomför fortfarande, ytterligare arbete med att skapa nya utbytesrelationer och för att följa OECD:s rekommendationer.⁸¹

3.1.2 EU:s direktiv om obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 4)

I februari 2011 trädde 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) i kraft inom EU. Syftet med DAC var att fastställa regler och förfaranden för att skapa samarbete mellan EU:s medlemsländer, avseende utbyte av upplysningar som är relevanta för skattemyndigheterna vid administration och verkställighet av nationell skattelagstiftning. Informationsutbytet mellan EU-medlemmarnas skattemyndigheter skulle hjälpa till att bekämpa skattebedrägeri, skatteflykt och skatteundandragande.⁸² Med tiden har DAC utvecklats och tillämpningsområdet har utvidgats genom flera tilläggsdirektiv. När EU presenterade ATAP kom ett ändringsdirektiv till DAC, rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av

⁷⁸ Höglund (2021) s. 19.

⁷⁹ OECD (2022b).

⁸⁰ Prop. 2016/17:47 s. 31.

⁸¹ OECD (2022c) s. 11 f.

⁸² DAC art. 1.1.

direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 4).⁸³

Genom DAC 4 infördes OECD:s standard för land-för-land-rapportering och automatiskt utbyte av sådan rapportering i EU-rätten. DAC 4 innebär att bestämmelserna om land-för-land-rapportering, och utbytet av sådana rapporter, ska tillämpas och implementeras i alla EU:s medlemsländer. Det gäller även om länderna inte anslutit sig till OECD:s multilaterala avtal MCAA, idag har dock alla EU:s medlemsländer valt att ansluta sig till avtalet. DAC 4 är utformad på i princip samma sätt som MCAA, det finns endast några få avvikelser.⁸⁴ För att EU:s medlemsländer konsekvent ska tillämpa DAC 4 bör OECD:s riktlinjer användas som grund för tolkning.⁸⁵

3.2 Gällande rätt

Det finns alltså regler för land-för-land-rapportering både på OECD-nivå och EU-nivå, som handlar dels om rapporternas innehåll m.m., dels om hur utbytet av rapporter mellan länder ska ske.⁸⁶ I svensk rätt har land-för-land-rapporteringen och utbytet av sådana rapporter implementerats genom 33 a kap. SFL, samt lag (2017:182) och förordning (2017:186) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet.⁸⁷ Lagstiftningen är utformad för att överensstämma med OECD:s riktlinjer, MCAA och DAC 4.⁸⁸

3.2.1 Vem ska lämna land-för-land-rapport?

Multinationella koncerner som enligt sin koncernredovisning har sammanlagda intäkter på 7 miljarder kronor eller mer ska lämna en land-för-land-rapport. Som huvudregel ska koncernens moderföretag lämna rapporten, men det finns alternativa regler som innebär att andra enheter inom koncernen kan bli skyldiga att lämna land-för-land-rapporten.

⁸³ Dahlberg (2020) s. 491.

⁸⁴ Prop. 2016/17:47 s. 50; OECD (2022a).

⁸⁵ DAC 4 skäl 17.

⁸⁶ Prop. 2016/17:47 s. 51.

⁸⁷ Prop. 2016/17:47 s. 5; Framöver benämns lag (2017:182) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet som ”lagen om automatiskt utbyte”.

⁸⁸ Prop. 2016/17:47 s. 1.

I 33 a kap. SFL används begreppet *enhet* för att beskriva ett 1) företag som omfattas av koncernredovisningen i den multinationella koncernen, eller som skulle göra det om företagets andelar skulle vara föremål för handel på en reglerad marknad, 2) företag som på grund av sin ringa storlek eller väsentlighet inte omfattas av koncernredovisningen i den multinationella koncernen eller 3) fast driftsställe till sådana företag som beskrivits ovan, förutsatt att räkenskaper upprättas för det fasta driftsstället. Definitionen framgår av 33 a kap. 2 § SFL. Någon vägledning av vad som utgör fast driftsställe finns inte i OECD:s riktlinjer, 33 a kap. SFL eller i de svenska förarbetena.

3.2.1.1 Multinationella koncerner med sammanlagda intäkter på 7 miljarder kronor eller mer

Enligt 33 a kap. 6 § 1st SFL saknar en multinationell koncern, som enligt sin koncernredovisning har sammanlagda intäkter på mindre än 7 miljarder kronor för det räkenskapsår som omedelbart föregår det räkenskapsår som rapporten skulle omfatta, skyldighet att lämna land-för-land-rapport. Bestämelsen innebär alltså att det endast är multinationella koncerner med sammanlagda intäkter på 7 miljarder kronor eller mer som är skyldiga att lämna land-för-land-rapport. Begreppet *sammanlagda intäkter* ska ses som ett vidare begrepp än nettoomsättning som används i koncernredovisningen. Det beror på att sammanlagda intäkter också innefattar räntor vilket nettoomsättning inte gör.⁸⁹ Enligt 1 kap. 3 § 1st 3p årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, avses med *nettoomsättning* intäkter som företaget får från sin normala verksamhet genom sålda varor och utförda tjänster.

För att vara en *koncern* krävs, enligt 33 a kap. 2 § SFL, att företag är förenade genom ägande eller kontroll. Ägandet och kontrollen måste medföra en skyldighet att upprätta koncernredovisning enligt årsredovisningsreglerna, eller att det skulle finnas sådan skyldighet om något av företagens andelar är föremål för handel på en reglerad marknad. För att en koncern ska vara *multinationell* måste den bestå av minst två företag som är hemmahörande och

⁸⁹ Prop. 2016/17:47 s. 56.

skattskyldiga i olika länder enligt 33 a kap. 2 § SFL.⁹⁰ Vidare framgår av bestämmelsen att koncerner med minst ett företag också kan ses som multinationella om företaget är hemmahörande i ett land och skattskyldigt i ett annat på grund av verksamhet från fast driftsställe.

Gränsbeloppet på 7 miljarder kronor överensstämmer med det gränsbelopp som finns i OECD:s modellag på 750 miljoner euro. I modellagen föreskrivs att medlemsländerna kan använda lokal valuta, så länge beloppet motsvarar ungefär 750 miljoner euro per januari 2015. Systemet med lokala valutor skulle kunna medföra att en multinationell koncern blir rapporteringsskyldig i ett land, på grund av att de sammanlagda intäkterna överstiger gränsbeloppet, men undantas rapporteringsskyldighet i ett annat därför att de sammanlagda intäkterna i en annan valuta understiger gränsbeloppet.⁹¹ I svensk lagstiftning har problemet lösts genom 33 a kap. 6 § 2st SFL. Bestämmelsen föreskriver att svenska enheter undantas rapporteringsskyldighet, om moderföretaget är undantaget i sitt hemland på grund av att de sammanlagda intäkterna understiger gränsbeloppet eller motsvarande belopp i lokal valuta. I riktlinjerna har OECD uttalat att gränsbeloppet innebär att cirka 85 till 90 procent av de multinationella koncernerna inte omfattas av skyldigheten att lämna land-för-land-rapport. Dock menar OECD att de multinationella koncernerna som måste lämna en rapport kontrollerar cirka 90 procent av koncernens intäkter. Enligt OECD utgör gränsbeloppet därför en rimlig avvägning mellan den förväntade nyttan hos skattemyndigheterna och de multinationella koncernernas börda av att lämna land-för-land-rapport.⁹² Det bör dock påpekas att siffrorna är från 2015, vilket innebär att fler eller färre multinationella koncerner kan omfattas av skyldigheten i skrivande stund.

3.2.1.2 Huvudregel: Ett svenskt moderföretag ska lämna en land-för-land-rapport

Enligt 33 a kap. 4 § SFL ska som huvudregel ett svenskt moderföretag i en multinationell koncern lämna en land-för-land-rapport till Skatteverket, om

⁹⁰ I SFL används, likt OECD:s riktlinjer, begreppet ”stater eller jurisdiktioner”, i uppsatsen används endast ”land”.

⁹¹ Prop. 2016/17:47 s. 54 ff.

⁹² OECD (2015b) s. 21.

inte den multinationella koncernen är undantagen enligt 33 a kap. 6 § SFL.⁹³ En definition av *moderföretag* finns i 33 a kap. 2 § SFL. Enheter kan på två sätt omfattas av definitionen. För att ses som moderföretag enligt alternativ ett krävs att enheten är skyldig att upprätta koncernredovisning enligt redovisningsprinciper som är allmänt tillämpade inom det land där enheten hör hemma. I Sverige hittas de allmänt tillämpade redovisningsprinciperna i ÅRL. Alternativ två innebär att en enhet kan ses som moderföretag, om enheten skulle vara skyldig att upprätta koncernredovisning om dess andelar vore föremål för handel på en reglerad marknad. Enligt propositionen ingår inte sådana enheter som är moderföretag i förhållande till andra enheter, men som också är dotterföretag till ett annat moderföretag.⁹⁴ Definitionen av *dotterföretag* finns i 1 kap. 4 § 2st ÅRL, och kan kortfattat beskrivas som ett företag som styrs och kontrolleras av ett moderföretag. Med *svenskt moderföretag* menas att företaget är obegränsat skattskyldigt i Sverige.⁹⁵

33 a kap. 4 § SFL innebär därmed att ett svenskt moderföretag lämnar land-för-land-rapporten för hela den multinationella koncernens vidkommande. Att det är moderföretaget som ska lämna rapporten anses rimligt med hänsyn till att moderföretaget bör ha störst vetskap om informationen som efterfrågas.⁹⁶

3.2.1.3 Alternativregel: En svensk enhet ska lämna en land-för-land-rapport

Av 33 a kap. 5 § SFL framgår att en svenskt enhet, som inte är moderföretag, är skyldig att lämna land-för-land-rapport under vissa omständigheter. Ingår det flera svenska enheter i den multinationella koncernen inträder rapporteringskyldigheten för dem alla. Det gäller dock inte om koncernen utsett en av de svenska enheterna att rapportera å alla svenska enheters vägnar eller om koncernen utsett ett ställföreträdande moderföretag.⁹⁷ Enligt 33 a kap. 5 § 3st SFL kan enheter inte utses att lämna land-för-land-rapport för andra enheters

⁹³ Prop. 2016/17:47 s. 87.

⁹⁴ Prop. 2016/17:47 s. 52.

⁹⁵ Prop. 2016/17:47 s. 87.

⁹⁶ Prop. 2016/17:47 s. 52.

⁹⁷ Prop. 2016/17:47 s. 57; Vad som avses med ställföreträdande moderföretag redogörs i avsnitt 3.2.1.4.

räkning, om enheten inte får tillgång till alla uppgifter som behövs från moderföretaget. Det ankommer dock på enheten att begära uppgifterna som behövs från moderbolaget.

Enligt 33 a kap. 5 § 1st 1p är en svensk enhet skyldig att lämna en land-för-land-rapport, om moderföretaget i utlandet inte är skyldig att lämna land-för-land-rapport enligt rättsordningen där. Vidare kan, enligt 2p och 3p, en svensk enhet också bli skyldig att lämna land-för-land-rapport i det fall landet, där moderföretaget är beläget, inte utbyter rapporter med Sverige. Att ett land inte utbyter rapporter med Sverige kan bero på att det saknas avtal om utbyte av land-för-land-rapporter mellan länderna eller att det finns ett avtal, men att Skatteverket har anmält att det finns en systembrist.⁹⁸ Om det saknas avtal för utbyte av land-för-land-rapporter mellan Sverige och ett annat land, inträder skyldighet för svenska enheter endast om ännu en förutsättning är uppfylld. Det krävs att Sverige och det andra landet har ett annat avtal som möjliggör informationsutbyte, men att automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter inte ingår i avtalet. Avsaknaden av ett avtal om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter räcker därmed inte för att rapporteringsskyldighet för svenska enheter ska uppkomma.⁹⁹ Avseende begreppet *systembrist* finns en definition i 33 a kap. 2 § SFL. Enligt paragrafen innebär systembrist att ett land som har avtal om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter med Sverige, upphävt avtalet på andra grunder än enligt villkoren i avtalet. Det kan också handla om att landet fortlöpande låtit bli att automatiskt tillhandahålla Sverige rapporter om multinationella koncerner med enheter i Sverige. Det är Skatteverket som ska anmäla systembristen till de svenska enheterna, vilket innebär att det inte är enheterna själva som är ansvariga för att hålla koll på om det finns en systembrist. De svenska enheternas skyldighet att lämna en land-för-land-rapport uppkommer alltså först när Skatteverket har anmält systembristen till dem.¹⁰⁰

⁹⁸ Prop. 2016/17:47 s. 52 f.

⁹⁹ Prop. 2016/17:47 s. 86.

¹⁰⁰ Prop. 2016/17:47 s. 87.

Av 33 a kap. 6 § 2st SFL framgår att en svensk enhet inte behöver lämna land-för-land-rapport enligt 33 a kap. 5 § 1st SFL om moderföretaget är undantagen skyldigheten i sitt hemvistland för att de sammanlagda intäkterna understiger gränsbeloppet.

3.2.1.4 Alternativregel: Ett svenskt ställföreträdande moderföretag ska lämna land-för-land-rapport

Av 33 a kap. 5 § 2st SFL framgår att om det finns flera svenska enheter i en multinationell koncern som är skyldiga att lämna land-för-land-rapport enligt 33 a kap. 5 § 1st SFL, kan koncernen utse ett av dem som ställföreträdande moderföretag. Det är inte bara svenska enheter som kan utses till ställföreträdande moderföretag, utan det gäller även utländska företag. Enligt 33 a kap. 2 § SFL innebär *ställföreträdande moderföretag* att den svenska utvalda enheten ska lämna in land-för-land-rapporten i stället för moderföretaget. Det ställföreträdande moderföretaget lämnar in land-för-land-rapporten för alla koncernföretagens räkning, vilket innebär att de andra enheterna i koncernen, både svenska och utländska, befrias från rapporteringsskyldighet.¹⁰¹

I 33 a kap. 7 § SFL finns ytterligare ett undantag till rapporteringsskyldigheten för svenska enheter som inte är moderföretag. I paragrafens 1-3p finns tre kumulativa rekvisit som föreskriver att svenska enheter inom en multinationell koncern inte är skyldiga att lämna en land-för-land-rapport om: 1) ett utländskt ställföreträdande moderföretag utsetts av koncernen och är skyldig att lämna en land-för-land-rapport enligt lagstiftningen i hemvistlandet, 2) landet utbyter rapporter med Sverige, 3) att Skatteverket i Sverige, och det andra landets behöriga skattemyndighet, har fått in en underrättelse enligt 33 a kap. 9 § 1st SFL. Det förutsätts dock att det utländska ställföreträdande moderföretaget lämnar en fullständig land-för-land-rapport i tid för att skyldigheten ska falla bort för de svenska enheterna.¹⁰²

Av 33 a kap. 9 § 1st SFL framgår att om företag inom den multinationella koncernen varken är moderföretag, ställföreträdande moderföretag eller

¹⁰¹ Prop. 2016/17:47 s. 57.

¹⁰² Prop. 2016/17:47 s. 57.

rapporteringskyldigt enligt 33 a kap. 5 § SFL ska Skatteverket underrättas. I underrättelsen ska det framgå vilken av den multinationella koncernens enheter som är rapporteringskyldigt.

3.2.2 Vad ska land-för-land-rapporten innehålla?

33 a kap. 10 § 1st SFL föreskriver vad en land-för-land-rapport ska innehålla. Enligt 1st 1p ska land-för-land-rapporten innehålla information fördelad på varje land där koncernen bedrivit verksamhet under det räkenskapsår som omfattas av rapporteringskyldighet. Finns det flera enheter inom koncernen med hemvist i samma land ska uppgifterna redovisas sammanlagt för varje land. Land-för-land-rapporten ska innehålla sammanlagd information om storleken på intäkter, vinst eller förlust före inkomstskatt, betald inkomstskatt, årets ackumulerade inkomstskatt, aktiekapital, ackumulerade vinstmedel, antal anställda, och materiella tillgångar utom kontanter och liknande.

Enligt 1st 2p ska uppgifter om varje enhet som ingår i koncernen, ingå i land-för-land-rapporten. Uppgifterna ska dels klargöra enhetens identitet och hemvist, dels enhetens viktigaste verksamhet eller verksamheter. Om enheten är bildat eller registrerat i ett annat land än hemvistlandet ska även det framgå i rapporten.¹⁰³ Enligt 1st 3p ska det också anges vilken valuta som används i rapporten. Om en enhet, som är rapporteringskyldigt enligt 33 a kap. 5 § SFL, saknar uppgifter från moderföretaget som behövs för att lämna en fullständig rapport får enheten lämna en rapport för de uppgifter som det har tillgång till. Det framgår av 33 a kap. 10 § 2st SFL.

3.2.3 Hur ska utbytet av land-för-land-rapporter ske?

I Sverige ska land-för-land-rapporten lämnas till Skatteverket. Det ska ske tolv månader efter utgången av räkenskapsåret som rapporten avser, enligt 33 a kap. 11 § SFL. Eftersom Sverige har anslutit sig till det multilaterala avtalet

¹⁰³ Prop. 2016/17:47 s. 90.

om automatiskt informationsutbyte av land-för-land-rapporter, MCAA, har Sverige skyldighet att utbyta land-för-land-rapporter med de andra avtalsslutande länderna.¹⁰⁴ Sverige har också en skyldighet att utbyta rapporter med EU:s medlemsländer till följd av DAC 4.¹⁰⁵ Enligt 3 § 1st lagen om automatiskt utbyte ska land-för-land-rapporterna som Skatteverket tagit emot från rapporteringsskyldiga enheter överföras genom automatiskt utbyte. Överföringen ska ske till den behöriga skattemyndigheten i respektive land.¹⁰⁶

Utbyte till EU:s medlemsländer ska ske när minst en enhet, som tillhör samma multinationella koncern som den rapporteringsskyldiga enheten, har hemvist, och därmed är obegränsat skattskyldig, i medlemslandet. Det ska också ske om enheten bedriver verksamhet genom fast driftsställe i medlemslandet och därmed är skattskyldig i landet. Det framgår av 3 § 2st lagen om automatiskt utbyte. Bedömningen om enheten har hemvist eller fast driftsställe i ett land avgörs genom uppgifterna i land-för-land-rapporten.¹⁰⁷

Enligt 3 § 3st lagen om automatiskt utbyte, ska utbytet av land-för-land-rapporter till avtalsslutande länder ske så länge avtalet är gällande mellan länderna, och så länge den behöriga skattemyndigheten inte har anmält att den överför men inte vill ta emot land-för-land-rapporter. Det krävs också, precis som vid utbytet till EU:s medlemsländer, att minst en enhet som ingår i samma multinationella koncern som den rapporteringsskyldiga enheten, har hemvist eller fast driftsställe i landet. Enligt 3 § 4st lagen om automatiskt utbyte gäller dock inte detta land-för-land-rapporter som lämnats enligt 33 a kap. 5 § 1st SFL.¹⁰⁸

Av 4 § 1st lagen om automatiskt utbyte framgår att de till Skatteverket inkomna land-för-land-rapporterna, ska överföras minst en gång om året. Vid överföringen ska också valutans värde som användas i rapporten uppges. Enligt 4 § 2st lagen om automatiskt utbyte har Skatteverket också en skyldighet att meddela de behöriga skattemyndigheterna i alla övriga EU medlemsländer och i

¹⁰⁴ Prop. 2016/17:47 s. 25.

¹⁰⁵ Prop. 2016/17:47 s. 49 f.

¹⁰⁶ Prop. 2016/17:47 s. 61 f.

¹⁰⁷ Prop. 2016/17:47 s. 61 f.

¹⁰⁸ Se avsnitt 3.3.1.3.

de andra avtalsslutande länderna, om Skatteverket tagit emot underrättelser om att moderföretaget vägrat att lämna all nödvändig information enligt 33 a kap. 9 § 2st SFL.

3.2.4 Hur får uppgifterna i land-för-land-rapporterna användas?

Enligt 33 a kap. 13 § SFL finns reglering i 7 § lagen om automatiskt utbyte, för hur informationen i land-för-land-rapporterna får användas. Regleringen omfattar både de rapporter som Skatteverket tar emot från en rapporterings-skyldig enhet och de som Skatteverket tar emot från andra länder till följd av avtal om utbyte mellan länderna.¹⁰⁹ Av 7 § 1st 1-2p lagen om automatiskt utbyte följer att uppgifterna i land-för-land-rapporterna får användas för att göra en generell analys av internprissättningsrisker samt för att analysera risker för urholkning av skattebaser och vinstförflyttning till andra länder. Informationen i rapporterna får också användas för ekonomisk och statistisk analys av beteendet hos multinationella koncerner i allmänhet.¹¹⁰

Uppgifterna i land-för-land-rapporterna får inte ensamt användas som grund för ett beskattningsbeslut enligt 7 § 2st lagen om automatiskt utbyte. Det är alltså inte tillåtet att justera resultatet av näringsverksamhet för enheterna som ingår i land-för-land-rapporten enbart på grund av uppgifterna i land-för-land-rapporten. Av propositionen framgår däremot att inget hindrar att Skatteverket använder uppgifterna som urval för att påbörja en utredning av den multinationella koncernens internprissättning eller andra skattefrågor, även om det i sin tur leder till en justering av resultatet. Av 8 § lagen om automatiskt utbyte framgår att Skatteverket ska underrätta OECD:s koordineringsorgan om uppgifter har använts i strid med 7 §.¹¹¹

¹⁰⁹ Prop. 2016/17:47 s. 64.

¹¹⁰ Prop. 2016/17:47 s. 64.

¹¹¹ Prop. 2016/17:47 s. 63 f.

4 Offentlighet och sekretess på skatteområdet

4.1 Offentlighetsprincipen och skattesekretess i Sverige

I den svenska rättsordningen är offentlighetsprincipen central. Principen innebär att en stor del av statens och kommunernas verksamhet är öppen för insyn från allmänheten. Genom att allmänheten har tillgång till allmänna handlingar och informationen i dessa, skapas möjligheter att föra en allmän debatt och ta ställning i olika samhällsfrågor.¹¹² Insynen gör det också möjligt för allmänheten att kontrollera myndigheternas verksamhet och hur enskilda ärenden hanteras.¹¹³ När myndigheter vet om att handlingar kan bli föremål för granskning skapas ett intresse av att verksamheten ska bedrivas effektivt och rättssäkert. Offentlighetsprincipen kan därmed anses vara en garanti för rättssäkerheten, effektiviteten i förvaltningen och folkstyret.¹¹⁴

Anna-Maria Hambre och Eleonor Kristoffersson har i Svensk Skattetidning skrivit om offentlighet och sekretess på skatteområdet. Enligt författarna finns det argument som talar för att behovet av insyn från allmänheten, vad gäller beskattning, inte är lika stort idag som det varit historiskt sett. Runt 1800-talets andra hälft fanns det brister i beskattningsförfarandet, till exempel skedde beskattning många gånger på subjektiva grunder, vilket gjorde att insyn var mycket viktig. Dagens beskattningsförfarande är mer rättssäkert och det skulle därmed kunna tala för ett minskat behov av insyn. Däremot menar Hambre och Kristoffersson att inskränkningar i offentligheten på skatterättsens område, riskerar att minska allmänhetens och enskilda skattebetalares förtroende för skattemyndigheten. Författarna påpekar också att den digitala

¹¹² Rådman (2022) s. 16; Heuman (2022a).

¹¹³ Hambre och Kristoffersson (2015) s. 552.

¹¹⁴ Rådman (2022) s. 16; Heuman (2022a).

utvecklingen har medfört att enskildas skatteuppgifter blivit mer lättillgängliga, och att uppgifterna sprids på ett helt annat sätt idag. Hambre och Kristofferssons slutsats är att offentlighetsprincipen är fortsatt viktig för ett demokratiskt samhälle, men att den främst ska användas för att kontrollera hur myndigheter utövar sin verksamhet och inte för att granska enskildas skattebetalningar.¹¹⁵

Offentlighetsprincipen kommer bland annat till uttryck i 2 kap. 1 § tryckfrihetsförordningen, TF. Där stadgas att var och en har rätt att ta del av allmänna handlingar. Allmänhetens rätt att ta del av allmänna handlingar kallas för handlingsoffentlighet.¹¹⁶ En handling är enligt 2 kap. 3 § TF en framställning i skrift eller bild samt en upptagning som kan läsas, avlyssnas eller uppfattas på annat sätt med hjälp av tekniska hjälpmedel. För att handlingen ska vara allmän krävs enligt 2 kap. 4 § TF att den förvaras hos en myndighet och är att anse som inkommen eller upprättad hos myndigheten. Vad som definierar en myndighet framgår inte i lagtexten, men det står dock klart att Skatteverket är en myndighet.¹¹⁷

Som huvudregel är allmänna handlingar alltid offentliga, men inskränkningar kan göras om allmänna och enskilda sekretessintressen anses väga tyngre.¹¹⁸ I 2 kap. 2 § 1st TF finns de så kallade sekretessgrunderna som stadgar när det är berättigat att begränsa rätten att ta del av allmänna handlingar. Uppräkningen av sekretessgrunderna är uttömmande, vilket innebär inskränkningar inte kan göras baserat på någon annan grund än vad som framgår i paragrafen. Det finns dock ytterligare krav för att begränsa rätten att ta del av allmänna handlingar. Av 2 kap. 2 § 2st TF framgår att det måste finnas lagstöd. Begränsningar i handlingsoffentligheten får lagstöd genom offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL. Sekretessbestämmelser kan också tas in i andra lagar, men det måste i sådant fall finnas en hänvisning från OSL till den andra lagen. Lagstöd för skattesekretess finns i 27 kap. OSL.¹¹⁹

¹¹⁵ Hambre och Kristoffersson (2015) s. 554 ff.

¹¹⁶ Hambre och Kristoffersson (2015) s. 551 f.

¹¹⁷ Rådman (2022) s. 17.

¹¹⁸ Heuman (2022a).

¹¹⁹ Heuman (2022b).

För beskattning blir sekretessgrunden i 2 kap. 2 § 1st 6p TF aktuell. Enligt paragrafen kan handlingsoffentligheten begränsas om det är berättigat för att skydda enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Med *enskilda* avses både fysiska och juridiska personer. Juridiska personer kan inte ha personliga förhållanden, det är därför endast ekonomiska förhållanden som kan beaktas vid en sekretessprövning för juridiska personer. Med *ekonomiska förhållanden* avses uppgifter om affärs- och driftsförhållanden samt andra förhållanden av ekonomisk karaktär.¹²⁰

Enligt 3 kap. 1 § OSL innebär sekretess att en uppgift inte får röjas (röjandeseekretess). Det innebär att det är förbjudet att lämna ut sekretessbelagda handlingar (handlingssekretess), att muntligen berätta vidare en sekretessbelagd uppgift (tystnadsplikt) eller att röja uppgiften på annat sätt (agerandeseekretess), vilket framgår av 1 kap. 1 § 2st OSL. I 7 kap. 1 § OSL finns också förbud mot att myndigheter eller dess befattningshavare utnyttjar sekretessbelagda uppgifter (utnyttjandeseekretess). Enligt 2 kap. 1 § OSL gäller förbudet att röja eller utnyttja en sekretessbelagd handling för myndigheter men också för personer som på grund av anställning, tjänsteplikt eller annan liknande grund hos myndigheten har fått kännedom om uppgiften. Det innebär till exempel att det är förbjudet för Skatteverkets tjänstemän att använda sig av sekretessbelagda uppgifter om skattskyldiga för egen vinning. Att röja eller utnyttja en sekretessbelagd uppgift utgör ett brott enligt 20 kap. 3 § brottsbalken (1962:700) och 14 kap. 2 § OSL.¹²¹

4.2 Skatteseekretess för land-för-land-rapporter

När 2015 års riktlinjer togs fram saknades enighet bland medlemsländerna för att göra land-för-land-rapporterna offentliga, vilket resulterade i att OECD:s riktlinjer föreskriver att land-för-land-rapporterna bör omfattas av skatteseekretess.¹²² I riktlinjerna framhåller OECD vikten av att konfidentiell

¹²⁰ Rådman (2022) s. 50.

¹²¹ Alfvén Nickson: *Offentlighets- och sekretesslag (2009:400) 3 kap. 1 §.*

¹²² OECD (2021) fråga 3.

information, till exempel företagshemligheter, och annan känslig kommersiell information som framgår av land-för-land-rapporterna inte röjs eller utnyttjas.¹²³ Sedan år 2012 har OECD en guide för hur konfidentiell information som utbyts mellan länder på grund av skatteskal ska skyddas (Keeping It Safe, The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes).¹²⁴ Enligt riktlinjerna kan guiden ses som en vägledning om vilka regler och praxis som behövs i nationell lagstiftning, för att säkerställa att sekretessen bibehålls vid utbytet av land-för-land-rapporterna.¹²⁵

I guiden framgår att skattesekretess är nödvändigt för att säkerställa skattebetalarnas förtroende för skattesystemet. Om företag ska vilja lämna nödvändig information, som många gånger kan vara av känslig natur, och bidra till beskattning måste det kunna garanteras att uppgifterna inte hamnar i orätta händer.¹²⁶ OECD har framhållit att det ligger på skattemyndigheterna, i de enskilda länderna, att vidta tillräckliga åtgärder för att säkerställa sekretess för uppgifterna i land-för-land-rapporterna samt säkerställa att informationen förblir konfidentiell.¹²⁷ När DAC 4 antogs år 2016 höll EU samma linje som OECD, vilket innebär att land-för-land-rapporterna omfattas av skattesekretess inom EU.¹²⁸ Under samma år pågick dock diskussioner på EU-nivå om att komplettera den sekretessbelagda land-för-land-rapporteringen med en offentlig inkomstskatterapportering, vilket kommer presenteras närmare i avsnitt 5.1.¹²⁹

I svensk rätt omfattas uppgifterna i land-för-land-rapporterna av sekretess genom 27 kap. 1 och 5 §§ OSL, vilket innebär att allmänheten saknar insyn i uppgifterna som finns i land-för-land-rapporterna.¹³⁰ Enligt 27 kap. 1 § 1st OSL föreligger skattesekretess för uppgifter om enskildas personliga eller

¹²³ OECD (2015b) s. 19 f.

¹²⁴ OECD (2012); Framöver benämns Keeping It Safe, The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes som "guiden".

¹²⁵ OECD (2015b) s. 19 f.

¹²⁶ OECD (2012) s. 5.

¹²⁷ OECD (2015b) s. 19 f.

¹²⁸ DAC 4 art. 16.1.

¹²⁹ 2015/16:FPM81 s. 2.

¹³⁰ Prop. 2016/17:47 s. 67 f.

ekonomiska förhållanden för verksamhet som bestämmer om skatt, fastställer beskattningsunderlag eller fastställer fastighetstaxering. Med skatt avses samtliga direkta eller indirekta skatter, vilket framgår av 27 kap. 1 § 3st OSL.¹³¹ I 27 kap. 1 § 2st 1p OSL kan utläsas att sekretess också gäller vid förande eller uttag ur beskattningsdatabasen, enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, när uppgifter om enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden har lagts in i databasen. Sekretessen omfattar den som är föremål för beskattning, men också tredje man vars förhållanden berörs av skatteärendet.¹³²

27 kap. 5 § OSL tar sikte på internationella avtal. Paragrafens 1st föreskriver att ett sekretessavtal med ett annat land eller mellanfolklig organisation är giltigt så länge riksdagen godkänt det. Sekretessavtalet måste dock ta sikte på handräckning eller bistånd som en svensk myndighet lämnar till en annan myndighet eller organ i det avsedda landet eller inom den mellanfolkliga organisationen. Enligt 2st gäller sekretessen uppgifter om enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden som myndigheten förfogar över, förutsatt att riksdagen har avtalat detta med ett annat land eller mellanfolklig organisation. Enligt propositionen gäller sekretessen både de land-för-land-rapporter som rapporteringsskyldiga moderföretag eller enheter lämnar in till Skatteverket, och de land-för-land-rapporter som Skatteverket tar emot från andra länders behöriga skattemyndigheter baserat på avtal om utbyte mellan länderna.¹³³ Om sekretessen överträtts ska Skatteverket underrätta OECD:s koordineringssorgan, vilket följer av 8 § lagen om automatiskt utbyte.

¹³¹ Alfvén Nickson: *Offentlighets- och sekretesslag (2009:400) 27 kap. 1 § 3st.*

¹³² Alfvén Nickson: *Offentlighets- och sekretesslag (2009:400) 27 kap. 1 § 1st.*

¹³³ Prop. 2016/17:47 s. 62 f.

5 Offentlig rapportering av inkomstskatteuppgifter

5.1 Bakgrund och syfte

År 2016 presenterade EU-kommissionen ett förslag på offentlig rapportering av inkomstskatteuppgifter, som komplement till den befintliga sekretessbelagda land-för-land-rapporteringen.¹³⁴ EU-kommissionen vill att EU ska fungera som en global förebild för ett rättvist och transparent skattesystem. EU-kommissionens förslag mötte dock kritik från flera av EU:s medlemsländer, däribland från Sverige.¹³⁵ I slutet av november 2019 togs förslaget om offentlig rapportering upp i EU:s konkurrenskraftsråd, varpå Sverige röstade nej till förslaget tillsammans med bland annat Malta, Cypern, Luxemburg och Irland.¹³⁶ På grund av ländernas kritik och nej-röster hamnade förslaget i död-läge fram tills att en provisorisk politisk överenskommelse uppnåddes år 2021. Senare under hösten år 2021 antogs 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 (offentlighetsdirektivet) med kvalificerad majoritet.¹³⁷

Enligt EU-kommissionen är det huvudsakliga syftet med offentlighetsdirektivet att allmänheten ska få insyn i de multinationella företagens skattebetalningar och därmed i företagens påverkan på ekonomin. EU-kommissionen menar dels att en offentlig granskning bidrar till att bibehålla allmänhetens förtroende för rättvisa i de nationella skattesystemen, dels att det främjar företagens transparens och sociala ansvarstagande vilket i sin tur kan bidra till välfärden genom att företagen betalar skatt i det land där de är verksamma.¹³⁸

¹³⁴ KOM (2016); 2015/16:FPM81 s. 2.

¹³⁵ SOU 2022:29 s. 68 f.; 2015/16:FPM81 s. 6.

¹³⁶ Haddou (2020).

¹³⁷ Europaparlamentet (2022) s. 2.

¹³⁸ SOU 2022:29 s. 68 f.; 2015/16:FPM81 s. 2; KOM (2016) s. 5; Dir. (EU) 2021/2101 skäl 2, 3 och 4.

I skälen till offentlighetsdirektivet framgår att företagen själva bör leda sitt sociala ansvarstagande och bära ansvaret. Myndigheterna ska endast vara behjälpliga med frivilliga policyåtgärder och kompletterande lagstiftning. Företagen bör i sin affärsstrategi och verksamhet införliva sociala, miljömässiga, etiska, konsumentrelaterade eller människorättsliga aspekter.¹³⁹

Genom en offentlig granskning skapas även möjligheter för aktieägare att bedöma eventuella risker som företagen tar. En offentlig rapportering förväntas också främja debatten om den nationella skattelagstiftningens effektivitet och inverkan, bidra till att anställda får rätt information och leda till att korrekt information ligger till grund för investeringsstrategier. Offentlighetsdirektivet förväntas också stärka relationerna mellan de multinationella företagen och dess intressenter. Genom ett bättre rykte och en tydligare riskprofil kan företagen få bättre finansieringsmöjligheter och ökad stabilitet.¹⁴⁰ EU-kommissionen har också uttalat att informationen som offentliggörs i rapporterna vanligtvis bygger på de multinationella företagens årsredovisningar, som redan är offentliga. Det innebär att informationen redan är tillgänglig, och att företagens konkurrenskraft därför inte påverkas negativt av rapporteringsskyldigheten.¹⁴¹ EU-kommissionen räknar med att offentlighetsdirektivet kommer bidra till en väl fungerande inre marknad inom EU och motverka företags aggressiva skatteplanering. Offentlig rapportering har sedan tidigare visat sig vara ett väl fungerande verktyg för att fastställa att vinster beskattas där de uppstår, eftersom det finns liknande krav på offentlig rapportering inom banksektorn och inom avverknings- och utvinningsindustrin.¹⁴²

5.2 Kritik mot offentlig inkomstskatterapportering

Sverige var ett av de länder som var kritiska till EU-kommissionens förslag om offentlig rapportering av inkomstskatteuppgifter. Anledningen till

¹³⁹ Dir. (EU) 2021/2101 skäl 9.

¹⁴⁰ SOU 2022:29 s. 68 f.; 2015/16:FPM81 s. 2; KOM (2016) s. 5; Dir. (EU) 2021/2101 skäl 2, 3, 4 och 8.

¹⁴¹ 2015/16:FPM81 s. 4; KOM (2016) s. 5.

¹⁴² SOU 2022:29 s. 69; 2015/16:FPM81 s. 2 ff.

Sveriges kritik är bland annat att den svenska regeringen anser att det framgångsrika internationella samarbetet där land-för-land-rapporter utbyts mellan myndigheter kan äventyras.¹⁴³ Som tidigare nämnts omfattas land-för-land-rapporterna av sekretess och får endast användas för vissa angivna syften.¹⁴⁴ Regeringen påpekar att det varit en av förutsättningarna för att samarbetet blivit så framgångsrikt. När länder kan få tillgång till inkomstskatteuppgifter helt öppet, men själva inte behöver dela uppgifter, menar regeringen att länders incitament till att ansluta sig till OECD:s riktlinjer för land-för-land-rapporteringen, riskerar att minska.¹⁴⁵

Vidare anser regeringen att informationen i rapporterna riskerar att användas på fel sätt, både medvetet och omedvetet, eftersom rapporterna endast beskriver ett företags skattemässiga situation mycket översiktligt. Regeringen har också uttalat att företag inom EU skulle kunna lida konkurrensnackdelar jämfört med företag utanför EU, eftersom kravet på offentlig rapportering av inkomstskatteuppgifter endast omfattar företag verksamma inom EU. Den svenska regeringens kritik om konkurrensnackdelar, delas med lågskatteländerna Irland och Luxemburg som menar att det krävs liknande åtgärder med offentlig rapportering i andra länder, till exempel i Japan och USA, för att inte företagen inom EU ska lida konkurrensnackdelar.¹⁴⁶ På grund av regeringens kritiska attityd har Sverige framställts som en beskyddare av skatteflykt och anklagats för att ha tagit skatteparadisens parti.¹⁴⁷ Regeringen delar dock EU-kommissionens uppfattning att ett gemensamt regelverk inom EU, som medför insyn i företagens inkomstskatteuppgifter, kan bidra till att vinster beskattas där de verkligen uppkommit. En ökad insyn kan också bidra till arbetet mot korruption, och därmed ha en stor betydelse för utvecklingsländer där korruption ofta är ett stort samhällsproblem.¹⁴⁸

Tax Justice Network förespråkar, tillsammans med flera organisationer, införandet av offentlig inkomstskatterapportering i en publikation från 2016.

¹⁴³ SOU 2022:29 s. 68 f.; 2015/16:FPM81 s. 4 ff.

¹⁴⁴ Se avsnitt 4.2.

¹⁴⁵ SOU 2022:29 s. 68 f.; 2015/16:FPM81 s. 4 ff.

¹⁴⁶ SOU 2022:29 s. 68 f.; 2015/16:FPM81 s. 4 ff.; Mehboob (2019).

¹⁴⁷ Se till exempel Davies (2021); Grudd och Lampinen (2020) s. 10; Kallifatides (2021).

¹⁴⁸ 2015/16:FPM81 s. 6 f.; EU-kommissionen (2017b) s. 1.

Nätverket och organisationerna menar att en offentlig rapportering skulle medföra en mängd fördelar. De anser att uppgifterna i inkomstskatterapporterna kan användas för att bedöma hur effektiv skattepolitiken är i de enskilda länderna och att allmänhetens granskning innebär att staten kan hållas ansvarig för medel som denna mottar från företag. Det sistnämnda argumentet är särskilt relevant i länder där korrupktion är ett stort problem och nätverket påpekar att allmänhetens förtroende för landets skattesystem på så vis kan återupprättas. Enligt publikationen kommer offentlig inkomstskatterapportering inte innebära några större merkostnader för de rapporteringsskyldiga företagen. I förhållande till de fördelar som offentlig inkomstskatterapportering skulle medföra är kostnaderna näst intill obetydliga. Ytterligare ett argument är att de multinationella koncernerna, som är skyldiga att upprätta en landför-land-rapport, redan har tillgång uppgifterna som efterfrågas i de offentliga inkomstskatterapporterna. Vidare menar Tax Justice Network och organisationerna att skatteplanering inte ska ses som ett legitimt konkurrensmedel som bör skyddas mot ett offentliggörande, eftersom skatt inte är en affärskostnad som är frivillig att betala. Genom offentlig inkomstskatterapportering flyttas företagets fokus från skatteplanering till att i stället erbjuda den bästa produkten till det bästa priset.¹⁴⁹

Seer och Wilms har uttalat kritik gentemot EU-kommissionens förslag om offentlig inkomstskatterapportering. Kritiken handlar bland annat om att det inte är proportionerligt med en offentlig rapportering, eftersom det finns en risk att allmänheten missförstår uppgifterna i inkomstskatterapporterna. Om allmänheten inte förstår uppgifterna kan det medföra att falsk information sprids, vilket kan skada företagets rykte.¹⁵⁰ Christoph Spengel, professor i företagsekonomi och skatterätt vid universitetet i Mannheim, är också skeptisk till införandet av offentlig inkomstskatterapportering. Spengel menar att det finns en studie som pekar på att fördelarna med offentlig inkomstskatterapportering inte överväger nackdelarna för de rapporteringsskyldiga företagen. Nackdelarna handlar till exempel om ekonomiska skador som företag riskerar att lida på grund av ryktesspridning utifrån innehållet i rapporterna,

¹⁴⁹ Tax Justice Network m.fl. (2016) s. 4 ff.

¹⁵⁰ Seer och Wilms (2016) s. 333 f.

trots att majoriteten av de skatteplaneringsåtgärder som företag använder sig av är tillåtna enligt lag. Spengel menar dock att det största hotet handlar om att de större multinationella företagen kommer lida konkurrensnackdelar. När större multinationella företag måste offentliggöra företagsuppgifter, som många gånger kan vara av känslig natur, finns det risk för att konkurrenter använder informationen till sin egen fördel utan att själva behöva publicera någon liknande information. Spengel påpekar att huvudargumentet för offentlig inkomstskatterapportering handlar om att allmänheten ska få insyn i företagens skattebetalningar. Spengel ifrågasätter dock om det verkligen är lämpligt att använda sig av offentliga påtryckningar för att motverka skatteplanering. Spengel är tydlig med att han inte tycker att en sådan metod är förenlig med rättsstatsprincipen, eftersom det innebär att beskattning inte endast bestäms med utgångspunkt i lagstiftningen utan också av den allmänna opinionens domstol.¹⁵¹ Pasquale Pistone, forskare i internationell och europeisk skatterätt, är också av uppfattningen att så kallad ”naming and shaming” av företagen inte är önskvärt i en rättsstat.¹⁵²

Enligt Höglund finns det både för- och nackdelar med offentlig inkomstskatterapportering. De fördelar som Höglund identifierar handlar om att förtroendet för ländernas skattesystem kan öka när allmänheten får insyn och otillbörliga internprissättningar kan korrigeras.¹⁵³ Vidare menar Höglund att offentlig rapportering kan ha en etisk inverkan på företagen, som bidrar till att de betalar skatt där den skattepliktiga verksamheten verkligen ägt rum, vilket i sin tur kan öka skattemoralen och den allmänna viljan att betala skatt.¹⁵⁴ Höglund kommer dock fram till slutsatsen att nackdelarna väger tyngre än fördelarna. Höglunds slutsats grundas i att offentligheten kan minska företagens incitament till att lämna uppgifter och att företag inom EU kan påverkas negativt, jämfört med företag utanför EU.¹⁵⁵ Höglund anser också att det finns risker med att EU-kommissionen verkar vilja ta tåten i arbetet med att vidareutveckla land-för-land-rapporteringen till offentlig inkomstskatterapportering.

¹⁵¹ Spengel (2018).

¹⁵² Pistone (2019) s. 18.

¹⁵³ Höglund (2021) s. 237 f.

¹⁵⁴ Höglund (2021) s. 247 f.

¹⁵⁵ Höglund (2021) s. 237 f.

Höglund menar att förutsebarheten och likformigheten kan försämrats om innehållet i OECD:s publikationer och EU:s direktiv särskiljer sig, det vill säga att det kan uppstå tolkningsproblem om EU:s offentlighetsdirektiv går längre än OECD:s riktlinjer.¹⁵⁶

5.3 Offentlighetsdirektivets innehåll

Offentlighetsdirektivet antogs den 24 november 2021 och EU:s medlemsländer har till den 22 juni 2023 på sig att införliva det i sin nationella lagstiftning.¹⁵⁷ Det innebär att offentlighetsdirektivet ännu inte har införlivats i svensk rätt. I utredningsbetänkandet föreslås att offentlighetsdirektivets krav på offentlig inkomstskatterapportering ska införlivas i svensk rätt genom en ny lag.¹⁵⁸

5.3.1 Vem ska upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport?

Art. 48b i offentlighetsdirektivet föreskriver vilka företag och filialer som är skyldiga att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en rapport med inkomstskatteuppgifter, det vill säga vilka som är rapporteringsskyldiga.

5.3.1.1 Företag med sammanlagda intäkter överstigande 750 miljoner euro

Enligt art. 48b offentlighetsdirektivet är företag skyldiga att upprätta en inkomstskatterapport om företagets eller koncernens sammanlagda intäkter på balansdagen uppgick till mer än 750 miljoner euro, för vart och ett av de två senaste på varandra följande räkenskapsåren.¹⁵⁹ Enligt utredningsbetänkandet tar begreppet *sammanlagda intäkter* sikte på företagets nettoomsättning.¹⁶⁰

Enligt EU-kommissionen är gränsbeloppet på 750 miljoner euro proportionerligt, eftersom det innebär att små och medelstora multinationella företag

¹⁵⁶ Höglund (2021) s. 247 f.

¹⁵⁷ Dir. (EU) 2021/2101 art. 2.1.

¹⁵⁸ SOU 2022:29 s. 72.

¹⁵⁹ SOU 2022:29 s. 74.

¹⁶⁰ SOU 2022:29 s. 210 f.; Se avsnitt 3.2.1.1 för vad som avses med nettoomsättning.

inte omfattas av rapporteringsskyldigheten. Det överensstämmer också med det gränsbelopp som gäller globalt för den sekretessbelagda land-för-land-rapporteringen.¹⁶¹ Det är tillåtet för EU:s medlemsländer att avrunda gränsbeloppet med fem procent, enligt art. 48c.9 1st. Med hänsyn till valutakursen när offentlighetsdirektivet trädde i kraft innebär det att gränsbeloppet i svensk rätt kan sättas till 7,5 eller 8 miljarder kronor. Om gränsbeloppet sätts till 7,5 miljarder kronor kan det dock medföra, att till exempel ett dotterföretag i Sverige, måste offentliggöra inkomstskatterapporter för att koncernens intäkter precis överstiger 7,5 miljarder kronor, men att ett dotterföretag i ett annat medlemsland inte behöver offentliggöra någon rapport om landet avrundat gränsbeloppet uppåt. I utredningsbetänkandet föreslås därför att gränsbeloppet i svensk rätt ska avrundas uppåt, alltså sättas till 8 miljarder kronor.¹⁶²

5.3.1.2 Moderföretag eller fristående företag ska upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport

Enligt art. 48b.1 1st föreligger en skyldighet att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport för det yttersta moderföretaget i en koncern, förutsatt att de sammanlagda intäkterna enligt koncernredovisningen överstiger gränsbeloppet. Med begreppet *moderföretag* avses det företag som upprättar koncernredovisning. Företag som är moderföretag i förhållande till andra företag, men som också är dotterföretag till ett annat moderföretag, omfattas inte av definitionen.¹⁶³ I offentlighetsdirektivet används begreppet *yttersta moderföretag* för att definiera det företag som upprättar koncernredovisning för flera företag inom koncernen, enligt art. 48a.1.1. I svensk redovisnings- och associationsrätt används dock inte detta begrepp, varpå det föreslås i utredningsbetänkandet att endast använda begreppet *moderföretag* när offentlighetsdirektivet införlivas i svensk rätt.¹⁶⁴

Enligt art. 48b.1 3st är också fristående företag skyldiga att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport, förutsatt att intäkterna överstiger gränsbeloppet. För de fristående företagen används årsbokslutet för

¹⁶¹ KOM (2016) s. 2 f.

¹⁶² SOU 2022:29 s. 74 ff.

¹⁶³ SOU 2022:29 s. 78.

¹⁶⁴ SOU 2022:29 s. 78; Framöver används endast begreppet moderföretag.

bedömningen av storleken på de sammanlagda intäkterna. Med *fristående företag* avses till exempel ett aktiebolag eller handelsbolag som inte ingår i en koncern, vilket framgår av art. 48a.1.4. Enligt utredningsbetänkandet ska termen *koncern* definieras på samma sätt som i ÅRL.¹⁶⁵

Det finns två undantag till rapporteringsskyldigheten för moderföretag och fristående företag. Det första undantaget framgår av art. 48b.2 och föreskriver att rapporteringsskyldighet inte föreligger för företag och dess anknutna företag som endast är etablerade, har fasta driftställen eller varaktig affärsverksamhet i ett av EU:s medlemsland. Enligt utredningsbetänkandet bör begreppet *anknutna företag* förstås som företag inom samma koncern, det vill säga koncernföretag.¹⁶⁶ Det andra undantaget finns i art. 48b.3, där det föreskrivs att företag inom banksektorn och inom avverknings- och utvinningsindustrin undantas rapporteringsskyldighet. Syftet med undantaget är att undvika dubbelrapportering, eftersom det redan finns liknande krav på offentlig rapportering för dessa företag.¹⁶⁷

5.3.1.3 Större dotterföretag, med moderföretag utanför EU, ska offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport

Enligt art. 48b.4 1st är medelstora och stora dotterföretag skyldiga att offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport avseende moderföretaget, om de ingår i en koncern där moderföretaget hör hemma utanför EU och koncernintäkterna överstiger gränsbeloppet. Med begreppet *medelstora och stora dotterföretag* avses företag som uppfyller mer än ett av följande villkor: 1) företaget har anställda som genomsnittligt uppgått till mer än 50 personer under vart och ett av två senaste räkenskapsåren, 2) företaget har en redovisad balansomslutning på mer än 40 miljoner kronor för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren, 3) företagets nettoomsättning har uppgått till mer än 80 miljoner kronor för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren. Dessa krav finns i 1 kap. 3 § 4p ÅRL.¹⁶⁸ Av skälen i offentlighetsdirektivet framgår att

¹⁶⁵ SOU 2022:29 s. 79.

¹⁶⁶ SOU 2022:29 s. 79 och s. 211.

¹⁶⁷ 2015/16:FPM81 s. 4; Dir (EU) 2021/2101 skäl 12.

¹⁶⁸ SOU 2022:29 s. 80.

det anses proportionerligt och ändamålsenligt att mindre dotterföretag undantas från rapporteringsskyldighet.¹⁶⁹

Om moderföretaget inte har upprättat någon inkomstskatterapport, ankommer det på dotterföretaget att begära in relevant information från moderföretaget för att kunna offentliggöra och tillgängliggöra en rapport. Det innebär alltså att ett dotterföretag som huvudregel inte har skyldighet att upprätta, men däremot offentliggöra och tillgängliggöra, inkomstskatterapporten.¹⁷⁰ Om dotterföretaget inte får den efterfrågade informationen ankommer det dock på dotterföretaget att också upprätta en inkomstskatterapport baserat på den information som finns tillgänglig, vilket framgår av art. 48b.4 2st.

Av art. 48b.7 följer att ett dotterföretag alltid blir rapporteringsskyldigt om det enda syftet med dotterföretaget är att kringgå rapporteringskraven. I offentlighetsdirektivet och i utredningsbetänkandet saknas vägledning för hur en sådan situation skulle kunna se ut.

5.3.1.4 Filialer, som öppnats av företag etablerade utanför EU, ska offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport

Av art. 48b.5 1st framgår att större filialer inom EU kan vara skyldiga att offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport avseende moderföretaget eller det fristående företaget. I sådant fall krävs att filialen öppnats av ett företag som är etablerat utanför EU, och att företagets intäkter överstiger gränobeloppet. Med *filial* avses ett avdelningskontor med självständig förvaltning, som ett företag använder sig av för att bedriva näringsverksamhet i ett annat land. En koncern kan till exempel ha en filial.¹⁷¹ För att ses som *större filialer* föreslås i utredningsbetänkandet att samma krav, som för medelstora och större dotterföretag i 1 kap. 3 § 1st 4p ÅRL, ska användas.¹⁷²

Om inte filialen får tillgång till inkomstskatterapporten, måste filialen begära relevant information från moderföretaget eller det fristående företaget för att kunna offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport, vilket

¹⁶⁹ Dir. (EU) 2021/2101 skäl 10.

¹⁷⁰ SOU 2022:29 s. 80 f.

¹⁷¹ SOU 2022:29 s. 82.

¹⁷² SOU 2022:29 s. 214.

framgår av art. 48b.5 2st. Om filialen inte får informationen, ankommer det på filialen att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport baserat på den information som filialen innehar, enligt art. 48b.5 3st. På samma sätt som dotterföretagen blir alltid en filial rapporteringsskyldig om det enda syftet med filialen är att kringgå rapporteringskraven, vilket följer av art. 48b.7.

5.3.2 Vad ska den offentliga inkomstskatterapporten innehålla?

Offentlighetsdirektivets art. 48c föreskriver vad en inkomstskatterapport ska innehålla. Enligt 48c.1 ska uppgifter om moderföretagets, eller det fristående företagets, samtliga verksamheter framgå. Därtill ska även uppgifter om verksamhet som sker i anknutna företag, som ingår i koncernredovisningen, presenteras. Uppgifterna ska enligt art. 48c.5 redovisas uppdelat för var och ett av EU:s medlemsländer och för de länder som finns i bilaga I och II till rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet, där företaget på grund av verksamhetsställe, fast driftsställe eller varaktig affärsverksamhet är skattskyldig.

Enligt art. 48c.2.a) ska inkomstskatterapporten innehålla namnet på moderföretaget eller det fristående företaget, det berörda räkenskapsåret samt den valuta som används i rapporten. Om det är en koncern ska en förteckning över samtliga dotterföretag, som ingår i moderföretagets koncernredovisningar för det relevanta räkenskapsåret, också tas fram. Förteckningen behöver dock endast redogöra för dotterföretag som är etablerade inom EU eller i länder som ingår i EU:s förteckning på icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Inkomstskatterapporten ska vidare, enligt art. 48c.2.b-h), innehålla uppgifter om verksamhetens art, antal heltidsanställda, storleken på intäkter, vinst eller förlust före inkomstskatt, upplupen inkomstskatt, inkomstskatt som betalats enligt kontantmetoden och ackumulerade vinstmedel. I utredningsbetänkandet konstateras att flera uppgifter som ska redovisas i inkomstskatterapporten, också efterfrågas i de sekretessbelagda land-för-land-rapporterna. Enligt art. 48c.3 är det tillåtet för de företag, som enligt bestämmelserna

i 33 a kap. SFL är skyldiga att upprätta en land-för-land-rapport, att använda samma uppgifter i inkomstskatterapporten. Det innebär att det inte uppkommer någon ytterligare administrativ börda för dessa företag.¹⁷³

Vid införlivandet av offentlighetsdirektivet har EU:s medlemsländer en möjlighet att införa ett undantag i sin nationella lagstiftning, vilket framgår av art. 48c.6. Undantaget innebär att företag tillfälligt kan utelämnas uppgifter från inkomstskatterapporten, om ett offentliggörande av uppgifterna allvarligt skulle kunna skada marknadspositionen för de företag som rapporten avser. Om uppgifter undantas måste inkomstskatterapporten innehålla information om vilka uppgifter det handlar om samt en motivering till varför de utelämnats. Det tillkommer också ett krav på att uppgifterna måste offentliggöras i en inkomstskatterapport inom fem år från att de utelämnats. Det får däremot inte tillämpas på uppgifter som är hänförliga till de länder som finns i bilaga I och II till rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet.

Det är alltså helt upp till det enskilda medlemslandet att besluta om företag ska få använda sig av undantaget. I utredningsbetänkandet diskuteras huruvida undantaget ska införas i svensk rätt. Det framgår att en avvägning måste göras mellan dels företagets konkurrensnackdelar med att offentliggöra uppgifterna, dels begränsningarna i allmänhetens möjlighet att ta del av och granska uppgifterna. För svenskt vidkommande dras slutsatsen att konkurrensnackdelarna väger tyngre, och att undantaget därför bör införas i svensk rätt. Som motiv anges bland annat att undantaget endast kan tillämpas på uppgifter som allvarligt skulle kunna skada marknadspositionen vid ett offentliggörande, och därmed inte på alla uppgifter. Det anges också att allmänheten trots allt får ta del av uppgifterna i slutändan, även om det sker något eller några år senare, eftersom de undantagna uppgifterna måste rapporteras inom en femårsperiod.¹⁷⁴ Enligt utredningsbetänkandet skulle undantaget kunna tillämpas när företag är en i en känslig etablerings- eller tillväxtfas. Det beror på att ett offentliggörande av inkomstskatteuppgifter i en sådan

¹⁷³ SOU 2022:29 s. 85 f.

¹⁷⁴ SOU 2022:29 s. 87 f.

situation, skulle kunna skada företagets marknadsposition genom att konkurrenter kan få tag i information om företagets strategi.¹⁷⁵

5.3.3 Hur ska inkomstskatterapporten offentliggöras och tillgängliggöras?

Hur inkomstskatterapporten ska offentliggöras och tillgängliggöras framgår av offentlighetsdirektivets art. 48d. Ett offentliggörande ska ske inom tolv månader från balansdagen för det räkenskapsår som rapporten avser, vilket framgår av art. 48d.1. För svenskt vidkommande föreslås i utredningsbetänkandet att offentliggörandet ska ske genom att inkomstskatterapporten ges in till Bolagsverket.¹⁷⁶ Tillgängliggörandet tar sikte på att allmänheten ska få tillgång till inkomstskatterapporten. Enligt art. 48d.2 ska tillgängliggörandet ske genom publicering på webbplatsen hos det företag som offentliggjort rapporten. Enligt art. 48d.4 måste inkomstskatterapporten finnas tillgänglig på företagets webbplats i minst fem år.¹⁷⁷

5.4 Kritik och konsekvenser med offentlighetsdirektivet

I utredningsbetänkandet presenteras tänkbara konsekvenser med offentlighetsdirektivet utifrån ett svenskt perspektiv. I utredningen identifieras ett antal konkurrensnackdelar för de rapporteringsskyldiga företagen, och därmed också konkurrensfördelar för de företag som undantas rapporteringsskyldighet. En av de konkurrensnackdelar som utredningen identifierat tar sikte på en ökad arbetsbörda och därmed ökade administrativa kostnader för att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra inkomstskatterapporter. Enligt utredningen kommer alla moderföretag som är skyldiga att upprätta, tillgängliggöra och offentliggöra en inkomstskatterapport också vara skyldiga att lämna en land-för-land-rapport. Eftersom moderföretagen måste upprätta en land-för-land-rapport kan samma uppgifter användas vid upprättandet av

¹⁷⁵ SOU 2022:29 s. 226.

¹⁷⁶ SOU 2022:29 s. 89 f.

¹⁷⁷ SOU 2022:29 s. 89 f.

inkomstskatterapporten, vilket innebär att någon ytterligare arbetsbörda inte uppstår för upprättandet. Däremot innebär offentliggörandet och tillgängliggörandet av inkomstskatterapporten att ytterligare en arbetsbörda uppstår, dock bedöms det i utredningen att det endast handlar om ytterligare några timmars arbete vilket inte bör kosta mer än cirka 15 000 kronor per företag och år.¹⁷⁸

För de fristående företagen uppstår en större arbetsbörda än för moderföretagen och därmed högre administrativa kostnader. Eftersom de fristående företagen inte utgör koncerner behöver de inte lämna någon land-för-land-rapport. Det innebär att de fristående företagen, utöver offentliggörandet och tillgängliggörandet, också behöver samla in information för att upprätta inkomstskatterapporten. I utredningen uppskattas kostnaden för upprättandet, offentliggörandet och tillgängliggörandet landa på cirka 50 000 kronor. Vad gäller de dotterföretag och filialer som ska offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport, bedömer utredningen att de vanligtvis inte behöver lämna någon land-för-land-rapport. Det beror på att moderföretaget i de flesta fall är ansvarig för att lämna land-för-land-rapporten för koncernens räkning. När uppgifterna finns tillgängliga inom koncernen innebär det att dotterföretagen och filialerna har de uppgifter som behövs för att offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport. I de fall som uppgifterna finns tillgängliga bedöms kostnaden, för att offentliggöra och tillgängliggöra inkomstskatterapporten, vara ringa.¹⁷⁹

Utredningen identifierar ytterligare en konkurrensnackdel för rapporteringskyldiga företag som handlar om att inkomstskatterapporten medför att potentiellt känslig information blir offentlig. Företag har under beredningen av förslaget till offentlighetsdirektivet påpekat att deras marknadsposition kan försämrans vid ett offentliggörande av inkomstskatteuppgifterna, jämfört med företag utanför EU. I utredningens betänkande påpekas att alla de stora multinationella koncernerna med dotterföretag eller filialer inom EU, omfattas av samma krav på offentlig inkomstskatterapportering även om koncernen har

¹⁷⁸ SOU 2022:29 s. 171 ff. och s. 179 ff.

¹⁷⁹ SOU 2022:29 s. 174 ff.

den övriga verksamheten i andra länder. Det konstateras dock att det finns risk att moderföretag som är etablerade utanför EU, inte tillhandahåller den information som dess dotterföretag eller filialer inom EU behöver för att uppfylla sin rapporteringsplikt. Det beror på att moderföretagen kan försöka undanhålla känslig information från att bli offentlig, eftersom moderföretagen själva inte har någon rapporteringsskyldighet.¹⁸⁰ Det kan alltså konstateras att det finns konkurrensfördelar för de företag och filialer som inte är rapporteringsskyldiga, i form av mindre arbetsböda, lägre kostnader och att uppgifterna om verksamheten inte offentliggörs. I utredningsbetänkandet framgår dock att det är svårt att bedöma hur stor konkurrensnackdelen för de rapporteringsskyldiga företagen i Sverige kommer bli.¹⁸¹

Utredningsbetänkandet remitterades till ett antal remissinstanser. Av remissvaren framgår bland annat att Skatteverket och Finansinspektionen tillstyrker utredningens förslag.¹⁸² Näringslivets skattedelegation (NSD) har däremot lyft några synpunkter. NSD har påpekat att det är av vikt att den nya lagstiftningen, som ska införa inkomstskatterapporteringen i svensk rätt, i största mån innehåller termer och definitioner som är enhetliga i förhållande till land-för-land-rapporteringen. Det är särskilt viktigt sett till administrativa skäl. NSD är av åsikten att utredningen uppfyller en sådan enhetlighet i utredningsbetänkandet, men anser däremot att det saknas en diskussion om Skatteverkets användning av uppgifterna i de offentliga inkomstskatterapporterna. NSD menar att det i den nya lagen, som ska införa offentlighetsdirektivet i svensk rätt, bör framgå att Skatteverket har en begränsad möjlighet att använda uppgifterna. Vidare är NSD mycket positiva till att utredningen föreslår att det frivilliga undantaget ska införas i svensk rätt.¹⁸³ Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna Sverige är eniga med NSD och har ställt sig bakom deras yttrande.¹⁸⁴ Branschorganisationen FAR har också lyft några synpunkter på utredningens förslag. FAR föreslår bland annat att det ska finnas ett fritextfält och en bilaga, där företagen ska kunna förklara de belopp

¹⁸⁰ SOU 2022:29 s. 173 och s. 178.

¹⁸¹ SOU 2022:29 s. 178 f.

¹⁸² Skatteverket (2022); Finansinspektionen (2022).

¹⁸³ Näringslivets skattedelegation (2022) s. 1 ff.

¹⁸⁴ Svenskt Näringsliv (2022); Fastighetsägarna Sverige (2022).

som redovisas, i inkomstskatterapporten. De menar att beloppen kan vara missvisande och att det kan vara svårt att sätta beloppen i ett sammanhang, utan en förklaring på hur de ska tolkas.¹⁸⁵

De fyra forskarna Hilling, Sandell, Sonnerfeldt och Vilhelmsson framför kritik gentemot offentlighetsdirektivet i sina två debattartiklar. Forskarna har bland annat påpekat det faktum att offentlighetsdirektivet endast omfattar skatt som betalats i länder inom EU och i de länder som finns på EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Det innebär att flera länder, som ofta har en lägre skattekvot än den genomsnittliga inom EU och med stora hållbarhetsutmaningar grund av eftersatta sociala mål, exkluderas. När just dessa länder exkluderas innebär det begränsade möjligheter att ta del av fullständig information om företagens ansvarstagande. Hilling m.fl. menar att det därför bör finnas en skyldighet för företag att redovisa alla företagsskatter offentligt, oavsett om de härrör från verksamhet inom eller utanför EU och inte heller finns på EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner.¹⁸⁶

Den globala hjälporganisationen Oxfam har uttalat liknande kritik. Oxfam menar att offentlighetsdirektivet är ett svek mot fattigare länder, eftersom företag inte behöver rapportera inkomstskatteuppgifter i alla länder där de har verksamhet. Organisationen menar att flera av världens värsta skatteparadis undantas, till exempel Bermuda, Caymanöarna och Schweiz, vilket innebär att det är fortsatt enkelt för företag att förflytta vinster till dessa länder för att undgå beskattning. Vidare är Oxfam kritiska mot det undantag, som innebär att känslig information kan undantas från offentlig rapportering i fem år. Organisationen menar att undantaget försvagar den offentliga inkomstskatterapporteringen genom att minska skattetransparensen.¹⁸⁷

Hilling m.fl. har vidare påpekat att de offentliga inkomstskatterapporterna behöver innehålla mer information för att allmänheten och andra intressenter ska få möjlighet att bedöma företagens skattemässiga agerande ur ett

¹⁸⁵ FAR (2022) s. 2 f.

¹⁸⁶ Hilling m.fl. (2022a); Hilling m.fl. (2022b).

¹⁸⁷ Tenwick (2021).

hållbarhetsperspektiv. Det är i princip endast belopp som efterfrågas i rapporterna och inte företagens strategier, policyer eller styrning av skatter vilka är användbara uppgifter vid bedömning av företagens hållbarhetsarbete. Slutligen kommer de fyra forskarna fram till att offentlighetsdirektivet är en missad möjlighet ur ett hållbarhetsperspektiv, som endast kan ses som en nödlösning där ansvaret för hållbarhetsarbetet faller på samhällsmedborgarna, framförallt på företag och konsumenter.¹⁸⁸ Att informationen är knapphändig konstateras också av PWC i en publikation som släpptes i april 2022. PWC påpekar att offentlighetsdirektivet endast kräver att begränsad information offentliggörs, vilket kan medföra svårigheter för allmänheten att få en helhetssyn av de multinationella företagens skattemässiga bidrag till samhället. Att informationen som ska offentliggöras är teknisk till sin natur bidrar också till svårtilgängligheten ökar. För att ge allmänheten en helhetsbild av företagens bidrag till samhället, menar PWC att det kan vara en god idé att företagen utvecklar en strategi för skattetransparens. Som en del av strategin skulle företagen kunna ge förklaringar på hur informationen ska tolkas.¹⁸⁹

¹⁸⁸ Hilling m.fl. (2022a); Hilling m.fl. (2022b).

¹⁸⁹ PWC (2022) s. 12.

6 Analys

6.1 Jämförelse mellan land-för-land-rapporterna och inkomstskatterapporterna

Uppsatsens första frågeställning tar sikte på vilka likheter och skillnader det finns mellan land-för-land-rapporterna och inkomstskatterapporterna, samt vilka konsekvenser dessa likheter och skillnader kan medföra.

6.1.1 Rapporteringsskyldiga

En skillnad mellan rapporterna är hur begreppet *sammanlagda intäkter* ska definieras. Begreppet används för att bedöma om en multinationell koncern eller ett multinationellt företag är rapporteringsskyldigt. För de offentliga inkomstskatterapporterna ska bedömningen av företagets sammanlagda intäkter helt utgå från nettoomsättningen.¹⁹⁰ Vad gäller land-för-land-rapporterna, ses begreppet som ett vidare begrepp än nettoomsättning eftersom det även innefattar räntor.¹⁹¹

Det kan konstateras att gränsbeloppet, som sätter gränsen för vilka företag eller koncerner som ska vara rapporteringsskyldiga, är samma för land-för-land-rapporterna och inkomstskatterapporterna. Det råder därmed konsensus mellan OECD och EU om vad som är ett proportionerligt gränsbelopp. För den offentliga inkomstskatterapporteringen verkar det däremot krävas att de sammanlagda intäkterna *överstiger* gränsbeloppet, medan det för land-för-land-rapporterna verkar räcka med att de sammanlagda intäkterna endast *när upp till* gränsbeloppet. Det finns också en skillnad mellan rapporternas gränsbelopp i svenska kronor. I utredningsbetänkandet föreslås att gränsbeloppet i Sverige ska sättas till 8 miljarder kronor, alltså en miljard högre än gränsbeloppet på 7 miljarder kronor som gäller för land-för-land-rapporteringen. Det innebär att moderföretaget eller enheterna i en multinationell koncern kan

¹⁹⁰ Se avsnitt 5.3.1.1.

¹⁹¹ Se avsnitt 3.2.1.1.

behöva upprätta en land-för-land-rapport, men ingen offentlig inkomstskatterapport i Sverige.¹⁹²

Som utgångspunkt är det moderföretaget i en koncern, som ska upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport enligt offentlighetsdirektivet. Det stämmer överens med 33 a kap. 4 § SFL, som föreskriver att det som huvudregel är moderföretaget som ska lämna en land-för-land-rapport. Det kan också konstateras att det i utredningsbetänkandet föreslås att begreppet *moderföretag* ska användas i den svenska lagstiftningen, i stället för begreppet *yttre moderföretag*, vilket överensstämmer med hur land-för-land-rapporteringen har utformats i 33 a kap. SFL.¹⁹³ Av offentlighetsdirektivet framgår att fristående företag också kan vara skyldiga att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport. Vid en jämförelse med land-för-land-rapporteringen finns här en skillnad, eftersom skyldigheten att lämna en land-för-land-rapport endast gäller multinationella koncerner. Det innebär att fristående företag inte behöver lämna en land-för-land-rapport.¹⁹⁴

För inkomstskatterapporterna finns ett undantag i offentlighetsdirektivet, som innebär att det endast är multinationella företag som omfattas av rapporteringsskyldigheten. Det kan konstateras eftersom koncernen eller de fristående företagen måste vara etablerade, ha fasta driftställen eller varaktig affärsverksamhet i fler än ett av EU:s medlemsländer. Undantaget är mycket likt det krav som finns i 33 a kap. 6 § SFL, som föreskriver att en koncern måste vara multinationell för att omfattas av skyldigheten att upprätta en land-för-land-rapport. I offentlighetsdirektivet finns ytterligare ett undantag som innebär att företag inom banksektorn och avverknings- och utvinningsindustrin undantas rapporteringsskyldighet.¹⁹⁵ Något liknande undantag finns inte i 33 a kap. SFL, avseende land-för-land-rapporteringen.

Det finns fler likheter mellan rapporterna avseende vem som är rapporteringsskyldig. Precis som att ett dotterföretag kan bli skyldig att offentliggöra och

¹⁹² Se avsnitt 3.2.1.1 och 5.3.1.1.

¹⁹³ Se avsnitt 3.2.1.2 och 5.3.1.2.

¹⁹⁴ Se avsnitt 3.2.1.1 och 5.3.1.2.

¹⁹⁵ Se avsnitt 3.2.1.1 och 5.3.1.2.

tillgängliggöra en inkomstskatterapport, kan en enhet i en multinationell koncern bli skyldig att lämna en land-för-land-rapport enligt 33 a kap. 5 § SFL. Det finns däremot ingen liknande regel i 33 a kap. SFL om att ett moderföretag måste höra hemma utanför de avtalsslutande länderna, för att ett dotterföretaget ska bli rapporteringsskyldigt, vilket finns för inkomstskatterapporterna i offentlighetsdirektivet. Det finns heller inget undantag för mindre enheter i 33 a kap. SFL. Det innebär att alla enheter oavsett storlek kan bli skyldiga att upprätta en land-för-land-rapport, så länge koncernens sammanlagda intäkter når upp till gränobeloppet, vilket inte gäller för inkomstskatterapporterna.¹⁹⁶

Om ett moderföretag inte har upprättat någon inkomstskatterapport, ankommer det på dotterföretaget att begära in relevant information från moderföretaget. Får inte dotterföretaget den efterfrågade informationen ska dotterföretaget upprätta en inkomstskatterapport baserat på informationen som finns tillgänglig. Reglerna avseende land-för-land-rapporteringen i 33 a kap. SFL är utformade på i princip samma sätt. Att en enhet ska begära relevant information från moderföretaget och att enheten, om informationen inte erhålls, ska upprätta en land-för-land-rapport baserat på de uppgifter som enheten har tillgång till, överensstämmer alltså med offentlighetsdirektivet. Vad gäller inkomstskatterapporterna finns däremot en bestämmelse som föreskriver att ett dotterföretag alltid blir rapporteringsskyldigt, om det enda syftet med dotterföretaget är att undgå rapporteringsskyldighet. Något liknande undantag finns inte för land-för-land-rapporteringen.¹⁹⁷

Filialer kan bli skyldiga att upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport enligt offentlighetsdirektivet. Det är dock oklart om filialer också kan behöva lämna en land-för-land-rapport. I 33 a kap. 2 § SFL, avseende land-för-land-rapporteringen, definieras vad som avses med termen *enhet*. Enligt ordalydelsen inbegriper termen inte filialer, däremot omfattas fasta driftsställen. I riktlinjerna och den svenska lagstiftningen saknas vägledning om filialer ska anses ingå i definitionen av fast driftsställe. Rättsläget är

¹⁹⁶ Se avsnitt 3.2.1.3 och 5.3.1.3.

¹⁹⁷ Se avsnitt 3.2.1.3, 3.2.2 och 5.3.1.3.

därmed oklart och det är svårt att uttala sig huruvida filialer ska upprätta en land-för-land-rapport eller inte. Det som däremot kan konstateras, är att utformningen av offentlighetsdirektivet och 33 a kap. SFL skiljer sig åt.¹⁹⁸

6.1.2 Rapporternas innehåll

Det finns övervägande likheter mellan land-för-land-rapporterna och de offentliga inkomstskatterapporterna när det kommer till innehåll. En skillnad är dock att det krävs mindre information i den offentliga inkomstskatterapporteringen, än vad som krävs i land-för-land-rapporten. Inkomstskatterapporten behöver till exempel inte innehålla information om aktiekapital och materiella tillgångar. Däremot ska uppgifter om verksamhetens art beskrivas, medan det i land-för-land-rapporterna endast krävs en beskrivning av enheternas *viktigaste* verksamhet eller verksamheter. Min tolkning är att offentlighetsdirektivet kräver en beskrivning av *all* verksamhet.¹⁹⁹

I offentlighetsdirektivet finns ett undantag, som är frivilligt för medlemsländerna att införa, och som innebär att multinationella företag kan tillåtas att undanta uppgifter från ett offentliggörande. Något liknande undantag finns inte för land-för-land-rapporteringen. Det är dock rimligt, eftersom undantaget tar sikte på att skydda uppgifter från ett offentliggörande vilket inte är aktuellt för de sekretessbelagda land-för-land-rapporterna.²⁰⁰

6.1.3 Offentlighet och sekretess

En inkomstskatterapport ska offentliggöras inom tolv månader. För svenskt vidkommande föreslås att inkomstskatterapporten ska skickas till Bolagsverket. För land-för-land-rapporteringen gäller samma tidsgräns på tolv månader, dock ska rapporten lämnas till Skatteverket och inte Bolagsverket. Inkomstskatterapporten ska också tillgängliggöras genom att publiceras på det multinationella företags hemsida. När inkomstskatterapporterna offentliggörs och tillgängliggörs innebär det alltså att allmänheten och andra intressenter fritt kan ta del av uppgifterna i inkomstskatterapporterna. Det är en

¹⁹⁸ Se avsnitt 3.2.1 och 5.3.1.4.

¹⁹⁹ Se avsnitt 3.2.2 och 5.3.2.

²⁰⁰ Se avsnitt 5.3.2.

skillnad jämfört med land-för-land-rapporterna, som är sekretessbelagda och endast utbyts mellan skattemyndigheterna i de avtalsslutande länderna. OECD har å sin sida framhållit vikten av att konfidentiell information i land-för-land-rapporterna inte röjs eller utnyttjas. Skattese-kretessen ses som en nödvändighet, dels för att säkerställa företagens förtroende för skattesystemen, dels för att företagen överhuvudtaget ska vilja dela med sig av information som ofta är av känslig natur.²⁰¹ EU-kommissionen framhåller i stället vikten av offentlighet, och menar att allmänheten behöver få insyn i företagens skattebetalningar och påverkan på ekonomin. Syftet är att den offentliga granskningen ska bidra till att bibehålla allmänhetens förtroende för skattesystemen och främja företagens transparens och sociala ansvarstagande.²⁰² Det kan konstateras att båda rapporterna har ett övergripande gemensamt mål i form av att motverka aggressiv skatteplanering, men att synen på hur det ska uppnås skiljer sig åt mellan OECD och EU.

För land-för-land-rapporteringen finns en bestämmelse i 7 § lagen om automatiskt utbyte, som föreskriver hur Skatteverket får använda uppgifterna i land-för-land-rapporterna. Av bestämmelsen framgår att Skatteverket inte får grunda beskattningsbeslut enbart på informationen i land-för-land-rapporten. Något liknande förbud finns varken i offentlighetsdirektivet eller i utredningsbetänkandets lagförslag. NSD menar att det även borde finnas en sådan bestämmelse i den svenska lagstiftningen för inkomstskatterapporterna, för att tydliggöra att Skatteverket har begränsad möjlighet att använda uppgifterna.²⁰³

6.1.4 Konsekvenser av likheterna och skillnaderna

Att rapporterna har flera likheter och skillnader kan medföra både positiva och negativa konsekvenser. Att det i lagen om automatiskt utbyte finns reglering för hur Skatteverket får använda uppgifterna i land-för-land-rapporterna, men att det saknas sådan reglering för inkomstskatterapporterna, kan till

²⁰¹ Se avsnitt 3.2.3, 4.2 och 5.3.2.

²⁰² Se avsnitt 5.1.

²⁰³ Se avsnitt 3.2.4 och 5.4.

exempel skapa osäkerhet om Skatteverkets befogenheter. Även om Skatteverket måste ha lagstöd för alla beskattningsbeslut, skulle det vara tydligare om det uttryckligen framgick av den nya lagstiftningen för inkomstskatterapporterna, särskilt med tanke på att det framgår för land-för-land-rapporterna. Det ligger därmed något i NSD:s kritik mot utredningsbetänkandet.²⁰⁴

Den tydligaste positiva konsekvensen av likheterna mellan rapporterna är att de multinationella koncernerna kan använda uppgifterna som framgår i land-för-land-rapporterna till inkomstskatterapporterna. Det innebär att koncernernas arbetsbörda och administrativa kostnader minskar. Eftersom fristående företag inte behöver lämna någon land-för-land-rapport, uppkommer dock inte samma fördel för dem.²⁰⁵ Att rapporterna ska ha liknande, men inte identiskt, innehåll kan dock medföra vissa problem. Bland annat används termer och definitioner, som till ordalydelsen är mycket lika, men som inte har samma betydelse. Till exempel definieras termen *sammanlagda intäkter*, som är avgörande för om ett multinationellt företag eller en multinationell koncern ska vara rapporteringsskyldig, på olika sätt i rapporterna. Ett annat exempel är att inkomstskatterapporterna kräver att *all* verksamhet framgår, medan land-för-land-rapporten kräver en redogörelse av den *huvudsakliga* verksamheten eller verksamheterna.²⁰⁶ Dessa exempel pekar på att de rapporteringsskyldiga företagen måste vara uppmärksamma på skillnader mellan rapporterna, för att veta vad som krävs vid upprättandet av respektive rapport.

När termer och definitioner är så pass lika, men har olika betydelser, ökar risken för missförstånd och lagstiftningen blir svårtillgänglig. NSD har påpekat att det är viktigt med enhetlig terminologi och definitioner i den svenska lagstiftningen avseende land-för-land-rapporteringen och inkomstskatterapporteringen, främst av administrativa skäl. Höglund är av liknande uppfattning, men lyfter ett globalt perspektiv. Höglund påpekar att innehållet i OECD:s riktlinjer och EU:s direktiv bör vara enhetliga för att inte riskera att förutsebarheten och likformigheten försämras vid tolkning.²⁰⁷ Det kan tänkas

²⁰⁴ Se avsnitt 3.2.4 och 5.4.

²⁰⁵ Se avsnitt 5.4.

²⁰⁶ Se avsnitt 5.3.1 och 5.3.2.

²⁰⁷ Se avsnitt 5.2 och 5.4.

ligga något i NSD:s och Höglunds resonemang. Enhetlig terminologi och definitioner i svensk lagstiftning för land-för-land-rapporteringen och inkomstskatterapporteringen, samt mellan OECD:s riktlinjer och EU:s offentlighetsdirektiv, är viktigt för att säkerställa en förutsebar och rättssäker lagstiftning.

I grund och botten handlar det om att EU, vid utformningen av offentlighetsdirektivet, inte förhållit sig konsekvent till land-för-land-rapporteringens utformning. Enligt DAC 4 ska OECD:s riktlinjer användas som vägledning för tolkning av land-för-land-rapporteringen. Det innebär att EU borde använt OECD:s riktlinjer för att uppnå en konsekvent utformning mellan land-för-land-rapporteringen och offentlighetsdirektivet.²⁰⁸ Trots att det handlar om olika rapporter, är det önskvärt med en konsekvent hantering av termer och definitioner, särskilt med tanke på att de är mycket lika. Det kan konstateras att EU:s medlemsländer inte har något alternativ när det kommer till att införa offentlighetsdirektivet, utan alla EU:s direktiv måste införlivas i medlemsländernas nationella lagstiftning. Även om lagstiftaren i Sverige får bestämma hur utformningen av offentlighetsdirektivet i svensk rätt ska se ut, måste den nationella lagstiftningen uppfylla de mål som offentlighetsdirektivet ställer upp.²⁰⁹ Skulle den svenska lagstiftaren till exempel använda begreppet *sammanslagda intäkter* som ett vidare begrepp, än vad offentlighetsdirektivet föreskriver, kan det dels innebära att Sverige inte respekterar EU-rätten, dels att fler företag kan behöva upprätta en inkomstskatterapport i Sverige jämfört med EU:s övriga medlemsländer. Sveriges lagstiftare skulle däremot, i den nya lagstiftningen, kunna tydliggöra definitionen av lika begrepp för att belysa skillnaden mellan dem. På så sätt skulle risken för missförstånd minimeras och lagstiftningen skulle bli mer lättillgänglig.

6.2 Motiv och avvägningar samt mottagandet av offentlighetsdirektivet och

²⁰⁸ Se avsnitt 3.1.2.

²⁰⁹ Se avsnitt 1.4.

utredningsbetänkandet

Uppsatsens andra frågeställning handlar om att identifiera motiven till offentlig inkomstskatterapportering, samt diskutera vilka avvägningar som EU har gjort vid antagandet av offentlighetsdirektivet. Den tredje frågeställningen som ställs upp tar sikte på hur beslutet om antagandet av offentlighetsdirektivet och det svenska utredningsbetänkandet har mottagits.

6.2.1 Motiv: Motverkar aggressiv skatteplanering och kompletterar land-för-land-rapporteringen

Enligt EU-kommissionen ska den offentliga inkomstskatterapporteringen motverka aggressiv skatteplanering och bidra till en väl fungerande inre marknad inom EU. Inkomstskatterapporteringen ska komplettera land-för-land-rapporteringen och utbytet av dessa rapporter.²¹⁰ Den offentliga inkomstskatterapporteringen skulle dock kunna medföra nackdelar för EU:s inre marknad, eftersom företag kan bli avskräckta att etablera verksamhet inom EU när de måste offentliggöra uppgifter som kan vara av känsligt slag. EU verkar dock inte ha beaktat att en sådan risk finns.

Innan antagandet av offentlighetsdirektivet lyfte den svenska regeringen kritik om att införandet av offentlig inkomstskatterapportering skulle kunna äventyra utbytet av land-för-land-rapporter. Regeringen påpekade att sekretessen varit en förutsättning för att lyckas med land-för-land-rapporteringen. Genom att offentliggöra inkomstskatterapporterna kan det medföra att länder inte längre vill ansluta sig till OECD:s land-för-land-rapportering, eftersom länderna kan få tag i uppgifter om företagens skattebetalningar utan att själva behöva offentliggöra någon information.²¹¹ Trots kritiken från regeringen har offentlighetsdirektivet antagits. EU verkar därmed ha bedömt att fördelarna med offentlig inkomstskatterapportering väger tyngre än intresset för att det

²¹⁰ Se avsnitt 5.1.

²¹¹ Se avsnitt 5.2.

globala samarbetet, där land-för-land-rapporter utbyts mellan de avtalsslutande ländernas skattemyndigheter, bibehålls och fortsätter att implementeras.

Efter att offentlighetsdirektivet antogs och utredningsbetänkandet publicerades har ingen liknande kritik framkommit. Däremot har OECD i lägesrapporten från september 2021 till september 2022 uttalat vikten av att det globala åtgärds paketet inom ramen för BEPS-projektet fortsätter implementeras effektivt i länders nationella lagstiftning, främst i utvecklingsländer. Enligt OECD är det särskilt viktigt med tanke på effekterna av Covid-19 och de ekonomiska konsekvenserna till följd av Rysslands krig mot Ukraina.²¹² Det kan dock konstateras att det finns en risk att antagandet av offentlighetsdirektivet i stället kan avstanna implementeringen av åtgärds paketet, och därmed land-för-land-rapporteringen, precis som den svenska regeringen har påpekat. Efter antagandet av offentlighetsdirektivet blir det svårt att motivera fördelarna med att ansluta sig till OECD:s land-för-land-rapportering, eftersom länder redan får tillgång till uppgifterna utan att själva behöva dela med sig av information eller reformera sina skattesystem. OECD, som har påpekat vikten av att land-för-land-rapporteringen fortsätter implementeras, får vara beredda på att bli besvikna i och med införlivandet av offentlighetsdirektivet i EU:s medlemsländers nationella lagstiftning.

6.2.2 Motiv: Allmänheten får insyn vilket bibehåller allmänhetens förtroende samt främjar företagets transparens och ansvarstagande

Enligt EU-kommissionen är det huvudsakliga syftet med offentlig inkomstskatterapportering att allmänheten ska få insyn i de multinationella företagens skattebetalningar och därmed i företagens påverkan på ekonomin. På så sätt bibehålls allmänhetens förtroende för att de nationella skattesystemen är rättvisa, och företagets transparens och sociala ansvarstagande främjas.²¹³ Det kan ligga något i EU-kommissionens argument om att allmänhetens

²¹² Se avsnitt 2.2.

²¹³ Se avsnitt 5.1.

förtroende för rättvisa skattesystem kan bibehållas genom transparenta skattesystem. När allmänheten kan ta del av företagens skattebetalningar kan de se att företagen betalar skatt där den skattepliktiga verksamheten verkligen ägt rum. Som Höglund har resonerat, kan det i sin tur bidra till att skattemoralen och den allmänna viljan att betala skatt ökar.²¹⁴ Insynen kan också medföra att allmänheten kan göra medvetna val och att den allmänna debatten främjas. Till exempel kan allmänheten välja bort företag, som förflyttar vinst till skatteparadis, av etiska eller hållbara skäl.

Offentlighetsdirektivet handlar om att det är allmänhetens insyn som ska främja företagens transparens och sociala ansvarstagande. Det innebär att det inte är lagstiftningen i sig som ska sätta press på företagens skattemässiga agerande, utan att det är allmänheten. Det kan ligga något i EU-kommissionens argument. Allmänhetens granskning kan vara ett effektivt medel för att påverka företag till att ta socialt ansvar, eftersom det kan ge företagen positiv publicitet. I skälen till offentlighetsdirektivet framgår att företagen själva bör leda sitt sociala ansvarstagande och bära ansvaret för detsamma. Det ska alltså vara företagens ansvar att införliva sociala, miljömässiga, etiska, konsumentrelaterade eller människorättsliga aspekter i sin affärsstrategi, och därmed inte myndigheternas eller lagstiftningens.²¹⁵ Att företagen bör ha det yttersta ansvaret för att utveckla sina affärsstrategier är rimligt. Det kan dock diskuteras att lagstiftarens ansvar uteblir, och att ansvaret för att främja företagens transparens och ansvarstagande i stället hamnar på allmänheten och företagen. Det kan till exempel tänkas att resultatet av offentlighetsdirektivet kan bli oförutsebart när ansvaret läggs på allmänheten och företagen. Det finns till exempel en risk att allmänheten missförstår uppgifterna, vilket kommer diskuteras längre fram i analysen.²¹⁶ Det är också svårt att veta hur engagerad allmänheten kommer vara av att ta del av inkomstskatterapporterna, och lika svårt att veta om företagen bedömer att det lönar sig att ställa om till ansvarstagande strategier. Det kan tänkas att många företag fortsätter med aggressiv skatteplanering, trots risken för negativ publicitet, om resultatet ändå förväntas bli

²¹⁴ Se avsnitt 5.2.

²¹⁵ Se avsnitt 5.1.

²¹⁶ Se avsnitt 6.2.3.

detsamma. Även om företagen slutar med vinstförflyttning och får positiva reaktioner från allmänheten, är det inte säkert att den positiva publiciteten överväger den högre skattesatsen.

För allmänhetens granskning är det nödvändigt att alla relevanta uppgifter framgår av inkomstskatterapporten. I utredningsbetänkandet framhålls en risk för att moderföretag, etablerade utanför EU, inte tillhandahåller den information som dess dotterföretag inom EU behöver för att uppfylla sin rapporteringskyldighet. Det kan till exempel handla om att moderföretaget försöker skydda företagsuppgifter från att bli offentliga.²¹⁷ Ett sådant undanhållande skulle kunna medföra att allmänhetens insyn inskränks, vilket innebär att företagen skulle kunna fortsätta med aggressiv skatteplanering utan att det offentliggörs. Utan alla uppgifter är det omöjligt för allmänheten att få en helhetsbild av företagens skattemässiga agerande, och inkomstskatteuppgifterna riskerar att bli missvisande.

Enligt Spengel är majoriteten av de skatteplaneringsåtgärder, som de multinationella företagen använder sig av, tillåtna enligt lag.²¹⁸ Det innebär att företagen kan använda sig av metoder som kan anses vara oetiska, men som faktiskt inte är olagliga. Genom offentlighetsdirektivet hamnar det nu på allmänheten att avgöra vilka skatteplaneringsmetoder som ska anses vara okej eller inte. Även om det kan vara effektivt att använda allmänhetens granskning som påtryckningsmedel kan det ifrågasättas, precis som Spengel och Pistone har gjort, om det är förenligt med rättsstatsprincipen.²¹⁹ EU-kommissionen har uttalat att EU ska vara en global förebild för ett rättvist och transparent skattesystem, men frågan är om det kan vara ett rättvist skattesystem när allmänheten får agera ”lagstiftare” och bestämma vilka företag som ska anses vara socialt ansvarstagande eller inte.²²⁰ För företagets del hade det varit tydligare om lagstiftningen uttryckligen hade förbjudit användandet av de oönskade metoderna.

²¹⁷ Se avsnitt 5.4.

²¹⁸ Se avsnitt 5.2.

²¹⁹ Se avsnitt 5.2.

²²⁰ Se avsnitt 5.1.

I den svenska rättsordningen är offentlighetsprincipen central. Att EU värnar om offentlighet kan därför tänkas vara välkommet ur ett svenskt perspektiv. Hambre och Kristoffersson menar dock att offentlighetsprincipen främst bör användas för att kontrollera myndigheternas verksamhet, och inte enskildas skattebetalningar. Enskildas ekonomiska förhållanden finns med i de uppräknade sekretessgrunderna i TF, och har därmed ansetts vara ett skyddsvärt intresse som endast får inskränkas med lagstöd.²²¹ Det kan dock fastslås att den offentliga inkomstskatterapporteringen främst tar sikte på att möjliggöra insyn i företagens, det vill säga enskildas, skattebetalningar.

Sammanfattningsvis kan konstateras att EU, trots riskerna med att ansvaret läggs på allmänheten och företagen, verkar anse att de positiva aspekterna med allmänhetens insyn överväger de negativa eftersom offentlighetsdirektivet har antagits.

6.2.3 Motiv: Stärker relationerna mellan de multinationella företagen och dess intressenter

EU-kommissionen menar att en offentlig inkomstskatterapportering kan innebära fördelar för de multinationella företagen genom att stärka relationerna mellan företagen och dess intressenter. Företagen kan också få bättre finansieringsmöjligheter och ökad stabilitet genom ett bättre rykte och en tydligare riskprofil.²²² Det kan dock diskuteras om det finns en risk att offentlig inkomstskatterapportering i stället kan försämra företagens rykte och därmed försvaga relationerna mellan företagen och dess intressenter. Den svenska regeringen har bland annat uttalat att det finns risk att informationen i rapporterna används på fel sätt, både medvetet och omedvetet, eftersom rapporterna endast beskriver ett företags skattemässiga situation översiktligt. Seer och Wilms är också av uppfattningen att uppgifterna kan missuppfattas, och

²²¹ Se avsnitt 4.1.

²²² Se avsnitt 5.1.

menar att det skulle kunna skada företagens rykte. Spengel konstaterar också att det finns en risk för att uppgifterna missförstås.²²³

Det kan ligga något i regeringens, Seer och Wilms och Spengels argument. Om informationen i rapporterna till största del består av belopp blir det svårt för allmänheten att förstå vad beloppen faktiskt betyder. Det kan uppstå spridning av falska rykten, vilket kan medföra nackdelar för företagen. EU-kommissionen kan dock tänkas ha en poäng i att företag också kan vinna fördelar genom att publicera information om sina skattebetalningar offentligt. Till exempel kan företag, med hög skattemoral och strategier som tar hänsyn till sociala, miljömässiga och etiska aspekter, gynnas av att offentliggöra uppgifterna. Det är dock svårt att garantera företagen fördelar. Företagen kan lika gärna lida nackdelar till följd av falska rykten, som kan ha uppkommit på grund av missförstånd eller för att medvetet skada företagets rykte. För land-för-land-rapporteringen föreligger inte samma risk för ryktesspridning. Det beror på att det endast är skattemyndigheterna i de avtalsslutande länderna som kan ta del av informationen, och det kan tänkas att skattemyndigheterna besitter tillräcklig kunskap för att göra en korrekt analys av land-för-land-rapporternas innehåll.²²⁴ Det kan konstateras att kritiken, om att det finns risk för att informationen används på fel sätt, inte har hörsammats vid utformningen av offentlighetsdirektivet. Det verkar som att insynen i inkomstskatterapporterna, som ska stärka relationerna mellan företagen och dess intressenter, anses väga tyngre än riskerna för att företagen lider nackdelar till följd av ryktesspridning. I offentlighetsdirektivet finns endast krav på att rapporten ska innehålla belopp och företagen har ingen möjlighet att förklara hur informationen ska tolkas. Någon sådan möjlighet föreslås heller inte i utredningsbetänkandets lagförslag.

Det pågår fortfarande, efter att offentlighetsdirektivet antogs, diskussioner om att informationen riskerar att missuppfattas. Både Hilling och PWC har uttalat att det kan bli svårt för allmänheten och intressenter att förstå informationen i inkomstskatterapporterna när endast belopp framgår. PWC föreslår

²²³ Se avsnitt 5.2.

²²⁴ Se avsnitt 3.2.4 och 4.2.

att företagen bör utarbeta en strategi för skatte transparens, och som en del av strategin förklara hur informationen ska tolkas. På så sätt kan företagen visa hur de bidrar till samhället. I FAR:s remissvar framgår att en lösning kan vara att företagen kan göra ett tillägg i inkomstskatterapporten, där företagen får en möjlighet att förklara hur informationen ska förstås.²²⁵ Det kan konstateras att det är relevant kritik som framkommit efter att offentlighetsdirektivet antogs. Det kan dock påpekas att ett frivilligt tillägg, eller en strategi, kan innebära ytterligare arbetsbörda och administrativa kostnader för företagen.

6.2.4 Motiv: Bidrar till välfärden och främjar debatten kring skattelagstiftningens effektivitet

Enligt EU-kommissionen kommer offentlig inkomstskatterapportering bidra till att företagen blir transparenta och ansvarstagande, vilket i sin tur bidrar till välfärden genom att företagen betalar skatt i det land där de är verksamma. Enligt EU-kommissionen förväntas också den offentliga rapporteringen främja debatten kring den nationella skattelagstiftningens effektivitet och inverkan.²²⁶ Regeringen delar denna uppfattning. En ökad insyn i företagets skattebetalningar kan bidra till välfärden genom att skatter betalas där de faktiskt uppkommit. Insynen kan också bidra till arbetet mot korruption, vilket kan ha stor betydelse för utvecklingsländer där korruption ofta är ett stort samhällsproblem. I publikationen av Tax Justice Network framgår liknande argument om att allmänhetens granskning kan medföra att staten kan hållas ansvarig för medel som denna mottar från företag, vilket är särskilt relevant i korrupta länder.²²⁷ Innan offentlighetsdirektivet antogs verkar det därmed funnits en harmonierande syn på att offentlig inkomstskatterapportering kan bidra till välfärden och främja debatten kring skattelagstiftningens effektivitet.

²²⁵ Se avsnitt 5.4.

²²⁶ Se avsnitt 5.1.

²²⁷ Se avsnitt 5.2.

Offentlig inkomstskatterapportering verkar kunna medföra flera positiva konsekvenser för välfärden och den offentliga debatten, särskilt för utvecklingsländer. Det är till exempel positivt att utvecklingsländer kan få tillgång till uppgifter om multinationella företags skattebetalningar, utan att själva behöva reformera sina skattesystem. Hilling m.fl. har dock framfört kritik mot hur offentlighetsdirektivet har utformats, utifrån utvecklingsländernas perspektiv. De menar att utvecklingsländerna exkluderas på grund av att inkomstskatterapporterna endast omfattar skatt som betalats i EU:s medlemsländer, och i de länder som finns på EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. När utvecklingsländer exkluderas menar Hilling m.fl. att möjligheterna, att ta del av företagens ansvarstagande i dessa länder, blir begränsade. De menar att det i inkomstskatterapporterna bör finnas en skyldighet för företag att redovisa alla företagsskatter offentligt, oavsett var de härrör från. Liknande kritik har uttalats av Oxfam, som menar att det är ett svek mot fattigare länder att inte alla skattebetalningar måste rapporteras. Oxfam är mycket kritiska till att några av världens värsta skatteparadis undantas, och menar att företag fortfarande kan förflytta vinster till dessa länder för att undgå beskattning.²²⁸ Enligt Hilling m.fl. är det främst utvecklingsländerna som drabbas av uteblivna skatteintäkter, eftersom det innebär att offentliga investeringar som behövs för att möta landets hållbarhetsutmaningar får stå tillbaka.²²⁹

Det kan ligga något i Hilling m.fl. och Oxfams argument. Offentlighetsdirektivet hade kunnat utformats på ett annat sätt, för att inkludera alla skattebetalningar som de multinationella företagen gjort, oavsett i vilket land de ägt rum. Allmänheten skulle på så vis få en korrekt och rättvis bild av företagens sociala ansvarstagande, vilket hade gynnat företagen som arbetar mot sådana mål. När allmänheten får en helhetsbild över företagens alla skattebetalningar kan det också tänkas bidra till att fler företag strävar efter hållbara mål, något som i sin tur särskilt hade gynnat utvecklingsländerna. Ett alternativ hade varit att EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner ska omfatta alla länder som medvetet använder sig av låga skattesatser för att locka till sig

²²⁸ Se avsnitt 5.4.

²²⁹ Se avsnitt 2.1.

företag, det vill säga alla skatteparadis. Det skulle medföra att företagens skattebetalningar i dessa länder alltid skulle kunna utläsas av inkomstskatterapporten. Det kan också påpekas att offentlighetsdirektivet endast införs i EU. Det innebär att multinationella företag som är belägna och har verksamhet utanför EU, inte behöver upprätta någon inkomstskatterapport och att de kan fortsätta med vinstförflyttning utan att det offentliggörs. Om vinstförflyttningen fortgår drabbar det särskilt utvecklingsländerna negativt.

6.2.5 Motiv: De multinationella företagen lider inte konkurrensnackdelar

EU-kommissionen har uttalat att informationen som offentliggörs i inkomstskatterapporterna, vanligtvis bygger på företagets årsredovisningar som redan offentliggörs. Enligt EU-kommissionen är därför informationen redan tillgänglig, vilket innebär att företagets konkurrenskraft inte påverkas negativt av rapporteringsskyldigheten.²³⁰ Den svenska regeringen har dock påtalat, tillsammans med flera lågskatteländer inom EU, att företag med verksamhet i EU kan lida konkurrensnackdelar av att behöva offentliggöra uppgifter, jämfört med företag som inte behöver offentliggöra några uppgifter. För att inte konkurrensnackdelar för företag etablerade inom EU ska uppstå, menar länderna att det krävs liknande åtgärder i andra länder utanför EU. Liknande kritik har uttalats av Seer och Wilms, Spengel och Höglund med anledning av EU-kommissionens förslag om offentlig inkomstskatterapportering. Tax Justice Network m.fl. är dock av uppfattningen att det inte kan anses vara en konkurrensnackdel att företagen visar var de betalar skatt. De menar att skatteplanering inte är ett legitimt konkurrensmedel, eftersom skatt inte är frivilligt att betala, och att det därför inte bör skyddas från ett offentliggörande. De har också uttalat att offentlig inkomstskatterapportering flyttar företagets fokus från skatteplanering till att erbjuda den bästa produkten till det bästa priset.²³¹ Baserat på ovan kan det konstateras att det är omdiskuterat huruvida

²³⁰ Se avsnitt 5.1.

²³¹ Se avsnitt 5.2.

företagen kommer lida konkurrensnackdelar av att offentliggöra uppgifterna eller inte.

EU-kommissionens argument om att uppgifterna redan offentliggörs kan diskuteras. Först och främst verkar det som att EU-kommissionen har försökt undvika diskussionen om konkurrensnackdelar, genom att konstatera att uppgifterna mer eller mindre redan finns tillgängliga. Det kan dock ifrågasättas om uppgifterna som efterfrågas i inkomstskatterapporterna verkligen kan anses vara tillgängliga i företagens årsredovisningar, eftersom det i inkomstskatterapporten efterfrågas uppgifter som ”bygger på” på uppgifterna i årsredovisningen. Det verkar alltså inte vara exakt samma uppgifter som krävs i inkomstskatterapporten. Det kan också påpekas att inkomstskatterapporterna skulle bli överflödiga, om informationen redan är tillgänglig som EU-kommissionen framhåller. Det kan däremot anses ligga något i Tax Justice Networks m.fl. argument om att företagens fokus flyttas från skatteplaneringsmetoder, till att i stället erbjuda bästa produkten till bästa priset. En sådan fokusförändring skulle kunna gynna allmänheten. Det skulle också kunna leda till att multinationella företag och inhemska företag får samma möjligheter att lyckas på marknaden, eftersom de multinationella företagen inte längre kan använda skatteplaneringsmetoder som inte är tillgängliga för de inhemska företagen.

För svenskt vidkommande framgår det i utredningsbetänkandet att konkurrensnackdelar kan förväntas till följd av offentlighetsdirektivet, men att det är svårt att bedöma hur stor nackdelarna kan komma att bli. Konkurrensnackdelarna som tas upp i utredningsbetänkandet tar sikte på att företagen tvingas offentliggöra känsliga uppgifter, vilket innebär att företag utanför EU får konkurrensfördelar genom att de fritt kan ta del av den offentliggjorda informationen. I utredningsbetänkandet framgår också att företagen vid upprättandet, offentliggörandet och tillgängliggörandet av inkomstskatterapporterna kan få ökade kostnader och en ökad administrativ börda. Utredningen kommer dock fram till att det endast verkar handla om ringa kostnader för moderföretag, och något högre kostnader för fristående företag.²³² Tax Justice Network m.fl.

²³² Se avsnitt 5.4.

har innan offentlighetsdirektivet uttalat att kostnaderna kan anses vara obetydliga i förhållande till de fördelar som den offentliga inkomstskatterapporteringen medför.²³³ Baserat på ovan verkar det stå klart att konkurrensnackdelar kommer uppstå för företag som behöver upprätta, offentliggöra och tillgängliggöra en inkomstskatterapport, trots EU-kommissionens uttalande. Det handlar om konkurrensnackdelar till följd av att uppgifterna behöver offentliggöras, men också till följd av ökade kostnader och en ökad administrativ börda. Det kan dock konstateras att kostnaden och den administrativa bördan inte verkar bli särskilt omfattande för de rapporteringsskyldiga företagen.

Även om EU-kommissionen försvarar införandet av offentlig inkomstskatterapportering med att uppgifterna redan finns tillgängliga, har en möjlighet till undantag införts i offentlighetsdirektivet. Undantaget innebär att företag kan undanta uppgifter från den offentliga inkomstskatterapporteringen, om uppgifterna allvarligt kan skada företagets marknadsposition. Det är dock upp till EU:s medlemsländer att bestämma om de vill införa undantaget i sin nationella lagstiftning eller inte. I utredningsbetänkandet föreslås att undantaget ska införas i svensk lagstiftning, eftersom det särskilt kan underlätta för företag som är i en känslig etablerings- eller tillväxtfas. Remissinstansen NSD är positiva till att utredningen föreslår att undantaget ska införas i svensk rätt. Oxfam är dock kritiska och menar att det försvagar skattetransparensen.²³⁴ Det bör dock vara positivt att ett införande av undantaget föreslås i svensk lagstiftning, även om det innebär att allmänhetens insyn inskränks. Om undantaget inte införs skulle det kunna medföra att etableringar i Sverige uteblir, vilket kan medföra negativa konsekvenser för Sveriges ekonomi. Undantaget innebär att allmänhetens insyn inskränks under maximalt en femårsperiod, vilket innebär att allmänheten till slut ändå kan ta del av uppgifterna. Det kan också poängteras att offentlighetsdirektivet utgör en kompromissprodukt mellan EU:s medlemsländer, vilket innebär att undantaget kan ha varit en nödvändighet för att nå en samförstånds lösning mellan medlemsländerna.

²³³ Se avsnitt 5.2.

²³⁴ Se avsnitt 5.3.2. och avsnitt 5.4.

7 Slutsatser och avslutande reflektioner

7.1 Slutsatser

Det kan konstateras att den offentliga inkomstskatterapporteringen är mycket lik land-för-land-rapporteringen, både när det kommer till vilka företag som är rapporteringsskyldiga och innehållet i rapporterna. Det finns mindre skillnader, som till exempel definitionen av begreppet nettoomsättning, att fristående företag omfattas av rapporteringsskyldighet enligt offentlighetsdirektivet, och att inkomstskatterapporterna inte behöver innehålla uppgifter om aktiekapital och materiella tillgångar. Det som främst skiljer rapporterna åt är att land-för-land-rapporterna omfattas av sekretess, medan inkomstskatterapporterna är offentliga. OECD ser skattesekretess som en nödvändighet för att kunna motverka aggressiv skatteplanering, medan EU i stället förespråkar offentlighet.

I uppsatsens analys har ett antal konsekvenser med rapporternas likheter och skillnader identifierats. En positiv konsekvens med likheterna är att en multinationell koncern, som måste lämna en land-för-land-rapport, i princip kan använda samma uppgifter till inkomstskatterapporten. En negativ konsekvens handlar om att användningen av termer och definitioner i offentlighetsdirektivet skiljer sig åt jämfört med 33 a kap. SFL. När användningen av termer och definitioner skiljer sig åt blir lagstiftningen svårtillgänglig, och det finns risk att företagen som ska upprätta båda rapporterna missförstår vad som gäller för respektive rapport. Eftersom rapporterna är mycket lika, borde en enhetlig användning av termer och definitioner ha eftersträvas vid utformningen av offentlighetsdirektivet med land-för-land-rapporteringen som utgångspunkt. Utan en enhetlig användning av termer och definitioner kan inte en rättssäker och förutsebar skattelagstiftning säkerställas. Eftersom offentlighetsdirektivet ännu inte har implementerats i svensk rätt, har lagstiftaren fortfarande en möjlighet att åtgärda tolkningsproblematiken. Det bör tydliggöras, när det i den nya svenska lagstiftningen används liknande termer och definitioner som i 33 a kap. SFL, men som har en annan betydelse.

Det kan konstateras att det finns ett antal motiv bakom den offentliga inkomstskatterapporteringen, och att EU har gjort flera avvägningar mellan olika intressen samt för- och nackdelar vid antagandet av offentlighetsdirektivet. Först och främst verkar EU anse att fördelarna med den offentliga inkomstskatterapporteringen väger tyngre än risken för att multinationella företag inte vill etablera verksamhet inom EU, på grund av att uppgifter om företagens skattebetalningar måste offentliggöras. Offentligheten verkar också värderas högre än intresset för att utbytet av de sekretessbelagda landför-land-rapporter bibehålls och fortsätter implementeras i fler länder. Vidare står det klart att EU inte beaktar den oförutsebarhet som offentlighetsdirektivet kan medföra när det hamnar på allmänheten, och inte lagstiftaren, att bedöma vilka skatteplaneringsmetoder som ska anses vara okej eller inte. EU verkar också göra bedömningen att offentligheten väger tyngre än företagens intresse av att inte behöva dela med sig av inkomstskatteuppgifterna, på grund av risken för att uppgifterna missuppfattas eller medvetet används på fel sätt. Dessutom menar EU att det inte finns någon risk för att företagen lider konkurrensnackdelar, trots att det både innan och efter antagandet av offentlighetsdirektivet har påpekats att en sådan risk föreligger.

Det kan konstateras att mottagandet av offentlighetsdirektivet och utredningsbetänkandet har varit av varierande slag. Den främsta kritik som riktats mot offentlighetsdirektivet handlar om att inkomstskatterapporten inte är tillräckligt omfattande, till exempel att företagens alla skattebetalningar i alla länder inte måste offentliggöras. Omfattningen kritiserar särskilt utifrån utvecklingsländernas perspektiv. Det svenska utredningsbetänkandet har till övervägande del fått ett positivt mottagande av remissinstanserna, men det har bland annat framkommit kritik om att det kan vara svårt att förstå uppgifterna i inkomstskatterapporterna eftersom de främst består av belopp. Det föreslås därför att det borde finnas en möjlighet till tillägg där beloppen kan förklaras.

7.2 Avslutande reflektioner

Multinationella företags aggressiva skatteplanering är ett globalt problem som riskerar att urholka länders skattebaser. Det kan därför tänkas att

internationella åtgärder, likt EU:s offentlighetsdirektiv, är både efterlängtade och nödvändiga. Det huvudsakliga syftet med offentlig inkomstskatterapportering är att ge allmänheten insyn i de multinationella företagens skattebetalningar, för att bibehålla allmänhetens förtroende för att skattesystemen är rättvisa och främja företagens transparens och ansvarstagande. Enligt min mening är det dock mycket osäkert om offentlighetsdirektivet kan få den eftersträlvade effekten som EU förväntar sig, eftersom de multinationella företagens uppgifter i inkomstskatteapporterna kan komma att missuppfattas eller medvetet användas på fel sätt av allmänheten. Det finns också en risk att allmänheten inte får tillräcklig insyn för att bilda sig en korrekt uppfattning av företagens skattemässiga agerande, både på grund av att uppgifter undanhålls och att företagens alla skattebetalningar inte redovisas. Det innebär att ett företags rykte kan försämrats trots att det inte använder sig av aggressiva skatteplaneringsmetoder, men det innebär också att företag som använder sig av aggressiv skatteplanering kan komma undan allmänhetens granskning.

Det är förvånansvärt att EU inte beaktade kritiken, om att uppgifterna riskerar att missuppfattas eller användas på felaktigt sätt, som framkom innan offentlighetsdirektivet antogs. EU hade kunnat utforma offentlighetsdirektivet på ett annat sätt, dels för att ge företagen en möjlighet att förklara inkomstskatteuppgifterna, dels för att omfatta alla företagens skattebetalningar. På så sätt minskar risken för att uppgifterna misstolkas och ansvarstagande företag kan gynnas av att allmänheten kan ta del av deras skattemässiga bidrag till samhället. Vid utformningen av den svenska lagstiftningen finns däremot fortfarande en möjlighet att åtgärda risken för att uppgifterna misstolkas. Till exempel kan det införas en möjlighet för företagen att förklara uppgifterna i inkomstskatterapporterna, genom ett frivilligt tillägg.

Effekten av att använda allmänhetens granskning för att främja företagens transparens och ansvarstagande är dock fortfarande mycket osäker, oavsett om uppgifterna förklaras eller inte. Det finns fortfarande inget krav på att företagens alla skattebetalningar ska redovisas i inkomstskatterapporten. Det är också svårt att veta hur engagerad allmänheten kommer vara när det handlar om att ta del av uppgifterna, samt hur villiga företagen kommer vara när det

handlar om att ställa om till ansvarstagande skattestrategier. Det kan också konstateras att det endast är multinationella företag med verksamhet inom EU som omfattas av rapporteringsskyldigheten. Det innebär att incitamentet till att etablera verksamhet inom EU kan minska, vilket kan medföra negativa konsekvenser för EU:s inre marknad.

Sammanfattningsvis är det mycket osäkert om offentlighetsdirektivet kan motverka de multinationella företagens aggressiva skatteplanering i den utsträckning som EU förväntar sig. Enligt min mening kan det ifrågasättas om det verkligen är värt att riskera det framgångsrika utbytet av land-för-land-rapporter, med ett så osäkert påtryckningsmedel som allmänhetens granskning.

Litteratur- och källförteckning

Litteratur

Alfvén Nickson Emily: *Offentlighets- och sekretesslag (2009:400) kommentaren till 3 kap. 1 §, not 20*, Karnov (JUNO), besökt 2022-09-28.

Alfvén Nickson Emily: *Offentlighets- och sekretesslag (2009:400) kommentaren till 27 kap. 1 § 1st, not 628*, Karnov (JUNO), besökt 2022-11-10.

Alfvén Nickson Emily: *Offentlighets- och sekretesslag (2009:400) kommentaren till 27 kap. 1 § 3st, not 633*, Karnov (JUNO), besökt 2022-11-10.

Campos Loureiro Manuel (2022): *The Shortcomings of the EU Public Country-by-Country Reporting Directive*, EC Tax Review, 2022/3 s. 115–123.

Croneberg Richard (2021): *Att motverka skatteflykt – en komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk*, Lund: Lunds universitet, Juridiska fakulteten.

Dahlberg Mattias (2020): *Internationell beskattning*, 5 uppl., Lund: Studentlitteratur AB.

Hambre Anna-Maria och Kristoffersson Eleonor (2015): *Offentlighet och sekretess på skatteområdet år 2015*, Svensk Skattetidning 2015:6 s. 550.

Heuman Sigurd (2022a): *Tryckfrihetsförordningen kommentaren till 2 kap. Allmänna handlingars offentlighet*, Lexino 2022-07-29 (JUNO).

Heuman Sigurd (2022b): *Tryckfrihetsförordningen kommentaren till 2 kap. 2 §*, Lexino 2022-07-29 (JUNO).

Hilling Axel och Ostas, Daniel T. (2017): *Corporate Taxation and Social Responsibility*, Stockholm: Wolters Kluwer.

Hultqvist Anders (2016): *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att beskatta eller EU:s rätt?*, Skattenytt 2016 s. 853.

Höglund Mats (2021): *Dokumentation av internprissättning – med inriktning på land-för-land-rapportering*, Stockholm: Elanders.

Jareborg Nils (2004): *Rättsdogmatik som vetenskap*, Svensk Juristtidning 2005 s. 1.

Peczenik Aleksander (1995): *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Stockholm: Norstedts Juridik.

Peterson Linus och Segerström Martin (2016): *Land-för-land-rapportering*, Svensk Skattetidning 2016:6 s. 461.

Pistone Pasquale (2019): *General Report*, i Lang Michael: *Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand?*, IBFD s. 3–22.

Rick Johan (2016): *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?*, Svensk Skattetidning 2016:8 s. 541.

Rådman Fredrik (2022): *Skattesekretess: en grundläggande redogörelse*, Stockholm: Nordstedts Juridik.

Sandgren Claes (2018): *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl., Stockholm: Nordstedts Juridik.

Seer Roman och Wilms Anna Lena (2016): *Tax Transparency in the European Union Regarding Country by Country Reporting (BEPS Action 13)*, EC Tax Review s. 325–334.

Spengel Christoph (2018): *International/OECD - Country-by-Country Reporting and the International Allocation of Taxing Rights: Comments to Michelle Hanlon*, Bulletin for International Taxation s. 218–219.

Tjernberg Mats (2018): *Skatterättslig tolkning*, Uppsala: Iustus.

Källor

Offentligt tryck

Sverige

Utredningsbetänkanden

SOU 2022:29 *Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor*.

Propositioner

Prop. 2016/17:47 *Dokument vid internprissättning och land-för-land-rapportering på skatteområdet*.

Övrigt material

Regeringskansliet Faktapromemoria 2015/16:FPM81 *Direktiv om öppen land-för-land-rapportering av skatt*. [Fotnot: 2015/16:FPM81].

Europeiska unionen

Direktiv

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 [Fotnot: DAC].

Rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning [Fotnot: DAC 4].

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. [Fotnot: Dir. (EU) 2021/2101].

Europeiska kommissionen

Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer, Strasbourg, KOM (2016) 198 Slutlig. [Fotnot: KOM (2016)].

Europeiska unionens råd

Europeiska unionens råd (2022b): *Rådets slutsatser om EU:s reviderade förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet*, Bryssel, FISC 50, ECOFIN 156.

Övriga källor

OECD-material

OECD (1995): *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators (draft text of Part II)*, <[www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD\(95\)31&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD(95)31&docLanguage=En)>.

OECD (2012): *Keeping It Safe – The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*, <www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf>.

OECD (2015a): *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf>.

OECD (2015b): *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <www.dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

OECD (2021): *Corporate Tax Statistics – Frequently Asked Questions*, <www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-country-by-country-reporting-FAQs.pdf>, besökt 2022-09-28.

OECD (2022a): *Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (CbC MCAA) and signing dates*, <www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>, besökt 2022-10-11.

OECD (2022b): *Activated exchange relationships for Country-by-Country reporting*, <www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-by-country-exchange-relationships.htm>, besökt 2022-10-11.

OECD (2022c): *Progress report September 2021 – September 2022*, <www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2021-september-2022.pdf>, besökt 2022-10-11.

OECD: *Aggressive Tax Planning - OECD's work on tax planning*, <www.oecd.org/tax/aggressive/>, besökt 2022-10-20.

EU-material

EU-kommissionen (2016a): *Anti Tax Avoidance Package*, Taxation and Customs Union, <taxation-customs.ec.europa.eu/anti-tax-avoidance-package_en>, besökt 2022-10-17.

EU-kommissionen (2016b): *Rättvis beskattning: EU-kommissionen föreslår nya åtgärder mot skatteflykt bland företag*, Pressmeddelande, Bryssel, <www.ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/sv/IP_16_159>, besökt 2022-10-17.

EU-kommissionen (2016c): *The Anti Tax Avoidance Package – Questions and Answers*, faktablad, Bryssel, <www.ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/sv/MEMO_16_160>, besökt 2022-10-17.

EU-kommissionen (2017a): *Att bekämpa aggressiv skatteplanering*, EU:s planeringstermin – faktablad, <www.commission.europa.eu/system/files/2018-06/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_sv.pdf>, besökt 2022-10-12.

EU-kommissionen (2017b): *Kampen mot korruption*, EU:s planeringstermin – faktablad, <www.commission.europa.eu/system/files/2018-06/european-semester_thematic-factsheet_fight-against-corruption_sv.pdf>, besökt 2022-11-13.

Europaparlamentet (2022): *An Economy that Works for People*, Proposal on Disclosure of Income Tax Information by Certain Undertakings and Branches – Public Country-by-Country Reporting, Legislative Train 10.2022 nr 3, <www.europarl.europa.eu/legislative-train/carriage/public-country-by-country-reporting/report?sid=6301>, besökt 2022-10-22.

Europeiska unionens råd (2022a): *Beskattning: rådet ser över förteckning över icke samarbetsvilliga länder på skatteområdet*, Pressmeddelande den 24 februari 2022, <www.consilium.europa.eu/sv/press/press-releases/2022/02/24/taxation-council-reviews-list-of-non-cooperative-countries-for-tax-purposes/>, besökt 2022-11-23.

Europeiska unionen: *Typer av rättsakter*, <www.european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_sv>, besökt 2022-11-28.

Elektroniska källor

Crivelli Ernesto, De Mooij Ruud och Keen Michael (2015): *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*, IMF Working Paper, WP/15/118, <www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>, besökt 2022-09-20.

Davies Penny (2021): *Dags för Sverige att sluta blockera åtgärd mot*

skatteflykt!, Diakonia, <www.diakonia.se/aktuellt/dags-for-sverige-att-sluta-blockera-atgard-mot-skatteflykt/>, besökt 2022-09-07.

Davies Penny (2022): *Kriget i Ukraina visar på behovet av insyn i det finansiella systemet*, Diakonia, <www.diakonia.se/aktuellt/kriget-i-ukraina-visar-pa-behovet-av-insyn-i-det-finansiella-systemet/>, besökt 2022-09-07.

FAR (2022): *Remiss Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor (SOU 2022:29)*, <<https://www.regeringen.se/4ad7e8/contentassets/89630c8b51694d618797b02a04c36714/far.pdf>>, besökt 2022-12-15.

Fastighetsägarna Sverige (2022): *Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor (SOU 2022:29)*, <<https://www.regeringen.se/4ad80c/contentassets/89630c8b51694d618797b02a04c36714/fastighetsagarna-sverige.pdf>>, besökt 2022-12-15.

Finansinspektionen (2022): *Remissvar: SOU 2022:29 Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor*, <<https://www.regeringen.se/4ad81b/contentassets/89630c8b51694d618797b02a04c36714/finansinspektionen.pdf>>, besökt 2022-12-15.

Grudd Alice och Lampinen Heidi (2020): *Vill Sverige stoppa skatteflykten?*, Oxfam Sverige, <www.oxfam.se/sites/default/files/content-page/attachments/vill_sverige_stoppa_skatteflykten.pdf>, besökt 2022-10-07.

Haddou Tony (2020): *V: Finansministern agerar emot öppenhet och transparens*, Altinget debatt, <www.altinget.se/artikel/v-finansministern-agerar-emot-oppenhet-och-transparens>, besökt 2022-11-11.

Hilling Axel, Sandell Niklas, Sonnerfeldt Amanda och Vilhelmsson Anders (2022a): *Ett globalt perspektiv på företagsskatter är en förutsättning för en hållbar värld*, Aktuell Hållbarhet, <www.aktuellhallbarhet.se/alla-nyheter/debatt/ett-globalt-perspektiv-pa-foretagsskatter-ar-en-forutsattning-for-en-hallbar-varld/>, besökt 2022-09-20.

Hilling Axel, Sandell Niklas, Sonnerfeldt Amanda och Vilhelmsson Anders (2022b): *Land-för-landrapportering av skatter – en ur hållbarhetsvinkel missad möjlighet*, Tidningen Balans, balansfördjupning, <www.backend.tidningenbalans.se/app/uploads/2022/02/land-for-landrapportering_av_skatter.pdf>, besökt 2022-09-20.

Kallifatides Markus (2021): *Sveriges sista chans att bidra till minskad skatteflykt*, Arbetet, <www.arbetet.se/2021/02/24/sveriges-sista-chans-att-bidra-till-minskad-skatteflykt/>, besökt 2022-09-08.

Mehboob Danish (2019): *Public CbCR fails to move forward in EU Council*, International Tax Review, <www.internationaltaxreview.com/article/2a6a47b905qo4rvqcbym8/public-cbcr-fails-to-move-forward-in-eu-council>, besökt 2022-11-11.

Näringslivets skattedelegation (2022): *Remissyttrande – Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor*, <<https://www.regeringen.se/4ad91c/contentassets/89630c8b51694d618797b02a04c36714/naringslivets-skattedelegation.pdf>>, besökt 2022-12-15.

PWC (2022): *Tax Transparency & Public Country-by-Country Reporting – A study of the largest companies headquartered in Europe*, European Business Tax Forum, <www.ebtforum.org/wp-content/uploads/2022/04/Tax-Transparency-and-Public-Country-by-Country-Reporting-study-2022-Report.pdf>, besökt 2022-12-01.

Riksdagen (2022): *En EU-lag blir till – EU-länderna påverkar lagstiftningen*, <www.eu.riksdagen.se/vad-gor-eu/en-eu-lag-blir-till/#>, besökt 2022-10-13.

Skatteverket (2022): *Betänkandet Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor* SOU 2022:29,

<<https://www.regeringen.se/4ad947/contentassets/89630c8b51694d618797b02a04c36714/skatteverket.pdf>>, besökt 2022–12–15.

Svenska FN-förbundet: *Agenda 2030 och de globala målen för hållbar utveckling*, <www.fn.se/vi-gor/vi-utbildar-och-informerar/fn-info/vad-gor-fn/fns-arbete-for-utveckling-och-fattigdomsbekampning/agenda2030-och-de-globala-malen/>, besökt 2022–10–14.

Svenskt Näringsliv (2022): *Remissyttrande – Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor*, <<https://www.regeringen.se/4ad98f/contentassets/89630c8b51694d618797b02a04c36714/svenskt-naringsliv.pdf>>, besökt 2022–12–15.

Tax Justice Network m.fl. (2016): *Why Public Country-by-Country Reporting for Large Multinationals is a must, Questions and Answers*, <www.financial-transparency.org/wp-content/uploads/2016/02/Joint_Civil_Society_QA_pCBCR.pdf>, besökt 2022–12–10.

Tenwick Jade (2021): *EU agreement fails to deliver on expectations for real corporate tax transparency*, Oxfam International, Press releases, <www.oxfam.org/en/press-releases/eu-agreement-fails-deliver-expectations-real-corporate-tax-transparency>, besökt 2022–11–10.

Examensarbeten

Magnor Angelica (2017): *Land-för-land-rapportering – en studie om land-för-land-rapporteringens konsekvenser på skatteområdet*, examensarbete vid Handelshögskolan vid Karlstads universitet, <www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1128599/FULLTEXT01.pdf>.

Renmark Oliva (2021): *Offentlig land-för-land-rapportering i EU – en kritisk studie av syfte och rättslig grund*, examensarbete vid Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,

<www.gupea.ub.gu.se/bit-stream/handle/2077/70480/gupea_2077_70480_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

Rättsfallsförteckning

HFD 2016 ref. 45