



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Linn Alfredsson

Det frivilliga företagsansvaret
- en studie om *corporate social responsibility* som
åtgärd för att motverka skatteflykt

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Axel Hilling

Termin för examen: VT15

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	6
1.1 Problembakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Metod och material	8
1.3.1 Rättsdogmatik	8
1.3.2 Urval av material	9
1.4 Avgränsningar	10
1.5 Forskningsläge	11
1.6 Disposition	12
2 RÄTTSLIG BAKGRUND	13
2.1 Inledning	13
2.2 Grundläggande perspektiv inom svensk skatterätt	14
2.2.1 Rättssäkerhet	15
2.2.2 Effektivitet	16
2.3 Corporate citizen och CSR	18
2.4 Olika typer av åtgärder mot skatteflykt	19
2.4.1 Repressiva åtgärder	19
2.4.2 Preventiva åtgärder	21
2.5 Sammanfattande kommentarer	21
3 SKATTEFLYKTSPROBLEMATIKEN	22
3.1 Bakgrund till problematiken	22
3.2 Klassificering av begreppen	22
3.2.1 Skatteflykt	23
3.2.2 Skatteplanering	24
3.2.3 Aggressiv skatteplanering	25

3.3	Grunder i skatterättslig lagstiftning	25
3.4	Skatteflyktslagen – en översikt	27
3.4.1	Historisk utblick	27
3.4.2	Generalklausulen	29
3.4.3	Tillämpning av generalklausulen	31
3.4.3.1	Kort om tolkning av praxis	31
3.4.3.2	Perumålen	32
3.5	Sammanfattande kommentarer	33
4	CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY	35
4.1	Inledning	35
4.2	Begreppet Corporate social responsibility	36
4.2.1	Carroll's pyramidteori	38
4.2.2	Begränsningar för CSR	39
4.3	Ett associationsrättsligt perspektiv	40
4.3.1	Företagsetik och vinstgenerering	40
4.3.2	Teorier om företagsrelationer och CSR	42
4.3.3	Kritik mot företagens samhällsansvar	44
4.4	Företagsbeskattning som en del av CSR	47
4.4.1	Avi-Yonah's teori om företagens beskattningsansvar	47
4.4.2	Övriga teorier om företagsbeskattning och CSR	48
4.5	Sammanfattande kommentarer	49
5	CSR – EN LÖSNING PÅ SKATTEFLYKTSPROBLEMATIKEN	52
5.1	Inledning	52
5.2	Internationella initiativ	52
5.2.1	OECD	53
5.2.1.1	BEPS-projektet	53
5.2.1.2	Handlingsplan för aggressiv skatteplanering	54
5.2.2	EU-kommissionen	55
5.2.3	Storbritannien	56
5.3	Svenska initiativ	56
5.3.1	Rapportering av skatteupplägg	57
5.3.2	Riskklassificering	57
5.4	Lagstadgande av CSR	58
5.5	Sammanfattande kommentarer	59
6	ANALYS	62
6.1	Introduktion	62
6.2	Skatteflyktslagens generalklausul	63

6.3	Internationell tillämpning av CSR	64
6.4	Beaktande av CSR som ett krav i lagstiftningsprocessen	64
6.5	CSR i framtiden	66
7	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	67
	BILAGA A	70
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	71
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	85

Summary

The increasing globalization has contributed to more cross-border transactions exercised by multinational enterprises. To avoid high tax rates the number of tax planning activities has grown, which has caused base erosion and profit shifting for many states. In response, international collaborations have been established with the purpose to reduce tax evasion and utilization of national legislation.

The purpose of this thesis is to establish the meaning of *Corporate social responsibility* (CSR) through international guidelines and examine whether the concept can function as a preventive action against tax avoidance. The thesis furthermore addresses how the lack of an international acknowledged definition of the concept effects an incorporation in the Swedish law. CSR has a foundation of ethical values and expects the corporations to take voluntarily action in a way that emphasizes the social responsibility within taxation as well as other areas. From a business point of view, these ideas might induce a conflict of interest with the Swedish Companies' Act (Aktiebolagslagen, 2005:551), since limited companies are obliged to generate profit.

As the global economy evolves faster than the legislator's process to introduce regulations against tax evasion, Sweden has designed an internal general anti-avoidance rule (GAAR). Because of its vague design the rule rarely applies, resulting in limited and imprecise case law. In regard to the ambiguities the GAAR implicates, the application probably requires a change within the Swedish tax laws in order to maintain the rule of law and efficiency. The international initiatives created with the purpose to prevent tax evasion and such activities, can possibly fill the gaps that the Swedish legislators failed to anticipate, however these are not legally binding obligations.

To conclude, it can be stated that the interpretation of the concept CSR depends on the underlying interests and perspectives of the viewer. Therefore, it is uncertain what effects can be anticipated if the phenomenon is implemented as a particularly noteworthy criterion in future legislation process regarding tax law. Moreover, further research within the area can contribute to achieve appropriate legislation based on social changes as well as a general definition of relevant concepts. Whether CSR through international initiatives can constitute as a counteracting factor against tax evasion within Swedish law is yet to be determined. Finally, this thesis indicates a need for further clarification in order to implement CSR as a method against tax evasion and to apply the GAAR according to rule of law in the future.

Sammanfattning

Den ökade globaliseringen har bidragit till att alltmer gränsöverskridande verksamhet utövas av internationella koncerner. Förekomsten av skatteplanering för att undgå en hög skattesats har således ökat, vilket även orsakat att staternas skattebaser rubbats. Som en reaktion på de ökade gränsöverskridande aktiviteterna har internationella samarbeten etablerats i syfte att minska missbruk av de nationella lagstiftningarna.

Syftet med förevarande uppsats är att redogöra för innebörden av begreppet *Corporate social responsibility* (CSR) med hjälp av internationella riktlinjer samt att undersöka om det kan verka som en möjlig åtgärd för att stävja skatteundandragande aktiviteter. Vidare behandlar uppsatsen hur avsaknaden av en klar definition av begreppet försvårar en eventuell implementering i den svenska lagstiftningen. CSR grundar sig i etiska värderingar där företaget frivilligt ska agera för ett hållbart samhälle, både inom beskattningen och andra områden. Ur ett företagsperspektiv kolliderar dessa grundtankar med det lagstadgade vinstsyftet som svenska aktiebolag är bundna till. Det skapar en intressekonflikt eftersom vinstgenerering sällan sammanfaller med frivilliga aktiviteter.

Eftersom den globala ekonomin utvecklas fortare än lagstiftarna hinner införa regleringar mot missbruk av skattelagstiftningen, har Sverige valt att införa en generell klausul mot skatteflykt i lagstiftningen. På grund av klausulens vaga utformning är den dock svårtillämpad, vilket har resulterat i en begränsad och otydlig rättspraxis. Med anledning av de oklarheter som skatteflyktslagen uttrycker i tillämpningen krävs troligen en förändring av den svenska skattelagstiftningen för att kunna upprätthålla rättssäkerhet och effektivitet. De internationella initiativ som skapats för motverkandet av skatteflykt kan i viss mån fylla de luckor som de svenska lagstiftarna inte förutsett, initiativen är emellertid inte av bindande karaktär.

De slutsatser som kan dras utifrån uppsatsen är att tolkningen av begreppet CSR är beroende av bakomliggande intressen och vilket perspektiv åskådaren väljer att tillämpa. Det är därför osäkert vilken verkan fenomenet kan anses ha i form av ett beaktansvärt kriterium i en framtida lagstiftningsprocess på skatterättens område. Det är även önskvärt att ytterligare forskning genomförs på området för att uppnå såväl en anpassad lagstiftning utifrån samhällsförändringarna som ett förtydligande av berörda begrepp. Det återstår alltså att se huruvida CSR med hjälp av internationella initiativ kan verka som en motverkande faktor för skatteflyktsproblematiken även inom svensk rätt. Det krävs även en del förtydliganden för att kunna tillämpa CSR och skatteflyktslagens generalklausul på ett rättssäkert sätt i framtiden.

Förord

Det är med blandade känslor jag, genom att lämna in detta arbete, avslutar min juristutbildning och därmed min studietid i Lund. Under åren har jag skapat minnen som jag aldrig kommer att glömma, träffat personer jag aldrig annars skulle stött på, fått vänner för livet, (ful)dansat som att ingen tittade på och fått bo med mina godingar på Galten. Lund har fått en speciell plats i mitt hjärta.

Jag vill rikta ett personligt tack till min syster Ida som varit ett ovärderligt stöd genom hela min utbildning och alltid funnits vid min sida. Tack för att du stått ut med min ständiga stress och totala förvirring, jag hade inte klarat det utan dig. Jag vill även tacka min familj som, trots att jag tvivlat, alltid trott på att jag skulle ta mig igenom min utbildning. *Siwan och Kalle*, jag fixade det!

Vid sidan av min familj vill jag rikta ett tack till mina fina tjejer som varit med mig på en spännande resa de senaste åren. Vi har delat glädje, sorg, medgångar, motgångar, roliga upptåg, kärlek och fester, men framförallt en otrolig vänskap. Jag vill tacka er för att ni alltid finns där, ni är guld värda.

Ett stort tack till Linn Sandmark, Elin Almbacke, Axel Frank Almqvist och Josefine Wir för hjälp med korrekturläsning och värdefull feedback. Jag vill även ta tillfället i akt och tacka min fantastiska mentor Angela Hultberg som varit en klippa, speciellt under min sista termin.

Avslutningsvis vill jag tacka den person som väckte mitt intresse för internationell företagsbeskattning, min handledare Axel Hilling. Tack för allt stöd, konstruktiv kritik och intressanta diskussioner.

Med dessa ord checkar jag ut från studentlivet.
Lund, det har varit ett sant nöje!

Lund den 25 maj 2015

Linn Alfredsson

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Sv: Skattebaserosion och flyttning av vinster)
CFC	Controlled Foreign Company
CSR	Corporate Social Responsibility
DOTAS	Disclosure of Tax Avoidance Schemes
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JP	Juridisk Publikation
MNE	Multinational Enterprises
NJA	Nytt juridiskt arkiv
OECD	Organisation for Economic Co- operation and Development
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

SvJT

Svensk Juristtidning

SvSkT

Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

I takt med globaliseringen expanderar företag till att bedriva sin verksamhet såväl inom Sverige som internationellt. Internationellt ställs allt högre krav på att de multinationella företagen ska anpassa sin verksamhet för att bidra till en hållbar samhällsutveckling.¹ Internationaliseringen präglar även den ekonomiska utvecklingen då sambandet mellan specifika stater och företag försvagas på grund av alltmer frekvent gränsöverskridande verksamhet.² Utvecklingen medför en situation där företagets vinstsyfte vägs mot företagets frivilliga ansvar gentemot samhället. Begreppet *Corporate social responsibility*³ grundar sig i idén om att företagen ska verka för ett rättvist samhälle, där de ansvarar för effekterna av sin egen verksamhet.⁴

Debatten om hållbarhet och ett socialt ansvar för företagen, och i så fall hur långt ansvaret sträcker sig, har funnits länge. Det är först på senare år som ämnet fått alltmer uppmärksamhet i media och intensiteten ökat.⁵ I USA kretsar CSR-debatten främst kring sponsring och välgörenhet, medan diskussionen i Europa tagit sikte på företagets skyldigheter och frivilliga åtaganden gentemot samhället.⁶ Mot bakgrund av Sveriges uppbyggnad, där ansvaret för denna typ av sociala frågor tillfaller välfärdssystemet, har företagets roll fått en mer tillbakaträdande ställning.⁷ Trots att det finns lagstiftning som anknyter till företagets sociala ansvar, t.ex. inom miljörätten, grundas de flesta CSR-bestämmelser på ett frivilligt handlande och karakteriseras därför som *soft law*.⁸ Inom svensk beskattningsrätt är CSR i princip utforskat.

Problematiken som uppstår för multinationella företag vid gränsöverskridande verksamhet är framförallt att det vidtas skatteundandragande åtgärder i syfte att uppfylla bolagets vinstsyfte och uppnå en optimal beskattning. Detta kommer till uttryck vid tillämpning av olika skattesystem i kombination med förmånliga skatteavtal. I dessa situationer är gränsdragningen mellan god skatteplanering och skatteflykt flytande eftersom begreppen inte är tillräckligt tydligt utformade i befintliga

¹ Se exv. initiativ från OECD (bl.a. BEPS-projektet) och EU-kommissionens

² Dahlberg, 2000, s. 23 f.

³ Begreppet CSR har inte en tydlig precisering och inte heller en korrekt svensk översättning, ofta används företagets sociala ansvar, företagets frivilliga ansvar eller hållbart företagande. Begreppen används synonymt i uppsatsen. Jfr. Regeringskansliets benämning i rapporten, *Hållbart företagande – plattform för svenskt agerande*, 2013.

⁴ Grafström, Göthberg & Windell, 2008, s. 38 ff.

⁵ Grafström, Göthberg & Windell, 2008, s. 43 ff.

⁶ Avi-Yonah, 2008, s. 186 ff., se även Frederick, 2013, s. 524.

⁷ Frostensson & Borglund, 2006, s. 13 och s. 47.

⁸ Knuutinen, 2014, s. 38 f.; Mörth, 2004, s. 4 f.

rättskällor. I svensk rätt består skyddslagstiftningen av skatteflyktslagen⁹ som genom sin generalklausul ska verka för önskade skatteeffekter.

Med beaktande av ovanstående uppstår således nya frågor gällande vilken part som bär ansvaret för att finna en lösning på skatteflyktsproblematiken och om lagstadgande av CSR-regler kan anses vara en fördelaktig metod för att hindra skatteflykt i förhållande till rättssäkerheten i det svenska beskattningssystemet.¹⁰ Det blir slutligen en avvägning mellan statens finansiella intressen och företagets vinstsyfte som ställs mot varandra i en konflikt där CSR tar vid i allt större utsträckning.

1.2 Syfte och frågeställningar

CSR är ett okänt begrepp inom inkomstskattelagen och den svenska skattelagstiftningen. Syftet med uppsatsen är att bringa klarhet i innebörden av begreppet CSR så som det används i skatterättsliga sammanhang med utgångspunkt i internationell skatterätt och rättsliga principer. Syftet med uppsatsen är även att redogöra för vilka möjligheter det finns att tillämpa CSR som ett hjälpmedel för att motverka skatteflykt. Jag har därmed för avsikt att granska utsträckningen av företagets frivilliga ansvar på beskattningsrättens område, där aktieägarnas intressen vägs mot företagets etik och samhällsansvar. Avslutningsvis förs ett *de lege ferenda*¹¹ resonemang i uppsatsens analys, där implementering av CSR i svensk skattelagstiftning utreds närmare som en åtgärd för att motverka skatteflykt.

För att uppnå uppsatsens syfte har följande frågeställningar valts:

- Hur förhåller sig skatteflyktsbegreppet till den svenska skatterätten?
- Hur används CSR som medel för att stävja skatteflykt och aggressiv skatteplanering internationellt?
- Kan CSR implementeras i svensk skattelagstiftning som ett medel för att motverka skatteflykt?

⁹ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

¹⁰ Rosander, 2007, s. 3 ff.

¹¹ *De lege ferenda* betyder ”om den lag som bör göras”. Uttalanden *de lege ferenda* är uttalanden om rätten som man önskar se den i framtiden utformad genom ny lagstiftning eller genom ändrad rättspraxis, enligt Bergström m.fl., 2007, s. 37.

1.3 Metod och material

1.3.1 Rättsdogmatik

För att utreda frågeställningarna används huvudsakligen en rättsdogmatisk metod eftersom den anses lämpligast för att uppnå uppsatsens syfte. Rättsdogmatisk metod innebär huvudsakligen att författaren tolkar och systematiserar gällande rätt.¹² Enligt den rättsdogmatiska metoden måste uttalanden om gällande rätt grunda sig i auktoritativa rättskällor. På skatterättens område används lagtext som den primära rättskällan, men även förarbeten, praxis, doktrin och Skatteverkets ställningstaganden i olika frågor som verktyg för att förstå skatterättslig tolkning.¹³ Rättskällevärdet används således i uppsatsen för att analysera gällande rätt. Rättskällorna har en inbördes rangordning på följande sätt: lagar och författningar, förarbeten, rättspraxis och doktrin.¹⁴

Rättsdogmatiken kan härledas ur området allmän rättslära. Det råder dock olika uppfattningar om hur begreppet ska tolkas.¹⁵ Rättsdogmatikens lämplighet har ifrågasatts av bland annat Olsen.¹⁶ Även Kleineman lyfter fram svagheter med metoden såsom dess fokus på normer i sig, men inte tillämpningen av dem.¹⁷ Jareborg anför att den framförda kritiken är brist på vetenskaplighet eftersom ”rättsdogmatikens verklighet är själva rättssystemet som normativt system, inte det som systemet resulterar i ifråga om mänskligt handlande när dessa regler tillämpas”¹⁸. Vidare menar han att det är viktigt att även beakta tillämpningen av normerna i relation till vad som sker i omvärlden. Tvivlet på rättsdogmatiken som vetenskap beror enligt Jareborg främst på att det finns en anknytning till moral och politik vilket kan uppfattas som subjektiva intressen vid rättstillämpningen.¹⁹ Det kan konstateras att det finns delade meningar om rättsdogmatiken, trots det är metoden en av de mest använda i uppsatser som analyserar och tolkar gällande rätt.

Flertalet internationella initiativ och riktlinjer har sin grund i CSR och företagets möjlighet att själva verka för ett mer hållbart samhälle på frivillig väg, uppsatsen präglas därför även av detta samhällsperspektiv. Den rättsdogmatiska metoden appliceras genom att redogöra för den svenska rätt som är lagstadgad gällande skatteflykt samt genom beaktande av den globala ekonomiska utvecklingen. Rättskällorna har använts för att granska redan befintliga direktiv och skatteflyktslagen. Utöver detta har en

¹² Peczenik, 1995, s. 44.

¹³ Pelin, 2006, s. 205.

¹⁴ Bernitz m.fl., 2014, s. 31 ff.

¹⁵ Se exv. Peczenik, 1995, s. 44; Sandgren, 2007, s. 53; Sandgren, 2008, s. 649; Kleineman, 2013, s. 21 ff.

¹⁶ Olsen, 2004, s. 113.

¹⁷ Kleineman, 2013, s. 24.

¹⁸ Jareborg, 2004, s. 9.

¹⁹ Jareborg, 2004, s. 9 ff. För vidare läsning kring skatterättsliga perspektiv se Bergström, Norberg & Pålsson, *Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv*, 2004.

litteraturstudie kring CSR genomförts där en mängd olika källor sammanställts, denna presenteras i kapitel fyra.

1.3.2 Urval av material

Med anledning av att en rättsdogmatisk metod använts i uppsatsen består det huvudsakliga materialet av rättskällor i enlighet med den svenska rättskällehierarkin som nämnts ovan.²⁰ Urvalet av källor har kritiskt granskats och använts för att stödja argumentationen genom hela uppsatsen. Kapitel två till fem bygger huvudsakligen på rättsvetenskaplig doktrin, förarbeten, vetenskapliga artiklar samt senare års initiativ i form av handlingsplaner från bl.a. OECD och EU-kommissionen. De vetenskapliga artiklarna som använts i litteraturstudien bidrar till att skapa en djupare förståelse för olika perspektiv i utredningen. Artiklar har främst hämtats från tillförlitliga tidskrifter som Skattenytt, Svensk skattetidning samt Nordic Tax Journal m.fl.

Materialet tar utgångspunkt i faktumet att CSR inte är lagstadgat, vilket har sin grund i att begreppet kan härledas ur företagets självständighet och frivilliga handlande. CSR förekommer i stort sett inte i rättspraxis då konceptet inte prövats i någon större utsträckning. Detta medför ytterst begränsade förarbeten och prejudikat där begreppet CSR omnämns, varför en stor del av min utredning har baserats på vetenskapliga artiklar, rekommendationer och initiativ från internationella organ samt svenska myndigheters ställningstagande rörande företagsansvar. Det internationella material som främst anknyter till CSR består av s.k. *soft law*, en karaktärisering av bland annat rekommendationer och riktlinjer som inte är lagstadgade utan enbart vägledande.²¹

Det har varit svårt att finna tillräckligt med domar för att kunna utläsa en enhetlighet i avgörandena. I uppsatsen används resonemang ur rättspraxis som en vägledning för hur skatteflyktslagens generalklausul behandlats i praktiken inom det svenska rättsväsendet.

Urvalet av material inom CSR, särskilt vetenskapliga artiklar, har baserats på författarnas akademiska bakgrund där de med ett juridiskt perspektiv premierats. Trots att det finns en hel del skrivet om CSR på områden som t.ex. miljörett och mänskliga rättigheter, är det extremt begränsat inom skatterätten. Även viss ekonomisk litteratur har använts i uppsatsen, dock i syfte att beskriva skatterättsliga strukturer m.m. Målsättningen har varit att ge läsare en bred kunskap inom området för att kunna föra en välmotiverad argumentation i analysen.

²⁰ Kleineman, 2013, s. 24 ff.

²¹ Knuutinen, 2014, s. 38 f. För vidare läsning se även Dillard och Murray, *Deciphering the domain of corporate social responsibility*, 2013 och Garriga & Melé, *Corporate social responsibility theories: mapping the territory*, 2014.

Med hjälp av materialet är min avsikt att ge läsaren ett skatterättsligt perspektiv på CSR och möjligheter till regleringar som kan bidra till en säkrare lagstiftning mot skatteflykt och förflyttning av skattebaser.

1.4 Avgränsningar

CSR beskriver idén om företagens ansvar i samhället och delas vanligtvis in i tre övergripande delar: ekonomiskt, miljömässigt och socialt ansvarstagande.²² Ämnet är omfattande och det är därför omöjligt att i en uppsats beröra hela området. Uppsatsen bygger på en ny förgrening inom det ekonomiska området, nämligen hur skatteflykt och skatteundandragande aktiviteter från multinationella företag verkar inom ramarna för CSR. I min mening ökar den snäva avgränsningen uppsatsens värde då det behövs ytterligare forskning gällande tillämpningen av CSR inom skatterättsens område.

Men hänsyn till uppsatsens frågeställningar redogörs särskilt för rättssäkerhet och effektivitet som grundläggande perspektiv. Andra grundläggande lagstiftningsprinciper som proportionalitet och likabehandling utreds inte i samma utsträckning. Urvalet av beaktansvärda utgångspunkter har baserats på vilka element som har mest inverkan på CSR. Gällande praxis är domar rörande skatteflyktslagens tillämplighet begränsat. För att kunna besvara frågeställningarna har jag valt att belysa två ledande fall där resonemangen kring tillämpningen av generalklausulen beaktas särskilt och därför bortses således från övrig praxis på området.

Konflikten mellan företagens lagstadgade vinstsyfte och CSR:s frivilliga karaktär utgör ingen enskild frågeställning. Förhållandet berörs främst för att få en intressant infallsvinkel samt i syfte att påvisa hur CSR som begrepp positionerar sig ur ett företagsperspektiv.

I uppsatsen bortses från grundliga redogörelser av skatteplanering och aggressiv skatteplanering, då uppsatsens mål är att belysa CSR som en åtgärd för att motverka skatteflykt. Aggressiv skatteplanering kan i vissa fall anses vara ett led i skatteflykt, men detta kommer endast att behandlas ytligt. Arbetet berör således inte alla tänkbara effekter av skatteflykt, utan tar sikte på de som kan bli aktuella för ett lagstadgande av CSR inom svensk beskattningsrätt. Trots att de flesta centrala regelverken på området härrör från den internationella rätten kommer inte några komparativa inslag att tillämpas. Avsikten är att undersöka effekterna på svensk beskattningsrätt och en komparativ studie är således inte nödvändig.

²² Grankvist, 2012, s. 15.

1.5 Forskningsläge

Grundperspektiven, rättssäkerhet och effektivitet, som inledningsvis beskrivs i uppsatsen är perspektiv vars tolkning varit mer eller mindre omtalade. Rosanders avhandling från år 2007, *Generalklausul mot skatteflykt*, har blivit kritiserad för hur hon använt sig av effektivitetsbegreppet.²³ Trots detta har jag valt att använda denna källa då den refererats till i liknande sammanhang och har en intressant syn på såväl rättssäkerhet som effektivitet. I förevarande uppsats kommer utgångspunkterna som presenteras, med hänsyn till de källor som refereras till, att beskriva perspektivens betydelse för CSR. Vidare har Carroll i skriften *The pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders* skapat en pyramidteori som beskriver de olika stegen i CSR samt vilka typer av handlingar som inbegrips på området, dock är tolkningen snarare en analys av det självständiga begreppet än en definition.²⁴

Forskning inom området CSR har främst tagit fart internationellt, särskilt i USA och övriga Europa.²⁵ Företagens ansvar som samhällsfenomen har först på senare år tagits upp i Norden inom skatterätten. Knuutinen är en av de första som utvecklat fenomenet på skatterättens område och gör ett försök att särskilja begrepp som aggressiv skatteplanering och skatteflykt från varandra.²⁶

Då det inte finns någon allmänt accepterad definition av begreppet CSR är även denna forskning viktig för att kunna uppfylla uppsatsens målsättning. EU-kommissionen, OECD och andra forskare har gjort försök att identifiera begreppet, trots det har ingen generell definition blivit internationellt accepterad av alla parter.²⁷

CSR på beskattningsrättens område är det centrala i utredningen och det begränsade material som använts är nästintill uteslutande från internationella författare. De forskare som jag valt att lyfta fram är Knuutinen, som var en av de första forskarna i Norden att belysa frågan om skatteflykt inom CSR.

²³ Samuelsson, *Anmälan av Ulrika Rosander - Generalklausul mot skatteflykt*, 2009.

²⁴ Carroll, *The pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders*, 1991, s. 40 ff.

²⁵ Se exv. Levitt, *The dangers of corporate social responsibility*, 1958; Friedman, *Kapitalism och frihet: en konstruktiv analys av den moderna kapitalismen*, 1972; Van Eijdsden, *The relationship between Corporate social responsibility and Tax: Unknown or Unloved*, 2013; Jenkins & Newell, *CSR, Tax and Development*, 2013; Knuutinen, *Corporate social responsibility, taxation and aggressive tax planning*, 2014.

²⁶ Knuutinen, *Corporate Social Responsibility, Taxation and aggressive tax planning*, Nordic Tax Journal, 2014.

²⁷ Se exv. Knuutinen, *Corporate social responsibility, taxation and aggressive tax planning*, 2014; Dillard och Murray, *Deciphering the domain of corporate social responsibility*, 2013; Avi-Yonah, *Corporate Social Responsibility and strategic tax behaviour*, 2008; Carroll, *The pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders*, 1991 m.fl.

Avi-Yonah, professor inom skatterätt på Universitetet i Michigan i USA och en framträdande författare till skatterättsliga texter där CSR begreppet är centralt samt Baker, Queens Counsel²⁸ i Storbritannien och erkänd forskare inom internationell beskattning främst inom Europa. Syftet är att uppsatsen ska öka kunskapen om CSR som metod för att i framtiden förhindra skatteundandragande åtgärder från företagen. Därför har urvalet av källor baserats på var utvecklingen nått längst samt vilka forskare och professorer som erkänts i doktrin.

Sammanfattningsvis kan konstateras att forskningen kring CSR och skatteflyktsproblematiken är begränsad, detta har även påverkat uppsatsens utformning. Min ambition är att den avgränsning som gjorts ska öka värdet på rättsutredningen och ge ett relativt utforskat perspektiv en ny infallsvinkel.

1.6 Disposition

Framställningen består av totalt sju kapitel. Uppsatsen inleds med ett avsnitt som presenterar ämnesvalet där även avgränsningar och metodval beskrivs. I det andra kapitlet redogörs för rättslig bakgrund och centrala utgångspunkter i arbetet. De perspektiv som presenteras är främst för att läsaren ska få en djupare förståelse för beskattningsrätten som ämne och vilka grunder den svenska skatterätten är uppbyggd på. I kapitel tre läggs fokus på skatteflykt. Kapitlet introducerar läsaren för skatteflykt som begrepp i svensk rätt samt problematiken som följer av de befintliga regleringarna. Fjärde kapitlet redogör för både ett svenskt och internationellt perspektiv på konceptet CSR, där begreppets otydliga ramar uppmärksammas. Kapitel fem knyter samman det frivilliga företagsansvaret med beskattningsrätten och tar sikte på om det är möjligt att implementera CSR som en del i den svenska lagstiftningsprocessen. Sjätte kapitlet handlar om vilka effekter som kan uppstå genom att lagstadga bestämmelser rörande företagets frivillighet. Det förs även diskussion kring vikten av att finna en allmänt accepterad definition av CSR inom skatterätten. I kapitel sju presenteras de slutsatser som uppsatsen givit upphov till.

I slutet av de deskriptiva kapitlen, det vill säga kapitel två till fem, presenteras författarens slutsatser av respektive undersökningsområde. Dessa sammanfattningar ligger till grund för argumentationen som förs i det två avslutande kapitlen. Där besvaras de inledande frågeställningarna i ett sammanfattande avsnitt med utgångspunkt i grundläggande perspektiv som rättssäkerhet, effektivitet och legalitet. Eftersom det sker löpande analys genom hela uppsatsen är de avslutande kapitlen relativt kortfattade.

²⁸ *Queens Counsel* är en titel för särskilt erfarna och kvalificerade jurister inom domstolsväsendet. Normalt krävs minst 15 års erfarenhet vid brittisk domstol.

2 Rättslig bakgrund

2.1 Inledning

Skatterätten är av offentlighetsrättslig natur och verkar för att skatterättsliga medel ska bekosta kollektiva nyttigheter för samhället.²⁹ Historiskt har skatter funnits lika länge som det funnits ett organiserat samhälle. Det var först under tidigare delen av 1800-talet som samhällsdebatten belyste en balanserad beskattning grundat på individens egen skatteförmåga.³⁰ Utifrån denna grund har skatterättsliga strukturer utformats genom tiden fram till det skattesystem som används idag. I Sverige har skatteförmågeprincipen spelat en betydande roll för utformningen av landets progressiva beskattningsstruktur. Principen innebär att skatten baseras på individens eller skattesubjektets skatteförmåga.³¹ Juridiska personer som t.ex. aktiebolag är självständiga skattesubjekt och beskattas således fristående från sina ägare.³²

Samhällsutvecklingen och innovationer som internet ökar möjligheterna för företag att expandera internationellt.³³ Det medför att företagen bedriver alltmer gränsöverskridande verksamhet genom att tillämpa olika skattesystem. Internationaliseringen präglar den ekonomiska utvecklingen eftersom sambandet mellan specifika stater och företag försvagas.³⁴ Då multinationella företag, främst aktiebolag, har målsättning att generera högsta möjliga vinst för att tillfredsställa aktieägarna, medför detta att koncernerna tillämpar olika grader av skatteplanering. Utvecklingen ger upphov till förflyttning av skattebaser till förmån för en minskad skattebörda. För ett par år sedan uppmärksammades det i media att globala koncerner som Starbucks, Apple, eBay m.fl. betalar avsevärt lite skatt i länder där de bedriver verksamhet.³⁵ Debatten kring skatteundrandragande åtgärder väcktes återigen till liv och skapade rubriker över hur globala koncerner betalar låg skattesats i relation till den verkliga omsättningen.

Som ovan beskrivs är skatterätten en speciell offentlighetsrättslig typ av regelverk som verkar för kollektivet och samhället. Multinationella företag med skattebaser placerade i Sverige genererar stora summor för detta ändamål. CSR har inspirerat organisationer och stater att ta ställning mot skatteflykt genom att anpassa sina affärsmässiga värderingar till att värna mer om hållbarhet med ett långsiktigt arbete och att rättfärdiga den negativa

²⁹ Lodin m.fl., 2013, s. 1 f.

³⁰ Lodin m.fl., 2013, s. 7 ff.

³¹ Lodin m.fl., 2013, s. 30 f.

³² Lodin m.fl., 2013, s. 60.

³³ Blowfield & Murray, 2014, s. 98 ff.

³⁴ Dahlberg, 2000, s. 23 f.

³⁵ Se exv. *Storbritannien hänger ut skatteplanerare*, SvD, 2013 och Grafström, Göthberg & Windell, 2008, s. 36 ff.

påverkan företagen har på samhället.³⁶ Åtgärder som vidtagits med CSR som grund tros kunna stävja skatteflykt i en förlängning, dock är detta inte bevisat än.³⁷

2.2 Grundläggande perspektiv inom svensk skatterätt

Avsnittet redogör för ett urval av utgångspunkter som ligger till grund för det svenska beskattningssystemet. Dessa presenteras främst för att ge läsaren en djupare förståelse för CSR i förhållande till grundläggande rättsliga principer och åtgärder för att förhindra skatteflykt.

Skatteflykt innebär att ett skattesubjekt aktivt tillämpar otillåtna metoder för att undvika eller minimera beskattningen i den stat där bolaget är verksamt på ett sätt som strider mot lagstadgade regleringar. Aggressiv skatteplanering anses vara ett verktyg för att uppnå en optimal beskattning. Aggressiv skatteplanering³⁸ liksom andra tvivelaktiga skattestrukturer skapar motsättningar mellan staternas grundläggande värden och rättsväsendets bärande principer.³⁹ Två av de främsta utgångspunkterna är, dels att skattskyldiga har rätt att kräva rättssäkerhet och förutsebarhet gällande skatterättsliga åtgärder, dels att staten har ett ansvar för upprätthållandet av skattesystemets effektivitet där beskattningsstrukturen bidrar till stabilitet i samhället. I allmänhet anses skatteundrandragande åtgärder kunna medföra försämrade skattemoral i samhället.⁴⁰

Rättssäkerhet och effektivitet är de två fundamentala instrument som ligger till grund för det svenska rättsväsendet. De två erkända rättsinstituterna bidrar till att likabehandling och rättvisa för varje enskilt skattesubjekt upprätthålls i skattesystemet.⁴¹ Det har uppmärksamats att dessa komponenter kan tillämpas som förhindrande åtgärder mot skatteundrandragande aktiviteter.⁴² Nedan beaktas även legalitetsprincipen som har en betydande påverkan inom det svenska rättsväsendet och begreppet *good corporate citizen*⁴³ som är ytterligare ett perspektiv där utgångspunkten kretsar kring företagets roll i samhället. Dessa grundläggande perspektiv utgör fundamentala element, särskilt vid beaktandet av CSR eftersom självreglering och icke-bindande riktlinjer är dominerande på området, vilket kan leda till en stor osäkerhet i rättstillämpningen.

³⁶ Grafström, Göthberg & Windell, 2008, kap. 3, 5 och 8.

³⁷ Grafström, Göthberg & Windell, 2008, s. 162 f.

³⁸ Begreppet redogörs för vidare i avsnitt 3.2.3.

³⁹ Rosander, 2007, s. 2.

⁴⁰ SOU 1975:77, s. 43 ff.; Rosander, 2007, s. 2 f.

⁴¹ Rosander, 2007, s. 2 f.

⁴² SOU 1996:44, s. 120 ff.; Rosander, 2007, s. 2.

⁴³ Begreppet har inte tydlig definition och inte heller en korrekt svensk översättning, ofta används begreppet *god samhällsmedborgare*.

2.2.1 Rättssäkerhet

Rättssäkerheten har ett tydligt samband med rättstillämpningens krav på förutsebarhet.⁴⁴ Två faktorer som särskilt lyfts fram för betydelsen av rättssäkerheten är förutsebarhet och legalitetsprincipen.⁴⁵ Rättssäkerhet ska verka för att skattskyldiga ska kunna förutse samband mellan vidtagna handlingar och de effekter som uppstår inom ramarna för det skattesystem de tillhör.⁴⁶ Ett upprätthållande av rättssäkerheten ger mindre utrymme för skönsmässiga tolkningar av rättsväsendets maktutövning, om detta ej upprätthålls riskerar rättstillämpningen att förlora legitimitet.⁴⁷

Legalitetsprincipen kommer till uttryck i 2 kap. 10 § 2 st. RF⁴⁸ och stadgar ”ingen skatt utan lag”.⁴⁹ Principen anses vara av betydande vikt för rättssäkerheten då denna utgör en rättssäkerhetsgaranti om principen tillämpas, dock kan det inte uteslutande tolkas som att rättssäkerheten uppfyllts enbart genom att tillämpa legalitetsprincipen.⁵⁰ Så som legalitetsprincipen kommer till uttryck i regeringsformen, ska skattskyldiga kunna förutse i vilka typfall lagen blir tillämplig. Bergström menar att principen verkar på både rättstillämparnivå och lagstiftarnivå.⁵¹ Hultqvist å andra sidan har uppfattningen om att legalitetsprincipen i grunden befinner sig i gränslandet mellan normgivning och normtillämpning där olika motiv som t.ex. förutsebarhet eller förhindrande av godtycke påverkar bedömningen.⁵² Han menar även att principen är grundlagsstadgad, vilket inte är en allmänt accepterad uppfattning.⁵³

Vikten av rättssäkerhet betonas särskilt gällande lagstiftning inom skatterätten eftersom denna typ av lagstiftning anses ingripande för den enskilda individens ekonomiska och personliga förhållanden. Rättssäkerheten tar därmed sikte på den enskildes behov av förutsebarhet vid myndighetsutövning.⁵⁴ Detta skapar högre krav på kvaliteten och utformningen av lagtexten för att förhindra missbruk eller godtycklighet i rättstillämpningen.⁵⁵ Komplexiteten i skatterättsliga regleringar medför att det i vissa fall kan uppstå brister i förutsebarheten för den skattskyldige. I doktrin har frågan huruvida skatteflyktlagen kan anses vara ett hinder för förutsebarhetens tillämplighet uppmärksammas. Det beror på att den skattskyldige själv medverkat till den rättsliga osäkerheten.⁵⁶

⁴⁴ Peczenik, 1995, s. 89 f.

⁴⁵ SOU 1993:62, s. 75 ff.

⁴⁶ Rosander, 2007, s. 20 f.; SOU 1975:77, s. 7 ff.; SOU 1993:62, s. 75 f.; Lodin, 2007, s. 483.

⁴⁷ Peczenik, 1995, s. 43 f.; SOU 1993:62, s. 75.

⁴⁸ Jfr. 1 kap. 1 § 3 st. RF.

⁴⁹ Tikka, 2004, s. 658; SOU 1993:62, s. 81 f.

⁵⁰ Rosander, 2007, s. 21 f.; SOU 1993:62, s. 78 ff.

⁵¹ Bergström, 1987, s. 15.

⁵² Hultqvist, 1995 I, s. 113 ff.

⁵³ Hultqvist, 1995 I, s. 93.

⁵⁴ SOU 1993:62, s. 76.

⁵⁵ Von Sydow, 2011, s. 376 f.

⁵⁶ Tjernberg, 1999, s. 50.

Förutsebarheten är som ovan nämns en fundamental del i rättssäkerheten liksom en av demokratins grundvärderingar. Tydliga och exakta lagregleringar ökar förutsebarheten samtidigt som bestämmelser där en vid tolkning är möjlig skapar en större osäkerhet.⁵⁷ Tikka anför att de legala principerna, t.ex. legalitetsprincipen och likhetsprincipen, bidrar till att den skatterättsliga debatten blir mer rationell. Principerna fungerar som ett verktyg för att upprätthålla konsekvens och enhetlighet vid tolkningen av skattelag i rättstillämpningen trots reglernas komplexitet och snabba förändringar.⁵⁸

Ansvar för upprätthållande av rättssäkerheten bärs dels av lagstiftaren, dels av rättstillämpningen när det råder otydligheter. Det är viktigt att beslut som kan påverka rättssäkerheten har stöd i erkända rättsnormer för att tillgodose att förutsebarhetskravet uppfylls.⁵⁹ Domstolsväsendet har även en betydande roll i sitt utövande av rättstillämpningen där målsättningen är att upprätthålla rättssäkerheten och verka för att handläggningen av ärenden sker på ett effektivt sätt.⁶⁰

Gällande den svenska generalklausulen i skatteflyktlagen kan det konstateras att kravet på förutsebarhet vägs mot de skatteflyktsåtgärder som vidtagits och storleken av de belopp som därigenom undgått statlig beskattning i varje enskilt fall. Det uttrycks i förarbeten till klausulen att den allmänna utformningen är i preventionssyfte och medför att nya oförutsedda skatteplaneringsstrukturer inte längre är säkra att nå framgång inom svensk beskattning.⁶¹

Vid beaktandet av åtgärder som vidtagits av multinationella företag för att framgångsrikt undgå beskattning i Sverige finns utrymme att argumentera för, att alla åtgärder för effektiv skatteplanering som inte står i strid med lagtextens ordalydelse, inte heller står i strid med rättssäkerheten. Vidare kan denna iakttagelse beaktas som att aggressiv skatteplanering inte är lagstridigt och är att anse som en tillåten åtgärd för globala koncerner.

2.2.2 Effektivitet

Effektivitet och rättssäkerhet behandlas ofta som två grundvärden inom den svenska skatterätten, inte minst i lagstiftningsprocessen.⁶² Vid utformningen av skatteflyktsklausulen och framtida regleringar på området uppmärksammas både rättssäkerhet och effektivitet för att tillgodose att en rimlig balans mellan värdena uppfylls.⁶³ Lagrådet anför i ett remissyttrande

⁵⁷ Peczenik, 1995, s. 89 f.; SOU 1993:62, s. 81 f.

⁵⁸ Tikka, 2004, s. 663.

⁵⁹ SOU 1993:62, s. 77 ff.

⁶⁰ Domstolsverkets hemsida, hämtat 2015-02-23.

⁶¹ Prop. 1996/97:170, s. 9.

⁶² Prop. 1996/97:170, s. 1 ff.; prop. 1982/83:84, jfr. även SOU 2014:40.

⁶³ Lodin, 2007, s. 477 ff.

att effektivitetsintresset rimligen bör tillfredsställas för att uppnå en balanserad utformning av skatteflyktslagen och motverka att lagen blir svårtillämplig.⁶⁴ Effektivitetsperspektivet anses även främja ett hållbart företagande i samhället.⁶⁵ Ur en samhällsekonomisk synpunkt anses effektiviteten bidra till en neutralitet i skattesystemet, vilket ökar skyddet mot internationell skatteplanering.⁶⁶ Ett samhällsekonomiskt effektivt skattesystem är utgångspunkten för ekonomisk forskning rörande optimal beskattning. I forskningen beaktas i större grad beteendeförändringar i samband med skatteförändringar.⁶⁷

Effektivitetsbegreppet är inte helt entydigt, men definieras generellt som graden av målrealisation.⁶⁸ För lagstiftaren verkar effektiviteten således för att utveckla organisationer och regelsystem som medför att målen med beskattningsverksamheten uppnås.⁶⁹ Effektiviteten är även en primär byggsten för att upprätthålla balans i samhällsekonomin.⁷⁰ Effektivitetsbegreppet inom skatterätten kan delas in i två huvudsakliga kategorier, *förvaltningseffektivitet* och *rättseffektivitet*.⁷¹ Den kategori som har störst betydelse i detta sammanhang är rättseffektivitet.

Förvaltningseffektiviteten tar sikte på myndigheternas övergripande målsättning. De övergripande målen, som t.ex. ”rätt skatt på rätt sätt” samt att kontrollera om all skatt erlagts av skattskyldiga, vägleder skatteförvaltningen till att uppnå effektivitet i sin verksamhet. Målsättningen har ofta sin grund i förarbeten och lagstiftning som reglerar beskattningen i det svenska systemet.⁷² Rättseffektivitet syftar till rättsreglernas effektiva tillämpning. Reglerna ska med andra ord tillämpas effektivt i förhållande till dess bakomliggande syfte. Denna typ av effektivitet brukar emellertid inte komma i konflikt med rättssäkerheten.⁷³

Det faktum att rättssäkerheten och effektiviteten ställs mot varandra, behöver inte innebära att det uppstår en konflikt mellan begreppen. Rosander menar att rättseffektivitet och rättssäkerhet i många fall kan tillämpas i samband med varandra eftersom det inte finns någon anledning att åsidosätta någon av komponenterna till förmån för den andra.⁷⁴

I förarbeten till skatteflyktslagen betonas vikten av balansen mellan effektivitet och rättssäkerhet såväl i utformningen av ny lagtext som i rättstillämpningen.⁷⁵ En av utmaningarna på skatteflyktsområdet är balansen

⁶⁴ Prop. 1996/97:170, s. 34.

⁶⁵ Regeringskansliets rapport, 2013, s. 19 ff.

⁶⁶ SOU 2014:40, s. 64 f.

⁶⁷ SOU 2014:40, s. 75.

⁶⁸ Tikka, 1983, s. 7 f.

⁶⁹ Hirschfeldt, 1983, s. 302.

⁷⁰ Lodin, 2007, s. 478.

⁷¹ SOU 1993:62, s. 79.

⁷² SOU 1993:62, s. 79 f.

⁷³ Rosander, 2007, s. 26; SOU 1993:62, s. 79 f.

⁷⁴ Rosander, 2007, s. 25 f.; SOU 1993:62, s. 79.

⁷⁵ SOU 1996:44, s. 10 f., se även SOU 1989:81, s. 35 och SOU 1975:77, s. 43 f.

mellan de grundläggande värdena, vilket skapar ett rättsligt område där det blir nödvändigt att kompromissa för att kunna uppfylla både på ett önskvärt sätt.⁷⁶ Peczenik liknar kontrasten mellan rättssäkerhet och effektivitet med förhållandet mellan individen och kollektivet eller lagen och rättvisan.⁷⁷

2.3 Corporate citizen och CSR

Corporate citizen är ett begrepp som det ofta talas om i samband med att företag ska vara goda samhällsmedborgare eller gällande företagets roll i samhället. Begreppet har ingen allmänt accepterad definition, men kan beskrivas som den status eller roll som ett företag har i relation till samhället där bolaget är verksam.⁷⁸ Då det varken finns en klar definition av corporate citizen eller corporate social responsibility är det enkelt att förväxla dessa begrepp. I min mening finns det dock ett par tydliga särdrag som bör uppmärksammas.

Corporate citizen symboliserar främst företagets status där transparens, styrning och etik är komponenter som beaktas. Beroende av vilken intressegrupp som representeras kan begreppet ta olika riktningar. I vissa fall definieras begreppet även genom att beakta både interna och externa sociala aktiviteter som företaget vidtagit till förmån för samhället.⁷⁹ Det är inte längre tillräckligt att följa lagen i skattefrågor, det handlar numera om att vara en god samhällsmedborgare⁸⁰, trots att begreppet i sig inte inbegriper de effekter som drabbar samhället. Det finns uttalanden kring begreppet där författare anser att corporate citizenship kan likställas med CSR, ibland används även filantropi som synonym.⁸¹

I likhet med corporate citizen tar CSR sikte på företagets roll i samhället, skillnaden är att CSR även beaktar koncernernas rättigheter och skyldigheter för att uppnå en viss nivå av ansvarstagande gentemot samhället.⁸² Ansvarstagandet och åtgärder för att rättfärdiga sin egen påverkan är ett särdrag som det sistnämnda begreppet inbegriper, men som står utanför innebörden av corporate citizen. CSR bidrar även till ett mer restriktivt tillvägagångssätt gällande användning av resurser i samhället samt de konsekvenser som uppstår av ett oansvarigt agerande. Begreppet behandlar olika nivåer av ansvarstagande sett ur bland annat intressenternas och aktieägarnas perspektiv där även etiska aspekter beaktas.⁸³ CSR betraktas som ett frivilligt ansvar som sträcker sig utöver vad lagen kräver, där intressenterna sätter ramarna för ett socialt ansvarstagande.⁸⁴

⁷⁶ Rosander, 2007, s. 4 och s. 20.

⁷⁷ Peczenik, 1995, s. 43 ff.

⁷⁸ Hämtat från The Business Dictionary, 2015-02-23.

⁷⁹ The Conference Board, 2005, s. 5 ff.

⁸⁰ Eng: *Good corporate citizen*.

⁸¹ Exv. The Conference Board, 2005; Masuma Khatun, *A review on trends of Corporate Social Responsibility*, 2015; Van Marrewijk, *Concepts and definitions of CSR and corporate sustainability. Between agency and communion*, 2003.

⁸² Dillard & Murray, 2013, s. 11 f.

⁸³ Knuutinen, 2014, s. 48 ff.

⁸⁴ Grafström, Göthberg & Windell, 2008, s. 39.

Att det är viktigt att särskilja begreppen ställs på sin spets vid beaktandet av olika intressenters perspektiv där oklarheter i tolkningen kan utmynna i missvisande resultat. I uppsatsen kommer ett av de berörda perspektiven utgå från multinationella företags status och roll i samhällsstrukturen. Det är därför betydande att förstå skillnaden mellan CSR och corporate citizenship för att kunna följa vidare resonemang på ett tydligt sätt.

2.4 Olika typer av åtgärder mot skatteflykt

För att komma till rätta med skatteflyktsproblematiken har olika riktlinjer och rekommendationer presenterats av internationella organ.⁸⁵ Dessa åtgärder kan genomföras på olika sätt för att uppnå den åsyftade effekten. De initiativ som vidtas för att motverka skatteundandragande åtgärder kan delas in i två primära kategorier, *repressiva* och *preventiva* åtgärder.⁸⁶ Indelningen har inspirerats av Tikka som använder sig av liknande faktorer rörande rättssäkerhetsgarantier som kan identifieras i skattesystemet.⁸⁷ Inom skatterättslig problematik är det inte ovanligt att strukturer innefattar element från både repressiva och preventiva metoder.⁸⁸ För att förtydliga uppdelningen följer en djupare beskrivning av varje kategori nedan.

2.4.1 Repressiva åtgärder

Repressiva åtgärder tar sikte på att angripa redan genomförda skatteflyktstransaktioner. Med andra ord ser metoden främst till vidtagna skattetransaktioner som anses olämpliga enligt lagstiftningen. Det finns två huvudsakliga repressiva metoder, lagstiftad generalklausul⁸⁹ och praxismetod.⁹⁰ Det som skiljer metoderna åt är på vilket sätt de angriper problematiken. Vid tillämpning av generalklausulen används lagstöd som grund för förfarandet, medan praxismetoden stödjer sig på domstolarnas rättstillämpning av tidigare mål.⁹¹

Lagstiftad generalklausul är en rättsregel som uttryckligen ger rättstillämparen stöd för en friare tolkning i bedömningen av rättsfakta eller rättsföljd.⁹² En generalklausul kan identifieras som ett verktyg som har till syfte att täcka oförutsedda strategier som lagstiftaren ej tänkt på eller som ej uppkommit då den specifika lagen stiftades.⁹³ Klausulen uttrycks därför ofta

⁸⁵ För vidare läsning om internationella initiativ se kap. 5.

⁸⁶ Rosander, 2007, s. 31.

⁸⁷ Tikka, 1983, s. 8.

⁸⁸ Rosander, 2007, s. 31 f.

⁸⁹ I Sverige återfinns generalklausulen i 2 §, Lag (1995:575) mot skatteflykt.

⁹⁰ Rosander, 2007, s. 43 ff.

⁹¹ Rosander, 2007 I, s. 663 f.

⁹² Strömholm, 1996, s. 245.

⁹³ Rosander, 2007, s. 43.

genom vaga och öppna formuleringar.⁹⁴ En generalklausul kan även identifieras genom att omfatta ett extensivt område som i sin tur ger möjlighet till en flexibel bedömning vid rättstillämpningen.⁹⁵ Tillämpningen av generalklausul som repressiv metod har dock kritiserats, sett ur ett rättssäkerhetsperspektiv. De vaga och generella formuleringarna ger upphov till minskad förutsebarhet vid tillämpningen vilket leder till en oönskad effekt till skillnad från lagtext med strikt ordalydelse. Rosander menar dock att en flexibilitet i rättstillämpningen är nödvändig på nya och oprövade rättsområden för att uppnå ett optimalt resultat i det enskilda fallet.⁹⁶

Då det inte finns lagstöd i rättsfrågor är det upp till domstolarna att skapa prejudikat i den specifika rättsfrågan genom analogiska och friare tolkningar. Genom denna fria tolkning utvecklas den s.k. praxismetoden. Praxismetoden har ifrågasatts eftersom tillämpning av metoden kan anses stå i strid med legalitetsprincipen, en princip som är grundläggande i många staters rättssystem och bidrar till upprätthållandet av rättssäkerheten. Det finns dock de som menar att praxismetoden enbart fastställer gemensamma faktorer samt att metoden enbart tillämpas i samband med osäkerhet kring en lagstadgad rättsregel och att den därför inte strider mot legalitetsprincipen. Metoden anses inte angripa särskilda transaktioner, utan verkar istället generellt för ett mer önskvärt beteende gällande skatteundandragande åtgärder från multinationella företag.⁹⁷

Finansdepartementet har tidigare uttryckt en oro gällande vilken verkan repressiva metoder har i praktiken. Skattemyndigheter som prövat att införa denna typ av bekämpningsmetod mot skatteundandragande aktiviteter, har även fått kritik för att åtgärderna varit för hårda mot skattebetalarna. För en ökad regelefterlevnad i framtiden tror Finansdepartementet att en metod där skattebetalare uppmuntras till att göra ”mer rätt än fel” och där sanktioner inte tillämpas i samma utsträckning är ett vinnande koncept. Modellen ska anpassas efter vilken bransch som berörs i frågan och även en del andra faktorer för att verka på rätt sätt.⁹⁸

Rosander uppmärksammar att de repressiva och preventiva grupperingarna inte är homogena. Hon belyser även problematiken rörande att en specifik metod kan ha olika verkningar på staters skattesystem eftersom dessa ofta skiljer sig åt i flera hänseenden.⁹⁹ Då alla stater har ett självständigt ansvar över sina finanser och utformningen av skattesystem kan det således bli svårt att finna en repressiv metod som har en generell önskvärd effekt på de stater som valt att tillämpa liknande metoder. Vad den valda metoden kan få för effekter är beroende av bland annat hur rättsväsendet är uppbyggt, rättstillämparnas syn på skatteproblematiken samt utformningen av en

⁹⁴ Peczenik, 1995, s. 293 f.

⁹⁵ Rosander, 2007 I, s. 669.

⁹⁶ Rosander, 2007 I, s. 672 f.

⁹⁷ Rosander, 2007 I, s. 665 ff.

⁹⁸ Ds. 2005:028, s. 180 ff.

⁹⁹ Rosander, 2007 I, s. 673 ff.

eventuell generalklausul.¹⁰⁰ Det är även tydligt att den främsta utmaningen för staterna i utvecklingen för att motverka skatteflykt är att finna en balans mellan rättssäkerhet och effektivitet i sina rättssystem.¹⁰¹

2.4.2 Preventiva åtgärder

Preventiva åtgärder syftar till att förhindra skatteflykt redan innan det uppstår genom förebyggande metoder. I förarbeten och doktrin uttrycks det att preventiva metoder anses vara de mest effektiva för att uppnå syftet.¹⁰² Preventiva metoder utgår från den gemensamma grundtanken om att skatteflykt inte ska uppstå. Metoderna kan utformas på en mängd olika sätt där det handlar om att stärka skattemoralen genom att bland annat uppmuntra skattesubjekten till att betala rätt skatt samtidigt som samhällen bör utveckla ett neutralt och rättssäkert skattesystem för berörda parter.¹⁰³ Hultqvist menar att strukturskillnader i skattelagarna bidrar till ökade möjligheter för kringgående av lagstiftningen samt att lösningen på problematiken ligger i ett neutralt skattesystem.¹⁰⁴ Som exempel på preventiva metoder kan nämnas OECD:s handlingsplan BEPS och EU-kommissionens rekommendationer rörande aggressiv skatteplanering.

2.5 Sammanfattande kommentarer

Som ovan beskrivs är det av betydande vikt att lagstiftningen är tydlig ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Skattelagstiftningens funktion vid tillämpningen är beroende av dess utformning, vilket innebär att lagstiftarna har stor påverkan. Det kan konstateras att det är svårt att skapa en heltäckande skattelagstiftning där såväl förutsebarhet som rättssäkerhet tillgodoses. För att hindra skatteflyktstransaktioner finns därför preventiva och repressiva metoder som ett komplement för rättstillämparna.¹⁰⁵ Frågan är hur den svenska skattebasen skyddas på bästa sätt samt vilken metod som tillgodoser såväl effektivitet som rättssäkerhet.

CSR kan troligtvis anses ha både repressiva och preventiva inslag, dock talar karaktärsdragen för att en sådan metod generellt är mer preventiv. Det som lyfts fram i uppsatsen är möjligheterna att införa CSR som beaktansvärt vid utformningen av ny lagstiftning. Om CSR kan inkorporeras innebär det eventuellt att avsaknaden av företagens CSR-aktiviteter i en framtid kan anknytas till sanktioner. Den centrala punkten i utredningen tar således sikte på preventiva initiativ och möjligheter för att använda CSR-åtgärder som ett verktyg till att motverka skatteflykt.

¹⁰⁰ Rosander, 2007 I, s. 673 ff.

¹⁰¹ Rosander, 2007 I, s. 664.

¹⁰² SOU 1989:81, s. 42 f.

¹⁰³ Rosander, 2007 I, s. 663.

¹⁰⁴ Hultqvist, 1995, s. 587.

¹⁰⁵ Rosander, 2007, s. 40 ff.

3 Skatteflyktsproblematiken

3.1 Bakgrund till problematiken

En ökad globalisering skapar fler möjligheter för storföretag att utvecklas på den internationella marknaden. Eftersom bolagens främsta syfte är att generera vinst till fördel för aktieägarnas intressen motiveras de att tillämpa skattestrukturer som optimerar beskattningen i de stater där företaget utövar sin verksamhet.

I svensk rätt utgörs skyddslagstiftningen för skatteundandragande transaktioner av skatteflyktslagen¹⁰⁶, särskilt genom lagens generalklausul. Viktigt att notera är att skatterättsliga regleringar anses vara inskränkande för individer och företags självständighet. Uppfattningen för hur skatteflykt, med hänsyn till dess svårtolkade karaktär, ska behandlas skiljer sig internationellt. Det finns de stater som använder sig av en generell klausul, medan andra förlitar sig på bilaterala skatteavtal i kombination med nationella regleringar.

Den befintliga tolkningsproblematiken av begreppen skatteflykt, skatteplanering och aggressiv skatteplanering bidrar till en osäkerhet i domstolens rättstillämpning av skatteflyktslagens generalklausul och har givit upphov till kritik kring bestämmelsens generella utformning. För att finna en lösning på skatteflyktsproblematiken krävs en förändring, då den klausul som idag finns i svensk rätt inte anses vara tillräcklig för att förhindra de oönskade effekter som uppkommer.

3.2 Klassificering av begreppen

På skatterättens område används termer som skatteflykt, skatteplanering och aggressiv skatteplanering, frågan är dock var gränsen går mellan tillåten skatteplanering och otillåten skatteflykt. Gränsdragningen är av principiellt värde, eftersom praxis som hamnar i gränslandet ofta blir föremål för utredning gällande om det föreligger skatteflykt eller ej.

För att tydliggöra hur de olika begreppen förhåller sig till varandra och vad som inbegrips i dem följer nedan en översiktlig redogörelse av terminologin som används löpande i uppsatsen. Syftet är att rama in termerna och utifrån detta beskriva hur de positionerar sig i relation till varandra för att ge en tydligare bild av vad som är otillåtet i enlighet med den svenska lagen. Genom att klargöra vilka typer av transaktioner som är otillåtna, ökar förståelsen för hur de åtgärder som strider mot lagstiftningen bör hanteras, både inom svensk rätt men också på en internationell nivå.

¹⁰⁶ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

3.2.1 Skatteflykt

Eftersom begreppet skatteflykt inte har en klar definition, identifieras otillåtna skatteförfaranden i svensk rätt genom att de faller inom skatteflyktslagens tillämpningsområde. Enligt förarbetena till den befintliga lagen definieras skatteflykt som ett förfarande, genom vilket den skattskyldige med hjälp av avtal eller annan vidtagen rättshandling, försökt uppnå skattelättnader i strid med lagens ändamål.¹⁰⁷ Med utgångspunkt i den vida definition som fastställts i lagtext, har det inom doktrin resonerats kring den flytande gränsen mellan tillåten skatteplanering och otillåten skatteflykt. Det är tydligt att den allmänna definition som finns anses vara alltför omfattande för att tjäna lagstiftarens syfte med skatteflyktslagen.¹⁰⁸

Begränsningar för tolkning av begreppet kan utläsas i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal¹⁰⁹. Kommentaren uppställer en vägledande tolkningsprincip med två kriterier för att skatteflykt ska anses vara uppfyllt. Dels att ett av de huvudsakliga syftena med den misstänkte handlingen ska vara att åstadkomma skattemässiga fördelar, dels att situationen ska stå i strid med syftet och ändamålet av den nationella lagstiftningen i den stat där åtgärden vidtagits.¹¹⁰ Kritik har riktats mot den vägledande tolkningsprincipen eftersom det inte finns riktlinjer för hur staterna ska avgöra vad som utgör den aktuella lagregleringens syfte och ändamål, vilket försvårar processen rörande tolkningen av skatteflyktsbegreppet ytterligare.¹¹¹ Dessutom kan de flesta aktiviteter som vidtas i anledning att uppnå en fördelaktig beskattning för multinationella företag anses som skattemässiga överväganden och därigenom omfattas av skatteplanering.¹¹²

Lodin m.fl. menar att begreppet är synonymt med kringgående av skattlag. Skatteflyktsbegreppet kan delas in i två delar, dels som allmän företeelse, dels sådant kringgående som gör skatteflyktslagen tillämplig.¹¹³ Den allmänna definitionen härrör från 1963 års skatteflyktskommitté och beskrivs som då transaktioner uppfyller såväl lagens ordalydelse som en enhetlig praxisutveckling, men som inte ur allmänt perspektiv anses tillräckligt tillfredsställande.¹¹⁴ Den tekniska definitionen tillämpas då kringgående av lagtexten möjliggörs genom otillåtna transaktioner.¹¹⁵ Medan den allmänna definitionen tar sikte på att identifiera skatteflykt som ett allmänt begrepp, används den tekniska definitionen som ett verktyg för

¹⁰⁷ Prop. 1996/97:170, s. 8 f., se även Lodin m.fl., 2013, s. 737 ff.;

Rosander, 2007, s. 13 ff.

¹⁰⁸ Gerzova & Popa, 2013, s. 421.

¹⁰⁹ OECD, *Model Tax Convention on income and on capital*, 2014.

¹¹⁰ OECD, *Model Tax Convention*, 2014, s. 62 f. Se särskilt p. 9.4-9.5. och Arnold & van Weeghel, 2006, s. 93.

¹¹¹ Arnold & van Weeghel, 2006, s. 96.

¹¹² Arnold & van Weeghel, 2006, s. 97.

¹¹³ Lodin m.fl., 2013, s. 738.

¹¹⁴ SOU 1963:52, s. 55, se även Lodin m.fl., 2013, s. 738 ff.

¹¹⁵ Rosander, 2007, s. 13 f.

att angripa uppkomna aktiviteter. Tillsammans utgör dessa komponenter ramarna för det doktrin kallar skatteflykt.¹¹⁶

Hultqvist uttrycker i en debattartikel att den allmänna definitionen av skatteflykt inte är av vidare juridisk betydelse. Enligt Hultqvist är även den tekniska definitionen svår att använda i juridisk analys. Problematiken ligger i att det i svensk lag står fastställt att de åtgärder som omfattas av lagen anses vara skatteflykt. Att enskilt analysera begreppet skatteflykt i en mer allmän kontext bidrar därför inte till att besvara frågan gällande hur långt lagtexten sträcker sig i den rättsliga tillämpningen.¹¹⁷

3.2.2 Skatteplanering

Skatteplanering anses föreligga då den utförda åtgärden är skattemässigt anpassad för att minska skatten, men inte står i strid med skatteflyktslagens mening eller syfte.¹¹⁸ Det kan ses som ett verktyg för att kunna uppnå en optimal beskattning och därmed ett steg som potentiellt kan leda till skatteflykt för skattesubjektet.

Enligt OECD definieras skatteplanering som då skattebetalare utnyttjar befintliga skatterättsliga bestämmelser för att uppnå en förmånlig beskattning.¹¹⁹ En mer generell tolkning av begreppet omfattar även då olika skatteavtal kombineras med nationell lagstiftning för att optimera beskattningen. Monsénego argumenterar för att en ökning av skatteflyktsproblematiken och mer aggressiv skatteplanering är en följd av avsaknaden av ett internationellt regelverk anpassat för detta.¹²⁰ OECD understryker det faktum att generella regleringar inte har för avsikt att motverka skatteplanering.¹²¹ Trots det beaktas ofta skatteplanering som ett led i skatteflykt där det råder oklarhet för vad som är tillåtet och inte i enlighet med lagen. Merks menar att skatteplanering är en laglig metod för skattesubjektet att minimera sin skattebörda.¹²² Vidare betonar han vikten av rättsosäkerheten gällande att inte ha en allmänt erkänd definition av skatteplanering, då begreppets omfattning kan variera beroende på vilken kontext den hänförs till.¹²³

I förarbeten till den tidigare skatteflyktslagen uttrycks att skatteplanering är en tillåten åtgärd. Det fastställs även att syftet med en sådan åtgärd är att undgå en önskvärd beskattning.¹²⁴ Simon-Almendal understryker, trots uttalanden i förarbeten, att begreppet är svårdefinierat eftersom det är komplicerat att fastställa lagstiftarens avsikt med den aktuella

¹¹⁶ Rosander, 2007, s. 13 f.

¹¹⁷ Hultqvist, 1996, s. 671.

¹¹⁸ Rosander, 2007, s. 19.

¹¹⁹ OECD, 1987, p. 11.

¹²⁰ Monsénego, 2014, s. 2.

¹²¹ OECD, 1987, s. 2.

¹²² Merks, 2006, s. 273 ff.

¹²³ Merks, 2006, s. 281.

¹²⁴ Prop. 1980/81:17, s. 16 f.; prop. 1982/83:84, s. 10.

regleringen.¹²⁵ Från lagstiftarens sida råder det än så länge oklarheter gällande var gränsen går mellan påhittig skatteplanering och olaglig skatteplanering. I gränslandet finner vi begreppet aggressiv skatteplanering.

3.2.3 Aggressiv skatteplanering

Aggressiv skatteplanering definieras av OECD som ett förfarande då den skattskyldige utnyttjar skatteupplägg som omfattas av lagen, men som lagstiftaren inte kunnat förutse och får följaktligen en oönskad effekt.¹²⁶ Enligt Skatteverket utgörs begreppet aggressiv skatteplanering av handlingar som bortser från gällande rätt eller förfarande av internationell karaktär som är oförenliga med lagstiftarens vilja.¹²⁷ I svensk rätt anses aggressiv skatteplanering vara olagligt, medan internationella aktörer menar att denna typ av skatteplanering befinner sig i gränslandet mellan vad som är lagligt och inte. För att minska oönskade skatteeffekter och skapa ett samförstånd mellan Skatteverket och multinationella koncerner, har det krävts ett ökat samarbete mellan parterna.¹²⁸

Skatteupplägg har ofta sin grund på nationell nivå, dock uppstår en viss problematik i tolkningen av de ovanstående begreppen vid gränsöverskridande verksamhet. Omsorgen för företagsbeskattningen omfattas av staternas suveräna jurisdiktion och är en rätt som inte utan skatteavtal kan inskränkas i större utsträckning. Risker utan reglerande skatteavtal mellan stater är att företag som tillämpar aggressiva skattemetoder kan skapa en dubbel icke-beskattning. Förflyttning av skattebaser liksom dubbel icke-beskattning är exempel på oönskade följder av problematiken som leder till förlust av skatteintäkter för staterna.¹²⁹

3.3 Grunder i skatterättslig lagstiftning

Detta avsnitt presenterar skatterättsliga särdrag för att få en förståelse för komplexiteten bakom stiftandet av skattelagar. Skatteflyktslagens uppbyggnad och tillämpningen av dess generalklausul kommer att ligga till grund för diskussion om huruvida lagen är tillfredsställande i svensk rätt eller behöver utvecklas ytterligare för att uppnå sitt bakomliggande syfte.

Lagstiftningsteknik inom skatterätten skiljer sig från andra områden eftersom lagstiftningen beaktas på flera olika nivåer, från den skattskyldige till Skatteverket och domstolarna. För att rättstillämparna ska kunna uppfylla de mål som åsyftas med den tänkta lagstiftningen krävs en lagtekniskt riktig produkt som sätter ramen för lagrummets utsträckning.

¹²⁵ Simon-Almendal, 2011, s. 318.

¹²⁶ OECD, 2008, s. 87.

¹²⁷ Skatteverkets verksamhetsplan, 2011, s. 18.

¹²⁸ Skatteverket rapport, 2011, s. 3 f.

¹²⁹ OECD, BEPS Rapport, 2013, s. 34 ff.

Även att lagen utformas på ett sätt som inte har ett överhängande politiskt intresse är viktigt av effektivitets- och rättssäkerhetsskäl.¹³⁰

Skatterättslig lagstiftning som t.ex. IL¹³¹ anses vara mindre uttömmande och innehåller inte några övergripande metodregler för hur lagen ska tolkas. Tillämpningen och tolkningen av lagen avgörs genom domstolens praxis. De generella normer som utvecklats och som enligt Melz hade kunnat ingå i skattelagstiftningen är följande; (1) syftet med lagen, (2) allmänna skatterättsliga principer, (3) tolkningsregler och (4) lagvalsregler.¹³² Dessa komponenter hade kunnat utgöra ett inledningskapitel och därigenom lagstadga vägledning som idag utläses ur förarbeten och praxis på skatterättsens område. Idag överlämnas ansvaret för tillämpningsmetoden till domstolen på grund av avsaknaden av uttryck i lag.¹³³

Genom globaliseringens ökade rörlighet av kapital och en ökad konkurrens på marknaden har det uppkommit nya situationer som bör beaktas vid lagstiftningen av t.ex. skatteflykt. Multinationella företag väljer skattebas utifrån skatter och tillgången till institutionella förutsättningar istället för en naturlig förankring till en stat.¹³⁴ Trots att det tidigare funnits rörliga skattebaser och skatteundandragande åtgärder har skattesystemen utvecklats utan beaktning av den eskalerade utvecklingen. För att uppnå en välfungerande skattelagstiftning och behålla skattesystemets legitimitet bör det i Sverige ske en förbättring av kvalitetskrav som effektivitet, rättssäkerhet och proportionalitet. Det blir även alltmer viktigt att beakta samhällsvetenskapliga aspekter för att anpassa lagstiftningen till dessa kvalitetskrav. Genom att ställa högre krav på lagstiftaren, för att i större utsträckning beakta kvalitetskraven, förbättras både skattesystemets funktion och rättsstatens ställning internationellt.¹³⁵

Hultqvist anför att skatteundandragande åtgärder ofta hänförs till rättstillämpningen, medan den verkliga problematiken enligt honom uppkommer redan på lagstiftningsstadiet. Skattskyldiga utnyttjar ”luckor” i lagstiftningen för att uppnå en förmånligare beskattning. Lagstiftningen hänger inte längre med i utvecklingen och skatteplanerarnas försprång i utvecklingen av metoder att minska skattebördan ökar. Hultqvist menar att multinationella direktiv som t.ex. BEPS-projektet utgör heterogena regleringar som ytterligare bidrar till det ökade avståndet till att upptäcka nya skatteupplägg.¹³⁶ Hultqvist liknar lagstiftarens förhållande till nya skatteplaneringsmetoder med relationen mellan reaktion och stoppsträckan för en bilist. Stoppsträckan är beroende av reaktionstiden, liksom lagstiftarens agerande är beroende av upptäckten av nya strategier för att undgå beskattning.¹³⁷

¹³⁰ Melz, 2014, s. 46 ff.

¹³¹ Inkomstskattelag (1999:1229).

¹³² Melz, 2014, s. 50.

¹³³ Melz, 2014, s. 50 f.

¹³⁴ Norrman, 2001, s. 9.

¹³⁵ Lodin, 2007, s. 489 ff.

¹³⁶ Hultqvist, 2014, s. 159 ff.

¹³⁷ Hultqvist, 2014, s. 159 f.

De grundläggande utgångspunkterna inom skatterättens lagstiftning är till stor del desamma som inledningsvis presenteras, rättssäkerhet och effektivitet. Utformningen av lagens ordalydelse kan få anmärkningsvärda konsekvenser då rättssäkerheten inte beaktats i tillräcklig grad, dessutom bör även kostnadseffektiviteten uppmärksammas i processerna.¹³⁸

Frågan är vad som kan anses som en tillräckligt ingripande åtgärd för att uppnå ett tillfredsställande resultat där både effektivitet och rättssäkerheten beaktas. Redan i förarbetena under 1970-talet nämns att sanktioner och ökade kontrollresurser för att kartlägga tvivelaktiga skattestrukturer bör utvecklas för att motverka skatteflykt. I utredningen presenteras även att en bidragande orsak till skatteflykt kan anses vara affärsmässiga vinstsyften från företagets sida.¹³⁹

Kringgående av skattelag kan karaktäriseras som ett lagtolkningsproblem. Det innebär att civilrättsliga tillåtna transaktioner som redan vidtagits, men som har för avsikt att undgå en rättmätig beskattning för den skattskyldige, redovisas öppet i deklarationen. Ingripandet för dessa typer av skatteflyktsåtgärder har skett genom lagstiftning, vilket inte är särskilt tidseffektivt.¹⁴⁰

Gällande generalklausuler är dessa ofta generellt utformade för att kunna anpassas till den rättsliga problematik som rättstillämparna ställs inför. Det kan handla om ett svårreglerat eller nytt rättsområde där nya samhällsfenomen inte hunnit inkorporeras i lagtexten. Genom att använda en generalklausul överläts ett större ansvar för tillämpningen på rättsväsendet, vilket leder till att domstolen även har en frihet att styra praxisutvecklingen. Lagstiftaren skapar genom en sådan klausul ett rättsligt verktyg som kompletterar en mer specifik lagstiftning.¹⁴¹ Skatteflyktslagens generalklausul har i doktrin blivit kritiserad för att ha en vag utformning, vilket leder till minskad förutsebarhet.¹⁴² För att få en enhetlig tillämpning av generalklausuler måste en gedigen praxis finnas till hands, något som den senaste skatteflyktslagen fortfarande är i processen att producera.¹⁴³

3.4 Skatteflyktslagen – en översikt

3.4.1 Historisk utblick

Skatteflyktslagen verkar som en åtgärd för att angripa kringgåendet av skattelag. Då lagens rekvisit är relativt öppna och flexibla ökar möjligheten

¹³⁸ Hultqvist, 2014, s. 171 f. Jfr. Lodin, 2007, s. 483; Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, 1976, s. 73 ff. och 105 f.

¹³⁹ SOU 1975:77, s. 44 ff.

¹⁴⁰ Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, 1976, s. 73 f.

¹⁴¹ Winberg, 1981, s. 578.

¹⁴² Se exv. Hultqvist, *Skatteundantagande förfaranden och skatteflykt*, 2005; prop. 1996/97:170, s. 38.

¹⁴³ Strömholm, 1996, s. 251.

att få prövat enskilda fall för att skapa en enhetlig praxisutveckling för hur lagtexten ska tolkas.¹⁴⁴

Historiskt har skatteflyktslagen reformerats och uppdaterats vid ett par tillfällen. Under 1980-talet infördes första skatteflyktslagen, men upphävdes inom kort eftersom den ansågs otillräcklig och otydlig ur ett rättssäkerhetsperspektiv, särskilt på grund av generalklausulens utformning.¹⁴⁵ Lagstiftare har tidigare ställt sig kritiska till att införa en så pass generell klausul. Redan år 1963 tillsattes en skatteflyktskommitté vars uppdrag var att utreda riskerna vid ett eventuellt införande av en generalklausul. Kommittén fann att klausulen, för att verka på ett effektivt sätt, var tvungen att utformas med en vag ordalydelse. Vidare ansågs det inte försvarbart att rekvisiten utformades på detta sätt ur rättssäkerhetssynpunkt.¹⁴⁶ Kravet på förutsebarhet är genom legalitetsprincipen högt ställt inom det svenska skattesystemet. Genom att införa en såpass allmänt hållen klausul skulle förutsebarheten inom skatterätten minska anmärkningsvärt.¹⁴⁷ Den nuvarande skatteflyktslagen infördes år 1995 med ett bakomliggande syfte att bekämpa skatteundandragande aktiviteter. Den nya utformningen utarbetades på grund av att den tidigare lagen inte ansågs tillräckligt effektiv.¹⁴⁸

En tillämpning av skatteflyktslagen innebär att den skatteskyldige genomfört en transaktion som uppfyller samtliga rekvisit i generalklausulen.¹⁴⁹ För att beskattning ska vara möjlig förutsätts även att Skatteverket ansöker om att tillämpning av skatteflyktslagen ska ske hos domstol. Skatteflyktslagen har således en särskilt särställning både i sin tillämpning och i skatteprocessen.¹⁵⁰ En rättshandling som är civilrättsligt tillåten kan också anses utgöra skatteflykt på skatterättens område då handlingen eller förfarandet strider mot lagstiftarens bakomliggande syfte.¹⁵¹

Skatteflyktslagen har kritiserats för att dess otydlighet i rättstillämpningen kan anses strida mot legalitetsprincipen.¹⁵² Generalklausulens rekvisit beskrivs som alltför otydligt utformade och anses utgöra ett otillräckligt materiellt innehåll för att utgöra lagstöd. Detta bidrar följaktligen till en ökad rättsosäkerhet och brist på förutsebarhet.¹⁵³ En tydligt utformad lagstiftning i linje med legalitetsprincipen hade istället begränsat antalet ”rimliga tolkningar”.¹⁵⁴ Nedan följer en redogörelse av bestämmelsens rekvisit samt hur rätten bedömt dessa i sin tillämpning.

¹⁴⁴ Hilling, 2012, s. 821.

¹⁴⁵ Prop. 1992/93:127, s. 49.

¹⁴⁶ SOU 1963:52, s. 9.

¹⁴⁷ Prop. 1996/97:170, s. 10.

¹⁴⁸ SOU 1989:81, s. 9.

¹⁴⁹ Skatteverkets handledning, 2012, Del 1, s. 285 f.

¹⁵⁰ Holstad, Wittkull, Bergkvist & Berndt, 2014, s. 307.

¹⁵¹ Prop. 1996/97:170, s. 33.

¹⁵² Hultqvist, 2005, s. 309 ff.

¹⁵³ Rosander, 2007, s. 208.

¹⁵⁴ Hultqvist, 1995 I, s. 332.

3.4.2 Generalklausulen

I svensk rätt tillämpas skatteflyktslagen som repressiv åtgärd för att förhindra att skatteundandragande aktiviteter vidtas.¹⁵⁵ Generalklausulen som återfinns i 2 § i skatteflyktslagen¹⁵⁶ uttrycker förutsättningarna för att en specifik åtgärd ska anses falla inom ramen för lagens tillämpningsområde. Generalklausulens generella utformning utgör en s.k. GAAR.¹⁵⁷ Enligt förarbeten ska den allmänna utformningen minska inskränkningar i lagen från rättstillämparna då även nya former av skatteflykt och skatteplaneringsmetoder kan omfattas.¹⁵⁸

Generalklausulen uttrycker fyra kumulativa rekvisit som ska vara uppfyllda för att skatteflykt ska anses föreligga och således aktualisera skatteflyktslagen. Innan kraven presenteras i lagtexten finns ett par förutsättningar som måste uppfyllas dels att det vidtagits en faktisk handling av den skattskyldige, dels att skatteförmånen ska ha tillkommit densamme.¹⁵⁹ För att få en bättre förståelse av generalklausulens utformning och betydelse följer nedan en redogörelse av lagtexten där rekvisiten berörs djupare.

2 § Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

- 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en **väsentlig skatteförmån** för den skattskyldige,*
- 2. den skattskyldige **direkt eller indirekt medverkat** i rättshandlingen eller rättshandlingarna,*
- 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det **överbärande skälet** för förfarandet, och*
- 4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle **strida mot lagstiftningens syfte** som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.*

För att det första rekvisitet ska vara uppfyllt krävs att rättshandlingen innebär en *väsentlig skatteförmån* för den skattskyldige. Det ska således föreligga omständigheter som gör att den individ eller juridiska person som vidtar handlingen gynnas skattemässigt till skillnad från om ett sådant förfarande inte förekommit.¹⁶⁰ Väsentlig förmån kan inte hänföras till ett preciserat belopp, utan överlämnas till rättstillämparna.¹⁶¹ Rekvisitet väsentlig förmån kan avgöras dels genom att det uppstår en skattemässig förmån i relation till ett liknande förfarande, dels genom att rättshandlingen

¹⁵⁵ Rosander, 2007, s. 68.

¹⁵⁶ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

¹⁵⁷ Eng.: General Anti-Avoidance Rule.

¹⁵⁸ SOU 1975:77, s. 77.

¹⁵⁹ Prop. 1996/97:170, s. 42 f.; Lodin m.fl., 2013, s. 738 f.

¹⁶⁰ Prop. 1996/97:170, s. 45.

¹⁶¹ Lodin m.fl., 2013, s. 739; prop. 1996/97:170, s. 45.

innebär en skattelättnad som vid beskattningen kan betraktas som en förmån.¹⁶²

För att *medverkanderekvisitet* ska uppfyllas krävs enbart, till skillnad från tidigare års skatteflyktslag, att den skattskyldige erhållit skatteförmånen. Den skattskyldige behöver inte vidtagit rättshandlingen på egen hand, detta kan ha utförts av t.ex. ställföreträdare. Regeringen har i förarbeten uttryckt en otillräcklighet i den tidigare lagstiftningen där det krävdes att den som erhöll skatteförmånen också skulle företagit rättshandlingen.¹⁶³

Avsiktsrekvisitet, *överhängande skälet för förfarandet*, innebär att en objektiv bedömning ska göras utifrån alla omständigheter som den skattskyldige haft för att genomföra transaktionen. Skatteförmånen ska anses avgörande vid avvägningen av de föreliggande skälen som föranlett rättshandlingen. Utöver skattemässiga skäl kan det bland annat röra sig om affärsmässighet eller organisatoriska skäl.¹⁶⁴ Rekvisitet innehåller ett subjektivt moment, nämligen bedömningen av den skattskyldiges avsikt med handlingen. Skatteverket innehar bevisbördan för att styrka den skattskyldiges avsikt med transaktionen.¹⁶⁵

Det fjärde rekvisitet, *i strid med lagstiftarens syfte*, kan utläsas på tre olika sätt; så som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning, de bestämmelserna som är direkt tillämpliga eller har kringgåts av förfarandet. I prövningen av om förfarandet som ägt rum strider mot lagstiftarens avsikt ska enligt förarbetena utgångspunkt tas i lagbestämmelsernas utformning.¹⁶⁶

I doktrin finns olika uppfattningar om tolkningen av förarbetena gällande i vilken grad lagmotiven ska beaktas vid prövningen av tvivelaktiga skatteförfaranden. Hultqvist anför att lagmotiven inte ska beaktas,¹⁶⁷ medan Rosander är av uppfattningen att ledning bör tas i motiven till lagtexten då osäkerhet råder.¹⁶⁸

I praxis har detta rekvisit visat sig vara svårt för Skatteverket att bevisa.¹⁶⁹ Det ska genom en objektiv bedömning i varje enskilt fall avgöras om förfarandet som prövas strider mot lagstiftningens syfte. Utifrån den befintliga praxisutvecklingen anses skatteflyktsklausulen vara svårtillämpad vilket ökar svårigheten att dra några generella slutsatser.¹⁷⁰ Bedömningen har bidragit till att detta rekvisit är det som främst ifrågasatts och även det som rättsväsendet ännu inte format en enhetlig praxis kring.¹⁷¹

¹⁶² Prop. 1982/83:84, s. 17.

¹⁶³ Prop. 1996/97:170, s. 41.

¹⁶⁴ Prop. 1996/97:170, s. 44.

¹⁶⁵ Lodin m.fl., 2013, s. 740 f.

¹⁶⁶ Prop. 1996/97:170, s. 39; Lodin m.fl., 2013, s. 740.

¹⁶⁷ Hultqvist, 2005, s. 309.

¹⁶⁸ Rosander, 2007, s. 109.

¹⁶⁹ Hultqvist, 2005, s. 311 ff.

¹⁷⁰ Hultqvist, 2005, s. 319.

¹⁷¹ Se exv. Hultqvist, *Skatteundantagande förfaranden och skatteflykt*, 2005 och prop. 1996/97:170, s. 38.

Ovan har beskrivits vad generalklausulen betyder i enlighet med den stadgade lagtexten. För att undersöka hur skatteflykt kommer till uttryck och behandlas i praktiken följer nedan ett avsnitt om hur klausulen tillämpats i domstol.

3.4.3 Tillämpning av generalklausulen

3.4.3.1 Kort om tolkning av praxis

I svensk rätt används lagtolkning för att utröna hur paragraferna ska tolkas vid otydlighet i lagtextens ordalydelse. Lagstiftningsprocessen får på så sätt en större betydelse vid lagregleringar som är generella och vaga i sin utformning till skillnad från en klar och precis formulering. Lagtolkningen kan spela en avgörande roll för hur ett lagrum uppfattas och tillämpas då det genom tiden utvecklats en hierarki mellan de olika rättskällornas värde.¹⁷²

Enligt rättskällehierarkin har lagtextens ordalydelse det högsta värdet, dock är det omdiskuterat hur förarbeten och praxis rättskällevärde förhåller sig till varandra i tolkningen. Då bestämmelsens utformning är otydlig är det främst förarbeten och praxis som blir vägledande. Synen på huruvida förarbeten ska värderas högre än rättspraxis råder det meningsskiljaktigheter om.¹⁷³

För att få den bästa möjliga bilden av hur en bestämmelse ska tolkas av rättsväsendet ska givetvis båda dessa rättskällor beaktas. Det bör även nämnas att legalitetsprincipen, som verkar för stärkt förutsebarhet, fått en allt starkare ställning inom tolkning av skatterätt genom senare års praxisutveckling. Hultqvist menar att utvecklingen förespråkar en striktare lagtolkning av lagtextens ordalydelse.¹⁷⁴

På skatterättsens område har, trots osäkerheten som nämnts ovan, HFD:s praxis ett betydande inflytande. På grund av de skatterättsliga bestämmelsernas speciella karaktär verkar praxis för att rättsutvecklingen på området inte stagneras. HFD kan således angripa problematiken snabbare genom att anpassa gällande rätt efter nya förhållanden.¹⁷⁵ På grund av avsaknaden av omfattande avgöranden vid tillämpning av skatteflyktslagens generalklausul, utgör förarbetena till klausulen viktig vägledning i tolkningen. Genom att belysa vid vilka tillfällen skatteflyktslagen ansetts vara tillämplig, kan det med utgångspunkt i liknande situationer skapa en bild av klausulens svårtillämplighet.

För den fortsatta framställningen lyfts återigen fram att syftet med förevarande uppsats är att redogöra för om CSR är att anse som en potentiell lösning på skatteflyktsproblematiken i svensk rätt. För att kunna besvara de inledningsvis ställda frågeställningarna är således ett steg i processen att se

¹⁷² Lodin m.fl., 2013, s. 709 ff.

¹⁷³ Pahlsson, 1998, s. 80 f.

¹⁷⁴ Hultqvist, 2013, s. 10 ff.

¹⁷⁵ Lodin m.fl., 2013, s. 724 ff.

till hur skatteflykt tolkats och tillämpats av domstolen. Ovan redogörs för rättskällor och tolkning av lagtexten för att klargöra vilket värde rättspraxis kan tillmätas i förhållande till övriga rättskällor. Nedan följer ett urval av rättspraxis från HFD som rör skatteflyktslagens generalklausuls tillämplighet på internationella skatteupplägg.

3.4.3.2 Perumålen

De s.k. Perumålen, 2004 not. 59 samt HFD 2012 ref. 20¹⁷⁶, gick ut på att delägare med aktier i svenska bolag upprättade företag i Peru och med hjälp av skatteupplägg överfördes vinster från de svenska bolagen till Peru. Med hjälp av uppläggen kunde höginkomstagare undgå beskattning i Sverige. Vid likvidation av de peruanska företagen uppstod en kapitalvinst och frågan blev vilken stat som hade rätt till att uppta beskattningen. De peruanska bolagen hade karaktären av s.k. brevlådeföretag eftersom det inte bedrevs någon aktiv verksamhet i Peru.

Problematiken grundar sig i att skatteflyktstransaktioner inte strider mot lagens ordalydelse, men vid närmare beaktning kan strida mot lagens syfte.¹⁷⁷ I Peru-domarna¹⁷⁸ kretsar huvudfrågan kring huruvida rekvisiten för tillämpning enligt generalklausulen är uppfyllda, där en intressant aspekt är att kammarrätterna gjort olika bedömningar i målen. Domstolarna var överens om att 2 § 1-3 p. i skatteflyktslagen var uppfyllda, dock rådde det delade meningar om den fjärde punkten i paragrafen.¹⁷⁹ Målen påvisar när det finns möjlighet att tillämpa interna skatteflyktsregler trots att det föreligger ett skatteavtal som stadgar beskattningsrätt för en av staterna.¹⁸⁰

Då det än så länge inte utvecklats en enhetlig praxis i tolkningen av det fjärde rekvisitet måste domstolen falla tillbaka på tolkningsprinciper.¹⁸¹ Genom att införa en generalklausul blir således en följd att ansvaret för tillämpningen åläggs domstolarna.

I HFD 2012 ref. 20 utformar domstolen en tolkningsregel för generalklausulen:

” [i] första hand avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden ska försöka klarlägga vad som varit de avtalsslutande parternas avsikt.”¹⁸²

¹⁷⁶ Mål nr 1135-11, i samband med domen den 26 mars 2012 avgörs även mål nr 1136-11 med samma utgång. Målen rör identiska omständigheter och rättsfrågor, anledningen till att det avgjorts i två mål beror på att det är två skattskyldiga personer.

¹⁷⁷ Jfr. 2 § 4 p., Lag (1995:575) mot skatteflykt.

¹⁷⁸ RÅ 2004 not. 59 och HFD 2012 ref. 20.

¹⁷⁹ För vidare läsning om de specifika resonemangen se mål nr 3855-3858-09 samt 3863-09 från kammarrätten i Jönköping och mål nr 3348-3349-10 från kammarrätten i Stockholm.

¹⁸⁰ Hilling, 2012 I, s. 582.

¹⁸¹ Lodin m.fl., 2013, s. 724 f. och 742 ff.

¹⁸² Mål nr 1335-11, s. 5.

För att tolka den otydliga lagtextens ordalydelse uttrycker domstolen att en s.k. teologisk tolkningsmetod¹⁸³ bör användas. I tolkningen av lagtexten bör även legalitetsprincipen beaktas särskilt, frågan är om principen stödjer tolkningen som HFD valt att göra i 2012 års fall.

Vidare menar Hilling att det utifrån domarna kan konstateras att skatteflyktslagen är tillämplig på transaktioner som omfattas av svenska skatteavtal, förutsatt att inget i skatteavtalet mellan staterna uttrycker att den gemensamma partsavsikten förhindrar tillämpningen. Vad som utgör skatteflykt anses vara en svensk intern angelägenhet i enlighet med HFD:s dom och avgörs alltså av generalklausulens rekvisit.¹⁸⁴ Emellertid ansågs inte skatteflyktslagen vara tillämplig på 2012 års fall, eftersom Sveriges beskattningsanspråk på kapitalvinsten på andelarna i det peruanska bolaget inte begränsades av skatteavtalet. Andelarna ansågs vara belägna i Sverige och med utgångspunkt i detta resonemang krävdes ingen vidare utredning av skatteflyktslagens tillämplighet.¹⁸⁵

En skillnad som domstolen påtalar mellan målen är att i 2004 års fall är företaget både registrerat och verksamt i viss utsträckning i Peru, medan i det senare fallet pekar alla anknytningsmoment utöver själva registreringen mot Sverige.¹⁸⁶

3.5 Sammanfattande kommentarer

För att kunna utläsa en klarare tolkning av skatteflyktslagens tillämpning krävs ett förtydligande av begreppet skatteflykt. Det är nödvändigt för att identifiera vilka typer av transaktioner som omfattas av lagen. Lagstiftaren har genom att införa ett allmänt fjärde rekvisit valt att överlämna tillämpningsfrågan till rättstillämparna. Trots att generalklausulen bidrar till minskad rättssäkerhet och förutsebarhet, har klausulen en preventiv verkan vilket kan vara att föredra inom skatteflyktslagstiftning.

Skatterättslig lagstiftning har en säregen karaktär och kräver därför i sin utformning särskilt beaktande av kvalitetskraven som nämns ovan.¹⁸⁷ Utvecklingen som sker av skatteundrandragande aktiviteter ställer dock högre krav på att samhällsvetenskapliga perspektiv integreras i lagstiftningsarbetet.¹⁸⁸ CSR som beaktar etiska och moraliska aspekter för multinationella företags verksamhet kan eventuellt fylla detta perspektiv i

¹⁸³ *Teologisk tolkning* innebär att normernas innebörd fastställs genom att syftet tolkas fram utifrån lagens ordalydelse och tillämpas på det enskilda fallet. I praxis förekommer att domstolen hänvisar till ändamålet eller syftet med lagen. Se vidare Lodin m.fl., 2013, s. 718 f.

¹⁸⁴ Hilling, 2012 I, s. 591 f.

¹⁸⁵ Mål nr 1335-11, s. 6; Hilling, 2012 I, s. 588 ff.

¹⁸⁶ Mål nr 1335-11, s. 6.

¹⁸⁷ Se vidare avsnitt 2.2 och 3.3.

¹⁸⁸ Lodin, 2007, s. 489 f.

lagstiftningsprocessen. Vid beaktande av CSR kan samhällets behov tillgodoses redan i förarbetet till nya skatterättsliga bestämmelser. Konceptet CSR innehåller dessutom repressiva och preventiva inslag vilket ytterligare berikar skatteflyktsregleringar i motverkandet av otillåtna åtgärder.¹⁸⁹ Genom en grundligare utredning kring utformningen av skatteflyktsregleringar hade eventuellt osäkerheten i tolkningen av den befintliga generalklausulen kunnat undvikas.

Generella generalklausuler utvecklas för att rättstillämparna ska kunna täcka in oförutsedda förändringar eller nya idéer där lagstiftningsprocessen inte hunnit ikapp samhällsutvecklingen. Ju vagare utformningen är desto större frihet och tolkningsutrymme har rättstillämparna. Fördelen med denna typ av klausul är flexibiliteten på områden som är svåra att reglera specifikt, dock minskar utformningen förutsebarheten i jämförelse med en mer konkret lagstiftning.¹⁹⁰ Rosander är av uppfattningen att generalklausulens fria skrivning är nödvändig för att den ska kunna tillämpas på ett effektivt sätt.¹⁹¹

Användandet av generalklausuler anses inom doktrin vara en särskild lagstiftningsmetod där rättsreglernas tillämplighet formas av rätten genom att ge rättstillämparna betydande frihet i sin bedömning av lagens ordalydelse.¹⁹² Klausulens tillämplighet utvecklas alltså genom prejudikat där rätten avgör vilka värden som beaktas särskilt i förhållande till andra.¹⁹³ Skatteflyktsklausulen har gett upphov till att rättstillämparna, trots objektiva rekvisit, ska beakta grunder utöver vad som anses normalt.¹⁹⁴ Syftet är att rättstillämparna ska ha möjligheten att vara flexibla i sin tolkning av lagen, men de förväntas följa grundläggande principer inom skatterätten och tidigare präglad praxis på området.¹⁹⁵

Vid tillämpning av generalklausulen är avsikten att se till transaktionens natur för att bedöma vilken metod för taxering som är mest lämplig. Taxering kan exempelvis bestämmas utifrån förhållandet om transaktionen aldrig vidtagits. Beslutet om vilken metod som används samt hur tolkningen av lagen sker överlämnas till rättstillämparna.¹⁹⁶

¹⁸⁹ För vidare läsning om repressiva och preventiva åtgärder se avsnitt 2.4.

¹⁹⁰ Rosander, 2007 I, s. 672.

¹⁹¹ Rosander, 2007, s. 46 f.

¹⁹² Strömholm, 1996, s. 245.

¹⁹³ Perczenik, 1995, s. 293 f.

¹⁹⁴ Hultqvist, 1996, s. 670.

¹⁹⁵ Prop. 1996/97:170, s. 40.

¹⁹⁶ Lodin m.fl., 2013, s. 741.

4 Corporate social responsibility

4.1 Inledning

Gränserna mellan stater blir alltmer vaga och ett ömsesidigt beroende ökar i takt med globaliseringen. Den globala ekonomin och gränsöverskridande verksamheter skapar ett behov för en gemensam värdegrund där hållbar utveckling anses vara en särskilt beaktansvärd faktor. För att uppnå en hållbar utveckling såväl ekonomiskt som socialt krävs ett stabilt ramverk som skapar en rättssäker och effektiv förvaltning i samhället.¹⁹⁷

Hållbar utveckling definieras som ett begrepp där hänsyn tas till individens och samhällets behov, förutsättningar och problem. Utgångspunkten är att tillfredsställa samhällets behov utan att skapa ekonomiska, sociala eller miljömässiga problem och istället försöka minimera påverkan inom dessa områden.¹⁹⁸ För att åstadkomma en global hållbar utveckling krävs även en ökad samverkan mellan multinationella företag och samhället.¹⁹⁹ CSR är ett flytande koncept som fokuserar på företagets ansvar gällande hållbar utveckling och även som samhällsaktör.

Den första formella definitionen av begreppet CSR beskrevs i boken *Social Responsibilities of the Businessman* av Bowen år 1953.²⁰⁰ Sedan dess har begreppsbyggnaden förändrats och fått allt fler perspektiv inom doktrin.²⁰¹ CSR förknippas idag med bland annat miljöfrågor och den hänsyn som beaktas gällande mänskliga rättigheter från multinationella företag. På senare år har även begreppet fått en funktion inom den ekonomiska sfären, där obalanserade skattestrukturer granskats kritiskt och globala företag på grund av sina skatteupplägg uppmärksammats i media.²⁰²

Idag symboliseras en god företagskultur genom vidtagna åtgärder för ett långsiktigt och hållbart samhälle. Globala koncerner inkorporerar vanligtvis ett frivilligt ansvarstagande i bolagets grundvärderingar där resultatet av vidtagna åtgärder går att utläsa i årsredovisningen. Något som är beaktansvärt är att CSR-trenden inte i någon större utsträckning etablerats i

¹⁹⁷ Prop. 2002/03:122, s. 11 ff. För vidare läsning se: Norrman, *Globaliseringens effekter på skatter och på beskattningsverksamheten*, 2001.

¹⁹⁸ SOU 2004:104, s. 10 f.

¹⁹⁹ Prop. 2002/03:122, s. 6 f.

²⁰⁰ Garriga & Melé, 2004, s. 51 ff.

²⁰¹ Se exv. Knuutinen, *Corporate social responsibility, taxation and aggressive tax planning*, 2014; EU-kommissionen, rapport, 2011; Avi-Yonah, *Corporate Social Responsibility and strategic tax behaviour*, 2008; Grafström, Göthberg & Windell, *CSR: Företagsansvar i förändring*, 2008; Carroll, *The pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders*, 1991 m.fl.

²⁰² Se t.ex. *Storbritannien hänger ut skatteplanerare*, SvD, 2013 och Grafström, Göthberg & Windell, 2008, s. 36 ff.

utvecklingsländer, utan främst i stater som är inflytelserika aktörer på den globala marknaden.²⁰³

Gällande begreppet i sig är det svårdefinierat och inget förslag på definition har hittills blivit internationellt erkänt. Begreppet uttrycker att det finns ett samhällsansvar för företagets negativa påverkan, frågan är hur långt detta ansvar sträcker sig utöver vad lagen kräver.²⁰⁴ Nedan redogörs för de centrala perspektiven som beaktas inom CSR och med utgångspunkt i dessa är avsikten att identifiera ramarna för begreppet.

4.2 Begreppet Corporate social responsibility

CSR som koncept anses ha uppkommit ur motsättningar mellan tre utgångspunkter; ekonomi, ansvarstagande och rättvisa.²⁰⁵ De tre centrala grunderna har tillsammans skapat debatt och därigenom har begreppet utvecklats ytterligare. Knuutinen, i likhet med de flesta moderna författare inom finansiell CSR, menar att de centrala komponenterna är ekonomiskt-, socialt- och miljömässigt ansvar där grunderna tillsammans tar sikte på företagets långsiktiga effekter på samhällets hållbarhet.²⁰⁶ Trots att det inte finns en klar definition av CSR går det, med hjälp av ovanstående faktorer, att urskilja såväl likheter som särdrag mellan de försök som gjorts för att tydliggöra konceptet. De paralleller som kan identifieras skapar en god uppfattning om vart trenden är på väg.

CSR som begrepp identifierades redan under 1950-talet av Bowen.²⁰⁷ Sedan dess har terminologin utvecklats och omfattar allt fler områden för globala företag att beakta i sin påverkan. EU-kommissionen har dock presenterat en definition som blivit relativt accepterad och som de står bakom i en rapport från 2011.²⁰⁸

“The responsibility of enterprises for the impacts of society”²⁰⁹

EU-kommissionens definition saknar tydliga ramar vilket, trots ett försök till att specificera CSR, bidrar till att begreppet är svårt att tolka och tillämpa. Vad som inbegrips i CSR är beroende av betraktarens perspektiv och i vilket sammanhang det ska tillämpas.²¹⁰ Enkelt beskrivet kan det anses som ett brett koncept som verkar för att multinationella företag ska få en ökad medvetenhet kring sina negativa effekter på samhället och arbeta aktivt

²⁰³ Masuma Khatun, 2015, s. 166.

²⁰⁴ Grafström, Göthberg & Windell, 2008, s. 43 ff.

²⁰⁵ Masuma Khatun, 2015, s. 166.

²⁰⁶ Knuutinen, 2014, s. 37 ff.

²⁰⁷ Bowen, *Social Responsibilities of the Businessman*, 1953.

²⁰⁸ EU-kommissionen, rapport, 2011.

²⁰⁹ EU-kommissionen, rapport, 2011, s. 6.

²¹⁰ Blowfield & Murray, 2014, s. 122.

för att minska dessa. Det bör emellertid noteras att begreppet är föränderligt med tiden och i takt med nya samhällstrender, vilket bidrar till svårigheten att specificera det alltför snävt.

OECD har inte uttryckligen presenterat en definition, men har lyft *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*²¹¹, en rapport gällande riktlinjer för hur multinationella företag ska förhålla sig till olika påverkningsbara områden. I rapporten redogörs även för generella förhållningsregler som multinationella företag bör tillämpa, bland annat att förespråka anställdas rättigheter, uppmuntra affärsmässighet hos intressenter samt att upprätthålla ett hållbart regelverk inom områden som beskattning, miljö och mänskliga rättigheter.²¹²

För svensk del har organisationen CSR Sweden²¹³ definierat begreppet som ”att företag, på eget initiativ, engagerar sig i samhällsutvecklingen”. De förespråkar att företag med aktivt CSR-arbete stärker relationerna med sina intressenter och genererar därigenom en ökar tillväxt.²¹⁴ Beaktansvärt är att CSR Sweden fokuserar på att företagen på egen hand ska utveckla branschpraxis och normer att följa där hänsyn automatiskt tas till de etiska aspekterna.

World Business Council for Sustainable Development²¹⁵ lyfter fram CSR som ett föränderligt koncept med vissa bestående element. Långsiktighet och beaktande av sociala, miljömässiga och ekonomiska standarder på marknaden anses vara faktorer som dels stärker begreppets erkännande, dels avgörande för globala koncerners ansvarstagande. CSR är inte längre ansett som en börda för globala koncerner utan snarare ett sätt att förstärka relationer och sin trovärdighet på marknaden.²¹⁶

Blowfield och Murray menar att två huvudsakliga värdegrunder bör beaktas i frågan om vad som motiverar företag till att vidta CSR-åtgärder. Dels att ha långsiktiga mål för att åstadkomma välgörande ändamål genom att bedriva verksamheten och ta ansvar för sin påverkan, dels ett erkännande av samhället där företagets renommé förstärks på grund av de sociala åtgärderna som vidtagits. Vilken effekt som uppstår är beroende av förhållandet mellan dessa två värden, där det sociala företagsansvaret utgör kärnan för motivationen och vägleder företagen mot ett önskvärt resultat.²¹⁷

²¹¹ OECD Guidelines, 2008.

²¹² OECD Guidelines, 2008, s. 14.

²¹³ CSR Sweden är Sveriges ledande företagsnätverk som fokuserar på företagens samhällsansvar och samhällsengagemang. Deras främsta uppgifter är att inspirera företagen i sitt arbete med ansvarsfrågor samt att främja diskussionen mellan näringsliv och politiker.
²¹⁴ CSR Sweden's hemsida, hämtat 2015-03-19.

²¹⁵ *World Business Council for Sustainable Development* är en global sammanslutning av cirka 200 internationella företag vars fokus exklusivt behandlar företag och hållbar utveckling.

²¹⁶ World Business Council of Sustainable Development, 2000, s. 7 f.

²¹⁷ Blowfield & Murray, 2014, s. 12 f.

För att få en tydligare bild av CSR har flera modeller och teorier tagits fram där en av de första utvecklades av Archie Carroll. Hans pyramidteori används än idag som en grundmodell för att fastställa begreppets ramar. Nedan följer en närmare beskrivning av Carroll's teori.

4.2.1 Carroll's pyramidteori

Carroll beskriver CSR genom en pyramidteori²¹⁸ där ju högre företaget anses befinna sig i hierarkin, desto mer filantropiskt ansvar anses de ta. Det ultimata målet är att uppnå kravet på en *good corporate citizen* som är det högsta steget i pyramiden. Han var den som först började särskilja olika former av företagsansvar i förhållande till intressenter och samhället.²¹⁹ De olika stegen utgör således olika grader av ansvarstagande samt beståndsdelarna inom företagsansvaret. Enligt Carroll är modellen användbar för företagsledare som vill förena förpliktelser gentemot aktieägarna med förväntningar från andra intressenter.²²⁰ Den fyrdelade modellen sätter ekonomiska och legala förväntningar i relation till mer socialt orienterade angelägenheter såsom filantropiskt och etiskt företagsansvar.²²¹

Det *ekonomiska ansvaret* utgör grunden för ett företags möjlighet att existera och verka i samhället. Målsättningen är att bedriva en vinstgenererande verksamhet som ger en maximal avkastning till aktieägarna och har minimala kostnader. Genom att uppfylla detta kan företaget få en konkurrenskraftig position på marknaden. De intressegrupper som främst berörs av det ekonomiska ansvaret är aktieägare och anställda där konsekvenserna, då det inte finns en ekonomisk hållbarhet, kan leda till lägre avkastning och uppsägning.²²²

Andra steget utgörs av det *legala ansvaret*. Grundförutsättningarna för att leva och verka i samhället utgörs av lagar. I enlighet med det legala ansvaret förväntas företagen att följa lagstadgade regleringar som en del av det symboliska sociala kontrakt som finns gentemot staten. Konsekvensen då företagen inte möter rättsliga krav kan leda till tvister som annars hade kunnat undvikas.²²³

Företagens handlingar baserade på etiska värderingar placeras i det tredje steget. Inom det *etiska ansvaret* är intressenterna och samhällets förväntningar centrala. Det rör sig snarare om ett önskvärt beteende som kan sträcka sig utöver vad som stadgas i lagen. Det etiska ansvaret beaktar intressenternas värderingar, normer och förväntningar, där det som anses vara rättvist återspeglas genom krav på företagen. Företagsetiken korresponderar med det legala ansvaret eftersom kraven ofta utformas på ett

²¹⁸ Se Bilaga A.

²¹⁹ Carroll, 1979, s. 499 f.; Knuutinen, 2014, s. 38.

²²⁰ Carroll, 1991, s. 39 ff.

²²¹ Carroll & Buchholtz, 2011, s. 34.

²²² Carroll & Buchholtz, 2011, s. 34.

²²³ Carroll & Buchholtz, 2011, s. 34 f.

sätt som sträcker utöver företagens rättsliga förpliktelser. Etiska aspekter i samhället är i konstant förändring, vilket gör det svårare för företagen att anpassa sin verksamhet utefter snabba skiftningar hos intressenterna.²²⁴

Det *filantropiska ansvaret*, som är det högsta steget i pyramiden, omfattar handlingar som är frivilliga utan någon motprestation och speglar samhällets aktuella förväntningar på företagen. Företagen anses ha en frivillig bundenhet till samhällets etiska normer där godtycklighet och påtryckningar från berörda aktörer kan bli problematiskt. Även om det i vissa fall finns etiska aspekter som tillgodoses genom ett filantropiskt agerande av företaget, beaktas det högsta steget i Carroll's pyramid som ett sätt att bevisa att företagen är goda samhällsmedborgare.²²⁵ Skillnaden mellan det etiska och filantropiska ansvaret är att det förstnämnda främst beaktar intressenternas förväntningar, medan det filantropiska ansvaret uppställs som ett önskvärt agerande från samhället där humanitära åtgärder tas ett steg längre.²²⁶

Ur ett samhällsperspektiv kan det anses att de ekonomiska och legala ansvarerna är förutsättningar för företagens agerande, medan etiskt ansvar förväntas och filantropiskt ansvar är önskvärt.²²⁷ Att beröra alla fyra steg som global aktör och klassas som en *good corporate citizen* är det företagen ska sträva efter, men är troligen svårt att uppnå ur flera aspekter. Ansvarerna i de tre första stegen anses av Carroll vara viktigare, medan det filantropiska är att betrakta som det lilla extra eller som det uttrycks i artikeln "icing on the cake".²²⁸ Beroende av CSR:s otydliga definition och omfattning anses teorier rörande konceptet svåra att tillämpa i praktiken.

4.2.2 Begränsningar för CSR

Det har med tiden utvecklats mer sofistikerade och omfattande ramverk för begreppet CSR. Trots detta är Carroll's grundmodell för företagsetik ständigt återkommande i doktrin.²²⁹ De senaste modellerna tar, till skillnad från Carroll's pyramidteori, sikte på relationen mellan företaget och samhället i större utsträckning, utan att använda sig av en hierarkisk rangordning. Det handlar istället om att se till vilket utvecklingsstadium företaget befinner sig i och utifrån detta skapa rätt värdegrunder för att tillfredsställa olika aktörer. Istället för en pyramid med olika nivåer bedöms graden av ansvarstagande genom om åtgärden gynnar företaget eller samhället.²³⁰

²²⁴ Carroll, 1991, s. 41.

²²⁵ Carroll & Buchholtz, 2011, s. 36.

²²⁶ Carroll, 1991, s. 42.

²²⁷ Carroll & Buchholtz, 2011, s. 37.

²²⁸ Carroll, 1991, s. 42.

²²⁹ Blowfield & Murray, 2014, s. 133 ff.

²³⁰ Blowfield & Murray, 2014, s. 24.

Blowfield och Murray anför, trots att teorierna gällande CSR beaktar föränderliga fenomen som t.ex. klimatförändringar och relationer med intressenter, att företagen enbart utövar en liten del av ansvaret. De exemplifierar att företag bidrar till miljön vid platser där de förorenat, samtidigt som de inte förbättrar villkoren för sina anställda. Även revisionsbyråer anlitas för att utföra skatterättsliga konsulttjänster utan att beakta företagsbeskattning som en ny dimension av CSR.²³¹ Frågan är varför företagen prioriterar på ett sätt som utåt visar att de agerar i enlighet med CSR, men i själva verket bara erkänner en del av ansvaret.

Det finns inget korrekt svar på hur företagen bör agera för att uppnå CSR. Det kan konstateras att CSR, liksom teorierna för att uppnå ett ultimatum ansvarstagande, har utvecklats med tiden. Genom att företagens kärnvärden handlar om att prestera långsiktigt tillsammans med investerare mot ett gemensamt vinstmål, finns det en stabil plattform att bygga vidare på. Långsiktiga mål är en avgörande faktor för att uppnå en god nivå av CSR samt förstå vilka värden som är betydande för varje företag.²³²

Innebörden av begreppet förändras i samband med samhällets utveckling, liksom förväntningarna på företagen och dess förhållanden till berörda aktörer. Varje aspekt av CSR har fördelar och nackdelar, vilket ger åskådarens perspektiv en avgörande roll i bedömningen och avgränsningen för begreppets ramar. Trots att det inte finns någon allmänt erkänd definition av begreppet, finns det ingen anledning att förminska CSR som koncept eller dess påverkan på företagen.²³³

Att fastställa en allmänt accepterad innebörd av begreppet CSR är enligt Van Marrewijk svårt eftersom substansen som utgör definitionen ofta baseras på specifika intressen och är således föränderlig beroende på vilket perspektiv betraktaren applicerar.²³⁴ Förväntningarna från intressenterna och samhället har dessutom utvecklats över tid, där det krävs alltmer integrering av företagen för att tillfredsställa samarbetande aktörers behov.²³⁵

4.3 Ett associationsrättsligt perspektiv

4.3.1 Företagsetik och vinstgenerering

Företagens grundläggande värderingar spelar en avgörande roll i beslut rörande CSR-åtgärder. I den associationsrättsliga lagstiftningen finns dock regleringar som kan bli problematiska då olika intressen ska beaktas. Det blir en avvägning om vilka intressen som väger tyngre i förhållande till andra.

²³¹ Blowfield & Murray, 2014, s. 24 f.

²³² World Business Council of Sustainability Development, 2000, s. 7.

²³³ Blowfield & Murray, 2014, s. 28.

²³⁴ Van Marrewijk, 2003, s. 96 ff.

²³⁵ Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s. 15 f.

Ur ett affärsmässigt perspektiv med företagens främsta intresse i sikte är det önskvärt att erhålla så låg beskattning som möjligt. Alla aktiebolag drivs med ett syfte för vad verksamheten ska uppnå samt hur eventuell vinst ska hanteras. I enlighet med 3 kap. 3 § ABL²³⁶ förutsätts, om inget annat stadgas i lag, att företaget har ett övergripande vinstsyfte. Att aktiebolagets främsta syfte är en hög vinstgenerering, till förmån för att gynna aktieägarnas intressen, är den traditionella synen på bolagets målsättning.²³⁷ Något som emellertid bör uppmärksammas är att ABL inte stadgar ett utökat ansvar som sträcker sig utöver lagens ordalydelse för företagen.

Bergström och Samuelsson menar att viljan att investera i ett företag har stark anknytning till möjligheten att i framtiden erhålla avkastning.²³⁸ En av de grundläggande förutsättningarna för att investerare ska vilja placera kapital är att bolaget uttrycker ett tydligt vinstsyfte där aktieägarna får ta del av detta genom utdelning.²³⁹ Sjäffjell är av uppfattningen att ett bolag är aktieägarnas egendom och existerar enbart för att maximera deras utdelningar.²⁴⁰

Aktiebolagets existensberättigande härrör från aktieägarnas vilja att investera, av detta följer att vinstsyftet utgör en fundamental grund i varje bolag. De bolag som inte har ett uttryckligt vinstsyfte riskerar därför att inte attrahera lika många investerare och möjligtvis inte vara lika framgångsrikt. I förarbeten till ABL uttrycks även att det finns ett värde i att lagtexten är utformad på ett sätt som uttrycker att aktiebolag bör drivas med vinstsyfte.²⁴¹

Ett av undantagen från vinstsyfte som enligt gällande rätt får göras är genom gåva till allmännyttiga ändamål, förutsatt att åtgärden uppfyller alla bolagsrättsliga förutsättningar.²⁴² Gåvan ska enligt lagtext vara skäligen hänsyn till ändamålets art, bolagets ställning och övriga omständigheter. Det är dock oklart var gränserna går för denna typ av gåvor eftersom det inte preciserats närmare i praxis.²⁴³

Förutsättningarna för hur multinationella företag ska kunna kombinera sitt vinstsyfte med affärsmässiga och etiska aspekter skapar en debatt kring samhällsansvaret och dess utsträckning. Inom doktrin har det lyfts fram att företagets vinstsyfte och att vara en *good corporate citizen* inte nödvändigtvis behöver vara två motpoler, utan snarare att ett starkt samband mellan de två komponenterna bidrar till att öka aktieägarnas värde långsiktigt.²⁴⁴ Även Grankvist anför att företagen som arbetar aktivt med

²³⁶ Aktiebolagslag (2005:551).

²³⁷ Bergström & Samuelsson, 2012, s. 43.

²³⁸ Bergström & Samuelsson, 2012, s. 24.

²³⁹ Bergström & Samuelsson, 2012, s. 51.

²⁴⁰ Sjäffjell, 2011, s. 57.

²⁴¹ Prop. 2004/05:85, s. 219.

²⁴² Jfr. 17 kap. 5 § ABL.

²⁴³ Johansson, 2011, s. 156.

²⁴⁴ Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s. 15 ff.

CSR-frågor genererar ett ökat förtroende och i längden även en ökad vinst.²⁴⁵

Det finns inga lagstadgade krav på att företag ska beakta CSR i sin verksamhet, dock har alltfler intressenter blivit mer medvetna om de negativa effekter som storföretagen har på t.ex. miljön. Den ökade medvetenheten bidrar till att många företag börjat omvärdera sina grundvärderingar i samband med den långsiktiga verksamhetsplanen. Att en sådan utveckling skulle strida mot vinstsyftet är osannolikt eftersom det finns flera faktorer som tyder på att ett långsiktigt hållbarhetsarbete och tillämpning av CSR-åtgärder genererar ökade vinstmarginaler.²⁴⁶

Ett annat perspektiv som framkommit är det faktum att företagens arbete för att främja CSR-frågor ökar konkurrensen på marknaden, vilket skapar fördelar även inom andra områden. EU-kommissionen menar att en konkurrenskraftig marknad bidrar till fördelar inom bland annat företagens riskhantering, kostnadseffektivitet och kundrelationer.²⁴⁷ I enlighet med EU-kommissionen är CSR ett uttryck för att skapa ett långsiktigt värde i de handlingar företaget eller koncernen tar sig an.²⁴⁸ Det finns de som tror att de mest framgångsrika globala företagen i framtiden är de som lyckas integrera CSR i sin företagskultur. Det bidrar till en ökad motivation för att utveckla en affärsmässig modell där intressenter, anställda och aktieägare har gemensamma värdegrunder i företagets långsiktiga plan.²⁴⁹

4.3.2 Teorier om företagsrelationer och CSR

Redan under tidigt 1900-tal var det vanligt att företagen värnade om sina intressenter på verksamhetsorten, dock är intesserelationer i ständig förändring. Genom finansmarknadens ökade inflytande och konceptet *Shareholders value's*²⁵⁰ genomslag skedde en stor förändring på 1990-talet i Sverige. Att beakta aktieägarnas och resterande berörda aktörers intressen blev mer påtagligt för företagen i deras roll som samhällsmedborgare.²⁵¹ CSR växte fram som en motkraft till ett ansvarslöst företagande efter ett par företagskollapser på den amerikanska och europeiska marknaden, konceptet skulle utgöra ett verktyg för att kunna balansera företagsvärdena.²⁵² För att förstå hur multinationella företag integrerar konceptet CSR inom skatterätten, tas ofta nedanstående tre aspekter i särskild beaktning. Det är i sammanhanget viktigt att notera att perspektiven är teoretiska och inte har någon form av bindande verkan på ett företag i CSR processer.

²⁴⁵ Grankvist, 2012, s. 48 f.

²⁴⁶ Se exv. Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s. 15.

²⁴⁷ EU-kommissionen, Handlingsplan, 2011, s. 3 ff.

²⁴⁸ Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s. 97 f.

²⁴⁹ Van Eijsden, 2013, s. 57.

²⁵⁰ *Shareholders value* verkar för att uppmärksamma aktieägarnas värde och intressen.

²⁵¹ Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s. 38 ff.

²⁵² Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s. 49.

Stakeholder's theory, intressent värden²⁵³, tar hänsyn till styrningen av bolaget och de som påverkas genom att interagera med det såsom anställda, leverantörer och kunder. Karaktären av företaget och dess syfte inspireras till stor del av intressenterna samt att det finns ett ömsesidigt beroende från båda parter.²⁵⁴ Enligt Freeman ska intresserelationerna vårdas genom ett frivilligt agerande från företagen som tillfredsställer aktuella behov.²⁵⁵ Det finns både ett deskriptivt och normativt tankesätt inom *Stakeholder's theory*, där det normativa representerar hur ledare och intressenter borde agera i enlighet med bolagets syfte.²⁵⁶ Den normativa delen syftar till att identifiera och tolka företagets värdegrunder såsom företagsmoral och filantropiska riktlinjer.²⁵⁷ Den deskriptiva delen ser istället till hur aktörerna i praktiken arbetar för att nå företagets målsättningar samt hur de förhåller sig till företagets olika åtgärder och restriktioner.²⁵⁸

Utöver de två ovanstående komponenterna anför en del författare att det även finns en instrumentell aspekt som fungerar som länken mellan de deskriptiva och normativa delarna. Det instrumentella området används för att finna sambanden eller avsaknaden av dessa i verksamheten.²⁵⁹ En grundläggande princip inom *Stakeholder's theory* innebär att företaget ska värdesätta berörda aktörers intressen s.k. *the stakeholder-enabling principle*.²⁶⁰ En liknande princip anförs även i Phillips bok *Stakeholder theory and organizational ethics* där författaren beskriver den moraliska grunden och fundamentala element för teorin.²⁶¹

Shareholder's theory, aktieägarnas värden²⁶², baseras på tanken om att det inte finns några sociala eller frivilliga skyldigheter för företagen. Det är aktieägarnas intressen som är avgörande för bolagets målsättning och värdegrunder. Teorin härstammar från USA, med Friedman som en av de främsta förespråkarna, och utvecklades främst under 1980-talet. Det nya tankesättet kring företagsvärderingarna bidrog till att marknaden blev mer vinstfokuserad. Influenserna av kapitalmarknadens utveckling medförde att de multinationella företagens roll i samhället växte och legitimerade att aktieägarnas ställning värderades högre i jämförelse med andra intressenter.²⁶³

Då det inte finns några lagstadgade regleringar rörande CSR utgör *företagsetik* en grundläggande aspekt i debatten. *Stakeholder's theory* tar i viss mån hänsyn till företagsetik, medan *Shareholders theory* bortser helt

²⁵³ Författarens översättning.

²⁵⁴ Friedman & Miles, 2006, s. 2 f.

²⁵⁵ Freeman, 2010, s. 52 f.

²⁵⁶ Friedman & Miles, 2006, s. 29 f.

²⁵⁷ Donaldson & Preston, 1995, s. 71.

²⁵⁸ Friedman & Miles, 2006, s. 2 f.

²⁵⁹ Donaldson & Preston, 1995, s. 71; Friedman & Miles, 2006, s. 29.

²⁶⁰ Friedman & Miles, 2006, s. 2.

²⁶¹ Phillips, 2003, s. 85 ff.

²⁶² Författarens översättning.

²⁶³ Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s. 42 f.

från detta.²⁶⁴ Vanligen omfattas kapitalismens moraliska argument, företagets samhällsansvar och värderingsstyrt ledarskap i beaktandet av företagsetik.²⁶⁵ Företagsetiken kan delas in i tre nivåer; samhällsnivå, organisationsnivå och individnivå. Samhällsnivån berör en övergripande syn på företagets roll och ansvar gentemot samhället. Organisationsnivån belyser det enskilda företaget och dess intresserelationer samt vilka krav som anses legitima från respektive aktör. Individnivån tar sikte på individens moraliska ställningstagande och yrkesetiska frågor som kan påverka företagets ledning.²⁶⁶

Inom CSR vägs Stakeholder's theory, Shareholder's theory och företagsetikens olika ståndpunkter mot varandra. Debatten kretsar huvudsakligen kring vilket värde företagen främst ska beakta samt om de kan samverka för ett vinnande koncept som tillfredsställer alla aktörers primära intressen. Som följd av CSR:s ökade ställning i samhällsdebatten kan det verka som en konkurrensfördel för de företag som implementerar CSR i sin kärnverksamhet. Beroende av vilket perspektiv man använder för att belysa CSR kan konceptet värderas på olika sätt.

4.3.3 Kritik mot företagets samhällsansvar

Det har lyfts en del kritik mot CSR som koncept. Ett argument som ofta framförs i doktrin är att begreppet CSR är för extensivt och kan därmed omfatta olika tolkningsmöjligheter, begrepp och definitioner beroende på den specifika situationen.²⁶⁷ Att CSR kan tolkas extensivt kan bli problematiskt, eftersom de berörda företagen kan applicera CSR på ett förenklat sätt där inte syftet med åtgärden nödvändigtvis uppfylls.²⁶⁸ Gray liknar denna typ av otillräcklig tillämpning vid sagor, som får barn att känna sig trygga om nätterna genom vetskapen om att ansvar vidtagits. Detta trots att handlingen inte behöver vara en korrekt genomförd åtgärd i frågan om samhällsansvaret för företagets räkning.²⁶⁹

Friedmans tes, "The business of business is business", utgör grunden för argument som framförts emot företagets samhällsansvar.²⁷⁰ Maximal vinstgenerering är det primära syftet för ett globalt företag så länge det inte finns en lagstadgad reglering som uttrycker annat. Friedman uttrycker att företagen är självständiga skatteobjekt där moraliska värdegrunder utformas av företagets ledning, inte genom påtryckningar av samhället.²⁷¹ Trots det påpekar han även att företagen är skyldiga att följa lagar och etiska branschregler.²⁷² Inom svensk rätt uppstår en intressekonflikt mellan

²⁶⁴ Donaldson & Preston, 1995, s. 69 ff.

²⁶⁵ Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s. 85.

²⁶⁶ Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s. 86 ff.

²⁶⁷ Jacob, 2012, s. 259 ff.

²⁶⁸ Gray, 2010, s. 49 ff.

²⁶⁹ Gray, 2010, s. 50.

²⁷⁰ Friedman, 1972, s. 165.

²⁷¹ Friedman, 1972, s. 165 f.

²⁷² Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s. 77.

företagens samhällsansvar och lagens ordalydelse i 3 kap. 3 § ABL där vinstsyftet är centralt. Friedman tar ett tydligt ställningstagande genom att ifrågasätta hur en av företagets självvalda individer kan avgöra var samhällets intressen ligger eller hur stor börda av detta som ska åläggas aktieägarna för att tillfredsställa företagets samhällsansvar. Han uttrycker även en avsaknad av aktieägarnas påverkan och förfoganderätt över sina tillgångar i de fall välgörenhetsbidrag skänkts.²⁷³ Även Levitt kan anknytas till detta ställningstagande och menar att det kan vara skadligt för företag att tillämpa ett socialt ansvarstagande.²⁷⁴ Han anser att den dominerande drivkraften borde vara maximal vinst och att detta syfte ska upprätthållas även om det strider mot den nationella lagstiftningen där bolaget bedriver verksamhet.²⁷⁵ Levitt och Friedman är två av de första motståndarna till utvecklingen av CSR inom affärsvärlden. De menar att maximal vinstgenerering är önskvärd för att tillfredsställa aktieägarna och det som främst gynnar samhället och välfärden.²⁷⁶

Bergström och Samuelsson understryker att företagen och den privata sektorn fått en alltmer betydande roll för välfärden och samhället.²⁷⁷ Att maximera företagets vinst och därigenom aktieägarnas utdelning gynnar även samhället. Genom att sträva efter att maximera sin egen nytta kan effektivitetsförbättringar uppnås, vilket kan antas leda till ökade vinstmöjligheter. Detta resulterar i positiva effekter på samhället på grund av att bolaget uppfyllt sitt vinstsyfte.²⁷⁸

De som kritiserar CSR argumenterar för att åtgärderna hämmar vinstsyftet, vilket är det enda uttryckliga ansvaret som aktiebolag har i enlighet med svensk lag.²⁷⁹ Grafström menar att socialt ansvarstagande av företagen kan vara affärsmässigt motiverat i den mån det används för att undvika negativ kritik. Det är dock svårt att beräkna en rent ekonomisk fördel då CSR varken är lagstadgat eller särskilt utforskat inom skatterätten. Företagsansvaret verkar som en preventiv åtgärd som kan inkluderas i företagets affärsmässiga strategi i syfte att förebygga kritik och erhålla konkurrensfördelar. Det ska emellertid noteras att det inte finns något dokumenterat samband mellan en verksamhets ekonomiska vinst och dess sociala ansvarstagande.²⁸⁰

Carroll och Buchholtz presenterar argument som kritiserar CSR i ett ekonomiskt perspektiv där de uttrycker att begreppet och åtgärderna som följer inte omfattas av företagets affärsmässiga handlingar. De belyser hur den globala konkurrensen kan rubbas vid tillämpningen av filantropiska åtgärder och att det undergräver företagets grundläggande vinstsyfte

²⁷³ Friedman, 1972, s. 166 ff.

²⁷⁴ Levitt, 1958, s. 41 ff.

²⁷⁵ Levitt, 1958, s. 49.

²⁷⁶ Banerjee, 2007, s. 5 f.

²⁷⁷ Bergström & Samuelsson, 2012, s. 51.

²⁷⁸ Kraakman, 2009, s. 18.

²⁷⁹ Jfr. 3 kap. 3 § ABL.

²⁸⁰ Grafström, Göthberg & Windell, 2008, s. 155 ff.

eftersom agerandet innebär direkta kostnader.²⁸¹ Samhällsansvaret är förenat med kostnader där aktieägarna drabbas. Det är inte legitimt att ta hänsyn till parter utanför aktieägarnas avtal som tecknats med företaget.²⁸²

I FN:s Global Compact²⁸³ initiativ redogörs för en ökad dokumentation av företagen gällande deras aktiviteter som ska lämnas på frivillig väg. MacLeod menar att frivilligheten i befintliga initiativ inte har haft önskad verkan på företagen och ställer sig därför negativt till de faktiska effekterna som CSR i teorin kan tänkas ha. Slutsatsen han drar är att det krävs tydligare krav och lagstadgande av skyldigheter för att företagen ska agera för samhällsansvaret på längre sikt.²⁸⁴

Trots att Friedmans uttalande om vad som ska driva ett företag tar Grankvist upp ett intressant perspektiv. Då Friedmans tes, *the business of business is business*, syftar till att ha ett vinstsyfte inom lagreglerade bestämmelser och att det dessutom ska följa etiska regler kan detta motivera ett socialt ansvarstagande från företagen. Enligt Grankvist har samhällsansvaret utvecklats till att få en allt starkare anknytning till ekonomisk tillväxt där vidtagna CSR-åtgärder bidrar till framtida affärsmässiga framgångar.²⁸⁵

Anmärkningsvärt är att Friedman introducerade sin teori om företagets huvudsakliga ansvar gentemot aktieägarna i en tidsepok då de som ägde aktier på marknaden tenderade att behålla dem under längre perioder än idag. Aktiemarknaden har förändrats i sin karaktär och det är allt viktigare att agera snabbt, vilket innebär att även aktieägare är mer benägna att tänka kortsiktigt.²⁸⁶

Det är viktigt att förstå innebörden av företagens samhällsansvar, vilka åtgärder som följer av dessa samt vilka effekter som uppstår. Teorierna och perspektiven på CSR kan problematiseras på flera sätt, något som försvårar en eventuell lagstiftningsprocess. Det finns inte heller regelverk för hur effekterna av CSR ska mätas.²⁸⁷ CSR har anknytning till exempelvis miljömässiga och sociala frågor där det inte finns ett tydligt svar på hur dessa ska beaktas eller hanteras av företagen. Detta skapar en oklarhet rörande om CSR borde tillämpas samt vilken lönsamhet som egentligen ligger bakom vidtagna åtgärder i syfte att tjäna samhällsansvaret.

²⁸¹ Carroll & Buchholtz, 2011, s. 40 f.

²⁸² Kolstad, 2007, s. 138 ff.

²⁸³ *The Global Compact* är ett initiativ inom FN som verkar för att näringslivet ska ta ett globalt ansvar för frågor som mänskliga rättigheter, arbetsvillkor, miljö och korruption. De har även skapat tio principer rörande dessa ämnen riktade till globala företag.

²⁸⁴ MacLeod, 2007, s. 701 f.

²⁸⁵ Grankvist, 2012, s. 186.

²⁸⁶ Blowfield & Murray, 2014, s. 25.

²⁸⁷ Jevons & Polonsky, 2009, s. 327 ff.

4.4 Företagsbeskattning som en del av CSR

Ur ett skatterättsligt perspektiv är det ännu osäkert vilken inverkan CSR faktiskt har på multinationella företag. Det går dock att se en tydlig utveckling kring medvetenheten och till viss del ett agerande i linje med de internationella riktlinjer som finns.²⁸⁸ Det finns författare som ifrågasätter varför företag ska betala skatt och om systemet för företagsbeskattningen är utformat på ett önskvärt sätt.²⁸⁹ Nedan redogörs för teorier och ståndpunkter inom den ekonomiska dimensionen av CSR, där tillämpningen av skattemetoder är central för globala koncerners vinstsyfte.

4.4.1 Avi-Yonah's teori om företagens beskattningsansvar

Avi-Yonah presenterade år 2008 en teori om hur företagsbeskattningen ska ses i ljuset av CSR. Han belyser bland annat företagsskattens funktion och huruvida det finns skäl att skatteplanera på ett sätt som är enhetligt med lagtexten, men i strid med det bakomliggande syftet. Avi-Yonah menar att problematiken är direkt anknuten till CSR debatten.²⁹⁰ I vilken grad företagen beaktar CSR anses i artikeln vara beroende av vilket perspektiv som används mot företaget. Historiskt sett finns tre sådana företagsperspektiv; *the artificial entity view*, *the real entity view* och *the aggregate view*.²⁹¹ De tre perspektiven speglar olika faktorer på företagsbeskattningen som en del av CSR och om det följaktligen blir fördelaktigt att tillämpa hänsynstagande åtgärder som tillfredsställer alla aktörer.²⁹²

Perspektivet *artificial entity view*, utgår från att företag skapats av staten och genom sitt ursprung tilldelas fördelaktiga rättsliga privilegier. Staten utformar villkoren för hur företaget ska verka i olika samhällsfrågor. Dessa förutsättningar ökar företagets status, men är samtidigt beroende av statens förväntningar.²⁹³ Det finns ingen skyldighet för företagen att agera i enlighet med riktlinjer för CSR, dock förväntas det från staten att företagen ska värna om sin egen negativa påverkan på samhället och miljön. Att fullfölja sina skatterättsliga åtaganden gentemot staten ses även detta som en del av företagets syfte.²⁹⁴ Inom perspektivet *artificial entity view* kan, enligt Avi-Yonah, företagen arbeta aktivt med CSR-frågor så länge det inte uppstår en ökad belastning gällande sina åtaganden gentemot staten. Han

²⁸⁸ Grafström, Göthberg & Windell, 2008, s. 16 ff.

²⁸⁹ Avi-Yonah, 2014, s. 8 ff.

²⁹⁰ Avi-Yonah, 2008, s. 183.

²⁹¹ Författarens översättning: det artificiella perspektivet, det verkliga perspektivet och samlingsperspektivet.

²⁹² Avi-Yonah, 2008, s. 184 ff.

²⁹³ Knuutinen, 2014, s. 48.

²⁹⁴ Avi-Yonah, 2008, s. 190.

menar även att det finns begränsningar rörande CSR där aktiviteterna ska ha viss anknytning till företagets verksamhet för att anses skäliga. Dessutom förväntas det av företagen att de inte tillämpar skatteplaneringsstrategier för att minska sin skattebörda.²⁹⁵

Inom *real entity view* likställs företaget med en individ. Det representerar företagets individer såsom företagsledare och anställda som är skilda från såväl staten som aktieägarna. Avi-Yonah menar att CSR-åtgärder kan vidtas i den mån liknande åtgärder kan utföras av individer. Perspektivet uppmuntrar till att tillämpa skatteplanering med måtta och enligt vad som anses skäligt i förhållande till företagets gränsöverskridande verksamhet.²⁹⁶

Perspektivet *aggregate view* har ett huvudsakligt syfte, att maximera vinsten för företaget. CSR-åtgärder är enbart beaktansvärda om de bidrar till vinstsyftet för aktieägarna på längre sikt, skattefrågor utöver detta anses oskäliga.²⁹⁷ Det ställs även inom perspektivet krav på företagsledare att minimera företagsbeskattningen, vilket medför ökad användning av skatteplaneringsmetoder.²⁹⁸ Det är en parallell teori till Shareholder's value som nämns ovan, dock präglas perspektivet *aggregate view* även av tankar rörande företagsledarens roll och styrning.²⁹⁹

Dessa tre perspektiv representerar olika aktörer inom företagets CSR värderingar samt vilka faktorer som värderas inom företagskulturen och beskattningen. Sammanfattningsvis kan nämnas att Avi-Yonah belyser debatten kring CSR på ett sätt som gör företagen till inflytelserika aktörer. Till skillnad från i inledningen av detta kapitel där CSR är neutralt laddat, appliceras i detta avsnitt olika företagsperspektiv på skatterätten, vilket skapar en ny dimension i samhällsdebatten. Det bör nämnas att artikeln är skrivet ur ett amerikanskt perspektiv och refererar därmed till amerikanska mått av beskattning.

4.4.2 Övriga teorier om företagsbeskattning och CSR

Knuutinen utvecklar redan befintliga teorier i ljuset av skatteflyktsproblematiken och försöker besvara huruvida skattefrågor omfattas av CSR.³⁰⁰ Om syftet med att driva företag enbart är att maximera investerarnas vinst, följer minimal beskattning och initierandet av en alltmer aggressiv skatteplanering som konsekvens. I förlängningen kan avsaknaden av skatteintäkter för staten leda till att varken företagen eller staten kan förhindra nya samhällsproblem som uppstår. Det är därför grundläggande att företagen betalar en rättmätig skatt till staten för att ha kapital att sköta

²⁹⁵ Avi-Yonah, 2008, s. 190 f.

²⁹⁶ Avi-Yonah, 2008, s. 193.

²⁹⁷ Avi-Yonah, 2008, s. 193 ff.

²⁹⁸ Knuutinen, 2014, s. 48 f.

²⁹⁹ Knuutinen, 2014, s. 49.

³⁰⁰ Knuutinen, 2014, s. 53 ff.

samhällets omsorg på olika sätt. Genom att betala skatt till staten kan företagen rikta det yttersta ansvaret för samhället, både socialt och skattemässigt, till staten.³⁰¹

Då skatteflyktsproblematiken befinner sig i en utvecklingsfas är den ännu inte allmänt erkänd inom CSR debatten. OECD's Guidelines är därför unik i sin utformning då de utformat riktlinjer specifikt för skatteflykt och skatteplanering.³⁰² Jenkins och Newell belyser vikten av att inkludera skattefrågor i CSR. De anför att skattesystemet är en fundamental del som får samhället att fungera och upprätthålla en god standard. I takt med att erkännandet kring CSR växer, måste företagen anpassa sin verksamhet utefter samhällets föränderliga normer. De presenterar även olika möjligheter för hur företagen kan inkorporera CSR i sina skatterapporter ur en amerikansk ståndpunkt.³⁰³

Att integrera olika värderingar kan vara en god teoretisk lösning, dock bör det undersökas närmare för att kunna fungera i en lagstiftningsprocess. Schön anför att integreringen mellan skattelagstiftningen och bolagsstyrning är oundvikligt eftersom skatterätten medför skyldigheter gentemot alla företag. Han menar att en framtida utmaning kommer bli att integrera skatterätten med bolagsstyrningen på en lagstiftningsnivå.³⁰⁴ Hah och Freeman argumenterar för att det måste ske en integration mellan företagets målsättningar och etiska värderingar för att legitimera CSR som affärsmässigt koncept.³⁰⁵

Det kan konstateras att företagens grundvärderingar gentemot staten och samhället har utvecklats till en ny logik, där modeller och teorier om karaktären av koncernen är en avgörande faktor. Skatterättsligt kolliderar de olika teorierna och för att finna en lösning krävs att varje företag analyserar hur de ställer sig till åtgärder för CSR.³⁰⁶

4.5 Sammanfattande kommentarer

CSR har utvecklats från att enbart symbolisera etiska grundvärderingar till att under 2000-talet bli en global angelägenhet. I dagens kunskapssamhälle är CSR en essentiell komponent för medvetna företag snarare än hypotetiska värderingar. Konceptet kan tolkas på nya sätt i syfte att omfatta alltfler områden och initieras som kärnvärden för globala samhällen och marknader. I takt med att CSR som koncept utvecklas borde även de teorier kring hur värdena ska tillämpas förnyas. På detta sätt kan det i framtiden skapas klarare riktlinjer för hur en accepterad tillämpning av CSR ska ske.³⁰⁷

³⁰¹ Knuutinen, 2014, s. 50.

³⁰² OECD Guidelines, 2008, s. 25 ff.

³⁰³ Jenkins & Newell, 2013, s. 390 ff.

³⁰⁴ Schön, 2008, s. 60 f.

³⁰⁵ Hah & Freeman, 2014, s. 125 ff.

³⁰⁶ Sikka, 2010, s. 166.

³⁰⁷ Frederick, 2013, s. 529.

Det kan konstateras att flera faktorer tyder på att det idag krävs mer än ett starkt vinstsyfte för att driva ett framgångsrikt bolag. Aktieägarna har en viktig roll, men den ökade medvetenheten bidrar även till att anställda och intressenter vill genomföra affärer med goda företag eller s.k. *good corporate citizen*.

Företagens ställning i samhället anses vara starkare idag än vad den varit tidigare. Genom globaliseringen har företagen expanderat och fått en maktposition som skapar en ny balans i samhället. Företagen beaktas alltmer som självständiga enheter med stor påverkan på samhällsekonomin. Genom att koppla samman företagens ställning och verksamhet med intressemodeller anses det inom doktrin vara möjligt att få fram en viss grad av samhällsansvar som borde appliceras. Problematiken ligger främst i att det finns en mängd olika modeller och teorier för hur en sådan balans ska uppnås, men att det inte finns något korrekt svar. Beroende av vilken intressemodell som valts uppnår företagen olika resultat. Många anser att företagen på grund av sina verksamheter bör ta ett samhällsansvar, men det finns i realiteten inget lagstöd för denna argumentation.

Företagens intresserelationer har utvecklats från att under tidigt 1900-tal vårda sina berörda aktörer som exempelvis anställda, leverantörer och brukssamhället. Intresserelationerna har emellertid utformats till att alltmer påverkas av finansmarknadens ökade inflytande och internationalisering, där aktieägarnas vilja fått en ökad betydelse. CSR kan ses som ett verktyg för att balansera intresserelationerna så rättvist som möjligt i ljuset av företagsetik.³⁰⁸ I kontrast till beaktande av intressenterna, ställs lagstadgade värderingar och syften. Inom den ekonomiska sfären möts företagen idag av höga prestationskrav gällande vinstgenerering, vilket skapar en konflikt mellan företags samhällsansvar och övriga intressen.

Trots att det är svårt att finna en allmänt accepterad definition av begreppet CSR menar Knuutinen att återkommande karaktärsdrag kan identifieras. Åtgärden måste till en början baseras på frivilligt agerande från företaget, inte genom tvångsmässiga regleringar från staten och samhället. Det ska även vara en betydande handling som sträcker sig utöver traditionella förväntningar från aktieägare och berörda aktörer. Åtgärden ska präglas av transparens och öppenhet i företagets dokumentation, där allmänheten kan ta del av informationen. Slutligen ska en åtgärd inom CSR omfattas av den löpande verksamheten, inte en tillfällighet som företaget utnyttjar till sin fördel.³⁰⁹

Utifrån de tre perspektiv som presenteras i Avi-Yonah's teori, ligger det närmast till hands att vidta åtgärder inom områden där företagets verksamhet haft en negativ inverkan. Exempelvis kan det inte anses legitimt att företag som är verksamma inom teknikbranschen stödjer aktiviteter som vaccination av AIDS. Detta är enligt Avi-Yonah en helt filantropisk

³⁰⁸ Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s. 41.

³⁰⁹ Knuutinen, 2014, s. 38 f.

handling som inte i längden kan generera en ökad vinst för aktieägarna.³¹⁰ CSR i den mening som EU-kommissionen anför, menar att företagen ska ta ansvar för sin negativa påverkan där de själva har orsakat effekter.

Det är svårt att få en entydig uppfattning om hur teorier rörande CSR och företagsansvar ska tolkas eftersom det ofta rör sig om flera perspektiv där författarna använder argument för att underbygga sina ställningstaganden på olika sätt.³¹¹

Företagsansvarets begränsningar ligger i betraktarens ögon. Något som återkommer i förklaringarna av CSR är att bedömningsfaktorerna är beroende av vem som betraktar begreppet och hur åskådaren väljer att applicera modeller eller teorier på konceptet. Vad innebörden av begreppet är förändras i samband med samhällets utveckling liksom förväntningarna på företagen och dess förhållande till berörda aktörer. Det finns emellertid faktorer som tyder på att CSR har en stark påverkan på företag med internationell anknytning och gränsöverskridande verksamhet.

³¹⁰ Avi-Yonah, 2008, s. 187 f.

³¹¹ Donaldson & Preston, 1995, s. 66.

5 CSR – en lösning på skatteflyktsproblematiken

5.1 Inledning

Eftersom lagstiftande på offentligrättens område är ingripande mot skattesubjektens självständighet ställs höga krav på kvalitén och utformningen. Inom beskattningsrätten bör därför lagstiftaren särskilt beakta den effekt som bestämmelserna får på den enskilda individen.³¹² Något som ytterligare bidrar till höga kvalitetskrav är att uppbyggnaden av skatterättslig lagstiftning utgår från ekonomiska modeller och principer.³¹³ Om det inte finns tillräcklig grad av rättssäkerhet och effektivitet i skattelagstiftningen kan det få markanta effekter på samhällsekonomin.

I Sverige har bristerna i skattelagstiftningen blivit alltmer påtagliga, vilket lett till oförutsedda effekter av vidtagna skatteåtgärder. För att det ska råda balans mellan de effekter som skapas och de skyldigheter som åvilar skattebetalarna krävs att lagstiftarna i större utsträckning tar hänsyn till rättssäkerhet, effektivitet och samhällsansvar för att uppnå en god kvalitativ skattelagstiftning.³¹⁴

Genom att redogöra för befintliga initiativ och belysa de brister som finns kan följaktligen slutsatser dras kring huruvida CSR rimligen kan implementeras som en princip eller beaktansvärt kriterium i den svenska skattelagstiftningen. I sista avsnittet av kapitlet diskuteras, med utgångspunkt i befintliga initiativ, huruvida CSR som koncept kan anses vara integrerat i den svenska företagskulturen. Vidare berörs hur de befintliga riktlinjerna för multinationella företags ansvar hade kunnat utformas i en föränderlig skatteflyktslagstiftning.

5.2 Internationella initiativ

Den internationellt växande ekonomiska marknaden har på senare år skattemässigt påverkats av multinationella företags åtgärder för att minimera sina skattekostnader.³¹⁵ Problematiken uppstår främst vid gränsöverskridande transaktioner där skattesubjektet kombinerar olika skattesystems förmåner för att uppnå en optimal beskattning. Avsaknaden av internationellt fungerande regelverk för skatteflykt öppnar möjligheten för företag med säte i flera stater att sköta sin verksamhet genom att

³¹² Von Sydow, 2011, s. 379 ff.

³¹³ Bergström, Norberg & Pahlsson, 2004, s. 742.

³¹⁴ Lodin, 2007, s. 478.

³¹⁵ Norrman, 2001, s. 2 ff.

skatteplanera på nämnda sätt.³¹⁶ Frågan är om CSR kan antas vara en möjlig lösning för att motverka skatteflykt på en internationell nivå och i så fall om CSR kan integreras som ett element i svensk skattelagstiftning eller i ett internationellt accepterat regelverk för att stävja skatteflyktsproblematiken. Inom doktrin uppmärksammas skattefrågor alltmer som en del av företagens sociala ansvar. Det förklaras ofta som ett verktyg för att reducera riskerna för ett oansvarigt handlande från företagets sida.³¹⁷ De två grundfaktorer som står mot varandra är företagets lagstadgade vinstsyfte och att betala rättmätig skatt till den stat där företaget är verksamt. Likväl som att vinstsyftet kan fungera som ett incitament till att vidta skatteundrandragande åtgärder, kan det argumenteras för att CSR fungerar som ett incitament för globala koncerner att fullfölja sina moraliska förpliktelser.

De internationella initiativ som idag finns rörande CSR består av *soft law* regleringar, vilket innebär att det har karaktären av riktlinjer och har därför ingen bindande effekt för berörda stater. Nedan presenteras befintliga initiativ som skapats i syfte att förhindra olika former av skatteflykt.

5.2.1 OECD

Trots att aggressiv skatteplanering och skatteflykt är ett växande problem inom den globala ekonomin, är det få direktiv och erkända rättsprinciper som innefattar skattefrågor i ett socialt ansvar för företagen. OECD som utvecklat en handlingsplan³¹⁸ där skattefrågor innefattas är därför unik i sitt slag.³¹⁹

OECD har samlat flera av staterna inom EU-gemenskapen i ett organ, där de utvecklat ett ramverk med standarder rörande multinationella företag och internationella investeringar. Syftet med samarbetet är att skapa ett förtroende mellan företagen och staterna där de bedriver sin verksamhet.³²⁰ De stater som anslutit sig till OECD:s handlingsplan upplever att förändringen i ekonomin bidragit till att förlusterna av skatteintäkter ökat samt att skattebaser flyttats till stater med förmånligare företagsbeskattning. För att förhindra utvecklingen av skatteflykt har OECD på uppdrag av G20-länderna³²¹ utvecklat BEPS-projektet.

5.2.1.1 BEPS-projektet

BEPS-projektet publicerade år 2013 sin första rapport för att motverka skatteundrandragande aktiviteter och förflyttning av skattebaser för globala koncerner, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*³²². Organet

³¹⁶ Monsénego, 2014, s. 2 f.

³¹⁷ Muller & Kolk, 2012, s. 23 f.

³¹⁸ OECD, BEPS Handlingsplan, 2013.

³¹⁹ Knuutinen, 2014, s. 59 ff.

³²⁰ Regeringens rapport, 2004.

³²¹ G20-länderna är ett ekonomiskt samarbete mellan 19 länder och EU.

³²² OECD, BEPS Rapport, 2013.

presenterar i rapporten två handlingsplaner för hur staterna ska hantera dessa åtgärder. En av handlingsplanerna riktas enbart mot aggressiv skatteplanering.

OECD uttrycker i rapporten att de ser en av de största riskerna med att angripa aggressiva skatteupplägg är att det kan inskränka bolagens integritet.³²³ Vidare kan aggressiv skatteplanering leda till att företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet får avsevärda konkurrensfördelar i jämförelse med företag som enbart bedriver verksamhet på den nationella marknaden. Konkurrensen bidrar till att multinationella företag flyttar sina skattebaser till mer förmånliga skattesystem, vilket kan resultera i en ökad skattebörd för skattebetalarna.³²⁴ Slutligen konstaterar OECD att nationella skattesystem liksom befintliga skatteavtal, inte utvecklats i takt med företagens innovativa skatteplaneringsmetoder. De problem OECD identifierat ligger till grund för handlingsplanen tillsammans med föreslagna åtgärder på hur staterna ska hantera aggressiv skatteplanering.³²⁵

5.2.1.2 Handlingsplan för aggressiv skatteplanering

Handlingsplanen, *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting*³²⁶, har som syfte att identifiera aggressiv skatteplanering och utifrån de uppkomna skatteuppläggen finna konkreta åtgärder för att hantera problematiken.³²⁷ OECD har ambitionen att handlingsplanerna ska verka för att underlätta hanteringen av luckor i staternas interna skattelagstiftning. Genom att multinationella företag följer handlingsplanen är målet att de ska betala en rättmätig skatt i de stater där bolaget bedriver verksamhet.

Beskattning är en statlig suverän rättighet. Trots det ger den ekonomiska utvecklingen upphov till internationella samarbeten mellan stater för att utveckla en homogen struktur för skattelagstiftningen, i syfte att undvika luckor som kan utnyttjas för en lindrigare beskattning vid gränsöverskridande transaktioner.³²⁸ Vidare presenteras i handlingsplanen specifika punkter för att förhindra förekommandet av aggressiv skatteplanering. I punkt 12 beskrivs hur en ökad transparens i företagens skattestrukturer och redovisning ska vidtas i syfte att öka förutsebarheten för skattebetalarna. En ökad förutsebarhet medför även ökad stabilitet i rättssäkerheten samt gör det enklare att förutse konsekvenserna som följer av affärsmässiga beskattningsmetoder.³²⁹ I punkt 15 föreskrivs att det krävs ett multilateralt regelverk för beskattningsfrågor vid gränsöverskridande verksamhet för att neutralisera skillnaderna i de interna skattesystemen.³³⁰

³²³ OECD, BEPS Rapport, 2013, s. 5 ff.

³²⁴ OECD, BEPS Rapport, 2013, s. 7 f.

³²⁵ Monsénego, 2014, s. 2 ff.

³²⁶ OECD, BEPS Handlingsplan, 2013.

³²⁷ Monsénego, 2014, s. 1 f.; OECD, BEPS Handlingsplan, 2013, s. 11.

³²⁸ OECD, BEPS Handlingsplan, 2013, s. 15 f.

³²⁹ OECD, BEPS Handlingsplan, 2013, s. 22 f.

³³⁰ OECD, BEPS Handlingsplan, 2013, s. 24.

Det råder delade uppfattningar om huruvida BEPS-projektets handlingsplan kommer kunna genomföras med framgång. Monsénego och Kleist ställer sig kritiska till projektet på grund av de befintliga dubbelbeskattningsavtal som måste omstruktureras, vilket skapar en tids- och resurskrävande process som förhindrar projektets implementering.³³¹ Något som emellertid visar på ett effektivt genomförande av handlingsplanen är att EU har stöttat projektet.³³² Även Skatteverket ställer sig positivt till projektet och menar att rekommendationerna kommer verka som hjälpmedel för Sverige att säkra sin skattebas.³³³

5.2.2 EU-kommissionen

EU-kommissionen presenterade år 2012 en handlingsplan³³⁴ innehållande rekommendationer för hur medlemsstaterna ska motverka missbruk av aggressiv skatteplanering och CFC-beskattnings. EU-kommissionen belyser att skatteundandragande metoder är etablerade arbetssätt för internationella koncerner inom den globala ekonomin. För att bekämpa dessa metoder har EU-kommissionen konstaterat att det krävs åtgärder på tre olika nivåer; staternas interna skatteindrivning måste förbättras, det krävs en ökad samverkan mellan skattemyndigheter och stora koncerner samt en handlingsplan mot ett gemensamt mål. För att förändringen ska genomföras finns bland annat förslag på att utveckla redan befintliga bestämmelser i den interna lagstiftningen genom att inkorporera internationella inslag som överensstämmer med ovan nämnda initiativ.³³⁵

Handlingsplanen som presenterades år 2012 omfattade två rekommendationer, där den ena behandlar förhindrandet av aggressiv skatteplanering.³³⁶ Den tar sikte på tre huvudsakliga delar; befintliga instrument som behöver förbättras, nya initiativ till förändring samt framtida åtgärder för att utveckla en långsiktig strategi i processen för att motverka skatteflykt och aggressiv skatteplanering.³³⁷

EU-kommissionen menar att skatteflyktsproblematiken utvecklats till en nivå där staterna inte längre kan hantera det på egen hand och att det därför krävs internationella direktiv.³³⁸ Kommissionen har utvecklat en generell skatteflyktsklausul som medlemsländerna uppmanas att införa i den interna skattelagstiftningen. Rekommendationen rörande aggressiv skatteplanering beskriver hur klausulen ska tolkas och anses vara ytterligare ett inslag i den internationella debatten mot ett gemensamt regelverk.³³⁹

³³¹ Monsénego, 2014, s. 2; Kleist, 2013, s. 535 ff.

³³² EU-kommissionen, Memo, 2013.

³³³ Skatteverkets verksamhetsplan, 2014.

³³⁴ EU-kommissionen, Handlingsplan, 2012.

³³⁵ EU-kommissionen, Memo, 2013.

³³⁶ EU-kommissionen, Rekommendation om aggressiv skatteplanering, 2012.

³³⁷ EU-kommissionen, Handlingsplan, 2012, s. 2 f.

³³⁸ EU-kommissionen, Handlingsplan, 2012, s. 16.

³³⁹ EU-kommissionen, Rekommendation om aggressiv skatteplanering, 2012, s. 4 f.

5.2.3 Storbritannien

I Storbritannien har framväxten av s.k. ”social redovisning”³⁴⁰ uppmärksamats. Det innebär att företagen utöver sina finansiella åtaganden redovisar icke-finansiella delar av verksamheten. Storbritannien är en av de första länderna som definierat och skapat ett regelverk kring denna typ av rapportering. Blowfield och Murray menar att det finns ett tydligt samband mellan den sociala redovisningen och företagets sociala ansvarstagande. Ett av rapporteringens främsta krav är att det ska ske frivilligt från företagets sida. Processen ses som ett ökat samarbete mellan statens kontrollmyndighet och de globala företag som har säte i den specifika staten. En utmaning med rapporteringen är att företag tolkar begreppet frivilligt företagsansvar på olika sätt, vilket gör att det sker ett urval av de förmånliga aktiviteter som vidtagits som därefter redovisas.³⁴¹ För att en frivillig rapportering ska fungera krävs troligen en högre grad av transparens hos företagen samt ett tydligare regelverk för vilka typer av aktiviteter som bör redovisas.³⁴²

Sedan år 2004 har Storbritannien även infört en obligatorisk plikt för multinationella företag att redovisa sina skatteplaneringsmetoder. Systemet *DOTAS*³⁴³ riktades till en början enbart mot förhindrandet av skatteflykt, men inkluderar allt fler skatteproblem.³⁴⁴ En ökad transparens i skattesystemets dokumentation gentemot de organ som kontrollerar landets skatter har ansetts nödvändig i arbetet mot skatteflyktsproblematiken. Philip Baker har varit en inflytelserik profil i Storbritannien gällande införandet av *DOTAS*. Han menar att det finns rapporter som visar att de åtgärder som vidtagits i bland annat Storbritannien gällande transparens bidragit till att minska oönskade skatteaktiviteter.³⁴⁵

För att uppnå en god företagskultur och skydda statens skattebas har Storbritannien alltså utformat dels en CSR rapportering, dels ett system för dokumentation av skatteaktiviteter. Storbritannien är ett exempel på hur systemen kan utformas, dock ska noteras att det inte är utan konsekvenser och ökad arbetsbörda för myndigheterna i landet.

5.3 Svenska initiativ

Skatteverket presenterade år 2011 en rapport³⁴⁶ med syftet att tydliggöra en strategisk arbetsmodell för en ökad samverkan mellan deras organisation och de största koncernerna i Sverige. Genom att tillämpa en förbättrad arbetsmetod är förhoppningen att öka transparensen och förtroendet mellan

³⁴⁰ Eng: social accounting.

³⁴¹ Blowfield & Murray, 2014, s. 182 ff.

³⁴² Blowfield & Murray, 2014, s. 185.

³⁴³ *Disclosure of Tax Avoidance Schemes*, DOTAS.

³⁴⁴ Baker, 2015, s. 87 ff.

³⁴⁵ Baker, 2015, s. 86 f.

³⁴⁶ Skatteverket rapport, *Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner*, 2011.

parterna samt att minska förekomsten av aggressiv skatteplanering och skatteundandragande åtgärder.³⁴⁷ Globaliseringen och affärsmarknadens ökade komplexitet har bidragit till att internationella koncerner utsätts för större skatterisker än tidigare. Skatteverket har dessutom uttalat att det förekommer olika typer av skatteplanering i större utsträckning.³⁴⁸ I syfte att hantera den uppkomna problematiken har ytterligare två initiativ uppmärksamats, en utökad informationsplikt kring företagens skatteupplägg och en riskklassificering av stora koncerner.³⁴⁹

5.3.1 Rapportering av skatteupplägg

För att underlätta upptäckten av nya skattestrategier från globala koncerner baseras ett av förslagen på en ökad informationsplikt. Informationsplikten ska verka för att Skatteverket i ett tidigt stadie ska få en god överblick över företagens skatteplaneringsmetoder och således kunna ingripa innan åtgärden vidtagits vid användningen av osunda eller otillåtna metoder. Skatteverket anför att ett lagstadgande av informationsplikten stödjer arbetet mot aggressiv skatteplanering. Syftet för ett införande är främst att reglerna får en avskräckande effekt som minskar oönskade åtgärder för att undgå beskattning samt att reducera tidsaspekten för de granskande organen.

Nackdelarna med denna typ av löpande granskning är en ökad administrationsbörda och eventuella tolkningsproblem för myndigheterna. Även vilken stats granskande myndighet som har rätten att uppta rapporteringen vid gränsöverskridande aktiviteter kan skapa konflikter.³⁵⁰

5.3.2 Riskklassificering

I syfte att samarbeta med företagen på frivillig väg har Skatteverket presenterat ytterligare ett förslag, riskklassificering. Riskklassificering riktar sig enbart till Sveriges största koncerner och innebär att företagen ska utge information om de skatteupplägg som använts till Skatteverket.³⁵¹ Förslaget innebär i praktiken att koncerner genom en riskbedömning delas in i olika riskklasser, risk eller låg risk. Skatteverket baserar klassificeringen på företagets transparens och interna kontrollsystem. För att ha ett fungerande frivilligt samarbete ingår parterna en avsiktsförklaring.³⁵²

Att införa nya bestämmelser för att möjliggöra tidigare ingripanden för åtgärder mot skatteflykt såsom informationsplikt eller riskklassificering är önskvärda hjälpmedel i processen för att öka skatteintäkterna och i större utsträckning följa OECD:s rekommendationer. Konsekvenser som ökad

³⁴⁷ Skatteverket rapport, 2011, s. 3 f.

³⁴⁸ Sörensson, 2011, s. 625 ff.

³⁴⁹ Sanmark-Hörgren & Andersson, 2010, Del I och II.

³⁵⁰ Sanmark-Hörgren & Andersson, 2010, Del I s. 459 ff.

³⁵¹ Sanmark-Hörgren & Andersson, 2010, Del II s. 546 ff.

³⁵² Sanmark-Hörgren & Andersson, 2010, Del II s. 548 f.

administration, snäva lagregler och konsekvens i rättstillämpningen bör dock beaktas varsamt av lagstiftarna.³⁵³

Intressant är även att Skatteverkets förslag innehåller ett frivilligt samarbete och ett lagstadgande. Det uppmärksammas alltfler frivilliga alternativ för internationella koncerner att aktivt samarbeta med kontrollerande organ på olika sätt, vilket är en trend som utvecklats de senaste åren.³⁵⁴ Andra stater har även infört liknande regler kring informationsplikt och riskklassificering, där dessa ofta verkar som hjälpmedel i tillämpningen av en generell skatteflyktsklausul.³⁵⁵

5.4 Lagstadgande av CSR

För att kunna avgöra om CSR kan anses vara en rimlig faktor att beakta i lagstiftningsförfarandet och skatterättsliga åtgärderna för att förhindra skatteflykt, redovisas i uppsatsen de främst accepterade initiativen. En överblick av dessa förenklar processen att utreda vad som saknas för en komplett lagstiftning i syfte att motverka internationell skatteflykt.

Initiativen som presenterats beaktar nästintill inte samhällsansvar, utan reglerar genom minimistandarder uteslutande åtgärder som företagen uppmanas att vidta gällande skatteflykt. BEPS och EU-kommissionens direktiv är generella,³⁵⁶ medan de förslag som Skatteverket lagt fram är något mer konkreta och ger upphov till tanken om en förändring i lagstiftningen. Det nämns emellertid i doktrin att ett samhällsansvar bör införas samt att beaktande av samhällsperspektivet bör vara en del av lagstiftningsprocessen på skatterättsens område.³⁵⁷

Om CSR ska införas som ett krav eller beaktansvärt kriterium i lagstiftningsprocessen måste berörda stater uppmärksamma problematiken internt och därefter förändra processen utifrån förutsättningarna som finns i det specifika samhället. Alla samhällen och rättsliga system har styrkor och svagheter som ska beaktas i en förändringsprocess, dessutom kan en sådan process ta lång tid rent politiskt att fastställa.³⁵⁸ Vid utformande av ny lagstiftning bör även rättssäkerhet, legalitet och effektivitet beaktas särskilt. Skattelagstiftningens bestämmelser ska tjäna det bakomliggande syftet som uttalats för den specifika skatten. Lagens utformning är således beroende av att detta syfte uppnås tillsammans med en hög effektivitetsgrad.³⁵⁹

³⁵³ Sanmark-Hörgren & Andersson, 2010, Del I s. 468 ff.

³⁵⁴ Jfr. Nederländernas *Horizontal monitoring* system där företagen frivilligt samarbetar med skattemyndigheten för ökad öppenhet i skattefrågor och redovisning. Syftet är att alla skatteproblem ska hanterats redan innan deklarationen ska lämnas in till myndigheten.

³⁵⁵ Sanmark-Hörgren & Andersson, 2010, Del I s. 467 ff.

³⁵⁶ Eklund, 1998, s. 142 f. Enligt Eklund bygger t.ex. OECD:s arbete på kompromisser mellan staternas intressen. Därför är generella regleringar nödvändiga för att inte inskränka staternas egna rättssystem i allt för stor utsträckning.

³⁵⁷ Lodin, 2007, s. 490.

³⁵⁸ Wahlgren, 2014, s. 26 ff.

³⁵⁹ Lodin, 2007, s. 478.

Det kan konstateras att de internationella initiativen till sin natur har syfte att verka för ett homogent skatterättsligt regelverk som ska verkställas internationellt. Många av de värderingar och grundtankar som redogörs för i dessa icke-bindande rekommendationer har likheter med teorierna kring beskattning inom CSR. Det huvudsakliga målet är att företag som utför internationella transaktioner och har en gränsöverskridande verksamhet ska betala en rättmätig skatt i de stater där de är verksamma. Genom att få koncernerna engagerade i fundamentala frågor är förhoppningen att det på frivillig väg går att förhindra förflyttning av skattebaser.³⁶⁰

Gällande de förslag Skatteverket har lagt fram innebär dessa troligen en minskad effektivitet då administrationen kommer att öka, emellertid kan det även verka som en avskräckande faktor.³⁶¹ Att lagstifta om dokumentationsskyldighet för ökad samverkan mellan skattemyndighet och storkoncerner har visat sig framgångsrikt i andra stater, det kräver dock ett tydligt system för hur handläggningen ska genomföras.³⁶²

Svenskt Näringsliv uttrycker i en artikel från år 2014 att ökade krav på dokumentation eller en särskild CSR rapport från företagen enbart kommer få en ineffektiv verkan och dessutom hämma företagens utveckling. Organisationen menar att företagens sociala ansvar utvecklas bäst genom ett frivilligt deltagande eftersom kraven varierar mellan olika branscher gällande hur CSR-frågor ska hanteras. En rapport bidrar enbart till ytterligare en skyldighet för företagen, det är även oklart vad rapporten skulle innehålla eftersom det finns olika tolkningar och perspektiv såväl nationellt som internationellt.³⁶³

5.5 Sammanfattande kommentarer

Inom doktrin spekuleras det kring om CSR är ett tillfälligt fenomen eller om det är en ny dimension i samhällsförändringen som utvecklats utifrån företagens etiska, ekonomiska och juridiska ansvar. Borglund och De Geer menar att CSR är här för att stanna och att det idag inte är en fråga *om* företagen har ett socialt ansvar, utan *hur* långt ansvaret sträcker sig.³⁶⁴ CSR tar sin utgångspunkt i grundläggande företagsvärden där den ekonomiska vinsten är en av flera faktorer som beaktas.³⁶⁵

Eftersom företagsansvaret är i ständig förändring påverkas företagens roll i samhället kontinuerligt. Det är alltså inte tillräckligt att multinationella företag skapar en CSR-policy, utan de måste fortlöpande vara lyhörda

³⁶⁰ Jfr. avsnitt 5.2-5.4.

³⁶¹ Sanmark-Hörgren & Andersson, 2010, Del I s. 459 ff.

³⁶² Jfr. avsnitt 5.2.3.

³⁶³ Svenskt Näringsliv, *Obligatorisk CSR-rapport blir en börda*, 2014.

³⁶⁴ Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s.13 f.

³⁶⁵ Redogörs vidare i kap. 4.

gentemot marknaden och intressenter för att kunna anpassa förväntningarna kring CSR.³⁶⁶

Som tidigare nämnts ska även beaktande av rättssäkerhet och effektivitet tas, såväl i lagstiftningsprocessen som för framtida effekter. Det är dock svårt att förutse och spekulera i vilka konsekvenser som kan uppkomma genom ett införande av CSR som element i en framtida lagstiftning. Det kan argumenteras för att det finns stora fördelar med att tillämpa ett samhällsperspektiv på föränderlig lagstiftning, samtidigt som företagsansvar och moral är svårt att beskriva konkret. Att jämföra samhällsansvar med så pass komplex lagstiftning som skatterätt och försöka integrera dessa lämnas idag upp till lagstiftaren, trots att det inte finns tradition av liknande tillämpning av CSR eller samhällsvetenskapliga perspektiv sedan tidigare. Den fråga som återstår är vilken part som egentligen bär det yttersta ansvaret för skattesystemens efterlevnad och hur inskränkande lagen får vara ur ett affärsmässigt perspektiv gentemot företagen. Staten och företagets intressen utgör två motpoler där upprätthållandet av beskattningssystemet är en del av det centrala problemet.

Det krävs både rättssäkerhet och effektivitet för att lyckas utforma en skattelag av god kvalitet. Lodin påpekar även i sin artikel *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning* att faktorer som legitimitet, proportionalitet, kontrollerbarhet och neutralitet är betydande för att upprätthålla en hög kvalitet inom skattelagstiftning.³⁶⁷ Frågan huruvida skatteflyktslagen uppfyller kraven för den alltmer internationella ekonomin återstår att se. I en global ekonomi och ett ständigt utvecklande kunskapssamhälle måste lagstiftningen utvecklas i takt med samhällsförändringar. Det finns de som menar att ekonomiska system, däribland skatterättsliga, borde anpassas ytterligare till internationella förändringar som sker genom globaliseringen för att kunna hantera den nya globala finansmarknaden.³⁶⁸ Trots att en föränderlig lagstiftning är ett starkt argument för en flexibel ordalydelse i generalklausulen, måste dock den bristande rättssäkerheten och en oenhetlig praxis lyftas som ett övervägande skäl till att någon form av förtydligande bör genomföras.

CSR har eventuellt potential att bli en kvalitetsfaktor i framtiden för olika typer av lagstiftning. Enligt Lodin och Norrman krävs ett ökat beaktande av samhället och dess medborgare för att kunna anpassa skattelagstiftningen efter nya globala förändringar. Processen innefattar såväl möjligheter som hot, där multinationella företag måste delta för att lyckas förändra sina riktlinjer. De befintliga skattesystemen har utvecklats utan att beakta rörliga skattebaser och ökad frekvens av gränsöverskridande transaktioner.

Vidare kan även konstateras att en del indikationer pekar åt att Sverige i framtiden bör överväga en mer transparent lagstiftning för skattestrukturer

³⁶⁶ Grafström, Göthberg & Windell, 2008, s. 162 f.

³⁶⁷ Lodin, 2007, s. 480 ff. För vidare läsning om lagstiftningsprocessen på skatterättsens område se även Melz, *Något om lagstiftningstekniken i inkomstskattelagen*, 2014.

³⁶⁸ Norrman, 2001, s. 6 ff.

och skatteundandragande aktiviteter. Ett exempel på detta är en utökad dokumentationsskyldighet för multinationella företag som är ett av Skatteverkets förslag från år 2010. Förslaget verkar för en ökad överskådlighet i syfte att upptäcka nya skatteplaneringsmetoder.³⁶⁹ Osäkerheten som följer är om de diskuterade förändringarna kommer att bli verklighet och i så fall i vilken form. Frågan är om det är möjligt att ovan nämnda förslag kan ersätta den nuvarande skatteflyktslagen eller komplettera den redan befintliga generalklausulen.

Sammanfattningsvis är det möjligt att CSR kan anses vara en samhällstrend, dock är grundtanken om företagets sociala ansvar återkommande genom historien. Det kan även dras tydliga paralleller mellan CSR och att andra trender ökat, såsom entreprenörskap, medvetenhet hos konsumenter samt krav på transparens.³⁷⁰ Det kan även konstateras att det är en komplex frågeställning huruvida de internationella initiativen bör inkorporeras i lagstiftningen eller om CSR kan verka som ett särskilt beaktansvärt kriterium i lagstiftningsprocessen kring skatteflykt i en framtid. Lagstiftaren kommer eventuellt ställas inför avvägningen för hur långt ett samhällsansvar kan dras i intern rätt, då CSR inte i någon vidare utsträckning prövats som begrepp i det svenska rättsväsendet hittills. Att integrera CSR som ett kvalitetskrav i lagstiftningsprocessen eller som komplement i lagen om skatteflykt hade förmodligen påverkat den dömande verksamheten i rättsväsendet till att i större utsträckning kunna tillämpa lagen. För att utreda om CSR kan lägga grunden för en ny kvalitetsfaktor inom skatterättslig lagstiftning redogörs nedan för begreppet och dess omfattning.

³⁶⁹ Se vidare i avsnitt 5.3.

³⁷⁰ Grafström, Göthberg & Windell, 2008, s. 163 ff.

6 Analys

6.1 Introduktion

Syftet med förevarande uppsats är att utreda huruvida CSR kan inkorporeras i svensk lagstiftning, eller om det kan verka som en beaktansvärd faktor i lagstiftningsprocessen. För att kunna besvara de inledande frågeställningarna måste det först klargöras hur Sveriges skyddslagstiftning är uppbyggd, vilka värden som beaktas och om den nuvarande lagen är tillfredställande. Vidare diskuteras hur CSR verkar på skatterättens område samt om Sverige har möjlighet att införa det som ett beaktansvärt värde i lagstiftningsprocessen. Eftersom det sker löpande analys genom hela uppsatsen är dessa avslutande kapitel relativt kortfattade.

Anledningen till att CSR på beskattningens område hittills varit nästintill outforskat beror troligen på att det under senare år skett en övergång där en ny dimension uppmärksammats i sammanhanget, den globala ekonomin. Ett större intresse för de frågeställningar som uppsatsen tar utgångspunkt i väntas därför framöver. Frågor som hur CSR som koncept positionerar sig inom skatterätten och vilka beaktansvärda intressen som krävs för att upprätthålla en förutsebar skattelagstiftning är centrala för den fortsatta diskussionen.

Globaliseringen har bidragit till en högre konkurrens på marknaden, vilket medfört att skatteplanering och att utnyttja skattelagstiftningens luckor har blivit till en genväg i syfte att öka vinsterna. Sveriges generella skatteflyktsklausul är ett bevis på att det emellertid inte är helt enkelt att täppa till luckorna i lagstiftningen. Lagstiftningsprocessen är både resurs- och tidskrävande för samhället. Frågan är om det hade varit enklare att införa vägledande riktlinjer och implementera beaktansvärda värderingar som kompletterar den nuvarande klausulen, istället för att reformera den svenska skatteflyktslagen. Internationellt påvisar trender att det krävs ett gemensamt beskattningssystem för att uppfylla ett tillräckligt skydd för staternas skattebaser och skatteflyktstransaktioner. Oavsett om ett sådant system förverkligas eller inte krävs insatser på nationell nivå. Det bör införas en tydlig skatteflyktslagstiftning alternativt verktyg som kompletterar generella skatteflyktsklausuler samt en enhetlig praxisutveckling. För att skapa ett starkt skydd krävs att rättssäkerhet och effektivitet respekteras och beaktas i denna process. För att möjliggöra ovanstående åtgärder måste internationella organ och nationella lagstiftare enas om definitioner på de begrepp som berörs. Utan internationellt erkända definitioner är det svårt att förändra befintliga nationella lagstiftningar och samtidigt upprätthålla en god kvalitet. CSR är ett relativt nytt koncept inom den ekonomiska sfären. Som framgått i uppsatsen lyfter detta debatten om företagets värderingar och därigenom hur nationell lagstiftning borde utformas för bästa skydd mot skatteundrandragande åtgärder.

Som redogörs för i uppsatsen är den primära funktionen för konceptet CSR att införas som ett instrument i företagets grundvärderingar. Värderingarna, som utvecklas med tiden, ska sedan efterföljas genom företagets agerande i olika avseenden. I kontrast till företagets agerande och självständighet står samhällets regelverk. Eftersom uppsatsen är avgränsad till att granska skatterättsliga regleringar tar även analysen utgångspunkt i dessa.

6.2 Skatteflyktslagens generalklausul

Skatteflyktslagens generalklausul överlåter genom sin vaga utformning ansvaret för rättstillämpningen och utformningen av tolkningsmetoder av såväl bestämmelsen i sig som skatteflyktsbegreppet helt till domstolen. Med tanke på bestämmelsens utformning ger ordalydelsen inte någon vidare vägledning.

Rättssäkerheten är fundamental inom skatterättslig lagstiftning. Det handlar om att skattebetalarna ska kunna förutse konsekvenserna av en transaktion. Frågan är om lagstiftaren utformat det fjärde rekvisitetet i generalklausulen på ett sätt som kräver minskad förutsebarhet för att kunna uppfyllas. I enlighet med presenterad rättspraxis kan konstateras att skatteuppläggen som är aktuella för skatteflyktslagen oftast är på en avancerad nivå och rör främst transaktioner där företag och yrkesverksamma är delaktiga. Skatteflyktslagen bör ha som målsättning att på ett tydligare sätt införa förutsebarhetskrav som riktas mot den korrekta målgruppen, verksamma på skatterättens område. Det råder en osäkerhet i vart gränsen mellan otillåten skatteflykt och god skatteplanering går. Med ökad rättssäkerhet och en tydligare utformning kan detta undvikas. Om legalitetsprincipen ges mindre utrymme på skatteflyktslagens tillämpningsområde kan en vidare tolkning av det fjärde rekvisitetet möjliggöras, det sker dock på bekostnad av minskad förutsebarhet.

Med anledning av osäkerheten i rättstillämpningen av generalklausulen, hade det således varit önskvärt att domstolen i 2012 års mål skulle uttryckt hur det fjärde rekvisitetet ska tolkas. Även i det hänseende att skatteflyktslagen reviderats vid ett par tillfällen talar för att rätten borde utnyttjat tillfället att klargöra hur tillämpningen ska ske. Inom skatterätten läggs stor vikt vid rättssäkerhet och effektivitet, vilket enbart kan uppnås om det finns en entydig praxisutveckling, något som skatteflyktslagen i dagsläget saknar.

De fundamentala värden som skatterätten grundas på försvårar tillämpningen av vaga lagregler. För att tillämpningen ska vara effektiv och förutsebar är det nödvändigt att införa tydligare regleringar i den svenska internrätten. Den nuvarande regleringen skapar osäkerhet och resulterar i olika bedömningar från domstolens sida. Det blir problematiskt även ur andra perspektiv, då det lämnas upp till nationella domstolar att bedöma lagligheten av multinationella förhållanden.

Min personliga åsikt är att Sverige har ett traditionellt synsätt på lagstiftning där legalitetsprincipen har en anmärkningsvärt stark ställning. Det anses att skatteflyktsklausulen inte är tillräckligt rättssäker, vilket jag till viss del håller med om, emellertid krävs en förändring för att skydda statens skattebas. Lagstiftningsprocessen har stagnerat i relation till den ekonomiska utveckling som sker och antalet nya skatteplaneringsmetoder ökar konstant.

6.3 Internationell tillämpning av CSR

Liksom skatteflykt är även CSR ett begrepp som inte har en klar definition. Begreppets grundvärderingar baseras på frivillighet, långsiktiga mål och ett hållbart företagande. Enligt min mening vilar definitionen av CSR på betraktarens perspektiv. Vart CSR kommer vara i framtiden är svårt att förutspå, men jag tror att det kommer ha en stor betydelse i de nya direktiv och lagar som stiftas i moderna samhällen.

Problematiken kring CSR är att det är ett begrepp som utvecklats med nyansförändringar i samhället och begreppet är således föränderligt med tiden. Konceptet har utvecklats från att enbart symbolisera etiska värderingar till att idag omfatta flera områden där internationella initiativ skapats. Ur ett företagsperspektiv kan CSR påverkas av intressenterna och aktieägarnas intressen. Hur globala företag agerar är högst beroende av tolkningen av begreppet, där flertalet faktorer vägs mot varandra. CSR har utvecklats snabbt i vårt moderna samhälle och är troligen här för att stanna. Osäkerheten ligger i om det är möjligt att lagstifta konceptet och om en sådan åtgärd skulle vara för ingripande mot företagen. Det är viktigt att beakta den medvetenhet som idag råder i samhället, detta gäller inte enbart miljö och sociala frågor, utan även i finansiella ärenden. Vi lever i ett kunskapssamhälle där information är extremt lättillgängligt med hjälp av moderna informationskällor som internet. Att finna vägar att utnyttja skattesystemen är inte längre lika otänkbart som för några år sedan.

Gränsdragningen mellan etik och juridik blir i en förlängning avgörande för hur samhället principiellt ser på skatterättsliga strukturer och företagsbeskattningen i stort. Enligt doktrin anses beaktandet av CSR och det sociala företagsansvaret av globala koncerner som en positiv utveckling där det kan konstateras att frivilligt företagsansvar till viss del påverkar bolagens styrning.

6.4 Beaktande av CSR som ett krav i lagstiftningsprocessen

Eftersom problematiken kring skatteupplägg och gränsöverskridande transaktioner ofta landar i skatteflyktslagens rekvisit, krävs troligen ett förtydligande av detta. Antingen genom förändring av ordalydelsen eller en

utvidgning av lagen, där metod och tolkning förklaras för att skapa en enhetlig tillämpning.

Att se CSR som ett kriterium värt att beakta i lagstiftningsprocessen är en tänkbar konsekvens av utvecklingen som den ser ut idag. Företagens sociala ansvar gentemot samhället och individer diskuteras allt mer och trots att det inte finns en allmänt accepterad definition av begreppet kan det konstateras att det har utvidgats med utgångspunkt i dessa debatter. Skatteflykt är ett av de områden som nyligen tillkommit i omfattningen där organisationer som OECD, EU-kommissionen och Skatteverket utfärdat förslag på hur företagen kan verka för att förhindra utvecklingen av skatteundandragande åtgärder. Även forskare som Knuutinen, Jenkins och Newell har uppfattningen att skatteflykt är något som borde ingå i företagens sociala ansvar. Trots att skatteflykt som en del av CSR är ett så pass nytt ämne, där litteraturen fortfarande är begränsad, går det att dra en del slutsatser genom att ta utgångspunkt i grundvärderingar i vår svenska skattelagstiftning.

Det jag funnit genom uppsatsens gång är att oavsett teori, perspektiv, lagstiftning eller rekommendation kommer de fundamentala värdena alltid, mer eller mindre, att vara desamma. För att lyckas upprätthålla ett rättssystem måste vissa grundvärderingar prägla utformningen såsom rättssäkerhet, effektivitet och proportionalitet. Även i flexibla regleringar som t.ex. generalklausulen i skatteflyktslagen krävs att ett visst mått av dessa värden sätter ramarna för ytterligheterna.

Lagstiftningskriterier är liksom samhällsnormer föränderliga över tid och enligt min mening finns det absolut utrymme för att i större utsträckning beakta CSR som en av flera komponenter i skattelagstiftningen. Det kommer troligen bli desto svårare att finna en klar definition av begreppet och att lagstadga företagens sociala ansvar. CSR är i grunden en god tanke om ett moraliskt ansvar där företagen frivilligt tar sitt ansvar.

I en global ekonomi som präglas av vinstgenerering och makt tror jag personligen att det är en svår uppgift att förändra detta synsätt oavsett om CSR är en kortvarig trend eller ett långvarigt hållbarhetsarbete för företagen. Min förhoppning är dock att CSR och samhällsansvaret är här för att stanna. Det finns som tidigare nämnts ingen dokumenterad koppling mellan vinst och företagets sociala engagemang, men samhällsmedborgarna blir alltmer medvetna om hur multinationella koncerner agerar i frågor som miljö och skatt. Eftersom den svenska lagstiftaren hittills förhållit sig passiv till att vidta åtgärder för att inkorporera bindande CSR-regler, är det svårt att avgöra om och i så fall i vilken utsträckning företagen bär ett frivilligt ansvar att följa de internationella rekommendationer som initierats, där de uppmuntras att vidta åtgärder för att neutralisera effekterna på samhället, har någon vidare verkan i framtiden.

6.5 CSR i framtiden

Det finns som ovan uttrycks ingen befintlig bindande lagstiftning om affärsetik i Sverige och lagstiftaren har förhållit sig passiv i arbetet med att införa CSR-regleringar. En av de största påtryckningskrafterna för att storkoncernerna ska arbeta för införa CSR i sina grundvärderingar verkar vara den ökade medvetenheten bland intressenter och samhället. Vilken part bär egentligen ansvaret för de krav som ställs på skattelagstiftningen?

Ur ett associationsrättsligt perspektiv har jag svårt att föreställa mig en företagskultur som enbart drivs av vinstmål. Friedmans tes ”the business of business is business” återkommer dock som argument i kritiken av det frivilliga företagsansvaret. Det som tesen inte beskriver, är det faktum att aktieägarnas inställning förändras med samhällskulturen och att företagen ska generera vinst till förmån för delägarna idag innebär att beakta såväl vinst som andra intressen. Målet för aktiebolagen, trots det lagstadgade kravet, är på väg mot en ny era vad avser företagets frivilliga samhällsansvar. Lagstiftningen bör enligt min mening anpassas till utvecklingen och de internationella initiativ som presenterats under de senaste åren. Om lagstiftaren får en mer internationell utblick hade mönster kunnat utläsas ur trenderna i t.ex. USA och Storbritannien. Storbritanniens utvecklade system för dokumentation och transparens är ett exempel på fungerande riktlinjer som Sverige kan inspireras av. Det finns även flera paralleller mellan Skatteverkets förslag och Storbritanniens befintliga system. En sådan utveckling kan bli startskottet för framtida samarbeten inom den europeiska ekonomin. De svenska lagstiftarna och rättstillämparna måste förbereda för nya förändringar genom att finna en gyllene väg till en förbättrad skyddslagstiftning mot skatteflykt.

Som det konstaterats i uppsatsen krävs ytterligare forskning på området. Det är önskvärt att denna forskning borde beröra såväl en anpassad lagstiftning utifrån samhällsförändringarna som CSR i form av ett beaktansvärt kriterium inom tillämpningen av skattelag. CSR debatten har utvecklats till en ny dimension i fråga om lagstiftande. Carroll's pyramidteori var första steget mot att sätta ord på de etiska grunder som samhället uppställer för företags agerande. Det är dags för den lagstiftande makten att ta nästa steg i utformningen av begreppet om det ska vara möjligt att tillämpa konceptet för skatteflyktstransaktioner. Förevarande uppsats är om inte annat ett tecken på att det krävs en del förtydliganden för att kunna tillämpa CSR och skatteflyktslagens generalklausul på ett rättssäkert sätt i framtiden.

7 Sammanfattande slutsatser

Nedan följer en sammanfattning av den löpande analys som genomförts under respektive avsnitt. Avsikten med detta avslutande kapitel är att redogöra för slutsatserna som kan fastställas utifrån rättsutredningen samt att besvara de frågeställningarna som ställts inledningsvis.

Den första frågeställningen belyser svårigheten i att fastställa en exakt definition av begreppet skatteflykt. Det kan emellertid konstateras att om en transaktion omfattas av lagen, så klassas åtgärden som skatteflykt. Rättstillämpningen har inte heller utformat en tolkningsmetod för det omdebatterade fjärde rekvisitet i praxis, vilket bidrar till en försämrad förutsebarhet. På grund av att skatteflykt inte är preciserat ökar osäkerheten i vilka transaktioner som befinner sig i gråzonen. Skatteflyktsbegreppet positionerar sig med hjälp av tillämpningen av generalklausulen i praxis inom vissa ramar. Det krävs onekligen ytterligare förtydligande av begreppet, men det finns viss vägledning. Vid de tillfällen transaktionen uppfyller det fjärde rekvisitet ”i strid med lagstiftarens syfte”, anses det i svensk rätt omfattas av begreppet skatteflykt och följaktligen aktualiseras skatteflyktlagen. Det som klassificeras som skatteflykt är idag olagligt i svensk rätt, detta till skillnad från begreppet aggressiv skatteplanering. Vart gränsen mellan begreppen går är fortfarande något ovisst både inom Sveriges rättssystem och internationellt.

Enligt min mening borde HFD i Peru-domarna utnyttjat möjligheten till att klargöra generalklausulens fjärde rekvisit ytterligare eftersom avsaknaden av en enhetlig tillämpning skapar osäkerhet och minskar förutsebarheten i det svenska rättssamhället. I samband med detta vill jag även uppmärksamma en positiv trend i resonemangen i rättspraxis då de framhåller värdet av en helhetsbedömning i varje enskilt fall vid tillämpningen av generalklausulen. Något som kan anses verka för en högre grad av rättssäkerhet, kanske för att kompensera ovan beskrivna faktorer.

Den andra frågeställningen tar utgångspunkt i hur CSR verkar för att förhindra skatteflykt. CSR är relativt uppmärksammat i svensk skatterätt och har karaktären av samhällsansvar i form av frivillighet. Internationellt har utvecklingen av konceptet fått desto större genomslagskraft genom organisationer som OECD. Värderingar som att värna om samhället, använda miljömässigt anpassade lösningar och ansvara för personalpolitiska frågor på arbetsplatsen visar på en medvetenhet hos företagen. Det handlar om att skapa långsiktiga affärsmässiga förbindelser med sina intressenter på alla plan. Av dessa relativt nya ansvarsfrågor följer att begreppet CSR fått en stark ställning inom såväl dagens kunskapssamhälle som inom den globala ekonomin.

Värderingarna som CSR grundas på utgör även essentiella element i de internationella vägledande regelverk som utvecklats för att förhindra

skatteflykt och aggressiv skatteplanering. Det faktum att gränsen mellan begreppen är flytande och att aggressiv skatteplanering ännu inte är klassificerad som olaglig i alla stater försvårar dels utformandet av generellt accepterade definitioner av begreppen, dels arbetet mot ett internationellt homogent regelverk för att förhindra utnyttjandet av olika staters skattelagstiftning. Staterna måste internt se över sina skattelagar och samarbeta i större utsträckning för att anpassa sina regelverk till en internationell minimistandard. Jag ställer mig bakom Monsénego och Kleist i kritiken kring ett neutraliserat beskattningssystem. Det är en god tanke, men än så länge finns det anmärkningsvärda brister i utförandet. Beskattningen är dessutom staternas interna angelägenhet och införandet av ett gemensamt system borde därför enbart ske på initiativ från staterna själva. I min mening är det därför mer rimligt att multinationella organ som OECD kan ställa minimikrav och kvalitetskrav på skattelagstiftningen. Ett av dessa kvalitetskrav borde innefatta de fundamentala grunder som CSR representerar. Som ovan beskrivs har den globala ekonomin i takt med företagen utvecklats snabbare än staternas lagstiftningar vilket skapar en obalans. Det måste ske en förändring avseende rättsläget såsom det ser ut idag, hur detta ska ske lämnar jag till lagstiftarna att ta ställning till.

De svenska förslag som lagts fram av Skatteverket möjliggör en ökad transparens, vilket jag ser som en av de få positiva inslagen. Initiativen, liksom många andra, har goda förutsättningar att verka i teorin, men samtidigt en ökad process för kontrollmyndigheterna i praktiken.

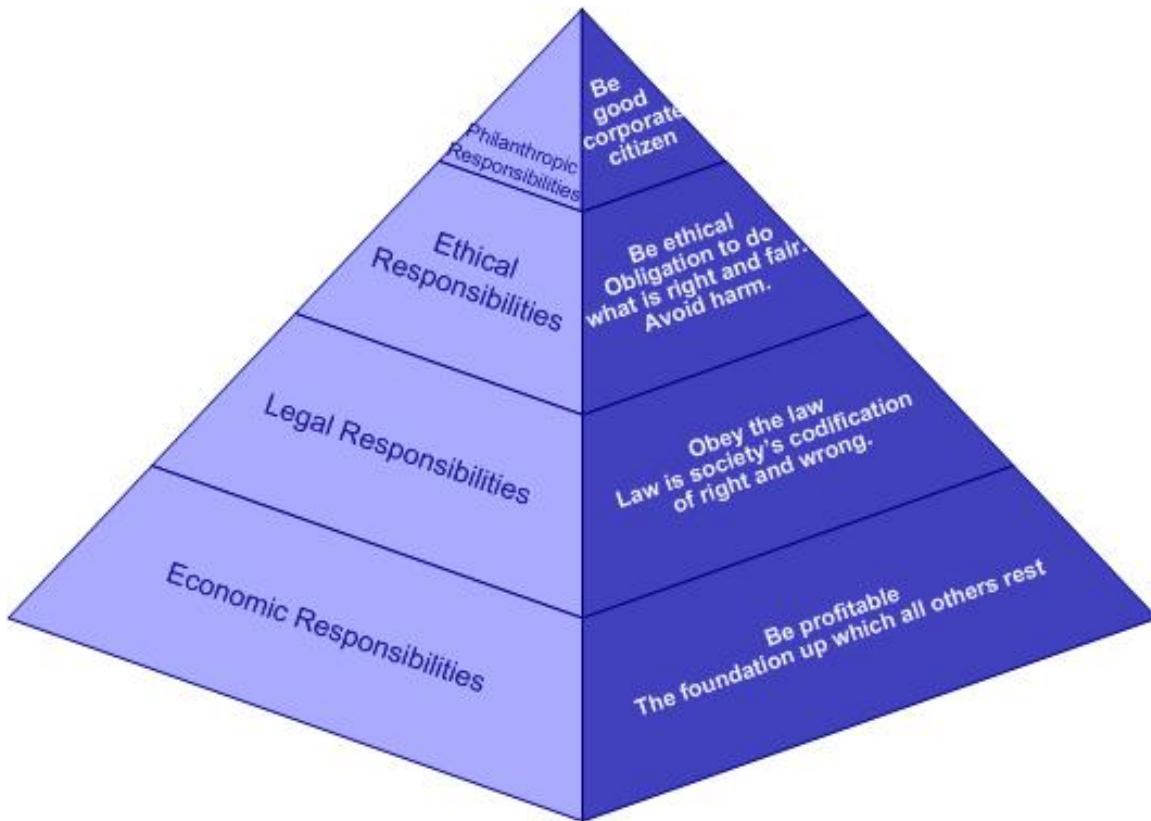
Den sista frågeställningen rör huruvida CSR kan implementeras i svensk lagstiftning. Gällande den svenska skatterätten ställer jag mig skeptisk till ett införande av en lagreglerad form av CSR. Dels med anledning av konsekvenserna som drabbar skattesystemens strukturer, dels på grund av den bristande förutsebarheten som infinner sig, vilket ökar rättsosäkerheten för skattebetalarna. Att använda en generell skatteflyktsregel, GAAR, som Sverige tillämpar är problematiskt på flera sätt. Bestämmelsens fjärde rekvisit, ”i strid med lagstiftarens syfte”, skapar tolkningsproblem och på grund av avsaknaden av enhetlig praxis finns inte något handfast för domstolen att luta sig mot, utan bedömningen om skatteflykt är uppfyllt sker än så länge i varje enskilt fall. Förutsebarheten och överskådligheten av skatterättsliga transaktioner blir därför lidande. Internationellt talas det om gränsöverskridande regleringar för att förhindra multinationella företag från aggressiv skatteplanering. Att harmonisera skatteavtal i ett heltäckande internationellt gångbart system kommer dels att ta tid, dels att skapa nya frågor. Vilka stater ska ha rätt att hävda beskattningsanspråk? Hur ska begreppen skatteflykt och aggressiv skatteplanering definieras? Det jag ser som den största förändringen är att skatterätten flyttas från att vara en intern angelägenhet för staterna, till att bli en internationell angelägenhet. Det är således ett inskränkande av staternas självständighet och frågan är om det är rimlig lösning på skatteflyktsproblematiken.

Avslutningsvis kan konstateras att ett införande av CSR i svensk skatterätt inte är en sannolik följd av resonemangen i uppsatsen. Trots att begreppet

inte är helt fastställt skulle jag vilja påstå att det har såväl preventiva som repressiva inslag. CSR bör på grund av sina unika egenskaper införas som ett beaktansvärt kriterium vid bedömningen av transaktioner som kan identifieras som skatteflykt. Det bör i vilket fall tillsättas en statlig utredning som granskar hur samhällsperspektivet ska samverka inom ramen för lagstiftningen för att följa den utveckling som sker inom den internationella ekonomin. Utifrån en sådan utredning kan lagstiftaren ta ställning till hur skatteflyktsproblematiken bör hanteras i Sverige.

Inom doktrinen spekuleras det om huruvida CSR är en nutida samhällsinställning eller om det är ett koncept som under längre tid utvecklats ur etiska, ekonomiska och juridiska grunder för att förbättra företagens förhållningssätt. I dessa diskussioner ställer jag mig bakom De Geer i tron om att CSR är här för att stanna och att begränsningarna för dess utsträckning ligger i betraktarens ögon.

Bilaga A



Carroll's CSR Pyramid

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Svensk författningssamling

SFS 1974:152, *Regeringsformen*.

SFS 1995:575, *Lagen mot skatteflykt*.

SFS 2005:551, *Aktiebolagslag*.

Riksdagstryck

Prop. 1980/81:17, *med förslag till lag mot skatteflykt m.m.*

Prop. 1982/83:84, *med förslag till lag om ändring i lag (1980:865) mot skatteflykt*.

Prop. 1992/93:127, *Om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst*.

Prop. 1996/97:170, *Reformerad skatteflyktslag*.

Prop. 2002/03:122, *Gemensamt ansvar: Sveriges politik för global utveckling*.

Prop. 2004/05:85, *Ny aktiebolagslag*.

Övrigt offentligt tryck

SOU 1963:52, *Om åtgärder mot skatteflykt*.

SOU 1975:77, *Allmän skatteflyktsklausul*.

SOU 1989:81, *Ny generalklausul mot skatteflykt*.

SOU 1993:62, *Rättssäkerheten vid beskattningen*.

SOU 1996:44, *Översyn av skatteflyktslagen*.

SOU 2004:104, *Att lära för hållbar utveckling: Betänkande av Kommittén för utbildning för hållbar utveckling*.

SOU 2014:40, *Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet*.

Ds. 2005:028, Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner kring schabloniserade inslag i beskattningen.

Litteratur

- Banerjee, B. *Corporate Social Responsibility: The good, the bad and the ugly.*
[Cit. Banerjee, 2007] Massachusetts: Edward Elgar Publishing; 2007.
- Bergström, S. *Förutsebarhet.*
[Cit. Bergström, 1987] Uppsala: Iustus förlag; 1987.
- Bergström, S. *Juridikens termer.*
Andersson, T. 9:3 uppl. Stockholm: Liber; 2007.
Håstad, T.
Lindblom, P. H.
[Cit. Bergström m.fl., 2007]
- Bergström, C. *Aktiebolagets grundproblem.*
Samuelsson, P. 4 uppl. Stockholm: Nordstedts Juridik AB; 2012.
[Cit. Bergström & Samuelsson, 2012]
- Bernitz, U. *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder.*
Heuman, L. 13 uppl. Stockholm: Nordstedt Juridik AB; 2014.
Leijonhufvud, M.
Seipel, P.
Warnling-Nerep, W.
Vogel, H-H.
[Cit. Bernitz m.fl., 2014]
- Blowfield, M. *Corporate Responsibility.*
Murray, A. 3 uppl. Oxford: Oxford University Press; 2014.
[Cit. Blowfield & Murray, 2014]
- Borglund, T. *Värdeskapande CSR: hur företag tar socialt ansvar.*
De Geer, H. Stockholm: Nordstedts akademiska förlag; 2009.
Hallvarsson, M.
[Cit. Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009]
- Bowen, H.R. *Social Responsibility of the Businessman.*
[Cit. Bowen, 1953] New York: Harper and Row; 1953.
- Carroll, A. *Business & Society: Ethics, sustainability and Stakeholder management.*
Buchholtz, A. 2 uppl. South-Western: Cengage Learning; 2011.
[Cit. Carroll & Buchholtz, 2011]

- Dahlberg, M
[Cit. Dahlberg, 2000] *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skattepolitik i förhållande till utländska basbolag med bakgrund av svensk intern internationell skatterätt.*
Lund: Studentlitteratur; 2000.
- Eklund, K.
[Cit. Eklund, 1998] *Jakten på den försvunna skatten. Globalisering och rörligt kapital.*
Stockholm: Nordstedts Boktryckeri; 1998.
- Freeman, E.
[Cit. Freeman, 2010] *Strategic Management – A stakeholder approach.*
Digital upplaga (1 uppl. publ. 1984). Cambridge: Cambridge University Press; 2010.
- Friedman, M.
[Cit. Friedman, 1972] *Kapitalism och frihet: en konstruktiv analys av den moderna kapitalismen.*
Stockholm: Aldus; 1972.
- Friedman, A.
Miles, S.
[Cit. Friedman & Miles, 2006] *Stakeholders – Theory and Practice.*
New York: Oxford University Press; 2006.
- Grafström, M.
Göthberg, P.
Windell, K.
[Cit. Grafström, Göthberg & Windell, 2008] *CSR: Företagsansvar i förändring.*
Malmö: Liber; 2008.
- Grankvist, P.
[Cit. Grankvist, 2012] *CSR i praktiken: hur företag jobbar med hållbarhet för att tjäna pengar.*
2:1 uppl. Malmö: Liber; 2012.
- Hultqvist, A. (red.)
Melz, P. (red.)
Påhlsson, R. (red.)
[Cit. Hultqvist, Melz & Påhlsson, 2014] *Skattelagstiftning: att lagstifta om skatt.*
1 uppl. Stockholm: Nordstedts Juridik; 2014.
- Hultqvist, A.
[Cit. Hultqvist, 1995 I] *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning.*
Stockholm: Juristförlaget; 1995.
- Johansson, S.
[Cit. Johansson, 2011] *Svensk associationsrätt i huvuddrag.*
10 uppl. Stockholm: Nordstedts Juridik; 2011.
- Kraakman, R.
[Cit. Kraakman, 2009] *The anatomy of corporate law: a comparative and functional approach.*
2 uppl. Oxford: Oxford University Press; 2009.

- Lodin, S.
Lindencrona, G.
Melz, P.
Silfverberg, C.
Simon-Almendal, T.
[Cit. Lodin m.fl., 2013] *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 2.* Lund: Studentlitteratur; 2013.
- Mörth, U.
[Cit. Mörth, 2004] *Soft law in Governance and Regulation: An interdisciplinary Analysis.* Cheltenham: Edward Elgar Publishing; 2004.
- Peczenik, A.
[Cit. Peczenik, 1995] *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation.* 1 uppl. Stockholm: Fritze; 1995.
- Pelin, L.
[Cit. Pelin, 2006] *Internationell skatterätt i svenskt perspektiv.* 4:e uppl. Lund: Prose Design & Grafik; 2006.
- Philips, R.
[Cit. Philips, 2003] *Stakeholder theory and organizational ethics.* 1 uppl. San Francisco: Berrett-Koehler; 2003.
- Påhlsson, R.
[Cit. Påhlsson, 1998] *Inledning till skatterätten.* 4:e uppl. Uppsala: Iustus; 1998.
- Rosander, U.
[Cit. Rosander, 2007] *Generalklausul för skatteflykt.* Jönköping: Internationella Handelshögskolan; 2007.
- Sandgren, C.
[Cit. Sandgren, 2007] *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation.* 2 uppl. Stockholm: Nordstedts Juridik AB; 2007.
- Strömholm.
[Cit. Strömholm, 1996] *Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning, En lärobok i allmän rättslära.* Stockholm: Norstedts juridik AB; 1996.
- Tjernberg, M.
[Cit. Tjernberg, 1999] *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.,* Iustus. Lund: Univ., Uppsala; 1999.

Artiklar

- Arnold, B.J.
Van Weeghel, S. *The relationship between Tax Treaties and Domestic Anti-Abuse Measures.*
I: *Tax Treaties and Domestic Law*, (red. Maisto),
IBFD Publications, 2006, s. 81-122.
[Cit. Arnold & van Weeghel, 2006]
- Avi-Yonah, R. *Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior, I: Tax and Corporate Governance*,
[Cit. Avi-Yonah, 2008] (red. Drexl, Hilty, Schön, Straus), 3 uppl.
Munich: Springer-Verlag Berlin and Heidelberg GmbH & Co. K; 2008, s. 183-198.
- Avi-Yonah, R. *Just say No: Corporate taxation and social behaviour.* University of Michigan Law School,
[Cit. Avi-Yonah, 2014] Nr. 402, 2014, s. 1-34.
- Baker, P. *The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes.* Intertax, Vol. 43, Nr. 1, 2015,
[Cit. Baker, 2015] s. 85-90.
- Bergström, S.
Norberg, C.
Påhlsson, R. *Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv.*
Skattenytt, 2004, s. 740-745.
[Cit. Bergström, Norberg & Påhlsson, 2004]
- Carroll, A.B. *A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance.* The Academy of Management Review, Vol. 4, Nr. 4, 1979,
[Cit. Carroll, 1979] s. 497-505.
- Carroll, A.B. *The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders.* Business Horizons, Vol. 34, Nr. 4, 1991, s. 39-48.
[Cit. Carroll, 1991]
- Dillard, J.
Murray, A. *Deciphering the domain of corporate social responsibility. I: Corporate social responsibility, research handbook*, (red. Haynes, Murray, Dillard), Routledge, Abingdon, 2013, s. 10-27.
[Cit. Dillard & Murray, 2013]
- Donaldson, T.
Preston, L.E. *The Stakeholder Theory of the corporation: Concepts, evidence and implications.*
Academy of Management Review, Vol. 20, Nr. 1, 1995, s. 65-91.
[Cit. Donaldson & Preston, 1995]

- Frederick, W.
[Cit. Frederick, 2013] *Corporate Social Responsibility: Deep Roots, Flourishing growth, promising future, I: The Oxford handbook of Corporate Social Responsibility.* (red. Crane, McWilliams, Matten, Moon, Siegel) 2 uppl. Oxford: Oxford University Press; 2013, s. 522-531.
- Frostensson, M.
Borglund, T. *Företagens sociala ansvar och den svenska Modellen.*
Svenska institutet för europapolitiska studier, rapport nr 9, 2006.
[Cit. Frostensson & Borglund, 2006]
- Garriga, E.
Melé, D. *Corporate Social Responsibility theories: Mapping the Territory.*
[Cit. Garriga & Melé, 2004] *Journal of Business Ethics*, Vol. 53, Nr. 1-2, 2004, s. 51-71.
- Gerzova, L.
Popa, O. *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties.*
[Cit. Gerzova & Popa, 2013] *European Taxation*, Vol. 53, Nr. 9, 2013, s. 420-425.
- Gray, R.
[Cit. Gray, 2010] *Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet.*
Accounting, Organisation and Society, Vol. 35, Nr. 1, 2010, s. 47-62.
- Hah, K.
Freeman, S. *Multinational Enterprise Subsidiaries and their CSR: A Conceptual Framework of the Management of CSR in Smaller Emerging Economics.*
Journal of Business Ethics, Vol. 122, Nr. 1, 2014, s. 125- 136.
[Cit. Hah & Freeman, 2014]
- Hilling, M.
[Cit. Hilling, 2012] *Är det möjligt att utforma EU-förenliga Skatteflyktsregler?*
Svensk Skattetidning, 2012, s. 814-827.
- Hilling, M.
[Cit. Hilling, 2012 I] *HFD:s Peru-domar*
Skattenytt, Nr. 9, 2012, s. 582-592.
- Hirschfeldt, J.
[Cit. Hirschfeldt, 1983] *Likformighet och effektivitet i beskattningen.*
Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr. 12, Stockholm; 1983, s. 299-346.

- Holstad, P. *Skatteflyktslagen och skatteprocessen.*
Wittkull, J. Svensk Skattetidning, 2014, s. 307-321.
Bergkvist, S-Å.
Berndt, F.
[Cit. Holstad, Wittkull, Bergkvist & Berndt, 2014]
- Hultqvist, A. *Ett skattelagstiftningsråd,*
[Cit. Hultqvist, 2014] I: *Skattelagstiftning: att lagstifta om skatt.*
(red. Hultqvist, Melz och Pahlsson)
1 uppl. Stockholm: Nordstedts Juridik; 2014,
s. 159-173.
- Hultqvist, A. *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några*
[Cit. Hultqvist, 2013] *reflektioner med anledning av 5/6-målet.*
Skattenytt, 2013, s. 10-21.
- Hultqvist, A. *Skatteundvikande förfarande och skatteflykt.*
[Cit. Hultqvist, 2005] Svensk Skattetidning, 2005, s. 302-321.
- Hultqvist, A. *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för*
[Cit. Hultqvist, 1996] *Skatterätten.*
Skattenytt, 1996, s. 670-681.
- Hultqvist, A. *Skatteflyktslagen – att vara eller icke vara?.*
[Cit. Hultqvist, 1995] Skattenytt, 1995, s. 578-590.
- Jacob, K. J. *The impact of financial crisis on corporate social*
[Cit. Jacob, 2012] *responsibility and its implications for reputation*
risk management.
Journal of Management and Sustainability,
Vol. 2, Nr. 2, 2012, s. 259-275.
- Jareborg, N. *Rättsdogmatik som vetenskap.*
[Cit. Jareborg, 2004] Svensk Juristtidning, 2004, s. 1-10.
- Jenkins, R. *CSR, Tax and Development*
Newell, P. Third World Quarterly, Vol. 34, Nr. 3,
2013, s. 378-396.
[Cit. Jenkins & Newell, 2013]
- Jevons, C. *Global Branding and Strategic CSR: an*
Polonsky, M. *overview of three types of complexity.*
International Marketing Review, Vol. 26, Nr. 3,
2009, s. 327-347.
[Cit. Jevons & Polonsky, 2009]

- Kleineman, J.
[Cit. Kleineman, 2013] *Rättsdogmatisk metod*
I: *Juridisk metodlära*, (red. Korling och Zamboni), 1:3 uppl. Lund: Studentlitteratur; 2013, s. 21-46.
- Kleist, D.
[Cit. Kleist, 2013] *OECD:s rapport: Addressing profit shifting and base erosion*, Skattenytt, 2013, s. 535-542.
- Knuutinen, R.
[Cit. Knuutinen, 2014] *Corporate Social Responsibility, Taxation and aggressive tax planning*.
Nordic tax Journal, 2014:1, s. 36-75.
- Kolstad, I.
[Cit. Kolstad, 2007] *Why should firms not always maximize profits*.
Journal of Business Ethics, Vol. 76, Nr. 2, 2007, s. 137-145.
- Levitt, T.
[Cit. Levitt, 1958] *The Dangers of Social Responsibility*.
Harvard Business Review, Sep-Oct, 1958, s. 41-51.
- Lodin, S-O.
[Cit. Lodin, 2007] *Några Kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*.
Skattenytt, 2007, s. 477-490.
- MacLeod, S.
[Cit. MacLeod, 2007] *Reconciling Regulatory Approaches to Corporate Social Responsibility: The European Union, OECD, European Public Law*, Nr. 4, 2007, s. 671-702.
- Masuma Khatun, K.
[Cit. Masuma Khatun, 2015] *A review on trends of Corporate Social Responsibility: The Social Science*, Medwell Journals, Vol. 10:2, 2015, s. 166-170.
- Merks, P
[Cit. Merks, 2006] *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, Intertax, 2006, s. 272-281.
- Melz, P
[Cit. Melz, 2014] *Något om lagstiftningstekniken i inkomstskattelagen, I: Skattelagstiftning: att lagstifta om skatt*.
(red. Hultqvist, Melz och Pahlsson)
1 uppl. Stockholm: Nordstedts Juridik; 2014, s. 45-60.
- Monsénego, J.
[Cit. Monsénego, 2014] *En överblick över BEPS-projektet*.
Skattenytt, 2014, s. 2-10.
- Muller, A.
Kolk, A.
[Cit. Muller & Kolk, 2012] *Responsible tax as a corporate social responsibility: the case of multinational enterprises and effective tax in India*.
Business and Society, 2012, 1-41.

- Norrman, B.
[Cit. Norrman, 2001] *Globaliseringens effekter på skatter och på beskattningsverksamheten.*
Skattenytt, 2001, s. 2-18.
- Olsen, L.
[Cit. Olsen, 2004] *Rättsvetenskapliga perspektiv*
Svensk Juristtidning, 2004, s. 105-145.
- Rosander, U.
[Cit. Rosander, 2007 I] *Repressiva metoder mot skatteflykt.*
Skattenytt, 2007, s. 663-677.
- Samuelsson, L.
[Cit. Samuelsson, 2009] *Anmälan av Ulrika Rosander - Generalklausul mot skatteflykt.*
Skattenytt, 2009, s. 71-76.
- Sandgren, C.
[Cit. Sandgren, 2008] *Är rättsdogmatiken dogmatisk?,*
Tidskrift Rettsvitenskap, 2008, Nr. 04-05,
s. 648-656.
- Sanmark-Hörgren, A.
Andersson, T.
[Cit. Sanmark-Hörgren & Andersson, 2010, Del I] *Skatteverkets förslag på åtgärder mot skatteplanering I – Informationsplikt för skatteupplägg,* Svensk Skattetidning, 2010:4,
s. 459-470.
- Sanmark-Hörgren, A.
Andersson, T.
[Cit. Sanmark-Hörgren & Andersson, 2010, Del II] *Skatteverkets förslag på åtgärder mot skatteplanering II – Riskklassificering,* Svensk Skattetidning, 2010:5, s. 546-556.
- Schön, W.
[Cit. Schön, 2008] *Tax and Corporate Governance: A Legal Approach, I: Tax and Corporate Governance.*
(red. Drexl, Hilty, Schön, Straus)
3 uppl. Munich: Springer-Verlag Berlin and Heidelberg GmbH & Co. K; 2008,
s. 31-61.
- Sikka, P.
[Cit. Sikka, 2010] *Smoke and Mirrors: corporate social responsibility and tax avoidance.*
Accounting Forum, Vol. 34, 2010, s. 153-168.
- Sinom-Almendal, T.
[Cit. Simon-Almendal, 2011] *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott*
Svensk Skattetidning, 2011, s. 314-331.
- Sörensson, C.
[Cit. Sörensson, 2011] *Något om Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan med storföretagen.*
Skattenytt, 2011, s. 625-633.

- Tikka, Kari S.
[Cit. Tikka, 1983] *Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen?*
Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets
skriftserie nr. 12, Stockholm; 1983, s. 7-21.
- Tikka, Kari S.
[Cit. Tikka, 2004] *Om principer vid tolkning av skattelag.*
Skattenytt, 2004, s. 656-663.
- Van Marrewijk, M.
[Cit. Van Marrewijk, 2003] *Concepts and definitions of CSR and corporate
sustainability: between agency and communion.*
Journal of Business Ethics, 2003, Vol. 44,
s. 95-105.
- Van Eijsden, A.
[Cit. Van Eijsden, 2013] *The relationship between Corporate Social
Responsibility and Tax: Unknown or Unloved.*
EC Tax Review, 2013:1, s. 56-61.
- Von Sydow, H.
[Cit. Von Sydow, 2011] *Aktuella reformer för ökad rättssäkerhet i
skattefrågor.*
Svensk Skattetidning, 2011:4, s. 376-381.
- Wahlgren, P
[Cit. Wahlgren, 2014] *Skattelagarnas representation,
I: Skattelagstiftning: att lagstifta om skatt.*
(red. Hultqvist, Melz och Pahlsson)
1 uppl. Stockholm: Nordstedts Juridik; 2014,
s. 23-32.
- Winberg, H.
[Cit. Winberg, 1981] *Generalklausuler i lagstiftningen.*
Svensk Juristtidning, 1981, s. 577-585.

Svenska rapporter

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, *Kringgående av skattelag*.
Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, Nr 3, 1976.
[Cit: Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, 1976]

- Regeringen *OECD:s riktlinjer för multinationella företag*,
Regeringen, 2004.
<http://www.regeringen.se/sb/d/5467/a/14556>
[Cit. Regeringens rapport, 2004]
- Regeringskansliet *Hållbart företagande – en plattform för svenskt
agerande*,
UD 13:031, Regeringskansliet, 2013.
[Cit. Regeringskansliets rapport, 2013]
- Skatteverket *Verksamhetsplan 2011*.
[Cit. Skatteverkets verksamhetsplan, 2011]
- Skatteverket *Fördjupas samverkan mellan Skatteverket och
Sveriges största koncerner*,
Rapport från Storföretagarregionen, 2011.
[Cit. Skatteverket rapport, 2011]
- Skatteverket *Handledning för beskattning av inkomst 2012 års
taxering*, 2012, Del I.
[Cit. Skatteverkets handledning, 2012]
- Skatteverket *Verksamhetsplan 2014*
[Cit. Skatteverkets verksamhetsplan, 2014]
- Svenskt Näringsliv *Obligatorisk CSR-rapport blir en börda*,
uppgift hämtad: 25 mars 2015, (publ. 23 januari
2014).
http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/csr/obligatorisk-csr-rapport-blir-en-borda_579082.html
[Cit. Svenskt Näringsliv, 2014]

Internationella rapporter

Europeiska kommissionen, Frågor och svar kring moder-/dotterbolagsdirektivet, 25 november, 2013, MEMO/13/1040.
[Cit: EU-kommissionen, Memo, 2013]

Europeiska kommissionen, En förnyad EU strategi 2011-2014 för Corporate Social Responsibility, Bryssel, 25 oktober 2011, COM(2011) 681 final.
[Cit: EU-kommissionen, rapport, 2011]

Europeiska kommissionen, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och Rådet, en handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande 6 december 2012, COM(2012) 722 final.
[Cit: EU-kommissionen, Handlingsplan, 2012]

Europeiska kommissionen, Kommissionens rekommendation om aggressiv skatteplanering, 6 december, 2012, C(2012) 8805 final.
[Cit: EU-kommissionen, Rekommendation om aggressiv skatteplanering, 2012]

OECD *OECD Model Tax Convention on income and on capital: condensed version*, OECD, 2014.
[Cit. OECD Model Tax Convention, 2014]

OECD *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD, 2013.
[Cit. OECD, BEPS Rapport, 2013]

OECD *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD, 2013.
[Cit. OECD, BEPS Handlingsplan, 2013]

OECD *OECD Guidelines for multinational enterprises*, OECD, 2008.
[Cit. OECD Guidelines, 2008]

OECD *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD, 2008.
[Cit. OECD, 2008]

OECD *International Tax Avoidance and Evasion, Four related studies*, OECD, 1987.
[Cit. OECD, 1987]

WBCSD *Corporate Social Responsibility: Making good business sense*, January 2000.
[Cit. World Business Council of Sustainability Development, 2000]

Elektroniska källor

- CSR Sweden *Om CSR Sweden.*
uppgift hämtad: 19 mars 2015.
<http://www.csrsweden.se/om-csr-sweden/>
[Cit. CSR Sweden's hemsida, 2015-03-19]
- Domstolsverket *Om Sveriges domstolar, verksamhetssyfte,*
uppgift hämtad: 23 feb 2015.
<http://www.domstol.se/om-sveriges-domstolar/domstolarna/>
[Cit. Domstolsverkets hemsida, 2015-02-23]
- OECD *Glossary of Tax terms* (Sv: lexikon för skatterättsliga termer), uppgift hämtad: 6 feb 2015.
<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>
[Cit. OECD Glossary, 2015]
- Svenska Dagbladet *Storbritannien hänger ut skatteplanerare,*
(publ. 2013-08-12), uppgift hämtad: 16 feb 2015.
http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/varlden/storbritannien-hanger-ut-skatteplanerare_8418248.svd
[Cit. *Storbritannien hänger ut skatteplanerare*, SvD, 2013]
- The Business Dictionary *Definition av corporate citizen.*
uppgift hämtad: 23 feb 2015.
<http://www.businessdictionary.com/definition/corporate-citizen.html>
[Cit. The Business Dictionary, 2015]
- The Conference Board *The Measures of Success: Evaluating Corporate Citizenship Performance* (publ. 2005),
uppgift hämtad: 23 feb 2015.
<http://www.conferenceboard.ca/e-library/abstract.aspx?did=1347>
[Cit. The Conference Board, 2005]

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2004 not. 59.

HFD 2012 ref. 20, mål nr 1135-11 och 1136-11.
Meddelades 26 mars 2012.

Kammarrättsdomar

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3348-10 och 3349-10.
Meddelades 7 januari 2011.

Kammarrätten i Jönköping, mål nr 3855-09, 3856-09, 3857-09, 3858-09.
Meddelades 2 maj 2011.

Kammarrätten i Jönköping, mål nr 3863-09.
Meddelades 2 maj 2011.