



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

# Frivillig skatterapportering – en fluga eller en hållbar marknadstrend?

*"In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes"*  
Benjamin Franklin

Maja Svanå

**HRO800 Examensarbete, 30 högskolepoäng**

Juristprogrammet, höstterminen 2019

Juridiska institutionen

Handledare: Robert Pålsson

Examinator: Pernilla Rendahl

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>3</b>
1.1 Bakgrund .....	3
1.2 Syfte.....	5
1.3 Metod och material.....	5
1.4 Avgränsningar .....	7
1.5 Forskningsresultat.....	9
1.6 Disposition.....	10
<b>2. Skatt på en förändrad marknad .....</b>	<b>10</b>
2.1 Inledning.....	10
2.2 CSR i svensk skatterätt .....	10
2.3 Från kostnad till en av många riskfaktorer .....	12
2.4 Skattens relevans för Agenda 2030.....	13
2.5 Sammanfattning .....	15
<b>3. Lagkrav för ökad insyn.....</b>	<b>15</b>
3.1 Inledning.....	15
3.2 Internationell rättsutveckling .....	15
3.3 Informationskrav för ökad kännedom om.....	16
3.3.1 Hållbarhetsstrategier .....	16
3.3.2 Organisationsupplägg.....	17
3.3.3 Ägarstrukturer .....	18
3.4 Sammanfattning .....	19
<b>4. Frivillig skatterapportering som marknadstrend .....</b>	<b>19</b>
4.1 Inledning.....	19
4.2 Kommunera socialt ansvarstagande .....	20
4.3 Aktivism för skattemässigt ansvarstagande .....	21
4.4 Metoder för ökat skattemässigt ansvar .....	23
4.4.1 Formulera strategier för skatteplanering .....	23
4.4.2 Inrätta en inomorganisatorisk skattefunktion.....	23
4.4.3 Säkerställa goda relationer med skattemyndigheter .....	24
4.4.4 Berättelseskapa runt en upprättad skattepolicy .....	25
4.5 Sammanfattning .....	25
<b>5. Överväganden för det enskilda bolaget .....</b>	<b>26</b>
5.1 Inledning.....	26
5.2 (O)frivillig skattemässig transparens?.....	26
5.2.1 God sed inom företagsbeskattning .....	26
5.2.2 Är den frivilliga skatterapporteringen i själva verket bindande? .....	27
5.3 Överväganden inför beslut .....	29
5.3.1 Hur stärka varumärke? .....	29
5.3.2 Hur undvika varumärkesskada? .....	31

5.3.3 Hur undvika kontraproduktivitet och ökade kostnader? .....	33
<b>6. Följder på samhällsnivå .....</b>	<b>35</b>
6.1 Inledning.....	35
6.2 Direkt beteendeändring?.....	35
6.3 Indirekt systempåverkan? .....	37
6.4 Finansiera Agenda 2030.....	39
<b>7. Slutsatser .....</b>	<b>41</b>
<b>8. Källförteckning .....</b>	<b>43</b>

“SVT Nyheter avslöjar: Volvo börjar betala skatt”. - “Vi följer reglerna”, säger NN, kommunikationschef på AB Volvo.<sup>1</sup>

## 1. Inledning

### 1.1 Bakgrund

Nyheten är numera gammal, men budskapet i artikeln är fortfarande lika träffande idag som år 2016 när artikeln blev publicerad. Under lång tid har multinationella bolag med världen som verksamhetsfält kunnat dra fördel av de skillnader som finns i olika nationella skattesystem för att på så sätt sänka sina totala skattekostnader. Ända sedan Agenda 2030<sup>2</sup> introducerades på världskartan har metoderna som används emellertid kommit att uppmärksammas alltmer, och tonen som media använder för att beskriva de tekniker som bolag brukar, alltmer kommit att hårdna. I vissa fall beskrivs fenomenet i samband med användandet av termer som aggressivitet.<sup>3</sup> Vad som menas är inte helt klarlagt eftersom det saknas en enhetlig definition på vad som ska förstås med aggressiv skatteplanering. Generellt sett tycks det dock handla om att bolag visserligen följer skattelagstiftningens bokstav, men inte dess bakomliggande syfte, genom att på olika sätt dra nytta av de skillnader som finns i olika nationella skattesystem.<sup>4</sup>

Den aggressiva skatteplaneringen kan potentiellt ha en negativ påverkan för samhällen, dels en direkt påverkan då teknikerna urholkar skattebaser, dels en indirekt sådan påverkan då den allmänna skattemoralen i samhället kan komma att minska.<sup>5</sup> Skattesystemet upprätthålls och är för sin funktion beroende av legitimitet för skattesystemet.<sup>6</sup> Med beaktande av detta kan det således vara motiverat från staters sida att försöka bekämpa den aggressiva skatteplaneringen.

Idag finns det studier som visar på att det finns ett samband mellan transparens och aggressiv skatteplanering. De korrelerar negativt med varandra.<sup>7</sup> Negativ korrelation innebär att medan

---

<sup>1</sup> Nylander Jan, SVT Nyheter, 26/4 2017 (hämtat 14/10–19).

<sup>2</sup> Se mer om vad Agenda 2030 är under avsnitt 2.4 ”Skattens relevans för Agenda 2030”.

<sup>3</sup> Dagens Nyheter, DN Debatt, *Aggressiv skatteplanering riskerar att rasera välfärden*, publicerad 13/11 2017, (hämtat 26/11–19).

<sup>4</sup> EU-kommissionen, *EU:s planeringstermin – faktablad att bekämpa aggressiv skatteplanering*, senast ändrad 20/11 2017 (hämtat 14/11–19).

<sup>5</sup> Ibid jämte George Klosko, ‘*The Principle of Fairness and Political Obligation*’ Ethics, Vol. 97, Nr. 2, (Jan., 1987), s. 357–358.

<sup>6</sup> Nordblom Katarina, *Svenska skatters legitimitet i en tid av globalisering - underlag till Globaliseringsrådets referensgrupp om skatter*, 2008, (hämtat 4/12–19).

<sup>7</sup> LI, Congcong; MA, Mark; OMER, Tom; and SUN, Kunpeng. *How does tax avoidance affect transparency?* (2018). ABFER 6th Annual Conference, Singapore, 2018 May 21–23. Research Collection School Of

den ena variabeln minskar, ökar den andra variabeln.<sup>8</sup> För att minska en fortsatt erodering av skattebaser i världen och den aggressiva skatteplaneringen, har nu efterfrågan på insyn i bolag kommit att öka. Det kan skådas genom nya regelverk och ökade krav som bolag måste följa.<sup>9</sup>

Samtidigt som utvecklingen går åt höjda informationskrav från flera staters håll verkar det även finnas en trend om frivilligt skattemässigt ansvarstagande. Enligt statistik från år 2017 redovisar 27 procent av de stora bolagen på Stockholmsbörsen om skatt och hållbarhet på sin hemsida, och 23 procent har offentliggjort sin skattepolicy. Rent konkret beskriver bolag hur de förhåller sig till skatteplanering och vissa typer av skatteupplägg. Det är en markant ökning vid jämförelse med tidigare år.<sup>10</sup> En fråga som dock har kommit att förbli obesvarad inom forskningen är hur det kommer sig att bolag säger sig ta frivilligt skattemässigt ansvar? Är transparensen egenvald, eller beroende av andra marknadsaktörer? Likaså saknas forskning kring vissa konsekvenser av denna så kallade frivilliga skatterapportering. Är utvecklingen mot en ökad transparens önskvärd, eller vad kan det å andra sidan finnas för riskmoment med en ökad tillgänglighet av information som ger allmänheten mer underlag för bedömning?

Under denna höst har Axel Hilling och Lorena Sorrentino publicerat en artikel som redogör för hur företag på olika sätt kan redovisa och berätta om sitt skattemässiga ansvarstagande.<sup>11</sup> I artikeln diskuterar Hilling och Sorrentino hur denna frivilliga skatterapportering kan stävja en fortsatt utveckling av en aggressiv skatteplanering på ett mer effektivt sätt jämfört med vad traditionella rättsliga medel kan göra. Likaså hur dessa frivilliga åtgärder är nödvändiga för att världen tillsammans ska kunna uppfylla Agenda 2030. De diskuterar emellertid inte vilka skäl som kan tänkas ligga bakom det faktum att bolag blir transparenta med information som anger hur de hanterar skattebetalningar, eller agerar för att vara skattemässigt ansvarstagande. De berör inte heller frågan om bolag frivilligt *bör* skatterapportera och om deras val sker på basis av egna affärsmässiga överväganden, eller på grund av andra, ej tidigare, synliggjorda skäl. De gör heller inte någon konsekvensanalys som visar på vilka de tänkbara följderna kan bli av

---

Accountancy, s 1 jämte Balakrishnan Karthik, Blouin Jennifer, Guay Wayne, *Tax aggressiveness and corporate transparency*, 2017, s 1, jämte Gribnau J.L.M. Hans, Jallai Ave-Geidi, *Good tax governance: a matter of moral responsibility and transparency*, Nordic Tax Journal, 2017, s 82.

<sup>8</sup> Källa: [www.statistikordbok.se](http://www.statistikordbok.se), uppslagsord: korrelation.

<sup>9</sup> Se mer under avsnitt 3.3 "Informationskrav för ökad kännedom om".

<sup>10</sup> KPMG, *Tax transparency i Sverige 2017: en studie om transparens av skatt och hållbarhet i svenska bolag*, oktober 2017.

<sup>11</sup> Hilling Axel, Sorrentino Lorena, *Tax transparency – how to report responsible choices* i Elgaard Karina, Kim Egholm et. al., *fair taxation and Corporate Social Responsibility*, 2019.

den frivilliga skatterapporteringen på ett något mer allmänt plan. Det finns därmed utrymme för mig att inom ramen för denna uppsats forska vidare inom ämnet skattemässig transparens.

## 1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att på ett principiellt plan undersöka vad svenska staten, respektive marknaden, tycks efterfråga från bolag när det gäller skattemässig transparens. Vidare har jag som syfte att diskutera om svenska bolag, utifrån ett företagsperspektiv, bör bli skattemässigt transparenta och om bolag kan grunda sina beslut på egna överväganden. Slutligen avser jag analysera vad den frivilliga skatterapporteringen kan få för tänkbara följder på samhällsnivå, samt diskutera hur dessa följder kan påverka Sveriges förmåga att finansiera Agenda 2030.

## 1.3 Metod och material

Jag har valt att använda mig av en förklaringsmodell som utgår från svensk lagstiftning för att undersöka vad staten tycks efterfråga från bolag när det gäller skattemässig transparens.

Förutom ren lagtext har jag även studerat propositioner för att få reda på motiven bakom en lag. Min ambition är inte att göra en undersökning på detaljnivå, utan enbart på ett principiellt plan. Jag har för detta ändamål valt att fokusera på innehållet i tre lagar; årsredovisningslagen (1995:1554), skatteförfarandelagen (2011:1244) samt lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän. Anledningen till att denna lagstiftning behandlas och annan har valts bort beror dels på utrymmesskäl, dels på att alla de tre valda lagarna innehållsmässigt berör sådan information som företag också själva kan välja att kommentera och redovisa till marknaden. Dessutom har alla tre lagar antingen införts, eller kommit att ändras, inom de senaste åren.

För att undersöka om det tycks finnas en särskild efterfrågan från marknaden, utöver den från det allmänna, har jag valt att begränsa min marknadsanalys till europeisk nivå. Även här ska min undersökning endast göras på ett principiellt plan, och inte på någon detaljnivå. På grund av det begränsade textutrymme som finns för uppsatsen har jag i uppsatsen valt att lyfta fram vad organisationerna Fair Tax Mark Ltd och CSR Europe arbetar med för att dels öka insynen i bolag, dels påbörja en diskussion om vad som är legitimt skattebeteende.<sup>12</sup> Eftersom deras arbetssätt skiljer sig åt anser jag det räcka med dessa som exempel för att visa på efterfrågan.

---

<sup>12</sup> Det finns många andra organisationer som påverkar marknaden genom att arbeta för att uppmuntra bolag till att implementera skattefrågor i bolagets affärsstrategier, t.ex. The B team, Global Reporting Institute osv.

Jag har fått fram information om Fair Tax Mark Ltd och CSR Europe och vad de gör genom deras egna hemsidor och använt mig det material som de själva har valt att publicera där. Det material som behandlar vad marknaden tycks efterfråga när det gäller transparens är således egenskrivet av respektive organisation och dessutom författat på engelska. Det finns därmed risk för felaktigheter i det material som presenteras, vilket läsaren bör vara medveten om. Med detta i beaktande överlämnar jag åt läsaren att värdera forskningsresultatet på egen hand.

En viktig anmärkning att göra är att Fair Tax Mark Ltd för närvarande endast ackrediterar brittiska bolag. Trots det har jag valt att lyfta fram vad de arbetar med och också tillämpa deras arbete för att besvara frågan vad marknaden tycks efterfråga från svenska bolag. Jag ser inga felaktigheter med att göra det då ekonomin, liksom marknaden för svenska bolag, är internationell och globaliserad.<sup>13</sup> Svenska bolag konkurrerar potentiellt med brittiska bolag.

Efter en internetsökning genom valfri sökmotor kan det snabbt konstateras att det finns en hel del publicerat material som anger att skattemässig transparens är det nya fenomenet.<sup>14</sup> Det finns även ett flertal utredande artiklar som behandlar transparensens potentiella möjlighet att verka värdeskapande, eller dess eventuella farhågor i och med alla de riskmoment som öppenheten också kan tänkas medföra. Till min diskussion om svenska företag bör bli mer transparenta med bolagsspecifik information som anger hur bolaget tar skattemässigt ansvar, eller visar bolagets generella inställning till skatter, har jag därför valt att använda mig av det material som redan finns. På detta sätt blir min diskussion en slags sammanställning av det som redan har sagts av andra röster kring ämnet skattetransparens, men i andra sammanhang. Jag har valt att använda mig av de artiklar som jag har ansett ge någon tyngd till den diskussion som jag har velat inleda. Min urvalsteknik är således högst influerad av min egen subjektivitet. På grund av detta, och då merparten av de använda artiklarna är författade på engelska, vill jag även här medvetandegöra läsaren om att det kan finnas vissa brister i det material som presenteras. Det kan i sin tur få påverkan för vilka slutsatser som senare dras.

---

<sup>13</sup> Norman Bo, *Globaliseringens effekter på skatterna och på beskattningsverksamheten*, Skattenytt, 2001, s 3.

<sup>14</sup> Se exempelvis PwC, *Tax transparency - a new era? Trends in voluntary reporting*, fourth edition, June 2017 (hämtat 11/11–19). Lynne Oats & Penelope Tuck (2019) *Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?* Accounting and Business Research, 49:5, 565–583, DOI: 10 1080/00014788, 2019, 1 611 726 eller Gribnau J.L.M. Hans, Jallai Ave-Geidi, *Good tax governance: a matter of moral responsibility and transparency*, Nordic Tax Journal, 2017.

Inom ramen för uppsatsens tidsram är det inte möjligt att göra en ordentlig undersökning för att ta reda på vad bolag generellt sett tycks beakta inför beslut. En sådan undersökning hade krävt kontakt med företagsledningar i ett flertal bolag och en omfattande ekonomisk analys. För att diskutera om bolag kan grunda ett beslut om att bli transparent på egna överväganden har jag därför behövt begränsa mig. I uppsatsen har jag valt att ta upp och belysa vad för sorts standarder eller strömmar som potentiellt kan påverka ett bolags beslutsfattande. Jag har för detta ändamål valt att bland annat diskutera om det finns någon god sed inom företagsbeskattning, och i så fall, diskutera vilken bindande verkan den goda seden kan tänkas ha. För detta ska jag utgå från Stefan Olssons artikel<sup>15</sup> om god sed som rättslig standard. Jag ska även diskutera om beslut kan grunda sig på marknadstaktik utifrån grundläggande ekonomisk teori.

Slutligen finns anledning att ange min metod för att analysera potentiella konsekvenser av den frivilliga skatterapporteringen. Jag är mycket väl medveten om att de rättsliga verktygen inte är verkningsfulla för konsekvensanalyser. Utifrån rättsligt material är det således inte möjligt att dra några säkra slutsatser om varför bolag agerar på ett visst sätt eller analysera vilka reella effekter som kan tänkas bli av att bolag väljer att agera på ett visst sätt. För att få till stånd en konsekvensanalys har jag även här behövt använda mig av empiriskt material. Analysen utgår från den tidigare nämnda forskning som finns om den skattemässiga transparensens möjlighet att verka värdeskapande, eller dess eventuella farhågor, i och med öppenhetens riskmoment. Likaså från statistik som Skatteverket har publicerat om det svenska skattesystemets funktion.

Att studera och analysera material som ligger utanför den traditionella rättsliga sfären måste emellertid ödmjukt medges vara något som ligger utanför juristens spetskompetens. Med denna insikt har jag heller ingen ambition om att min uppsats ska ge läsaren några faktiska svar om hur verkligheten fungerar och allra helst inte hur den kommer att påverkas av en ökad frivillig skatterapportering. Sådana svar är beroende av en rad olika faktorer. Istället hoppas jag kunna lyfta fram tänkbara möjligheter, sannolika risker och eventuella konsekvenser. Jag vill redan från början klargöra detta så att ingen senare blir besviken på uppsatsens räckvidd.

#### **1.4 Avgränsningar**

De allra flesta svenska aktiebolag är privata, men många av de för allmänheten riktigt kända aktörerna inom svenskt näringsliv är stora publika aktiebolag vars aktier finns upptagna till

---

<sup>15</sup> Olsson Stefan, *God sed som rättslig standard*, Skattenytt, 2017.



handel på en reglerad marknad, exempelvis Nasdaq Stockholm.<sup>16</sup> I uppsatsen har jag valt att fokusera på just de stora svenska publika aktiebolagen då flertalet av de rättsliga krav som har införts för att öka insynen hos bolag har berört dessa bolag. Det handlar om bolag verksamma inom en rad olika typer av branscher, alltifrån industri- och energisektor till servicesektor.<sup>17</sup>

I uppsatsen kommer jag inte att ha bolag särskilt verksamma inom bank-, försäkrings-, eller finansiell sektor i åtanke eftersom dessa bolag, av flera olika anledningar, omfattas av fler och annorlunda krav när det gäller vilken sorts information som de måste lämna ifrån sig till det allmänna. I övrigt har jag inte valt att avgränsa min uppsats till att enbart behandla en viss typ av bransch eftersom forskningsområdet är ganska obehandlat och det därmed kan finnas behov av att få till en mer generell ansats. Av samma anledning har jag valt att inte namnge några svenska bolag i diskussionen om svenska bolag bör bli skattemässigt transparenta. Min analys utgår således inte från några specifika bolag, utan från svenska aktiebolag i allmänhet.

Utan att behöva ta ställning till i vilken utsträckning svenska företag skatteplanerar eller om det sker på ett särskilt aggressivt sätt, anser jag det vara väsentligt och aktuellt att kunna utgå från stora svenska publika aktiebolag i allmänhet, då dessa bolag är potentiella bidragande aktörer till den erosion av skattebaser som vi just nu skådar i världen. Ett svenskt bolag kan bedriva verksamhet globalt, men med lokal närvaro, och ha både tillräcklig förmåga och tillräckliga incitament för att använda sig av olika nationella skattesystem på ett sätt som blir till fördel för det enskilda bolagets skattesituation. Detta potentiella scenario gör det relevant att närmare utreda om stora svenska aktiebolag också bör bli mer skattemässigt transparenta.

För uppsatsens vidkommande kommer jag inte närmare att definiera vad som avses med aggressiv skatteplanering eftersom begreppet kan behöva visst tolkningsutrymme. Det räcker att veta att det är kontroversiellt och inte önskvärt från statens sida. Det kan emellertid vara av värde att lyfta fram att de vanligaste metoderna för aggressiv skatteplanering är överföring av skulder, strategisk lokalisering av immateriella rättigheter och otillbörlig internprissättning.<sup>18</sup> Likaså att det är aktiebolagens statliga inkomstskatt som är i fokus när termen diskuteras.

---

<sup>16</sup> Va.se, *Här är Sveriges största företag år 2017*, Veckans affärer 4/12 2017, (hämtat 15/11–19).

<sup>17</sup> Holmström Christian, *Företag per bransch*, senast uppdaterad 4/12 2018, (hämtat 15/11–19).

<sup>18</sup> EU-kommissionen, *EU:s planeringstermin – faktablad att bekämpa aggressiv skatteplanering*, senast ändrad 20/11 2017, (hämtat 28/10–19).

Sist ska poängteras att jag inte kommer att nämna de särskilda skyldigheter som åligger bolag, vars aktier finns upptagna till handel på en reglerad marknad, att lämna ifrån sig viss typ av insiderinformation till marknaden.<sup>19</sup> Detta trots att uppgifterna som sådana ökar bolagens transparens även i skattemässigt hänseende. Min avgränsning beror främst på utrymmesskäl.

## 1.5 Forskningsresultat

Min forskning tycks visa att den senaste tidens transformation av marknaden har medfört att svenska bolag numera måste redovisa mer information om sin ägar- och organisationsstruktur och sina affärsstrategier till staten. Likaså att det tycks finnas en trend om att allt fler bolag på den europeiska marknaden, på olika sätt, väljer att självmant kommunicera om skatt, dels vad de betalar i skatt men också vad de anser skatt vara för något.<sup>20</sup> Denna ytterligare transparens som vissa bolag väljer att vidta är en nyckel för de bolag som säger sig vara ansvarstagande då öppenhet är en mekanism som möjliggör kontroll, och en förutsättning för att varumärket, om möjligt, ska kunna stärkas. Två av de potentiella aktörer som kan ha påverkat denna nya trend om frivillig skatterapportering och transparens är Fair Tax Mark Ltd och CSR Europe.

Min uppsats visar vidare att den skattemässiga transparensen inte behöver vara helt egenvald, utan snarare har öppenhet blivit en allmängiltig praktik som kräver viss anpassning av andra bolag. Frågan om svenska bolag bör bli mer transparenta är dock beroende av det enskilda bolaget eftersom alla bolag har olika utgångspunkter. Faktorer som påverkar om öppenheten kan verka värdeskapande är bolagets ägar- och organisationsstruktur samt vad för sorts information som lämnas. De risker som finns med transparensen är kopplade till den ovisshet som finns kring vad angivna uppgifter kan åstadkomma och i vilka syften de kan bli använda.

Slutligen försöker min uppsats visa att Sveriges förmåga att finansiera Agenda 2030 inte behöver påverkas av den frivilliga skatterapporteringen eftersom det föreligger skäl för att anta att viss skatterapportering inte medför några ändrade skattebeteenden. Sveriges totala skatteuppbörd är emellertid beroende av en mängd olika faktorer. Det är därför svårt, kanske rent av fel, att uttala sig om hur en enskild faktor isolerat kan få påverka. Mot bakgrund av det faktum att Sverige måste anses ha en, relativt sätt, hög skattemoral finns det dock skäl för att

---

<sup>19</sup> Bolag vars aktier finns upptagna till handel på en reglerad marknad har informationsplikt för det som är insiderinformation, artikel 17 marknadsmissbruksförordningen (MAR).

<sup>20</sup> Se mer om detta under avsnitt 4 ”Frivillig skatterapportering som marknadstrend”.

anta att vårt skattesystem fortsatt kommer att kunna generera intäkter som gör att vår förmåga att finansiera agendan fortsatt kan vara god, även med en ökad frivillig skatterapportering.

## **1.6 Disposition**

*Corporate Social Responsibility* (CSR) är ett begrepp som används av enskilda företag, media och av olika lagstiftare. Begreppet CSR är även kärnan för min forskningsansats. Uppsatsen är disponerad enligt följande. Inledningsvis ska klargöras vad som avses med begreppet CSR och hur CSR på ett mer allmänt plan diskuteras inom svensk skatterätt. I samma kapitel ska även marknadsplatsen för de stora svenska publika aktiebolagen introduceras. Marknaden är idag en helt annan än vad den tidigare har varit. Med detta som utgångspunkt ska jag sedan redogöra för det lagstiftningsarbete som har skett på senare tid för att öka insynen hos svenska bolag samt lite mer ingående presentera den nya trend om frivillig skatterapportering som tycks ha identifierats på marknaden. Därefter ska diskuteras om det finns någon god sed inom företagsbeskattning och vad den i så fall har för bindande status för att senare lyfta fram vad ett bolag kan behöva beakta inför ett beslut om att lämna information till marknaden, mer än den information som lagen kräver att bolag lämnar. Uppsatsens sista avsnitt ska presentera de tänkbara följderna av den frivilliga skatterapporteringen, utifrån ett samhälleligt perspektiv. Utifrån dessa tänkbara direkta och indirekta följder ska sedan Sveriges förmåga att finansiera Agenda 2030 diskuteras, innan uppsatsens innehåll sammanfattas med ett avsnitt slutsatser.

## **2. Skatt på en förändrad marknad**

### **2.1 Inledning**

Här nedan ska redogöras för vad som avses med begreppet CSR och hur begreppet diskuteras inom svensk skatterätt. Marknaden har kommit att förändras med avseende på detta. I det följande avsnittet ska även behandlas vad skatt är för något och hur skatt på bara några år kan ha gått från att vara en kostnad till att bli en av många riskfaktorer som bolag måste ta hänsyn till. Likaså ska Agenda 2030 introduceras som vår samtids största samhällsutmaning hittills.

### **2.2 CSR i svensk skatterätt**

Begreppet CSR kan definieras på flera olika sätt. Kärnan i begreppet är att det är ett koncept som baseras på frivillighet och som integrerar ett bolag med dess omkringliggande miljö. Det handlar om att företag gör mer än vad lagen kräver att de ska göra ekonomiskt, miljömässigt

och socialt.<sup>21</sup> Ytterst handlar det om att åstadkomma en samhällsutveckling som tillgodoser dagens behov utan att behöva äventyra för framtida generationer att tillgodose sina behov.<sup>22</sup>

Aktiebolag presumeras drivas i vinstsyfte då aktieägare, till skillnader från banker och andra långgivare, investerar i en verksamhet utan vare sig garanti om att få tillbaka insatt kapital eller göra vinst på sitt satsade kapital.<sup>23</sup> Vinstsyftet fungerar således som en motsvarande säkerhet gör och fyller en viktig funktion i investeringshänseende, särskilt i stora publika aktiebolag där ägandet normalt sett är separerat från kontrollen i bolaget och aktieägarnas intresse i praktiken ligger helt i händerna på bolagsledningens goda minne om hur vinst ska genereras.<sup>24</sup>

Idag är det allmänt accepterat att aktiebolag kan arbeta med CSR då det går att förena sådana åtgärder med aktiebolagslagens presumerade vinstsyfte.<sup>25</sup> Hur bolag väljer att faktiskt förhålla sig till sin omkringliggande miljö, och samhällsstruktur, kan rentav få avgörande betydelse för bolagets förmåga att generera vinst. Likaså kan val av CSR-åtgärder få betydelse för bolagets efterföljande skattehantering. Det visar inte minst den senaste domen<sup>26</sup> från HFD som berör frågan om ett företag ska få göra skattemässigt avdrag för utgifter som rör viss typ av klimatkompensation. I målet yrkades avdrag för utgifter som ett företag hade haft för att bekosta trädplantering i Afrika. Åtgärderna var en del av bolagets CSR-arbete och vidtogs för att kompensera för de höga koldioxidutsläpp som företagets produkter hade hemma i Sverige.

Några år tidigare hade HFD avgjort en liknande fråga och då nekat ett motsvarande avdrag för ett annat bolag. Bolaget hade den gången inte fått någon direkt motprestation av att bekosta trädplantering utomlands. Dessutom ansåg HFD att det då saknades en tillräcklig, och för avdragsrätt nödvändig, anknytning mellan trädplanteringsutgifterna och det aktuella bolagets verksamhet.<sup>27</sup> I detta senare mål beviljades dock ett avdrag för liknande sorts utgifter. Avdrag beviljades mot bakgrund av dels det faktum att det numera finns en stor medvetenhet kring koldioxidutsläpp hos konsumenter och det således kan finnas ett kommersiellt intresse av att

---

<sup>21</sup> EU-kommissionen, *Corporate Social Responsibility & Responsible Business Conduct*, (hämtat 21/10–19).

<sup>22</sup> SOU 2004:104 s 10.

<sup>23</sup> 3 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) (ABL).

<sup>24</sup> Principal/agent-problematiken är särskilt uppenbar i stora publika aktiebolag där ägandet är spritt över ett större kollektiv och ägandet, respektive företagsledningen är separerade från varandra. Aktieägarnas intresse kan i dessa bolag i praktiken komma att ligga helt i händerna på bolagsledningen. Se Dotevall Rolf, *Aktiebolagsrätt - fördjupning och komparativ belysning*, upplaga 1, Norstedts juridik AB, Stockholm, 2015, s 186 ff.

<sup>25</sup> Persson Österman Roger, Svernlöv Carl, *CSR i företagsbeskattning*, Svenskt näringsliv, 2016, s 36.

<sup>26</sup> HFD 2018 ref. 55.

<sup>27</sup> Jämför HFD 2014 ref. 62.

klimatkompensera, dels att bolaget i fråga hade använt de miljövårdande åtgärderna som en central komponent i sin marknadsföring. Utgifterna kunde härmed anses avdragsgilla som marknadsföringskostnader. Att HFD valde att bevilja avdrag för bolagets klimatkompensation kan tänkas ha öppnat upp för ytterligare möjligheter för bolag att göra avdrag för sådana utgifter som tidigare enbart har kunnat ses som gåvor och som därmed förr inte har varit avdragsgilla<sup>28</sup> i näringsverksamheten. Om inte annat, kan konstateras att HFD märker av och lägger vikt vid att det numera tycks finnas en större medvetenhet kring ett företags miljö- och samhällspåverkan. Denna medvetenhet är sannolikt en faktor som har bidragit till att ändra förutsättningarna för bolag att arbeta med CSR som en del i arbetet för att nå målet om vinst.

Förutom en skattemässig avdragsmöjlighet för utgifter som rör CSR-åtgärder, diskuteras även inom svensk skatterätt om ett företags skattebetalningar som sådana kan vara något som ska inkluderas i begreppet CSR. Tar bolag ett ansvar för sin omkringliggande verksamhetsmiljö genom att betala skatter? I litteraturen har det av vissa personer påståtts att företag är samhällsmedborgare med ett socialt ansvar. Detta ansvar inbegriper att lojalt betala skatter.<sup>29</sup> Bolag tillåts verka inom en given samhällsstruktur och dra fördel av kapital, människor, infrastruktur och befintliga rättsliga och ekonomiska system. Att bolag därmed ska betala en viss mängd i skatt för att på så sätt återgälda de samhällen som de har fått bruka anser dessa personer vara rimligt. Likaså att företag bör avstå från att genomföra affärstransaktioner som endast syftar till att minimera ett företags skattekostnad.<sup>30</sup> Det finns således de personer inom akademien som anser att skattebetalning som sådant kan vara något som kan inbegripas i CSR.

### **2.3 Från kostnad till en av många riskfaktorer**

Skatter är tudelade då de dels är en kostnad för enskilda bolag, dels en finansieringskälla för vår gemensamma samhällsutveckling. Våra skatteintäkter används bland annat för att bekosta utbildning, hälso- och sjukvård, barn- och äldreomsorg och infrastrukturprojekt.<sup>31</sup> Utifrån ett företagsperspektiv ansågs skatter förr enbart vara kostnader baserade på skattelagstiftning.<sup>32</sup> Som företagsledare ansågs det därmed inte vara förenligt med aktiebolagslagens vinstsyfte att agera på annat sätt än att på varje tänkbart sätt försöka minska bolagets skattekostnad. Precis

---

<sup>28</sup> Gåvor är inte avdragsgilla enligt 9 kap. 2 § inkomstskattelag (IL).

<sup>29</sup> Persson Österman Roger, Svernlöv Carl, *CSR i företagsbeskattning*, Svenskt näringsliv, 2016, s 8-9 jämte s 41. I diskussionen hänvisas exempelvis till den amerikanske professorn Reuven S. Avi-Yonah.

<sup>30</sup> *Ibid*, s. 8 jämte s 41.

<sup>31</sup> Göteborgs stad via Skatteollen.se, *Så används dina skattepengar*, (hämtat 19/11–19).

<sup>32</sup> Persson Österman Roger, Svernlöv Carl, *CSR i företagsbeskattning*, Svenskt näringsliv, 2016, s 43.

som det har antytts ovan har opinionen emellertid kommit att ändra sig något. Skatt är fortsatt en kostnad som baseras på skattelagstiftning, men en kostnad som består av fler dimensioner än enbart en matematisk sådan. På detta sätt kan diskuteras om inte skatt har gått från att ha varit en kostnad till att istället bli en av bolagets riskfaktorer. Sannolikt har skattefrågor i varje fall blivit mer komplexa för företagsledare att hantera än att enbart minska skattekostnader.<sup>33</sup>

Detta nya tänkbara förhållningssätt har sin grund i den senaste tidens transformation som har skett av marknaden. Marknadsplatsen för stora svenska publika aktiebolag är idag en helt annan än vad den tidigare har varit och både dess yttre och inre landskap ser idag väsentligen annorlunda ut jämfört med tidigare. Den ökade globaliseringen och internationaliseringen har vidgat marketens omfattning och den generellt sett ökade medvetenheten hos allmänheten har ändrat marketens spelregler.<sup>34</sup> Dessutom har den senaste tidens teknikutveckling i mångt och mycket ändrat på våra grundläggande samhällsstrukturer. Samtidigt som dessa omvärldsförändringar har skett har inkomstskattesystemen alltjämt fortsatt att vara nationellt utformade och beroende av våra territoriella gränser. Eftersom alla länder potentiellt har konkurrerat, och även idag fortsätter att konkurrera om samma kapital, har möjligheterna till skatteplanering kunnat växa sig stora.<sup>35</sup> Skatteplanering kan vara ett sätt för bolag att minska sin kostnadssida, men det innebär i sig, precis som för vilken som helst annan affärsstrategi eller annat affärsbeslut, olika grad av risktagande. Det har medfört att styrelser, precis som för andra risker som bolaget utsätts för, har behövt utforma ett ramverk för riskhantering som rör frågor om skatter och transaktioner, kopplade till det enskilda bolagets förmåga att uppfylla sitt verksamhetsmål.<sup>36</sup> Återigen kan konstateras att skatt inte längre är som vilken som helst annan kostnad som ett bolag har. Skattefrågor kan nog med fog sägas ha blivit mer komplexa, men också mer intressanta, i takt med att utmaningarna och riskmomenten har blivit allt fler.

## 2.4 Skattens relevans för Agenda 2030

År 2015 antogs Agenda 2030 av FN:s alla medlemsstater.<sup>37</sup> Agendan är en handlingsplan som ska tydliggöra att samtliga 193 länder står inför en och samma utmaning om att genomföra en hållbar utveckling för människors, planetens och vårt fortsatta välbefinnande. Handlingsplanen

---

<sup>33</sup> Ibid, s 43–44.

<sup>34</sup> Se vad som sägs i domskälen i HFD 2018 ref. 55.

<sup>35</sup> Norman Bo, *Globaliseringens effekter på skatterna och på beskattningsverksamheten*, Skattenytt, 2001, s 9–12.

<sup>36</sup> Persson Österman Roger, Svernlöv Carl, *CSR i företagsbeskattning*, *Svenskt näringsliv*, 2016, s 36 med vidare hänvisningar.

<sup>37</sup> United Nations Development Programme (UNDP), <https://www.globalamalen.se>, (hämtat 14/11–19).

består av 17 stycken globala hållbarhetsmål, som i sin tur är uppdelade i mindre delmål, vilka alla förväntas uppfyllas till och med år 2030. Många av målen är ambitiösa. Det handlar om att avskaffa extrem fattigdom, minska ojämlikheter och orättvisor i världen, främja fred samt vidta åtgärder mot klimatförändringarna. För att nå dessa mål måste det ske en samverkan mellan alla tre aspekter av hållbarhet, dvs. ekonomisk, miljömässig och social utveckling.<sup>38</sup>

Agendan är tänkt att vara vägledande för samtliga beslut som fattas på nationell nivå under de femton år som följer från och med år 2015. En viktig faktor för att agendans målsättningar ska få någon genomslagskraft i praktiken är att tillräckliga finansiella resurser ges åt nödvändiga projekt på nationell nivå. I detta avseende står utvecklingsländer inför stora utmaningar att få till stånd Agenda 2030.<sup>39</sup> Som en av förutsättningarna för Agenda 2030s genomförande för svenskt vidkommande har angetts att företagssektorn måste vara med och bidra.<sup>40</sup> Företag kan bidra antingen direkt genom att bekosta vissa åtgärder, eller indirekt, genom att betala skatt som gör att våra skattesystem kan fungera och generera intäkter som kan bekosta kollektiva ändamål.<sup>41</sup> Gemensamma lösningar är på så sätt nyckeln för att vi ska kunna uppfylla målen.

Ett konkret sätt för företag att ta ansvar för sin omkringliggande miljö och samtidigt bidra till allas, inte bara Sveriges, genomförande av Agenda 2030 kan vara att betala rätt mängd skatt, i rätt tid, och på rätta platser.<sup>42</sup> Precis som tidigare har nämnts tillåts bolag verka inom en given samhällsstruktur och dra fördel av kapital, människor, infrastruktur och befintliga rättsliga och ekonomiska system. Skatter kan på så sätt ses som betalningar som återgäldar samhällen för att de har ställt dessa system, resurser och kapital till enskilda bolags förfogande.<sup>43</sup> Genom att bolag, oavsett nationalitet, betalar skatt i de länder där bolagen är verksamma kan företag bidra till en bättre uppbyggnad av dessa länders samhällssystem. Likaså till dessa länders ekonomier. Om bolag å andra sidan försöker minimera den skatt som de rätteligen bör betala i ett visst land kan det orsaka förstörelse, allra helst i utvecklingsländer där färre skatteintäkter minskar möjligheten att genomföra de samhällsprojekt som krävs för att Agenda 2030 ska

---

<sup>38</sup> Regeringskansliet, *Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling*, svensk översättning av FN:s transforming our world: the 2030 agenda for sustainable development, (hämtat 4/12–19), s 3 ff.

<sup>39</sup> Ibid, punkt 39–46.

<sup>40</sup> Regeringskansliet, *Handlingsplan Agenda 2030 2018–2020*, (hämtat 28/11–19), s 61.

<sup>41</sup> Regeringskansliet, *Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling*, svensk översättning av FN:s transforming our world: the 2030 agenda for sustainable development, (hämtat 4/12–19), punkt 40.

<sup>42</sup> Se särskilt hållbarhetsmål nummer 17 ”stärka genomförandemedlen och återvitalisera det globala partnerskapet för hållbar utveckling” i Regeringskansliet, *Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling*, svensk översättning av FN:s transforming our world: the 2030 agenda for sustainable development, (hämtat 4/12–19).

<sup>43</sup> Se mer om detta ovan under avsnitt 2.2 ”CSR i svensk skatterätt”.

kunna genomföras. Att betala rätt mängd skatt, i rätt tid, och på rätt plats kan således vara ett sätt för bolag att ta ansvar för sin omkringliggande miljö och bidra till bättre måloppfyllnad.<sup>44</sup>

## 2.5 Sammanfattning

Från att enbart ha varit en kostnad har skatt nu blivit ett konkurrensmedel som bolag använder för att kunna operationalisera vinstsyftet. Med en ändrad spelplan följer även nya spelregler. Svenska publika aktiebolag är idag verksamma på en marknad där frågor om skatt spelar roll och där de uppsatta målen i Agenda 2030 är beroende av offentlig skattebaserad finansiering.

## 3. Lagkrav för ökad insyn

### 3.1 Inledning

Den svenska lagstiftaren har inom loppet av bara några få år infört ytterligare krav för att förbättra insynen i bolag. Reglerna kan ses som åtgärder som tillsammans ska försöka stävja en utveckling av en aggressiv skatteplanering, även om motiven som har angetts för att införa de nya reglerna har varit något varierande. Här nedan ska redogöras för innehållet i några av de lagar som har införts, eller ändrats, för att synliggöra vad för typ av information som staten numera önskar få reda på från bolag. I ett inledande avsnitt ska något kort först nämnas om vilka de internationella aktörerna är som har påverkat denna regeltillkomst inom svensk rätt.

### 3.2 Internationell rättsutveckling

Sverige är ett av medlemsländerna i OECD som är en organisation för ekonomiskt samarbete och utveckling. Efter finanskrisen år 2008 har OECD, på uppdrag av G20-länderna<sup>45</sup>, arbetat med ett projekt som kallas för Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Projektet syftar kort sagt till att motverka den erosion av skattebaser som uppstår till följd av att främst de stora multinationella företagen i världen använder sig av olika skattesystem på sätt som de enskilda systemen inte är byggda för. Framförallt handlar det om att bolag kombinerar regler i olika skattesystem på sätt som väsentligen minskar bolagets kostnadssida.<sup>46</sup> OECD har ingen egen

---

<sup>44</sup> Se särskilt hållbarhetsmål nummer 17 “stärka genomförandemedlen och återvitalisera det globala partnerskapet för hållbar utveckling” i Regeringskansliet, *Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling*, svensk översättning av FN:s transforming our world: the 2030 agenda for sustainable development, (hämtat 4/12–19).

<sup>45</sup> G20-länderna består av världens 19 rikaste länder och EU.

<sup>46</sup> OECD, *What is BEPS?* (hämtat 12/12–19).



lagstiftningsmakt utan påverkar genom s.k. soft-rules, dvs. rekommendationer som måste antas och implementeras av medlemsländerna.<sup>47</sup> I detta avseende skiljer sig OECD mot EU.

EU har lagstiftningsmakt, men beskattningsmakten är begränsad på beskattningsområdet. Det är varje enskilt medlemsland som beslutar om införande av inkomstskatter, varför det för närvarande finns 28 stycken olika inkomstskattesystem inom EU. EU:s skattepolitik är istället inriktad på att säkerställa den inre marknadens funktion.<sup>48</sup> Eftersom det finns stora skillnader i medlemsländernas olika inkomstskattesystem och publika aktiebolags agerande påverkar den inre marknadens funktion, finns ett flertal EU-direktiv som på olika sätt försöker vara bidragande till att begränsa bolagens aggressiva skattebeteenden.<sup>49</sup> Direktiven försöker bland annat få bolag att bli mer transparenta med information om var de bedriver verksamhet, med vilka medel och hur ägarstrukturerna i bolag ser ut. Ett flertal direktiv har även införts för att på ett mer allmänt plan försöka förbättra företagsklimatet på den inre marknaden och påverka den illegitima skattekonkurrens som just nu sker mellan EU:s medlemsstater.<sup>50</sup> EU-direktiv är bindande, men bara till det resultat som ska åstadkommas.<sup>51</sup> Arbetet inom OECD, men främst direktivutvecklingen inom EU har varit orsaken till att de här nedan behandlade lagkraven har kommit att införas i Sverige. Kraven syftar till att öka insyn i bolag med hjälp av information.

### 3.3 Informationskrav för ökad kännedom om

#### 3.3.1 Hållbarhetsstrategier

Svenska aktiebolag måste enligt lag lämna årsredovisning.<sup>52</sup> En årsredovisning ska bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse och vara till nytta för intressenter som kan behöva fatta beslut baserat på bolagets ekonomiska information.<sup>53</sup> Dessa intressenter kan vara allt ifrån enskilda aktieägare och leverantörer till det allmänna i form av

---

<sup>47</sup> Anderson Krister, *Vad är BEPS och vad innebär det för Sverige?* Skattenytt, 2016.

<sup>48</sup> Europaparlamentet, *Faktablad om Europeiska Unionen – allmän skattepolitik*, (hämtat 28/10–19).

<sup>49</sup> T.ex. rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, rådets direktiv (EU) 2016/881 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt och automatiskt utbyte om upplysningar i fråga om beskattning, rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv EU 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredje länder.

<sup>50</sup> EU-kommissionen, *EU:s planeringstermin – faktablad att bekämpa aggressiv skatteplanering*, senast ändrad 20/11 2017, (hämtat 28/10) jämte Europaparlamentet, *Faktablad om Europeiska Unionen – allmän skattepolitik*, (hämtat 28/10–19).

<sup>51</sup> Artikel 288 fördraget om europeiska unionens funktionssätt (konsoliderad version).

<sup>52</sup> 6 kap. 1 § bokföringslag (1999:1078) (BFL).

<sup>53</sup> 2 kap. 1 § årsredovisningslag (ÅRL).

exempelvis skattemyndigheter. I svensk rätt föreligger en stark koppling mellan redovisning och beskattning, vilket innebär att redovisningen också ligger till grund för beskattningen.<sup>54</sup>

Den information som ett bolag behöver lämna ifrån sig i sin årsredovisning varierar beroende på bolagets storlek. Från och med det räkenskapsår som inleds den 1 januari 2017, är vissa bolag skyldiga att upprätta och lämna en s.k. hållbarhetsredovisning. De bolag som omfattas är stora bolag, dvs. bolag som har fler än 250 anställda, en balansomslutning som uppgår till mer än 175 miljoner kronor eller redovisar en nettoomsättning som uppgår till mer än 350 miljoner kronor.<sup>55</sup> Det nya kravet om hållbarhetsredovisning innebär att stora bolag måste lämna upplysningar i den omfattning som behövs för att bolagets intressenter ska kunna få en större förståelse för företagets utveckling, ställning och resultat samt få relevanta upplysningar om den aktuella verksamheten, såsom hur bolaget hanterar frågor om miljö, personal och respekt för mänskliga rättigheter. Enligt propositionen är transparens och större öppenhet kring dessa typer av frågor självklara byggstenar för att företag ska kunna bidra till samhällets gemensamma hållbarhetsutmaningar.<sup>56</sup> Företag som är moderföretag i en koncern som är stor, dvs. uppfyller något av ovan nämnda krav, ska också lämna upplysningar i form av en hållbarhetsrapport, men då för koncernen som helhet.<sup>57</sup> Informationen är tänkt att öka allmänhetens förståelse för stora bolags utveckling och öka insynen i bolag och är därför inte specifikt avsedd att underlätta Skatteverkets beslutsverksamhet.<sup>58</sup> Informationen kan dock hanteras av Skatteverket eftersom årsredovisningar ligger till grund för beskattningsbeslut.

### 3.3.2 Organisationsupplägg

Enligt skatteförfarandelagen (SFL) har bolag en deklarations- och uppgiftsskyldighet. Dessa skyldigheter är centrala beståndsdelar i vårt skattesystem och kan ses som verktyg för att säkerställa Skatteverkets kontrollverksamhet, i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter.<sup>59</sup> Beroende på vilken deklARATION som avses behöver bolag lämna olika uppgifter för att Skatteverket ska kunna beräkna och kontrollera bolagets uttag av skatter och avgifter.<sup>60</sup>

---

<sup>54</sup> Se till exempel 14 kap 2 § IL.

<sup>55</sup> 6 kap. 10–12 §§ ÅRL.

<sup>56</sup> Prop. 2015/16:193, s 35.

<sup>57</sup> 6 kap. 10 § 2 st ÅRL.

<sup>58</sup> Prop. 2015/16:193, s 38.

<sup>59</sup> Skatteverket rättslig vägledning, *Skyldigheten att lämna uppgifter*, 2019, (hämtat 19/11–19).

<sup>60</sup> 31 kap. SFL.

Från och med år 2017 behöver vissa multinationella koncerner av viss storlek även redovisa ytterligare uppgifter om koncernens verksamhet genom en så kallad land-för-land-rapport.<sup>61</sup>

Med multinationella koncerner avses koncerner som har minst två företag som hör hemma, dvs. är skattskyldiga, i olika stater eller jurisdiktioner. Det kan också vara koncerner med minst ett företag som är hemmahörande i ett land och som är skattskyldigt för inkomst från fast driftställe i ett annat. Det är emellertid bara multinationella koncerner med en omsättning som överstiger 7 miljarder kronor som omfattas av de nya reglerna.<sup>62</sup> Huvudregeln är att det är moderbolaget som ska upprätta och lämna in rapporten, men i undantagsfall kan istället ett dotterbolag bli skyldigt att göra det.<sup>63</sup> När de nya rapporteringskraven skulle införas i Sverige uppskattade Skatteverket att det vid denna tidpunkt fanns runt 75 koncerner som skulle bli skyldiga att upprätta och lämna in en land-för-land-rapport. Härutöver uppskattades det även finnas mellan 3 000 och 4 000 svenska företag i koncerner med utländska moderföretag.<sup>64</sup>

I en land-för-land-rapport ska koncernen lämna uppgifter om intäktsbelopp, vinst före inkomstskatt, betald och ackumulerad inkomstskatt, antalet anställda, aktiekapital, outdelad vinst och materiella anläggningstillgångar för varje jurisdiktion i vilken koncernen bedriver verksamhet. Likaså ska viss information lämnas om organisationens struktur i de länder där bolaget bedriver verksamhet, samt särskilda identifikationsuppgifter för koncernens enheter anges.<sup>65</sup> Rapporterna är tänkta att fungera som hjälpmedel för olika länders skattemyndigheter för att försäkra sig om att företag som omfattas av rapporteringskraven betalar skatt, i rätt tid, på de ställen där de bedriver verksamhet.<sup>66</sup> Rapporterna ska därför kunna utbytas mellan olika länders skattemyndigheter för att medföra att en korrekt beskattning kan ske i alla inblandade stater. Uppgifterna får dock inte ensamt fungera som underlag för ett beskattningsbeslut.<sup>67</sup>

### 3.3.3 Ägarstrukturer

Organisationen i svenska bolag är hierarkiskt uppbyggd och det högsta bolagsorganet är bolagsstämman. Det innebär att aktieägarna i ett svenskt bolag får vara med och bestämma

---

<sup>61</sup> 33a kap. SFL.

<sup>62</sup> 33a kap. 4–7 §§ SFL.

<sup>63</sup> 33a kap. 4–7 §§ SFL jämte prop. 2016/17:47 s 79.

<sup>64</sup> Prop. 2016/17:47 s 79.

<sup>65</sup> 33a kap. 10 § SFL.

<sup>66</sup> Prop. 2016/17:47 s 76.

<sup>67</sup> Ibid, s 51 jämte s 63.

vem som ska leda bolaget och på vilket sätt verksamheten får bedrivas.<sup>68</sup> Inom svensk rätt har aktieägarna dessutom en möjlighet att lämna bindande direktiv till underordnat bolagsorgan.<sup>69</sup> Vem som är aktieägare framgår av aktieboken, vilken upprättas och uppdateras av styrelsen.<sup>70</sup>

Sedan år 2017 måste alla svenska aktiebolag, med undantag för sådana publika aktiebolag vars aktier finns upptagna till handel på en reglerad marknad, anmäla vilka som är verkliga huvudmän till Bolagsverket. Med verkliga huvudmän avses den eller de personer som ytterst äger eller kontrollerar ett företag.<sup>71</sup> Införandet av lagen kom som en direkt följd av det beslut som några år tidigare fattades inom EU om att alla medlemsländer måste ha ett register över vilka som är verkliga huvudmän i bolag.<sup>72</sup> Syftet med de nya reglerna är att exempelvis banker och finanspolis ska kunna ta reda på vem eller vilka som står bakom ett visst företag för att på så sätt kunna bekämpa penningtvätt och finansiering av terrorism. Uppgifterna är således inte specifikt avsedda att användas för att säkerställa Skatteverkets uppdrag, även om de kan användas i deras verksamhet för att analysera vilka aktörer som äger bolag och vilka det är som ytterst får påverka utvecklingen av de trender som kan skådas på marknaden.<sup>73</sup>

### **3.4 Sammanfattning**

Lagstiftaren har infört ytterligare krav på bolag som numera måste redovisa fler uppgifter om sin ägar- och organisationsstruktur och sina affärsstrategier. Åtgärderna är ett resultat av den internationella rättsutveckling som har kommit att ske. Trots att reglerna inte bara har införts av skattemässiga skäl kan informationen användas för att säkerställa Skatteverkets uppdrag.

## **4. Frivillig skatterapportering som marknadstrend**

### **4.1 Inledning**

I det följande avsnittet kommer jag att diskutera om marknaden efterfrågar större transparens från svenska publika aktiebolag. Som ovan har nämnts är marknaden något annorlunda idag jämfört med tidigare. Här nedan ska således Fair Tax Mark Ltd och CSR Europe introduceras.

---

<sup>68</sup> Dotevall Rolf, *Aktiebolagsrätt: fördjupning och komparativ belysning*, upplaga 1, Norstedts juridik AB, Stockholm, 2015, s 205.

<sup>69</sup> 8 kap. 41 § 2 st ABL jämte Dotevall Rolf, *Aktiebolagsrätt: fördjupning och komparativ belysning*, upplaga 1, Norstedts juridik AB, Stockholm, 2015, s 246.

<sup>70</sup> 5 kap. ABL.

<sup>71</sup> 2 § 2 st 1 p lag (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän *é contrario*.

<sup>72</sup> Prop. 2016/17:173 s 1.

<sup>73</sup> Bolagsverket, *Verklig huvudman*, 25/10 2019, (hämtat 11/11–19).

## 4.2 Kommunicera socialt ansvarstagande

Tidigare i uppsatsen har påpekats att aktiebolag kan arbeta med socialt ansvarstagande, och att sådant arbete på många sätt har blivit en förutsättning för att vinstsyftet fortsatt ska kunna operationaliseras. Likaså att skatter, precis som att det kan ses som kostnader, också kan ses som en betalning som återgäldar samhällen för att de har ställt system, resurser och kapital till enskildas förfogande. Socialt ansvarstagande och skattebetalningar kan således höra samman.

Ett sätt för bolag att ta ansvar för sin omkringliggande miljö kan vara att ha en viss inställning till internationell skatteplanering. Likaså att värdesätta skattemässig transparens som gör det möjligt för skattemyndigheter att fatta korrekta skattebeslut. För att andra ska få reda på detta skattemässiga ansvarstagande, gällande bolagets attityd men också vad de i praktiken måste vidta för åtgärder, behöver bolaget kommunicera ut sina strategier och utåt visa sig vara transparenta.<sup>74</sup> Detta kan ske genom vad som här nedan kallas för frivillig skatterapportering.

Frivillig skatterapportering kan vara en affärsstrategi för att differentiera sig från andra bolag på marknaden. Det kan även jämföras med en sorts marknadsföringsstrategi. Media har ett upprepat antal gånger rapporterat om att stora multinationella bolag använder sig av olika skattesystem för att på så sätt betala låga summor i skatt.<sup>75</sup> Genom rapporteringen har media troligtvis skambelagt bolag, även mindre sådana, som för sin verksamhet måste tillämpa flera olika skattesystem. Att bolag väljer att frivilligt skatterapportera kan därmed vara ett sätt för enskilda bolag att kommunicera socialt ansvarstagande, men också ett sätt för de bolag som använder sig av flera skattesystem att försöka differentiera sig från det rykte som, om möjligt, finns om hur de *bör* hantera skatt och de skillnader som finns i olika skattesystem. Frivillig skatterapportering kan således vara ett sätt för bolag att berätta om hur just dem arbetar för att betala ”a fair share of tax”. Det kan även vara ett sätt för bolag att visa hur de förhåller sig till det faktum att företag, på flera sätt, kan ses som samhällsmedborgare i en samhällskontext.<sup>76</sup>

Utifrån europeiskt håll har identifierats att allt fler bolag nu håller på att förbereda sig för att bli transparenta med information som gör det möjligt för marknaden att värdera hur bolaget

---

<sup>74</sup> Gribnau J.L.M. Hans, Jallai Ave-Geidi, *Good tax governance: a matter of moral responsibility and transparency*, Nordic Tax Journal, 2017, s 81.

<sup>75</sup> Henriksson David, *Starbucks betalar mindre skatt än en korvkiosk*, SvD Näringsliv 3/9 2016, (hämtat 19/11–19).

<sup>76</sup> CSR Europe, PwC Netherlands, *A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*, 2019, (hämtat 10/10–19), s 3.

hanterar skattebetalningar på en global nivå. Likaså att allt fler bolag med global verksamhet försöker ändra sitt sätt att kommunicera till sina intressenter om hur de exempelvis hanterar de skillnader som finns i olika nationella skattesystem, vilka ger upphov till vissa möjligheter att skatteplanera. Dessutom har allt fler bolag börjat kommunicera ut vad de i allmänhet anser skatt vara för något.<sup>77</sup> Mot bakgrund av dessa identifierade omständigheter tycks det nu finns en marknadstrend om ökad frivillig skatterapportering och ökad skattemässig transparens. Det förefaller således som att det existerar en särskild efterfrågan på transparens på marknaden.

### 4.3 Aktivism för skattemässigt ansvarstagande

Fair Tax Mark Ltd och CSR Europe är två aktörer som på var sitt sätt arbetar aktivt för att öka bolagens transparens och påbörja en diskussion om vad som är legitimt skattebeteende. De kan potentiellt vara två av de aktörer som har påverkat trenden som nu tycks ha identifierats.

Fair Tax Mark Ltd är ett brittiskt icke vinstdrivande företag som ända sedan år 2014 har ackrediterat bolag som uppfyller en viss standard när det gäller skattebeteende.<sup>78</sup> Märkningen är i princip en ”skattenyckelhålmärkning” som innebär att bolaget i fråga får använda sig av en logga i dess kommunikation och marknadsföring, något som förväntas skapa mervärde och vara en konkurrensfördel gentemot andra företag.<sup>79</sup> Hittills har omkring 50 stycken bolag blivit ackrediterade.<sup>80</sup> Dessa företag har visat att de har betalat rätt mängd skatt, på rätt plats och i rätt tid och uppnått en viss grad av transparens. Ackrediteringen är således ett sätt för bolag att visa att de ser skatt som något mer än enbart en kostnadspost som ska minimeras.<sup>81</sup>

Under en ackrediteringsprocess blir det ansökande bolaget poängsatt beroende på hur många och på vilket sätt bolaget i fråga uppfyller vissa angivna kriterier. Maximal poängsättning är 45 poäng. Om bolaget lyckas få ihop 29 poäng, eller fler, har bolaget nått tillräckliga krav för ackreditering. Poängbedömningen utgår från fyra delar: (1) transparens, (2) land-för-land-rapportering, (3) skattepolicy, implementering och företagsansvar samt (4) olika nivåer av skattesatser.<sup>82</sup> Det för en svensk publik kanske mest kända bolag att uppfylla tillräckliga krav för ackreditering är det multinationella kosmetikaföretaget Lush Cosmetics. Bolaget bedriver

---

<sup>77</sup> Ibid, s 6.

<sup>78</sup> Fair Tax Mark, *Accredited organisations*, (hämtat 11/11–19).

<sup>79</sup> Larsson Hans Peter, *Hållbarhet och skatt - en ny marknad för skattekon.sulter*, Skattenytt nr 7–8 år 2019, s 628.

<sup>80</sup> Fair Tax Mark, *Accredited organisations*, (hämtat 11/11–19).

<sup>81</sup> Fair Tax Mark Criteria Notes UK-based Multinational business Standard, (hämtat 4/12–19) s 7.

<sup>82</sup> Fair Tax Mark Criteria Notes UK-based Multinational business Standard, (hämtat 4/12–19) s 6.

verksamhet globalt med över 900 affärer i 49 olika länder.<sup>83</sup> Bolagets ansvariga person för etiska frågor har uttalat att Lush ser ett värde i att ge tillbaka till de samhällen där de bedriver verksamhet genom att vara en god arbetsgivare, vara en rättvis förhandlare i förhållande till sina leverantörer samt betala rätt mängd skatt för att tillsammans kunna genomföra kollektiva ändamål.<sup>84</sup> Mot bakgrund av detta var det därför givet för bolaget att ansöka om ackreditering.

Istället för att utvärdera, arbetar CSR Europe snarare förebyggande för att uppmuntra företag. CSR Europe är ett nätverk bestående av företag och privata initiativtagare från länder runt om i Europa. Organisationen har som mål att inspirera och bistå bolag med implementering av företagsansvar (CSR) i faktiska affärsstrategier.<sup>85</sup> Tillsammans med PwC Nederländerna har CSR Europe under flera års tid arbetat för att få fram en rekommendation för offentlig redovisning av olika skatter. Denna blev nyligen klar och publicerades tidigare i år i form av en handlingsplan.<sup>86</sup> Förslag på hur olika skattefrågor kan integreras i långsiktiga affärsstrategier, och hur bolag kan redovisa sina skattestrategier, lämnas utifrån analys av ett antal genomförda exempel från affärlivet som fungerar som best practice.<sup>87</sup> Best practice ska här förstås som effektiva och genomförda praktiker, eller goda exempel, på hur det går att kombinera ansvarsfulla skattestrategier med siffermässiga resultat i det verkliga affärlivet.<sup>88</sup>

CSR Europe utgår från premissen att bolagens betalning av skatter är ett sätt för näringslivet att bidra till sin omkringliggande verksamhetsmiljö och ett sätt för företag att bidra till att Agenda 2030 kan uppfyllas.<sup>89</sup> I handlingsplanen lyfts ett flertal europeiska företag fram som bolag som på olika sätt har visat att även de utgår från denna premiss genom att på olika sätt ta skattemässigt ansvar. Här nedan ska belysas hur några av dessa företag har valt att på olika sätt implementera frågor om skatt i sina affärsstrategier. Redogörelsen är tänkt att vara exemplifierande för att visa nutida strategier som kan skådas på marknaden.

---

<sup>83</sup> Fair Tax Mark, *Q&A with Lush Cosmetics*, 26/2 2015, (hämtat 12/11–19).

<sup>84</sup> Briggs Fiona, *Lush has been recertified as a Fair Tax Mark business for a fifth successive year*, Retail Times be inspired 3/5 2019, (hämtat 12/11–19).

<sup>85</sup> CSR Europe, *Our vision, mission and value proposition*, (hämtat 11/11–19).

<sup>86</sup> CSR Europe, PwC Netherlands, *A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*, 2019, (hämtat 10/10–19).

<sup>87</sup> Larsson Hans Peter, *Hållbarhet och skatt - en ny marknad för skattekonstuler*, Skattenytt nr 7–8 år 2019, s 621.

<sup>88</sup> CSR Europe, PwC Netherlands, *A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*, 2019, (hämtat 10/10–19), s 3.

<sup>89</sup> CSR Europe, PwC Netherlands, *A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*, 2019, (hämtat 10/10–19), s 3.

## 4.4 Metoder för ökat skattemässigt ansvar

### 4.4.1 Formulera strategier för skatteplanering

Ett av de bolag som exemplifierats som skattemässigt ansvarstagande är Iberdrola. Det är ett spanskt energiproducerande företag som har arbetat fram strategier för hur bolaget ska hantera internationell skatteplanering. För detta ändamål har bolaget formulerat två huvudprinciper som de säger sig följa vid alla transaktioner som på något sätt är skatterelaterade. I princip är det samma sak som att säga att de beaktar principerna inför alla affärsmässiga beslut som tas.

Den ena principen är att bolaget ska bibehålla respekten för lagstiftning. Den andra principen är att bolaget strikt ska avstå från att använda sig av konstgjorda upplägg för att komma i åtnjutande av skattefördelar.<sup>90</sup> Iberdrola kan därmed rimligen hålla på med skatteplanering, men endast sådan sorts skatteplanering som kan ske inom ramarna för vad som är helt lagligt. Företaget anser båda principerna vara förenliga med bolagets intresse att generera vinst och rentav viktiga för att vinstsyftet ska uppfyllas. Dessutom förhindras onödiga risktaganden.<sup>91</sup>

### 4.4.2 Inrätta en inomorganisatorisk skattefunktion

UNILEVER är en av världens största tillverkare av dagligvaror, främst livsmedel, drycker och rengöringsmedel. Koncernen är brittisk-nederländsk och bedriver sin verksamhet över hela världen. De fungerar som best practice när det gäller införandet av en intern skattefunktion.<sup>92</sup>

Bolaget har en publicerad skattestrategi som de till en början arbetade fram i nära samarbete med olika bolagsintressenter och frivilligorganisationer, som The B Team<sup>93</sup>. I skattestrategin understryks att UNILEVER har som mål att betala rätt mängd skatt, i rätt tid, på de vinster som görs, i de länder där vinster uppkommer. Utifrån bolagets målformulering står det således klart att företaget instämmer med premissen om att skatter är ett sätt för bolag att bidra till sin omkringliggande miljö och till att målen i Agenda 2030 kan uppfyllas av alla stater.<sup>94</sup>

---

<sup>90</sup> Ibid, s 12.

<sup>91</sup> Ibid, s 12.

<sup>92</sup> Ibid, s 15.

<sup>93</sup> The B team är ett privat initiativ bestående av företags- och organisationsledare världen över. De arbetar för ett förändrat ledarskap genom att verka för implementering av mer långsiktiga strategier i affärlivet.

<sup>94</sup> CSR Europe, PwC Netherlands, *A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*, 2019, (hämtat 10/10–19), s 15.



En viktig förutsättning för att UNILEVER ska kunna uppfylla målen i sin skattepolicy är att de säkerställer efterlevnaden av all skattelagstiftning i de länder där de bedriver verksamhet. I en värld som ständigt förändras är det emellertid svårt att vara uppdaterad på alla nya regler som införs och förutse vilka regler som kan komma att införas. Det är även svårt att sortera bland all information som antyder vilka de nya internationella trenderna är, både de mer allmänna och de något mer skatterelaterade sådana. För att ändå försöka hålla jämna steg med den förändringstakt som inkomstskattesystem nu håller har bolaget beslutat sig för att införa en koncernintern skattefunktion som arbetar med olika risker kopplade till skatt. Med hjälp av olika digitala verktyg och högteknologiska system som de har utvecklat kan UNILEVER på ett snabbt sätt få reda på uppdateringar och säkerställa efterlevnaden av olika länders skattelagstiftningar. Härigenom kan de administrativa s.k. compliances-kostnaderna hållas nere.<sup>95</sup>

#### *4.4.3 Säkerställa goda relationer med skattemyndigheter*

Naspers är ett multinationellt mediaföretag som utåt kommunicerat att tillit och transparens är de två mest centrala värdeord som bolaget utgår från i alla sina affärsstrategier. En av bolagets strategier för att kunna operationalisera vinstsyftet är att säkerställa goda relationer med sina intressenter. Bolaget är övertygade om att goda relationer och samarbete är den enda vägen för att uppnå kostnadsfördelar, särskilt i vår numera snabbutvecklande teknikbaserade värld.<sup>96</sup>

Bland bolagets intressenter finns skattemyndigheter. För att hålla nere bolagets kostnadssida försöker Naspers bidra till att få till stånd en gemensam teknik- och systemutveckling mellan bolag och skattemyndigheter. Genom att dels bekosta, dels diskutera hur en gemensam teknik- och systemutveckling kan tänkas ske, kommer bolag, däribland Naspers själva, mer troligt att kunna lämna skattemässigt relevant data digitalt, samtidigt som skattemyndigheter kommer att kunna processa och använda sig av samma material för sina beskattningsbeslut. I slutändan innebär det effektiviseringar och kostnadsfördelar för alla inblandade aktörer.<sup>97</sup> Att bolag kan ha en annan utgångspunkt än vad skattemyndigheter potentiellt kan tänkas ha, ser Naspers inget problem med. Båda är underkastade rättsliga krav och har målet om korrekt

---

<sup>95</sup> Ibid, s 15.

<sup>96</sup> Ibid, s 21.

<sup>97</sup> CSR Europe, PwC Netherlands, *A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*, 2019, (hämtat 10/10–19), s 21.

fattade skattebeslut till minsta möjliga kostnad gemensamt.<sup>98</sup> Samarbeten som ger både bolag och myndigheter kostnadsfördelar anser Naspers därför inte vara något som ska underskattas.

#### *4.4.4 Berättelseskapa runt en upprättad skattepolicy*

Slutligen ska mobiltelefonoperatören Vodafone nämnas. Företaget anser det vara möjligt att finna en effektiv balans mellan ett bolags ansvar för sin omkringliggande miljö, och bolagets ansvar mot sina aktieägares vinstintresse. Det ena behöver inte alls utesluta det andra, utan snarare är det förstnämnda en förutsättning för att bolaget fortsatt ska kunna generera vinst.<sup>99</sup>

Under flera års tid har företaget kontinuerligt arbetat med att kommunicera sin skattestrategi. Skatter kan upplevas mycket komplexa och vara svåra för allmänheten att förstå, särskilt när flera olika skattesystem är inblandade. Att bolag rent generellt sett drar sig från att sprida viss typ av information som förklarar varför bolagets skatteuttag ser ut som det gör, för att de inte ska behöva ta allt för stora risker, gör det heller inte enklare för allmänheten att förstå faktiska skattepraktiker. För att Vodafone ändå ska kunna använda skatt som ett konkurrensmedel och sprida kunskap om sina faktiska åtaganden och strategier försöker bolaget skapa en berättelse kring sin upprättade skattestrategi. På detta sätt kan de tillgängliggöra information som annars kan vara svår för utomstående att ta till sig och samtidigt berätta hur de betalar skatt på olika platser för att bidra till en bättre samhällsuppbyggnad. Dessutom kan de tydliggöra Vodafones generella inställning till skatt och skatteplanering. Genom att skapa en berättelse kring sin skattepolicy upplever bolaget att det är enklare att motivera olika val och åtaganden som rör implementeringen av densamma. Kommunikationen kan på så sätt ge legitimitet till beslut.<sup>100</sup>

### **4.5 Sammanfattning**

Det tycks finnas en marknadstrend om ökad kommunikation av socialt ansvarstagande. Detta ansvar är även kopplat till skattepraktiker. Informationsgivningen varierar beroende på bolag, men det är möjligt att det finns en generell efterfrågan från marknaden om att få reda på vilka skattestrategier det specifika bolaget vidtar för att på så sätt kunna särskilja ansvarstagande bolag från andra. Fair Tax Mark och CSR Europe är två av de aktörer som potentiellt kan ha påverkat denna nya marknadstrend om frivillig skatterapportering som tycks ha identifierats.

---

<sup>98</sup> Ibid, s 21.

<sup>99</sup> Ibid, s 26.

<sup>100</sup> Ibid, s 26.

## 5. Överväganden för det enskilda bolaget

### 5.1 Inledning

Här nedan ska diskuteras om svenska bolag bör kommunicera skattemässigt ansvarstagande till marknaden och om bolags beslutsfattande grundar sig på mer marknadstaktiska skäl. Jag kommer lyfta fram några faktorer som potentiellt kan påverka ett beslut. Min diskussion utgår från de artiklar som redan finns skrivna om skattetransparensen. På så sätt ringar diskussionen in vad som redan har sagts om ämnet, men av andra röster i andra sammanhang. Avsnittet ska inledas med att beröra frågan om det finns någon god sed inom området företagsbeskattning.

### 5.2 (O)frivillig skattemässig transparens?

#### 5.2.1 God sed inom företagsbeskattning

Med hänsyn taget till att lagstiftaren har infört ytterligare krav för att minska en utveckling av en viss sorts skatteplanering, måste det anses stå klart att det nu för tiden inte räcker att agera inom ramen för vad som är möjligt rent lagligt. Bolag har fått ytterligare en dimension än den rättsliga att ta hänsyn till när det gäller skattelagstiftning, en som innefattar såväl ekonomiska som etiska överväganden.<sup>101</sup> Frågan är om det finns någon god sed inom företagsbeskattning?

God sed kan anta olika skepnader inom olika områden. I många fall finns en hänvisning från lag till någon form av god sed.<sup>102</sup> Det finns dock exempel på fall när god sed har utvecklats utan någon offentligt reglerad delegation. Aktiemarknadsnämnden är ett organ som brukar framhållas som ett *självregleringsorgan* som påverkar god sed på de finansiella marknaderna utan att ha någon offentligt reglerad delegation för att utveckla god sed.<sup>103</sup> Även inom andra rättsområden finns exempel på privata organisationer som självmant har utvecklat god sed genom att samla praxis i egna referensverk, eller genom att producera egna normprodukter.<sup>104</sup>

En tillämpning av god sed är ofta föremål för särskilda sanktioner som straffbestämmelser, skadestånd, föreläggande vid vite eller förfaranden i disciplinnämnder.<sup>105</sup> En tillämpning

---

<sup>101</sup> Gribnau J.L.M. Hans, Jallai Ave-Geidi, *Good tax governance: a matter of moral responsibility and transparency*, Nordic Tax Journal, 2017, s 70 jämte s 82.

<sup>102</sup> Se t.ex. 8 kap. 1 § BFL där det står att Bokföringsnämnden har ansvar för att utveckla god redovisningssed.

<sup>103</sup> Olsson Stefan, *God sed som rättslig standard*, Skattenytt, 2017, s 462.

<sup>104</sup> Olsson Stefan, *God sed som rättslig standard*, Skattenytt, 2017, s 462.

<sup>105</sup> Ibid, s 462.

behöver emellertid inte vara föremål för sanktioner, vilket gör att betydelsen av god sed som potentiell rättskälla, liksom dess efterlevnad, varierar inom olika rättsområden.<sup>106</sup> I nuläget finns det ingen hänvisning från någon skattelag till någon god sed inom företagsbeskattning. Jag anser dock att det kan vara möjligt att argumentera för att frivillig skatterapportering har börjat att utvecklas till att bli något av god sed. Desto svårare är det däremot att besvara vad som i så fall utgör den goda seden och vilken praktisk betydelse den har för bolags agerande.

Frivillig skatterapportering är inget fast definierat begrepp utan snarare ett samlingsbegrepp för tekniker genomförda av bolag som ser skatter som något mer än kostnader, eller bolag som åtminstone utåt sett vill framstå som att de har en viss sådan inställning. Det finns heller inget organ med tillsynsansvar som kan uttala sig om vad god sed är, eller inom vilka ramar ett bolag kan agera, och inte några sanktioner kopplade till den frivilliga skatterapporteringen, eftersom praktiken är just frivillig och sker gentemot marknaden. I detta avseende fungerar praktiken således som vilken som helst annan sorts marknadsföring som bolag vidtar för att uppnå konkurrensfördelar gentemot andra företag. Det är emellertid möjligt att se de exempel som organisationen CSR Europe framhåver i sin handlingsplan som affärsstrategier som kan ge sken av god sed inom företagsbeskattning. God sed kan därmed tänkas vara detsamma som att förhålla sig till skatt på ett visst sätt. Dessutom kan diskuteras om inte media utövar någon form av tillsyn över den goda seden och att förlorat anseende är nära nog att betraktas som en sanktion. Om det är så att frivillig skatterapportering eventuellt kan ha utvecklats till god sed kvarstår dock frågan vilken betydelse den goda seden har och vilken dess bindande verkan är.

### *5.2.2 Är den frivilliga skatterapporteringen i själva verket bindande?*

God sed har som ovan nämnts olika betydelse inom olika rättsområden. Det är inte möjligt att här dra några slutsatser om vilken bindande verkan den goda seden inom företagsbeskattning skulle kunna tänkas ha, eftersom en sådan handlingsoperation är beroende av att det faktiskt existerar en god sed. Det är emellertid möjligt att skatterapporteringen skulle kunna påverka beteenden på marknaden oaktat praktikens rättsliga status. Låt mig få utveckla detta lite mer.

Mitt exempel är fiktivt och högst hypotetiskt. Det fyller emellertid en funktion för att visa hur vissa aktörer kan få påverka marknadsutvecklingen och dess strömmar på sådant sätt som gör att deras agerande i praktiken kan bli gällande och kräva viss anpassning av andra bolag. Mitt

---

<sup>106</sup> Ibid, s 462.

exempel utgår från att det är tillgång och efterfrågan som bestämmer prisbildningen i en marknadsekonomi.<sup>107</sup> Likaså att alla bolag i ett marknadsekonomiskt system försöker maximera sin vinst samt att marknaden reagerar rationellt på all information som lämnas.<sup>108</sup>

Låt säga att bolag X intar en inställning till ansvarsfull skatteplanering och upprättar en skattepolicy som anger detta. Beslutet är affärsmässigt och baseras på egna överväganden om att bolag X på så sätt kommer att kunna generera vinst. När bolag X redovisar sin inställning till marknaden kommer tillgången på ansvarstagande bolag på marknaden att öka från noll till ett bolag, åtminstone bolag som utåt visar sig ta ansvar för sin omkringliggande miljö genom sitt sätt att betala skatt. Om marknaden värdesätter bolag som tar socialt ansvar kommer transparensen kunna vara en nyckel som möjliggör att bolaget Xs produkter kommer att kunna få ett högre pris, eftersom utbudet av produkter producerade av ansvarstagande bolag är litet och efterfrågan på dessa produkter är hög. I en marknadsekonomi där det råder fri konkurrens kan nu tänkas att andra bolag vill försöka utjämna de konkurrensfördelar som går att utjämna för att på så sätt förbättra sitt eget resultat.<sup>109</sup> Ett sätt för exempelvis bolag Y att utjämna den fördel som bolag X har lyckats åstadkomma är att också försöka kommunicera skattemässigt ansvarstagande. På så sätt minskar bolag Y konkurrensfördelen för bolag X, eftersom utbudet ökar, samtidigt som bolag Y potentiellt kan uppnå en konkurrensfördel gentemot andra företag på marknaden. På detta sätt kan en viss inställning eller ett visst skattebeteende som baseras på övervägande ekonomiska skäl hos ett bolag alltså sägas bli allmängiltigt, eller närapå bindande att följa för andra bolag av mer marknadstaktiska skäl.

Trots att det ovan nämnda exemplet är hypotetiskt och på många sätt banalt då bolag troligtvis alltid tar höjd för hur marknaden ser ut när de fattar affärsmässiga beslut, är det möjligt att argumentera för att somliga svenska bolag inte längre har något reellt beslut att fatta i frågan om de ska skatterapportera. Mot bakgrund av att marknadsbilden ser annorlunda ut och det tycks finnas en trend om att allt fler bolag frivilligt väljer att skatterapportera, är det möjligt att argumentera för att vissa företag inte längre fritt kan välja *om* de ska skatterapportera, bara *hur* det kan gå till och inom vilka ramar det kan ske. Eftersom det är möjligt att praktiken kan tänkas bli en allmängiltig sådan, finner jag det därför vara relevant att här nedan diskutera vad ett bolag kan behöva beakta inför ett beslut om på vilket sätt, och inom vilka ramar de kan

---

<sup>107</sup> Källa: [www.nec.se](http://www.nec.se) uppslagsord: marknadsekonomi.

<sup>108</sup> Expowera, *marknadsekonomi*, (hämtat 28/11-19).

<sup>109</sup> Ibid.

kommunicera om skatt för att bolaget alltså ska kunna uppfylla vinstsyftet. Min diskussion är långt ifrån heltäckande eftersom min ansats är tänkt att vara generell. Jag kommer diskutera om, och hur, bolagets varumärke kan bli stärkt genom frivillig skatterapportering samt vad bolag kan tänka på för att försöka undvika risk för varumärkesskada respektive fler kostnader.

### 5.3 Överväganden inför beslut

#### 5.3.1 Hur stärka varumärke?

Som ovan har nämnts har Iberdrola förklarat i en skattepolicy att de följer två principer vid alla beslut som företaget fattar. Frågan är om information likt denna kan stärka ett varumärke? Upplevelsen av ett visst varumärke grundar sig rent allmänt på bolagets tidigare beteende och de framtida förväntningar som finns på bolaget bland dess intressenter. Ett starkt varumärke bygger i allt väsentligt på trovärdighet.<sup>110</sup> En större öppenhet kring bolagets faktiska strategier kan förmedla just trovärdighet till dess intressenter.<sup>111</sup> För att transparens ska vara en mekanism för den som tillhandahåller information att förmedla trovärdighet, måste emellertid mottagaren av informationen uppleva denna önskade känsla. Trovärdighet kan baseras på att information överhuvudtaget lämnas eller på dess konkreta innehåll och/eller kvalitet. Mottagaren måste också kunna, men framförallt vilja, tolka den information som lämnas.<sup>112</sup>

En tolkningsoperation bör för det första således vara beroende av vem som är mottagare av informationen. Likaså hur ägarstrukturen i bolaget ser ut, eftersom olika investerare baserar sina val på olika faktorer och därför har olika preferenser.<sup>113</sup> Det finns studier som visar att bolag som ägs av Private Equity-bolag ser skatteplanering som ekonomiskt värdeskapande, varför aggressiviteten i dessa bolag kan vara jämförelsevis större än vad den kan vara i bolag med andra ägare och intressenter, innan risken för eventuella anseendekostnader blir så hög att incitamenten att skatteplanera minskar.<sup>114</sup> Med andra ord bör budskap om ”fair taxation” antingen kunna observeras eller passera mer obemärkta förbi beroende på vem mottagaren är.

---

<sup>110</sup> Gribnau J.L.M. Hans, Jallai Ave-Geidi, *Good tax governance: a matter of moral responsibility and transparency*, Nordic Tax Journal, 2017, s 77.

<sup>111</sup> Ibid, s 78 ff.

<sup>112</sup> Lynne Oats & Penelope Tuck (2019) *Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?* Accounting and Business Research, 49:5, 565–583, DOI: 10 1080/00014788, 2019, 1 611 726, s 572.

<sup>113</sup> Jämför Private Equity-bolag och en svensk medelinkomsttagare som investerare, se mer på Boxir, (hämtat 28/11).

<sup>114</sup> Buchan M. Jenny, Lavermicocca Catriona, *Role of reputational risk in tax decision making by large companies*, eJournal of Tax Research, 2015, s 16.

Ett möjligt värdeskapande bör för det andra rimligtvis vara beroende av bolagets tidigare praktiker, och hur bolaget tidigare har förhållit sig till transparens.<sup>115</sup> Bolag är olika synliga i olika segment, vilket sannolikt hör ihop med vilka yttre förväntningar bolaget har, och vilka typiska risker som verksamheten som sådan är förknippad med. Utan tidigare underlag saknar informationsmottagarna möjlighet att jämföra ord med handling, eller ord med ord. Det finns därför skäl för att anta att ett bolag som inte tidigare har varit öppen med information om affärsetik, men vars mottagare är kapabla att ta emot och vill värdera sådan information, sannolikt bör kunna generera positiva värden som är större än de värden som bolag med ett annat utgångsläge kan generera.<sup>116</sup> Denna positiva värdekurva tycks dock stagnera efter tid varför störst värdeskapande kan ske inledningsvis för ett företag som inte tidigare har varit transparent, men där uppgifterna som lämnas är sådana som kan stärka bolagets varumärke.<sup>117</sup>

För det tredje bör varumärkesbyggandet vara beroende av informationens kvalitet och totala kvantitet.<sup>118</sup> Det finns studier som visar att för mycket eller för otydlig information, eller motsägelsefulla uppgifter, tycks påverka mottagarens förmåga att värdera vad som sägs.<sup>119</sup> Det betyder rimligtvis att informationens skärpa och omfattning har betydelse för vad den kan åstadkomma för värden. För egen del anser jag det vara lättare i värderingshänseende att få svar på frågan om *varför* någon väljer att göra på ett visst sätt, och inte enbart uppgift om *vad* som faktiskt sker. Det förenklar åtminstone för mig att förstå och se i vilket sammanhang som uppgifter har lämnats samt göra en bedömning av om ord stämmer överens med handling. Det finns även studier som kan bekräfta att information om *varför* är bättre i förtroendeskapande hänseende, än vad sådan information är som enbart svarar på vad, eller hur, något ser ut.<sup>120</sup>

Sammanfattningsvis kan sägas att frivillig skatterapportering som sådant kan vara ett sätt för bolag att stärka sitt varumärke. Ett starkt varumärke bygger på trovärdighet och skattemässig transparens kan signalera just trovärdighet. Värdeskapandet är dock beroende av bolagets ägarstruktur, möjliga intressenter, tidigare praktiker och vilken sorts information som lämnas.

---

<sup>115</sup> Balakrishnan Karthik, Blouin Jennifer, Guay Wayne, *Tax aggressiveness and corporate transparency*, 2017, s 22.

<sup>116</sup> Ibid, s 22.

<sup>117</sup> Ibid, s 22.

<sup>118</sup> Lynne Oats & Penelope Tuck (2019) *Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?* Accounting and Business Research, 49:5, 565–583, DOI: 10 1080/00014788, 2019, 1 611 726, s 572.

<sup>119</sup> Ibid, s 572.

<sup>120</sup> Gribnau J.L.M. Hans, Jallai Ave-Geidi, *Good tax governance: a matter of moral responsibility and transparency*, Nordic Tax Journal, 2017, s 83.

### 5.3.2 Hur undvika varumärkesskada?

Precis som att uppgifter kan stärka ett varumärke kan vissa uppgifter sänka trovärdigheten för ett bolag och därmed verka i motsatt riktning när det gäller varumärkesuppbyggnad. Det finns vissa generella risker förknippade med en ökad grad av informationsgivning, särskilt för de företag som är stora. Dessa risker kan ett bolag behöva fundera lite mer kring, dels hur hög sannolikheten är för att riskerna ska inträffa, dels hur omfattande en möjlig skada kan tänkas bli. En av de risker som finns med en ökad grad av informationsgivning och mer skattemässig transparens är att det i stora organisationer finns särskilda risker för uppenbara skillnader mellan vad som utåt kommuniceras, inåt beslutas om och vad som i praktiken genomförs.<sup>121</sup>

En av orsakerna till att det kan uppstå olikheter mellan utåt kommunicerade budskap och faktiska praktiker, särskilt i stora organisationer, beror på att företag vanligen är uppdelade i mindre enheter. En uppdelning kan bero på exempelvis enhetens geografiska läge eller typ av verksamhetsområde. Som en följd av att företag vanligen är uppdelade i mindre enheter är det därmed inte heller ovanligt att enheter inom ett och samma bolag arbetar mot ekonomiska mål som i realiteten går stick i stäv med de etiska mål som gäller för organisationen som helhet.<sup>122</sup> Ju större en organisation är, desto fler kan även de möjliga uppdelningarna kunna tänkas bli.

En annan av orsakerna till varför det föreligger särskilda risker för uppenbara skillnader mellan ord och praktik i stora företag beror på att företagsledningen i sådana bolag är föremål för yttre och inre påtryckningar som inte alltid går att förena. Stora bolag har yttre press på sig att generera vinst. Samtidigt finns det studier som visar att företagsledningar tenderar att agera på sätt som gynnar eget renommé och förbättrar egen finansiell ställning.<sup>123</sup> Som en följd kan därför skillnader uppstå mellan utåt publicerade policier och faktiskt tagna beslut, även om besluten som sådana är möjliga att vidta och ligger inom ramen för att uppfylla vinstsyftet.

En tredje identifierad orsak till att det i stora företag finns ökade risker för skillnader mellan utåt förmedlade budskap och inomorganisatoriska värderingar och arbetssätt, beror på att det i stora företag finns en potentiell informationsasymmetri mellan bolaget och dess intressenter. Asymmetrin beror i grunden på att det är svårt att kommunicera kring komplexa strukturer som rör företagets organisation och finansiering. Ju större ett företag är, desto högre är också

---

<sup>121</sup> Sikka Prem, *Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance*, 2010, s 6–7.

<sup>122</sup> *Ibid*, s 13.

<sup>123</sup> Sikka Prem, *Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance*, 2010, s 9.



sannolikheten för att komplexiteten i dessa strukturer ökar.<sup>124</sup> Likaså blir strategierna för skatteplanering fler desto större bolaget är, och skatteplanering leder i många fall i sin tur vidare till att bolagets organisatoriska och finansiella komplexitet ökar.<sup>125</sup> Det får som följd att stora bolag tenderar att vara något mindre transparenta än vad andra subjekt är.<sup>126</sup> En tänkbar strategi för att lindra denna asymmetri som potentiellt kan uppstå mellan stora bolag och dess intressenter kan vara att kommunicera om sådant som marknaden vill höra.<sup>127</sup> På detta sätt kan bolaget upplevas som mer ansvarstagande och mer transparent än vad det i själva verket är. Att utåt visa upp en skattestrategi som är konform med vad marknaden anser vara rimlig, kan å ena sidan ge ett bolag en nödvändig buffert för att hinna anpassa sin inre organisation utan hot om yttre hinder och påhopp.<sup>128</sup> Å andra sidan kan en sådan strategi vara riskabel då det även kan medföra att de yttre förväntningarna på detta bolag härigenom ökar.

Trots att det finns särskilda risker för att det uppstår skillnader mellan utåt kommunicerade budskap och inomorganisatoriska värderingar i stora bolag kan dessa potentiella skillnader alltjämt förbli dolda. Bolag behöver inte alltid tydliggöra i sina finansiella rapporter på vilket sätt de i praktiken skatteplanerar. Utomstående kan därför ha svårt att upptäcka skillnaderna. Det får nästintill anses vara omöjligt att vara uppmärksam på varför bolagets organisation är uppdelad på ett visst sätt, eller att en viss verksamhetsgren och inte en annan visar svarta siffror, och samtidigt förstå att det är något som kan strida mot vad som i övrigt sägs i en skattepolicy utan tillräckligt med bakgrundsinformation. Likaså att förstå att vissa beslut kan ha fattats för att främst gynna företagsledningens eget renommé och inte samhällets bästa. De bolag som öppet kommunicerar om sin inställning till skatt och viss typ av skatteplanering kan dock potentiellt göra så att upptäcktsriskerna blir större. Det föreligger skäl för att anta att förväntningarna hos en större allmänhet härigenom kan komma att öka och antalet som granskar bolaget potentiellt kan komma att bli fler. De kan även tänkas bli mer ljudliga.<sup>129</sup>

För det fall att uppenbara skillnader mellan ord och praktik synliggörs kan ett bolag drabbas av förlorat anseende.<sup>130</sup> Det finns därför anledning för bolag att försöka arbeta för att i första

---

<sup>124</sup> Balakrishnan Karthik, Blouin Jennifer, Guay Wayne, *Tax aggressiveness and corporate transparency*, 2017, s 20.

<sup>125</sup> Ibid, s 27.

<sup>126</sup> Ibid, s 1 jämte s 3.

<sup>127</sup> Ibid, s 6.

<sup>128</sup> Sikka Prem, *Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance*, 2010, s 13.

<sup>129</sup> Sikka Prem, *Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance*, 2010, s 11.

<sup>130</sup> Ibid, s 13–14.

hand minska risken för att det överhuvudtaget uppkommer skillnader mellan kommunikation och faktiska praktiker, men också för att minska risken för att eventuella skillnader upptäcks och kommer till allmänhetens kännedom på sådana sätt som kan bli till skada. Sannolikheten för att skillnader ska förbli dolda tycks vara högre om skillnaderna finns i utvecklingsländer, medan sannolikheten är lägre om de istället finns i sådana enheter som är placerade i mer välutvecklade länder. Orsaken tycks vara att det i mindre utvecklade länder saknas, eller finns större brister i de institut som utomstående aktörer kan använda för att säkerställa sanningshalten i olika påståenden.<sup>131</sup> Det gör att bolag potentiellt kan behålla större kontroll och skydda sig bättre från genomsyn om skillnaderna finns i mindre utvecklade länder. Å andra sidan kan tänkas att bolag drabbas av högre anseendeskada, och kan få det svårare att dementera ett rykte om att de inte tar tillräckligt ansvar, om skatt undandras från dessa länder.

Sammanfattningsvis tycks det ovan nämnda tala för att frivillig skatterapportering som sådant innebär en ökad risk för varumärkesskada, särskilt i stora organisationer. För att ett bolag ska minska risken för skada finns det skäl att fundera igenom hur just bolagets organisation ser ut, vilka skillnader som potentiellt kan komma att uppstå mellan utåt kommunicerade budskap och inomorganisatoriska värderingar och arbetssätt, samt värdera hur stor en risk är för att eventuella skillnader kommer till allmänhetens kännedom på ett sätt som kan bli till skada för bolaget. Genom att kartlägga verksamheten kan sannolikt risken för oönskade följder minska.

### *5.3.3 Hur undvika kontraproduktivitet och ökade kostnader?*

Att ett bolag ökar sin kommunikation kring bolagets skattebeteende, faktiska metoder och inställning till skatter kan potentiellt även medföra andra oönskade sidoeffekter. Det finns exempelvis en risk för att transparensen medför ökade kostnader för bolaget, kostnader som inte är hänförliga till att bolagets varumärke tar skada.<sup>132</sup> Detta beror först och främst på att det är kostsamt att ta fram tillräckligt underlag som svarar mot önskat ändamål. Likaså är det svårt att analysera på vilket sätt marknaden kommer att motta informationen.<sup>133</sup> Om syftet med informationen förfelas, eller informationen används på annat sätt än vad den är tänkt att användas för, kan det vidare bli kostsamt att hantera de efterföljande följderna som då kan bli.

---

<sup>131</sup> Ibid, s 34.

<sup>132</sup> Lynne Oats & Penelope Tuck (2019) *Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?* Accounting and Business Research, 49:5, 565–583, DOI: 10 1080/00014788, 2019, 1 611 726, s 572.

<sup>133</sup> Ibid, s 567.

Att det överhuvudtaget föreligger en risk för att informationen innebär ökade kostnader beror i grunden på att det är omöjligt att exakt ta reda på hur informationen kommer att mottas eller värderas redan på förhand. Inga uppgifter kan ses helt isolerade från sin omgivning. Istället är förståelsen av alla sorters uppgifter beroende av mottagarens preferenser och det sammanhang inom vilket de lämnas. Hur informationen får påverka marknaden är således beroende av det sociala landskap inom vilket den landar. I detta avseende fungerar informationen som lämnas av bolag på precis samma sätt som all ny lagstiftning som införs av lagstiftaren. En lagstiftning införs också i tro om att den ska uppfylla ett syfte utifrån vissa givna premisser, men dess funktion är i allt väsentligt beroende av det sociala landskap där lagen får verka.<sup>134</sup>

Mot bakgrund av den ovisshet som föreligger kring vem som är informationsmottagare, och vad denne mottagare har för eventuella utgångspunkter, är det svårt för ett bolag att kalkylera årets resultat baserat på hur vissa uppgifter kommer att påverka marknads beslutsfattande. För att minska risken för oönskade följder kan det därmed vara betydelsefullt för bolag att överväga vilka sorts uppgifter de kan, och behöver, lämna. Därigenom kan risken minska för att vissa uppgifter kommer till användning av olika aktörer och myndigheter i andra syften.<sup>135</sup>

Förutom fler kostnader kan transparensen potentiellt också innebära minskad insyn i bolagens faktiska förfaranden. Det finns således en risk för att öppenheten verkar kontraproduktivt och fungerar som en ridå som skuggar det som bör visas, och bör få inverka vid beslutsfattande.<sup>136</sup> Risken uppstår och ökar bland annat när material som ett bolag lämnar blir för omfattande i kvantitet eller otydligt i kvalitet då det försvarar för mottagaren att sortera ut relevanta fakta.

Med beaktande av ovan nämnda risker bör det med stor sannolikhet finnas en optimal nivå av transparens för ett bolag att sträva efter. Optimal nivå är den storlek av transparens som kan förmedla trovärdighet och stärka ett varumärke, utan att riskera att eventuella skador blir för omfattande om syftet med transparensen förfelas.<sup>137</sup> Optimalt behöver därmed inte innebära mycket, eller mer än vad som redan idag är för vissa bolag. Olika bolag är idag rimligen olika långt från sin optimala nivå. Det förefaller således som att ett bolags aktieägare bör överväga

---

<sup>134</sup> Mathiesen Thomas, *Rätten i samhället*, upplaga 1, Studentlitteratur AB, Lund, 2005, s 81 ff.

<sup>135</sup> Balakrishnan Karthik, Blouin Jennifer, Guay Wayne, *Tax aggressiveness and corporate transparency*, 2017, s 21.

<sup>136</sup> Lynne Oats & Penelope Tuck (2019) *Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?* Accounting and Business Research, 49:5, 565–583, DOI: 10 1080/00014788, 2019, 1 611 726, s 567.

<sup>137</sup> Heald David, *Transparency as an instrumental value*, 2006, s 60.

alla tänkbara riskmoment för att hitta en rimlig grad av transparens, i förhållande till den potentiella vinst som transparensen kan medföra, innan några nuvarande strategier ändras.<sup>138</sup>

## 6. Följder på samhällsnivå

### 6.1 Inledning

I det följande avsnittet ska några tänkbara konsekvenser av den frivilliga skatterapporteringen lyftas fram. Analysen kommer att ske utifrån ett samhällsperspektiv och behandla både några tänkbara direkta och indirekta följder. Därefter ska den frivilliga skatterapporteringens påverkan för vår förmåga att finansiera Agenda 2030 diskuteras utifrån dessa nämnda följder.

### 6.2 Direkt beteendeändring?

Eftersom aktiebolag bedrivs i vinstsyfte får det anses föreligga en presumtion för att de bolag som frivilligt kommunicerar ansvarstagande och är transparenta gör det utifrån premissen att det är ett medel i strävan efter att nå målet om vinstmaximering. Sättet de väljer att förmedla sitt ansvarstagande kan dock skilja sig åt mellan olika bolag.<sup>139</sup> I uppsatsens inledande kapitel förklarades det finnas forskning som visar på ett samband mellan transparens och aggressiv skatteplanering. Dessa variabler korrelerar negativt med varandra. Korrelationen mellan ökad transparens och minskad aggressiv skatteplanering är emellertid inte konstant.<sup>140</sup> Att ett bolag ökar sin transparens behöver därmed inte betyda att deras skattebeteende automatiskt ändras. Sannolikt är ett bolags agerande kopplat till en rad olika faktorer, inte enbart till transparens.

Det saknas tyvärr närmare studier om, och i så fall på vilket sätt, de nya reglerna om land-för-land-rapportering har påverkat bolagens faktiska skattebeteende. Det går därmed inte att dra några paralleller, eller utmejsla viktiga skillnader som kan bli relevanta, vid en situation där bolag lämnar ifrån sig material som potentiellt innehåller uppgifter som rent innehållsmässigt är desamma, men informationen lämnas till två olika publikationer och på två helt olika grunder, antingen till Skatteverket på grund av lagstiftning eller till marknaden för att generera vinst. Än så länge finns det i detta läge således mest utrymme för spekulation om vilka de tänkbara

---

<sup>138</sup> Balakrishnan Karthik, Blouin Jennifer, Guay Wayne, *Tax aggressiveness and corporate transparency*, 2017, s 21.

<sup>139</sup> Se exempelvis skillnaden mellan Lush Cosmetics och Vodafone. Mer om detta under avsnitt 4 ”Frivillig skatterapportering som marknadstrend”.

<sup>140</sup> Balakrishnan Karthik, Blouin Jennifer, Guay Wayne, *Tax aggressiveness and corporate transparency*, 2017, s 3.

konsekvenserna av transparensen kan bli, förutom de förmodade administrativa ändringarna som kan tänkas ske inom bolaget för att klara av den ökade graden av informationsgivning.

Jag anser det finnas skäl för att anta den frivilliga skatterapportering som bolag själva väljer att vidta, skulle kunna få direkt betydelse för bolagens skattebeteende, åtminstone viss typ av frivillig skatterapportering. Den ackreditering som vissa bolag kan få av organisationen Fair Tax Mark Ltd är exempelvis beroende av att ett bolag uppfyller en viss standard när det gäller transparens och skattebeteende. Att ett bolag därmed uppfyller kraven för ackreditering kan således verifiera att detta bolag också i praktiken följer, och har, ett legitimt skattebeteende. I många andra fall saknas annars en sådan objektiv måttstock som gör det möjligt att ta reda på vad ett bolags ord faktiskt får betyda i skattepraktiken. Det gör det svårt att jämföra beteende från år till år och se om kommunikation kan påverka siffror eller mönster som bolaget visar.

Mot bakgrund av att korrelationen mellan transparens och minskad aggressiv skatteplanering inte är konstant anser jag det dock finnas sannolika skäl för att anta transparensens kapacitet som sådan vara begränsad. Detta gäller likväl för den skattemässiga transparens som bolag själva vidtar. Jag finner därmed en risk för att skatterapporteringen kan tänkas bli allmängiltig som praktik, utan att praktiken nödvändigtvis förändrar bolagens sätt att skatteplanera. Likaså att transparensen gör det svårt att urskilja de bolag som faktiskt gör en sådan praktisk ändring.

Däremot finner jag det vara sannolikt att den ökade transparensen ska ses som ett första steg mot bekämpandet av en utveckling av den aggressiva skatteplaneringen, såväl den transparens som måste ske gentemot det allmänna och den frivilliga transparens som bolag i övrigt vidtar. Precis som tidigare har diskuterats kan en ökad trend om frivillig skattemässig transparens tänkas få långtgående verkningar och påverka andra bolags agerande. Ju fler bolag som ändrar sin inställning till frivillig skatterapportering och som börjar förändra sitt tankesätt kring skatt och skatteplanering, desto större är också sannolikheten för att vi på sikt kan få se ändrade transaktionsupplägg, organisationsstrukturer och ett ökat reellt skatteansvar.<sup>141</sup> Även om den frivilliga transparensen inte omedelbart behöver medföra några ändrade skattebeteenden, och på så sätt är *den ultimata lösningen*, kan den frivilliga skatterapporteringen vara ett av många steg på vägen för att stater framöver ska kunna bekämpa den aggressiva skatteplaneringen.

---

<sup>141</sup> Gribnau J.L.M. Hans, Jallai Ave-Geidi, *Good tax governance: a matter of moral responsibility and transparency*, Nordic Tax Journal, 2017, s 83.

### 6.3 Indirekt systempåverkan?

Av ovan framkommer att det är osäkert om all form av frivillig skatterapportering medför en direkt påverkan för bolagens skattebeteende. Åtminstone sett utifrån ett kortare tidsperspektiv. Den frivilliga skatterapporteringen skulle dock kunna få en omedelbar påverkan för samhället, genom en indirekt påverkan. I uppsatsens allra första avsnitt förklaras det att skattesystemets funktion är beroende av legitimitet för skattesystemet. Likaså att den allmänna skattemoralen i samhället tycks försämrats när media rapporterar om att stora bolag använder sig av olika skattesystem för att betala låga summor i skatt.<sup>142</sup> Frågan är om skattemoralen kan påverkas, eller till och med bli bättre, om medierapporteringen istället kan ske åt motsatt håll, dvs. att bolag distanserar sig från den aggressiva skatteplaneringen och tar ökat skattemässigt ansvar?

För det första måste utredas hur den allmänna skattemoralen i Sverige ser ut och hur den har påverkats av de senaste årens mediadrev. Enligt Skatteverkets årliga attitydundersökning för år 2018 svarade 90 procent av de tillfrågade privatpersonerna och 95 procent av de tillfrågade företagen att de kände en moralisk plikt att hålla sig till skattereglerna.<sup>143</sup> Utifrån dessa siffror verkar det således kunna konstateras att den allmänna skattemoralen i Sverige är hög. Den är dock vanligtvis inte densamma över tid. Enligt nämnda undersökning visar dock Skatteverket att andelarna i Sverige har hållit sig på ungefär samma nivå sedan år 2010.<sup>144</sup> Med detta i beaktande tycks svensk skattemoral inte ha påverkats i samma utsträckning under de senare åren som den forskning som finns, och som visar, hur den allmänna skattemoralen påverkas av att media rapporterar om att stora bolag betalar låga summor i skatt genom att använda sig av olika skattesystem. Som en konsekvens härav kan det finnas skäl att anta att inte heller den frivilliga skatterapporteringen kommer att få någon direkt påverkan för svensk skattemoral.

För det andra måste utredas vilka faktorer som kan få påverka den allmänna skattemoralen. Tyvärr saknas det exakta uppgifter om vad som påverkar den allmänna skattemoralen då frågan är mycket komplex. Den allmänna skattemoralen är beroende av en mängd faktorer såsom bland annat befolkningsgruppens sammansättning, beskattningssystemets komplexitet

---

<sup>142</sup> EU-kommissionen, *EU:s planeringstermin – faktablad att bekämpa aggressiv skatteplanering*, senast ändrad 20/11 2017, (hämtat 28/10–19), s 2.

<sup>143</sup> Franzon Henrik, *Skatteverket: Resultat från de årliga attitydundersökningarna 2018*, publicerad 29/3 2019, (hämtat 28/11–19), s 43.

<sup>144</sup> Franzon Henrik, *Skatteverket: Resultat från de årliga attitydundersökningarna 2018*, publicerad 29/3 2019, (hämtat 28/11–19), s 43.

och det förtroende som enskilda individer har för olika samhällsinstitutioner.<sup>145</sup> Det är således svårt att uttala sig om vilka faktorer som är avgörande för hur hög skattemoralen kan tänkas bli, eftersom dessa förhållanden inte är bestående. Bland svenska skattebetalare tycks dock den politiska tilliten ha identifierats som en faktor som alltid har spelat stor roll för synen som folk har på skatter och skattefusk.<sup>146</sup> Att allt fler bolag säger sig ta frivilligt skattemässigt ansvar, och på så sätt går utöver den moral som finns kodifierad i det demokratiskt beslutade skattesystemet, skulle kunna vara något som skulle kunna få påverka allmänhetens tilltro till våra politiker. Huruvida det faktum att det nu tycks vara marknaden, genom media, och inte längre nationalstaten som får avgöra och sätta ramarna för vad som idag är att betrakta som legitimt skattebeteende, påverkar den svenska skattemoralen, är dock omöjligt att svara på.<sup>147</sup>

Med ovan i beaktande förefaller det vara osäkert om den svenska skattemoralen kan påverkas, eller förbättras av den frivilliga skatterapporteringen. För att ge frågan ett än mer säkrare svar hade praktiken och vår systemuppbyggnad behövt utredas lite mer ordentligt. Även om frågan är intressant ligger en sådan undersökning utanför tids- och textutrymmet för denna uppsats. Således får det anses vara tillräckligt att här belysa det faktum att skattemoralen kan påverkas.

Förutom skattemoralen finns det även en annan indirekt aspekt som kan vara värd att lyfta fram i analysen om vilka följder den frivilliga skatterapporteringen tänkbart kan komma att få. Det finns vissa skäl för att anta att Skatteverkets kontrollverksamhet härigenom skulle kunna effektiviseras. I grunden bygger detta resonemang på att bolag vill försöka behålla kontrollen över vilken information som ska lämnas till marknaden för att på så sätt kunna behålla viss kontroll över hur informationen, om möjligt, kommer att användas. Som tidigare har nämnts är det omöjligt att fullständigt kontrollera hur information ska få påverka, men det går att minska risken för att vissa följder ska inträffa genom att välja vilken information som lämnas.

För att ett företag ska kunna lämna tillräckliga uppgifter, utan att behöva riskera att lämna ifrån sig för mycket, eller för känslig, information måste bolagets ekonomiska verksamhet utredas. Genom att bolaget noga kartlägger sin ekonomiska verksamhet finns skäl för att anta att bolaget också skulle kunna lämna ett mer korrekt underlag till Skatteverket. Att få ett

---

<sup>145</sup> Österman Roger, Svernlöv Carl, *CSR i företagsbeskattning*, Svenskt näringsliv, 2016, s 17

<sup>146</sup> Nordblom Katarina, *Skattemoral och skattefusk*, Ekonomisk debatt nr 4, 2019, s 82 som hänvisar till Hammar m.fl.

<sup>147</sup> Forstater Maya, *Publishing corporate tax strategies*, taxjournal, 2016, s 10 ff.

tillräckligt informationsunderlag från skattskyldiga är en viktig komponent i Skatteverkets beslutsverksamhet och ju tidigare myndigheten får ett mer fullständigt material, desto bättre.<sup>148</sup> På detta sätt skulle möjligen den frivilliga skatterapporteringen, indirekt, kunna bidra till en mer effektiv skatteadministration. Det skulle kunna gynna hela samhället.

#### **6.4 Finansiera Agenda 2030**

När Agenda 2030 antogs av FN:s 193 medlemsstater år 2015 ansågs Sverige vara ett av de länder med bäst förutsättningar att uppfylla målen. Detta då Sverige dels är ett välutvecklat land som länge har haft nödvändiga system och strukturer på plats, vars funktioner har testats under flera olika tidsperioder, dels är ett land med högutbildad arbetskraft som har förmåga att kunna utveckla nödvändig teknik som behövs för att nå målen. Regeringens ambition har därför varit att Sverige ska vara ledande i genomförandet av Agenda 2030, såväl nationellt som globalt.<sup>149</sup> För att stödja detta arbete har regeringen tillsatt en Agenda 2030-delegation.<sup>150</sup>

Varje år sedan agendan tillkom har FN publicerat en lägesrapport som ger världens stater en uppdatering på hur arbetet fortgår på olika platser och hur världen ligger till i förhållande till att nå de uppställda målen fram till år 2030. På grund av brister i informationsinhämtningen, och allmänna svårigheter kring att överhuvudtaget få fram data för vissa mål, är processen emellertid omöjlig att helt överblicka. Materialet måste därmed läsas med detta i beaktande.<sup>151</sup>

I 2019 års lägesrapport anges att det allmänna välståndet tycks ha förbättrats för en stor del av världens befolkning, att spridningen av vissa farliga och smittbara sjukdomar har minskat samt att arbetslösheten på global basis tycks ha minskat.<sup>152</sup> Dessa positiva trender indikerar att agendans målsättningar har implementerats i det arbete som sker nationellt och att stora kraftansträngningar sker på flera ställen runt om i världen. Lägesrapporten visar dock även på flertalet negativa trender. Växter- och djurarter försvinner, hungersnöden ökar i takt med att antalet konfliktdrabbade samhällen blir allt fler och utbredningen av barnfetma är nu större än tidigare. Likaså går den successiva omställningen till ett mer modernt och hållbart välfärds-

---

<sup>148</sup> Skatteverkets årsredovisning 2018, s 18 ff.

<sup>149</sup> Agenda 2030 och Sverige: Världens utmaning – världens möjlighet, informationsmaterial framtaget av Agenda2030-delegationen, kortversion baserat på betänkandet SOU 2019:13, s 4 ff.

<sup>150</sup> Agenda 2030-delegationen, uppdraget, (hämtat 10/12–19).

<sup>151</sup> The report of the Secretary-General: the special edition of the sustainable development goals progress report, 2019, s 6 jämte s 32 ff.

<sup>152</sup> Ibid, s i-ii.



samhälle alldeles för långsamt.<sup>153</sup> För att försöka stävja utvecklingen av dessa negativa trender och snabba på omställningen till ett mer modernt och hållbart välfärdssamhälle måste fler resurser satsas på att få fram bättre systemlösningar. Det sociala skydds nätet måste förbättras och fler måste utbildas. Vi behöver även få fram ny teknik och säkerställa en bättre spridning av den så att fler kan använda mer moderna lösningar. Kunskap måste på så sätt demokratiseras.<sup>154</sup> För dessa ändamål krävs kraftanstängningar, men framförallt finansiella resurser. Frågan är om Sveriges förmåga att bekosta agendans genomförande genom skatter påverkas något av den nya trend som nu tycks finnas om ökad frivillig skatterapportering?

Sveriges totala skatteuppbörd år 2018 uppgick till 2 089,2 miljarder kronor.<sup>155</sup> Den viktigaste inkomstskatte källan för svenskt vidkommande är de olika skatterna som finns på arbete. Den statliga inkomstskatt som företag betalar på basis av årets resultat står för mindre än 10 procent av Sveriges totala skatteintäkter.<sup>156</sup> Helt isolerad är den s.k. bolagsskatten således ingen stor inkomstskatte källa som genererar särskilt stora summor till svenska staten. Mot bakgrund av att det förefaller vara rimligt att anta att endast en viss del av den frivilliga skatterapporteringen innebär några direkta beteendeförändringar hos svenska bolag, i varje fall i det lite kortare tidsperspektivet, kan det vidare vara rimligt att göra ett antagande om att bolagsskatten fortsatt kommer att kunna generera ungefär samma summor som den har gjort under tidigare år. I detta avseende borde Sveriges totala skatteintäkter, och vår förmåga att finansiera Agenda 2030, inte påverkas något nämnvärt av den frivilliga skatterapporteringen.

Vår förmåga att finansiera agendan kan emellertid bli påverkad av det faktum att den frivilliga skatterapporteringen kan ha en viss indirekt påverkan på skattesystemets funktion. De totala skatteintäkternas storlek påverkas dock av en mängd faktorer, dels påverkar Skatteverkets eget arbete, men framförallt påverkar vad som sker utanför Skatteverkets kontroll. Intäkterna påverkas bland annat av att det görs regeländringar, både nationellt och internationellt, och av löner, prisnivå och konjunkturläge.<sup>157</sup> Det försvårar således att kunna urskilja en viss faktor som avgörande för att bestämma storleken på de totala skatteintäkterna. En faktor som rent

---

<sup>153</sup> The report of the Secretary-General: the special edition of the sustainable development goals progress report, 2019, s i-ii.

<sup>154</sup> Ibid, s i-ii.

<sup>155</sup> Skatteverkets årsredovisning 2018, s 19–20.

<sup>156</sup> Carlgren Fredrik, *skatteintäkter per skatt*, senast uppdaterad 12/7 2017, (hämtat 29/11–19).

<sup>157</sup> Skatteverkets årsredovisning 2018, s 20.

generellt påverkar Sveriges förmåga att generera skatteintäkter är dock skattemoralen. Det är en faktor som effektiviserar skattesystemets administration för både stat och skattebetalare.<sup>158</sup>

Som ovan har nämnts finns skäl för att anta att den svenska skattemoralen fortsatt kommer att kunna hålla sig på en hög nivå, även med en ökad frivillig skatterapportering. Utan att på något sätt minska frågans komplexitet, finns det således vissa skäl för att anta att vår totala skatteuppbörd, inom den närmsta tiden, kommer att kunna vara på ungefär samma nivå som nu. Åtminstone talar en fortsatt hög skattemoral för att det svenska skattesystemet fortsatt ska kunna generera de intäkter som systemet rimligen ska, och att vår förmåga att finansiera Agenda 2030 fortsatt kan vara god. De resurser som avsätts för agendan kan till och med tänkas kunna bli något fler om den frivilliga skatterapporteringen kan minska Skatteverkets kostnader och öka statens marginaler.

## 7. Slutsatser

Marknadens transformation är grunden till att svenska bolag numera måste redovisa uppgifter om ägar- och organisationsstruktur och faktiska affärsstrategier. Under kort tid har ytterligare lagregler införts för att öka insynen i bolag. Transparensen förväntas bidra till att minska en utveckling av en aggressiv skatteplanering. Samtidigt har Fair Tax Mark Ltd och CSR Europe under en tid arbetat för att inleda en diskussion om vad som är legitimt skattebeteende. De båda organisationerna är två aktörer som potentiellt kan ha påverkat den nya trend om frivillig skatterapportering som tycks ha identifierats. Fastän namnet antyder att praktiken är frivillig, behöver valet inte ha baserats helt på egna överväganden. Den frivilliga skatterapporteringen kan sägas ha blivit nästintill allmängiltig och kräver sin anpassning, även från svenska bolag.

Trots att valet att skatterapportera kan bero på övervägande marknadstaktiska skäl är svaret på frågan om svenska bolag bör bli mer skattemässigt transparenta beroende av det specifika bolaget. Faktorer som kan behöva beaktas innan ett bolag ändrar några nuvarande strategier är hur ägar- och organisationsstrukturen i bolaget ser ut, vilken information som bolaget kan, men också behöver lämna, samt hur stor risken är att bolaget tar skada av transparensen. Det som är viktigt är inte hur mycket information som lämnas utan vad bolaget uttrycker eftersom riskerna med transparensen är kopplade till den osäkerhet som finns kring vad informationen kan åstadkomma. Återigen tycks alltså den gamla devisen om kvalitet framför kvantitet gälla.

---

<sup>158</sup> Se Skatteverket, *Uppdrag till Skatteverket om att uppmuntra att skattepolicyfrågor diskuteras i företagens ledning*, 2016, Dnr 131 311279- 16/113, s 1–2.

Slutligen kan konstateras att det är svårt att dra några slutsatser om vilka konsekvenser som kan tänkas bli av den frivilliga skatterapporteringen. Det förefaller vara tveksamt om rapporteringen kan få några omedelbara konsekvenser för den aggressiva skatteplaneringen, eftersom det är osäkert om, och till vilken grad, den medför några ändrade skattebeteenden och om, och i så fall till vilken grad, den allmänna skattemoralen kan påverkas. För att besvara frågan på ett mer ordentligt sätt hade praktiken behövt analyseras lite mer ingående. Dessvärre är det något som ligger utanför ramen för min uppsats. Det tycks i varje fall finnas goda skäl för att åtminstone se de frivilliga åtgärderna som ett av många steg i bekämpandet av den aggressiva skatteplaneringen. Vidare finns det skäl för att anta att Sveriges förmåga att finansiera Agenda 2030 även framöver kan vara god då svensk skattemoral är hög.

## **8. Källförteckning**

### **Offentligt tryck**

#### **EU-rätt**

Fördraget om europeiska unionens funktionssätt (konsoliderad version) 2012/C 326/01

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion

Rådets direktiv (EU) 2016/881 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte om upplysningar i fråga om beskattning

Rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredje länder

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 596/2014 om marknadsmissbruk (marknadsmissbruksförordning)

#### **Författningar**

Aktiebolagslag (2005:551)

Bokföringslag (1999:1078)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän

Skatteförfarandelag (2011:1244)

Årsredovisningslag (1995:1554)

#### **Propositioner**

Prop. 2015/16:193 Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy

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

Prop. 2016/17:173 Ytterligare åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism

#### **Statens offentliga utredningar**

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

#### **Rättsfall**

HFD 2014 ref. 62 ”Saltå-kvarn”

HFD 2018 ref. 55 ”Arla-målet”

## **Litteratur och övrigt material**

### **Böcker**

Dotevall Rolf, *Aktiebolagsrätt - fördjupning och komparativ belysning*, upplaga 1, Norstedts juridik AB, Stockholm, 2015

Mathiesen Thomas, *Rätten i samhället*, upplaga 1, Studentlitteratur AB, Lund, 2005

### **Artiklar**

Anderson Krister, *Vad är BEPS och vad innebär det för Sverige?* Skattenytt, 2016, s 639–654

Balakrishnan Karthik, Blouin Jennifer, Guay Wayne, *Tax aggressiveness and corporate transparency*, 2017, s 1–66

Buchan M. Jenny, Lavermicocca Catriona, *Role of reputational risk in tax decision making by large companies*, eJournal of Tax Research, 2015, s 5–50

George Klosko, *The Principle of Fairness and Political Obligation*, Ethics, Vol. 97, Nr. 2, (Jan., 1987), s 353–362

Gribnau J.L.M. Hans, Jallai Ave-Geidi, *Good tax governance: a matter of moral responsibility and transparency*, Nordic Tax Journal, 2017, s 70–88

Forstater Maya, *Publishing corporate tax strategies*, taxjournal, 2016, s 10–12

Heald David, *Transparency as an instrumental value*, 2006, s 59–73

Hilling Axel, Sorrentino Lorena, *Tax transparency – how to report responsible choices*, i *Elgaard Karina, Kim Egholm et. al., fair taxation and Corporate Social Responsibility*, 2019

Knuutinen Reijo, *Corporate social responsibility, taxation and aggressive tax planning*, Nordic tax journal 2014:1, s 36-75

Larsson Hans Peter, *Hållbarhet och skatt - en ny marknad för skattekonstuler*, Skattenytt nr 7–8 år 2019, s 617–635

LI, Congcong; MA, Mark; OMER, Tom; and SUN, Kunpeng. *How does tax avoidance affect transparency?* (2018). ABFER 6th Annual Conference, Singapore, 2018 May 21–23. Research Collection School Of Accountancy, s 1–47

Lynne Oats & Penelope Tuck (2019) *Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?* Accounting and Business Research, 49:5, 565–583, DOI: 10.1080/00014788.2019.1611726

Nordblom Katarina, *Skattemoral och skattefusk*, Ekonomisk debatt nr 4, 2019, s 80–90

Norman Bo, *Globaliseringens effekter på skatterna och på beskattningsverksamheten*, Skattenytt, 2001, s 3–18

Olsson Stefan, *God sed som rättslig standard*, Skattenytt, 2017, s 461–484

Persson Österman Roger, Svernlöv Carl, *CSR i företagsbeskattning*, Svenskt näringsliv, 2016, s 1-54

Sikka Prem, *Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance*, 2010, 1–46

### **Elektroniska källor**

Agenda 2030 och Sverige: Världens utmaning – världens möjlighet, informationsmaterial framtaget av Agenda 2030-delegationen, kortversion baserat på betänkandet SOU 2019:13, tillgänglig: [https://agenda2030delegationen.se/wp-content/uploads/2019/03/KortversionSOU2019\\_13.pdf](https://agenda2030delegationen.se/wp-content/uploads/2019/03/KortversionSOU2019_13.pdf) (hämtat 10/12–19)

Agenda 2030-delegationen, uppdraget, tillgänglig: <https://agenda2030delegationen.se/uppdraget/direktiv/> (hämtat 10/12–19)

Bolagsverket, *Verklig huvudman*, tillgänglig: <https://bolagsverket.se/om/oss/fler/verklig-huvudman/verklig-huvudman-1.13878>, 25/10 2019 (hämtat 11/11–19)

Briggs Fiona, *Lush has been recertified as a Fair Tax Mark business for a fifth successive year*, tillgänglig: <https://www.retailtimes.co.uk/lush-has-been-recertified-as-a-fair-tax-mark-business-for-a-fifth-successive-year/>, Retail Times be inspired 3/5 2019, (hämtat 12/11–19)

Boxir, tillgänglig: <https://www.boxir.se/blogg/allt-du-behover-veta-om-investerare-del-1/> (hämtat 28/11-19)

Carlgren Fredrik, *skatteintäkter per skatt*, tillgänglig: <https://www.ekonomifakta.se/fakta/skatter/skattetryck/skatteintakter-per-skatt/>, senast uppdaterad 12/7 2017 (hämtat 29/11–19)

CSR Europe, *Our vision, mission and value proposition*, tillgänglig: <https://www.csreurope.org/our-mission>, (hämtat 11/11–19)

CSR Europe, PwC Netherlands, *A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*, tillgänglig: <https://www.aktuellhallbarhet.se/wp-content/uploads/2019/03/a-blueprint-for-responsible-and-transparent-tax-behaviour.pdf>, 2019, (hämtat 10/10–19)

Dagens Nyheter, DN Debatt ”*Aggressiv skatteplanering riskerar att rasera välfärden*”, tillgänglig: <https://www.dn.se/debatt/aggressiv-skatteplanering-riskerar-att-rasera-valfarden/>, publicerad 13/11 2017, (hämtat 26/11–19)

EU-kommissionen, *Corporate Social Responsibility & Responsible Business Conduct*, tillgänglig: [https://ec.europa.eu/growth/industry/corporate-social-responsibility\\_sv](https://ec.europa.eu/growth/industry/corporate-social-responsibility_sv), (hämtat 21/10–19)

EU-kommissionen, *EU:s planeringstermin – faktablad att bekämpa aggressiv skatteplanering*, tillgänglig: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_curbing-aggressive-tax-planning\\_sv.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_sv.pdf), senast ändrad 20/11 2017, (hämtat 14/11–19)

Europaparlamentet, *Faktablad om Europeiska Unionen – allmän skattepolitik*, tillgänglig: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/sv/sheet/92/allman-skattepolitik>, (hämtat 28/10–19)

Expowera, *marknadsekonomi*, tillgänglig:

<https://www.expowera.se/foretagsekonomi/marknadsekonomi> (hämtat 28/11–19)

Fair Tax Mark, *Accredited organisations*, tillgänglig: <https://fairtaxmark.net/accredited-organisations/>, (hämtat 11/11–19)

Fair Tax Mark Criteria Notes UK-based Multinational business Standard, tillgänglig: <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2019/05/Criteria-MNC-2019-0022-FTM.pdf>, (hämtat 4/12–19)

Fair Tax Mark, *Q&A with Lush Cosmetics*, tillgänglig: <https://fairtaxmark.net/qa-with-lush-cosmetics/>, Fair Tax Mark 26/2 2015, (hämtat 12/11–19)

Franzon Henrik, *Skatteverket: Resultat från de årliga attitydundersökningarna 2018*, tillgänglig: <https://www.skatteverket.se/download/18.6bef7d451695d90def43589/1553867291610/Resultat%20fr%C3%A5n%20de%20%C3%A5rliga%20unders%C3%B6kningarna%202018.pdf>, publicerad 29/3 2019, (hämtat 28/11-19)

Göteborgs stad via Skatteollen.se, *Så används dina skattepengar*, tillgänglig: [https://goteborg.se/wps/portal/start/kommun-o-politik/kommunfakta/ekonomi/sa-anvands-dina-skattepengar!/ut/p/z1/04\\_Sj9CPykssy0xPLMnMz0vMAfjjo8ziTYzcDQy9TAy9\\_S0szA0czS18DEx8DA29Q0z0wwkpiAJKG-AAjgb6BbmhigBoA0LX/dz/d5/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/](https://goteborg.se/wps/portal/start/kommun-o-politik/kommunfakta/ekonomi/sa-anvands-dina-skattepengar!/ut/p/z1/04_Sj9CPykssy0xPLMnMz0vMAfjjo8ziTYzcDQy9TAy9_S0szA0czS18DEx8DA29Q0z0wwkpiAJKG-AAjgb6BbmhigBoA0LX/dz/d5/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/), (hämtat 19/11–19)

Henriksson David, *Starbucks betalar mindre skatt än en korvkiosk*, tillgänglig: <https://www.svd.se/starbucks-betalar-mindre-skatt-an-en-korvkiosk>, SvD Näringsliv 3/9 2016, (hämtat 19/11–19)

Holmström Christian, *Företag per bransch*, tillgänglig: <https://www.ekonomifakta.se/fakta/foretagande/naringslivet/foretag-per-bransch/>, senast uppdaterad 4/12 2018, (hämtat 15/11–19)



KPMG, *Tax transparency i Sverige 2017: en studie om transparens av skatt och hållbarhet i svenska bolag*, tillgänglig: <https://home.kpmg/se/sv/home/nyheter-rapporter/2017/10/se-news-borsnoterade-bolag-bast-pa-transparens-i-skatt-och-hallbarhet0.html>, oktober 2017, (hämtat 4/12–19)

Källa: [www.ne.se](http://www.ne.se) uppslagsord: marknadsekonomi

Källa: [www.statistikordbok.se](http://www.statistikordbok.se), uppslagsord: korrelation

Nylander Jan, SVT Nyheter avslöjar: *Volvo börjar betala skatt*, tillgänglig: <https://www.svt.se/nyheter/ekonomi/svt-nyheter-avslojar-volvo-borjar-betala-skatt>, SVT Nyheter 26/4 2017, (hämtat 14/10–19)

Nordblom Katarina, *Svenska skatters legitimitet i en tid av globalisering - underlag till Globaliseringsrådets referensgrupp om skatter*, tillgänglig: [https://www.gu.se/digitalAssets/1357/1357117\\_nordblom08.pdf](https://www.gu.se/digitalAssets/1357/1357117_nordblom08.pdf), 2008, (hämtat 4/12–19)

OECD, *What is BEPS?*, tillgänglig: <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>, (hämtat 12/12–19)

PwC, *Tax transparency - a new era? Trends in voluntary reporting*, tillgänglig: <https://www.pwc.co.uk/tax/assets/pdf/tax-transparency-new-era-trends-voluntary-reporting.pdf>, fourth edition, june 2017, (hämtat 11/11–19)

Regeringskansliet, *Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling*, svensk översättning av FN:s transforming our world: the 2030 agenda for sustainable development, tillgänglig: <https://www.regeringen.se/49758d/contentassets/af12d612e6e94b2698057db968d30b80/bilag-a-3-svensk-oversattning-av-resolutionen-forandra-var-varld-agenda-2030-for-hallbar-utveckling> (hämtat 4/12-19)

Regeringskansliet, *Handlingsplan Agenda 2030 2018–2020*, tillgänglig: <https://www.regeringen.se/49e20a/contentassets/60a67ba0ec8a4f27b04cc4098fa6f9fa/handlingsplan-agenda-2030.pdf>, (hämtat 28/11–19)

Skatteverket, Uppdrag till Skatteverket om att uppmuntra att skattepolicyfrågor diskuteras i företagens ledning, 2016, Dnr 131 311279- 16/113, tillgänglig:

<http://www.hultqvist.se/files/SKV%20CSR%2020161028.pdf>, (hämtat 5/12–19)

Skatteverket rättsliga vägledning, *Skyldigheten att lämna uppgifter*, tillgänglig:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/341627.html>, 2019, (hämtat 19/11–19)

Skatteverkets årsredovisning 2018, tillgänglig:

<https://www.skatteverket.se/download/18.51fbd538168bf5dc48642db/1550737492951/arsredovisning-skatteverket-2018-skv165-utgava27.pdf> (hämtat 5/12–19)

The report of the Secretary-General: the special edition of the sustainable development goals progress report, 2019, tillgänglig:

[https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/24978Report\\_of\\_the\\_SG\\_on\\_SDG\\_Progress\\_2019.pdf](https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/24978Report_of_the_SG_on_SDG_Progress_2019.pdf), (hämtat 10/12–19)

United Nations Development Programme (UNDP), tillgänglig: <https://www.globalamalen.se> (hämtat 14/11–19)

Va.se, *Här är Sveriges största företag år 2017*, tillgänglig:

<https://www.va.se/nyheter/2017/12/04/sveriges-storsta-foretag/>, Veckans affärer 4/12 2017 (hämtat 15/11–19)