



UNIVERSITY OF GOTHENBURG  
SCHOOL OF BUSINESS, ECONOMICS AND LAW

# Offentlig land-för-land-rapportering i EU

En kritisk studie av syfte och rättslig grund

Olivia Renmark

**Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet**

**Juridiska Institutionen**

HT 2021

Examensarbete i skatterätt, 30 hp.

Handledare: Robert Pålsson



# Abstract

On April 12th 2016 the EU proposed new rules regarding mandatory public country-by-country rules for multinational enterprises with an annual turnover exceeding 750 million euro. However, the contradictory views on the correct legal basis for the legislation resulted in that the proposal was put on hold until the beginning of 2021 when changes in the preamble and subsequent acceptance of Article 50.2 (g) TFEU as the legal basis from the opposing member states enabled the process to move forward. The proposal was adopted on November 12th 2021, which means that the rules will be applicable for fiscal years starting on or after June 2024.

The thesis aims to analyze whether Article 50.2 (g) TFEU actually is the correct legal basis for the legislation and consequently if the directive is legitimate. The thesis also aims to describe the consequences of tax legislation being adopted without unanimity among the member states.

The election of a legal basis will depend on the content and the objectives of the measure. Regarding the proposal of mandatory public country-by-country reporting two legal bases have been discussed; the European Commission originally proposed that the rules were to be based on Article 50.2 (g) TFEU and considered as legislation in the area of accounting. The European Council opposed that view and held that the rules were to be considered as tax legislation and therefore should be based on Article 115 TFEU. According to the later provision a unanimous decision by the member states would be needed to adopt the legislation in oppose to only qualified majority voting.

Considering the true aim and the implications for affected enterprises and member states as well as the history of country-by-country-reporting and the special position given to tax law by the treaties, the conclusion of the thesis is that the correct legal basis for the rules are in fact Article 115 TFEU. Legislation with a clear connection to tax enforcement should, in my opinion, be adopted by a unanimous decision in order to guarantee the EU's member states' sovereignty and protect against the abuse of power by the EU in the area of taxation.

# Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CSR	Corporate Social Responsibility
CRD IV	Direktiv 2013/36/EU
DAC 4	Rådets direktiv (EU) 2016/881 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning
EEG-fördraget	Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FN	Förenta Nationerna
Kommissionen	Europeiska kommissionen
MNE	Multinational Enterprise
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
Parlamentet	Europaparlamentet
Redovisningsdirektivet	Direktiv 2013/34/EU
Rådet	Europeiska unionens råd

# Innehållsförteckning

Abstract	3
Förkortningar	4
1. Inledning	7
1.2 Bakgrund och problemformulering	7
1.3 Syfte	8
1.4 Avgränsning	8
1.5 Metod och material	8
1.6 Disposition	10
2. Land-för-land-rapportering	11
2.1 Globalt perspektiv på skatt	11
<b>2.1.1 Skatt och samhället</b>	11
<b>2.1.2 Skatteplanering och skatteflykt</b>	12
<b>2.1.3 MNE:s och den internationella arenan</b>	13
2.2 Bakgrund till land-för-land-rapportering	14
2.3 Regler och initiativ gällande land-för-land-rapportering	16
<b>2.3.1 BEPS-projektet och åtgärds punkt 13</b>	16
<b>2.3.2 DAC 4</b>	17
<b>2.3.3 Sektorsspecifik offentlig land-för-land-rapportering inom EU</b>	18
<b>2.3.4 GRI 207: Tax 2019</b>	19
3. EU-rätt	20
3.1 EU:s lagstiftningsförfarande	20
3.2 EU och skatterätten	21
3.3 Rättslig grund för offentlig land-för-land-rapportering	23
<b>3.3.1 Artikel 115 FEUF</b>	23
<b>3.3.2 Artikel 50.2 (g) FEUF</b>	24
4. EU-direktiv om offentlig land-för-land-rapportering	26
4.1 Bakgrund till förslaget	26
4.2 Från förslag till antaget direktiv	26
4.3 Materiellt innehåll	27
5. Analys av rättslig grund	30
5.1 Val av rättslig grund	30
<b>5.1.1 Kriterier för bestämmande av rättslig grund</b>	30

<b>5.1.2 Offentlig land-för-land-rapportering och debatten om rätt rättslig grund</b>	31
5.2 Syfte	32
<b>5.2.1 Inledning</b>	32
<b>5.2.2 CSR-syfte</b>	33
<b>5.2.3 Skatterättsligt syfte</b>	35
5.3 Innehåll och praktiska konsekvenser	36
<b>5.3.1 Inledning</b>	36
<b>5.3.2 Konsekvenser hänförliga till CSR</b>	36
<b>5.3.3 Konsekvenser hänförliga till beskattning</b>	38
5.4 Korrekt rättslig grund	40
6. Sammanfattning och avslutande reflektioner	43
7. Källförteckning	45

# 1. Inledning

## 1.2 Bakgrund och problemformulering

I april 2016 lämnade Europeiska kommissionen (kommissionen) ett förslag om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU som innebär att multinationella företag verksamma inom Europeiska unionen (EU) med en omsättning som överstiger 750 miljoner euro är tvungna att publicera en allmänt tillgänglig land-för-land-rapport om skattebetalningar och verksamhet i de länder där de är verksamma. Efter flera års stiltje till följd av, bland annat, oenighet om förslaget rättsliga grund antogs direktivet slutligen 11 november 2021 och medlemsstaterna har fram till mitten av 2023 på sig att införliva direktivet i nationell rätt.<sup>1</sup>

Sedan tidigare har multinationella företag med hög omsättning varit tvungna att lämna land-för-land-rapportering till myndigheter. Dessa regler återfinns både på EU-nivå och internationellt genom organisationen för ekonomiskt samarbete och utvecklings- (OECD)<sup>2</sup> BEPS-projektet<sup>3</sup> med syfte att motverka internationellt skatteundandragande. Offentlig rapportering av skatt tillför dock ytterligare en dimension till tidigare krav: nu kommer även intressenter och media få tillgång till information vilket underlättar granskning och kan antas få konsekvensen att det försvårar och minskar skattearrangemang som inte anses moraliska i allmänhetens ögon. Transparens gentemot allmänheten är dock inte något helt nytt i företagsvärlden. Redan i dag inkluderar många stora företag frivilligt skatt som en del av sin hållbarhetsrapportering.<sup>4</sup> I och med direktivet blir offentlig rapportering obligatorisk och dessutom mer enhetlig och jämförbar då alla berörda företag kommer att lämna samma information.

Sedan EU:s förslag om offentlig land-för-land-rapportering först lades fram av kommissionen 2016 har diskussionen varit huruvida förslaget ska baseras på artikel 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) och därmed anses vara lagstiftning på skatteområdet eller artikel 50.2 (g) FEUF som tillhör reglerna om etableringsfrihet. Den betydande skillnaden som valet mellan dessa två rättsliga grunder innebär är om förslaget kräver ett enhälligt beslut av medlemsstaterna eller om det är tillräckligt med kvalificerad majoritet enligt det ordinarie lagstiftningsförfarandet.<sup>5</sup>

Trots att förslaget slutligen röstades igenom baserat på artikel 50.2 (g) FEUF kan man fråga sig huruvida detta verkligen är den korrekta rättsliga grunden – och därmed även om direktivet kan anses vara legitimt. Förutom att frågan är teoretiskt intressant ur ett rättssäkerhetsperspektiv är den relevant för framtida förslag på skatteområdet. Diskussioner

---

<sup>1</sup> Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU, s. 18.

<sup>2</sup> Den engelska förkortningen används då det är den allmänt vedertagna förkortningen för organisationen.

<sup>3</sup> BEPS är förkortning för "Base Erosion and Profit Shifting".

<sup>4</sup> PWC, *Rapport om hållbarhetsrapportering 2020*, s. 9.

<sup>5</sup> Se vidare i kap. 3.1 nedan.

om introducering av mer långtgående krav på rapportering förs inom EU, i.e. att företag ska offentliggöra den effektiva skatt de bidrar med. I dag gäller kraven på land-för-land-rapportering enbart stora koncerner men med beaktande av utvecklingen på området och krav från många håll på ökad transparens är det inte osannolikt att EU i framtiden kommer att vilja utöka kretsen av företag som rapporteringskraven ska gälla för. Frågan om rättslig grund för offentlig land-för-land-rapportering är därmed högst relevant.

### 1.3 Syfte

Det huvudsakliga syftet med uppsatsen är att kritiskt granska den rättsliga grunden för reglerna om offentlig land-för-land-rapportering inom EU i förhållande till reglernas syfte och innehåll. Därtill syftar arbetet till att belysa framtida konsekvenser av att ett förslag som berör beskattning har antagits utan stöd från samtliga EU:s medlemsstater.

För att uppfylla syftet besvaras följande frågeställningar:

- Hur antas rättsakter inom EU?
- Vilken typ av lagstiftning kan baseras på artikel 115 respektive artikel 50.2 (g) FEUF?
- Vilken av ovan bör anses vara den korrekta rättsliga grunden för förslaget med utgångspunkt i de principer som EU-domstolen etablerat som avgörande för att bestämma den rättsliga grunden?

### 1.4 Avgränsning

Då syftet med uppsatsen är att utreda den rättsliga grunden för direktivet om offentlig-land-för-land-rapportering kommer materiella aspekter av regleringen endast beröras i den mån det är av intresse för att utreda den rättsliga grunden. Enbart de två rättsliga grunder som diskuterats av EU:s institutioner fram till att beslutet röstades igenom analyseras som tänkbar rättslig grund för rättsakten. Vidare ifrågasätts inte om direktivet är legitimt utan uppsatsen utgår från premissen att antingen artikel 50.2 (g) FEUF eller artikel 115 FEUF är den legitima grunden för reglerna.

### 1.5 Metod och material

I uppsatsen används EU-rättslig metod som grund för att utreda den rättsliga grunden för det nya direktivet. Eftersom uppsatsens analys involverar både befintliga regler inom EU-rätten men även ett nytt direktiv vars konsekvenser inte kan fastställas räcker det dock inte



att fastställa gällande rätt mot bakgrund av de klassiska rättskällorna. Metoden kompletteras därför med kritisk analys och argumentation.

Den EU-rättsliga metoden har många likheter med traditionell rättsdogmatisk metod och båda metoderna syftar till att fastställa gällande rätt genom att studera rättskällorna.<sup>6</sup> Den EU-rättsliga metoden skiljer sig dock från rättsdogmatiken eftersom den bygger på andra rättskällor och EU-domstolen har andra tolkningsmetoder än vad som används inom svensk rätt. EU-rättens rättskällor utgörs av primärrätten, sekundärrätten, internationella avtal ingångna av gemenskapen samt EU-domstolens rättspraxis. I svensk rätt har förarbeten en speciell plats som rättskälla medan lagstiftningsprocessen inom EU präglas av politiska förhandlingar och det kan vara svårt att fastställa lagstiftarens vilja. Rättsakten som röstas igenom är många gånger en kompromiss och kan skilja sig markant från det förslag som först lades fram. Unionsrätten får därmed främst tolkas dels genom allmänna rättsprinciper, dels genom EU-domstolens praxis som bidrar till utvecklandet av gällande rätt. Med detta sagt så har dock förarbeten kommit att få större betydelse även på EU-rättens område, tack vare krav på ökad insyn och förbättrad distribution av EU-rättsliga dokument.<sup>7</sup>

Lagtexten inom unionsrätten är många gånger diffus till sin karaktär och EU-domstolen använder sig till följd av detta ofta av teleologisk (ändamålsenlig) tolkning där EU-domstolen tolkar en bestämmelse med utgångspunkt i dess syfte och mål. Därutöver tar EU-domstolen hänsyn till bestämmelsen i förhållande till EU:s övergripande syften och mål. Om flera tolkningar är möjliga ska EU-domstolen välja den som är mest förenlig med syfte och unionsrätt. Förutom att främja bestämmelsens och unionens syfte motverkar en teleologisk tolkning orimliga konsekvenser, vilket kan följa av en bokstavstolkning. EU-rätten innehåller därtill ibland luckor, vilka kan fyllas genom att EU-domstolen använder sig av teleologisk tolkning. Teleologisk tolkning är den klart mest framträdande inom EU-rätten men ibland förekommer även andra tolkningsmetoder. Det bör dock nämnas att *é contrario* tolkningar är ovanliga i EU-domstolens praxis.<sup>8</sup>

Som komplement används därtill en rättsanalytisk metod för att besvara uppsatsen frågeställningar. Syftet med metoden är inte endast att fastställa gällande rätt utan att problematisera och analysera rätten; den används på de områden i analysen där den EU-rättsliga metoden inte är tillräcklig, främst när konsekvenserna ligger i framtiden. Den rättsanalytiska metoden är friare till sin karaktär och möjliggör användande av material utöver de traditionella rättskällorna.<sup>9</sup>

De två rättsliga grunder som har diskuterats för förslaget återfinns i EU:s primärrätt och tolkas i uppsatsen främst genom relevanta domar från EU-domstolen. För att besvara uppsatsens frågeställningar behöver även det nya direktivet analyseras. Denna analys

---

<sup>6</sup> Nääv & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 29–36.

<sup>7</sup> Nääv & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 110–114.

<sup>8</sup> Nääv & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 122–126.

<sup>9</sup> Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 45.

baseras på de olika förslag som lagts fram gällande direktivet och motivuttalanden från de inblandade EU-institutionerna. Genomgående används även doktrin i form av litteratur och tidskriftsartiklar, och röster från samhällsdebatten lyfts i analysen gällande det nya direktivet.

## 1.6 Disposition

Efter det inledande kapitlet ges i kapitel två en bakgrund till vilken betydelse skatt har i samhället och i synnerhet vilken roll företagsbeskattning har för social, ekonomisk och miljömässig hållbar utveckling. De olika sätt som företag använder sig av för att minska den skatt de betalar beskrivs liksom när detta blir ett samhällsproblem och den gränsdragningsproblematik som finns. Därefter sätts skatteundandragande i en internationell kontext och de ytterligare utmaningar som kommer av detta diskuteras. Avslutningsvis presenteras bakgrunden till land-för-land-rapportering som fenomen, de intentioner och krav som finns på området samt de betydande regler som existerar i dag.

Kapitel tre ger en bakgrund till EU-rätten och dess förhållande till nationell skatterätt i medlemsstaterna i syfte att underlätta förståelsen av efterföljande kapitel. Inledningsvis beskrivs EU:s lagstiftningsprocess och relevanta teman i förhållande till detta: rättskällor, principer samt EU:s mål och syften. Vidare presenteras artikel 115 FEUF och artikel 50.2 (g) FEUF, som diskuterats som rättslig grund för förslaget om offentlig land-för-landrapportering.

Fjärde kapitlet introducerar det nyligen antagna EU-direktiv om offentlig land-för-land-rapportering. Först presenteras bakgrunden till förslaget följt av processen fram till antagandet i november 2021 och slutligen det materiella innehållet.

I det femte kapitlet analyseras den rättsliga grunden till förslaget. Först presenteras med vilka kriterier den rättsliga grunden för EU-lagstiftning bestäms och de utmaningar som uppkommer om två potentiella rättsgrunder inte är kompatibla med varandra. Därefter analyseras syftet, det materiella innehållet och konsekvenser gällande offentlig land-för-land-rapportering och hur dessa passar med respektive rättsgrunds tillämpningsområde. Kapitlet avslutas med en diskussion kring vilken som bör anses som den korrekta rättsliga grunden utifrån analysen och EU:s principer och syften, även författarens slutsats presenteras.

Avslutningsvis innehåller kapitel sex en kort sammanfattning av uppsatsen och de slutsatser som framkommit genom analysen tillsammans med författarens reflektioner kring framtiden för skatterätten inom EU.

## 2. Land-för-land-rapportering

### 2.1 Globalt perspektiv på skatt

#### 2.1.1 Skatt och samhället

2015 antog Förenta Nationerna (FN) 17 hållbarhetsmål som ett ramverk för de ekonomiska och sociala förändringar som behövs för att uppnå social, ekonomisk och miljömässig hållbarhet för framtidens generationer. Det handlar om mål som att utrota fattigdom, orättvisor och klimatförändringar samtidigt som uppnåendet av målen måste gå hand i hand med ekonomisk utveckling.<sup>10</sup> Beskattning är ett av de mest effektiva sätten för stater att skapa förutsättningar för hållbar utveckling. Den offentliga sektorn och investeringar i samhällsbyggnad finansieras med skattemedel i många länder och ett tydligt och väl fungerande system hjälper därtill företag att etablera sig och investera resurser i ett land eller område, vilket i sin tur ofta bidrar till innovation och utvecklande av samhällsfunktioner. Skattesystem som är mycket komplexa, ineffektiva eller otydliga hindrar tillströmning av kapital och resurser och motverkar istället ekonomisk utveckling.<sup>11</sup> FN menar att välfungerande nationella skattesystem och internationellt samarbete kring skatt är viktig del i att uppnå hållbarhetsmålen.<sup>12</sup>

Det är världens länder som har ansvar för att FN:s hållbarhetsmålen uppnås.<sup>13</sup> Ur ett bredare hållbarhetsperspektiv kan det dock diskuteras vilket ansvar andra aktörer har för att bidra till hållbar utveckling. Många företag profilerar sig i dag som socialt ansvarstagande och Corporate Social Responsibility (CSR)<sup>14</sup> har blivit en viktig del i att vårda sitt varumärke och attrahera kunder och andra intressenter. CSR inkluderar, liksom FN:s hållbarhetsmål, flera perspektiv på hållbarhet: såväl ekonomisk som social och miljömässig hållbarhet.<sup>15</sup> Traditionellt har ansvaret legat på stater att skapa och upprätthålla ett välfungerande skattesystem och trots att företag har en skyldighet att följa lagstiftningen har många företag utnyttjat kryphål som funnits i skattesystem och på olika sätt minskat skatten de betalar. Skatteundandragande är ett stort hållbarhetsproblem och en aktuell fråga är vilket ansvar företag har för att bidra till hållbarhet genom att betala skatt i de länder där de verkar och tar del av samhälleliga funktioner. En tydlig trend är att kraven på ansvarstagande och transparens från företag ökar från både myndigheter, intressenter, media och allmänhet.<sup>16</sup>

---

<sup>10</sup> UN, *The Sustainable Development Agenda*.

<sup>11</sup> Gribnau, *Sustainable tax governance and transparency* i Tilburg Law School Research Paper, s. 8 f. & s. 14.

<sup>12</sup> UN, *The Sustainable Development Agenda*.

<sup>13</sup> UN, *The Sustainable Development Agenda*.

<sup>14</sup> Det engelska uttrycket med förkortning används då ingen överensstämmande översättning finns.

<sup>15</sup> Borglund, *CSR and sustainable business*, s. 87–89 & s. 290.

<sup>16</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 9–11.

## 2.1.2 Skatteplanering och skatteflykt

Skatteplanering kan definieras som planering av handlande utifrån skattemässiga konsekvenser. Alla företag håller på med någon form av skatteplanering, antingen avsiktligt eller oavsiktligt.<sup>17</sup> Det är inte fel med skatteplanering som sådan, tvärtom måste företag hantera och planera sina handlingar i relation till hur skattesystemet är uppbyggt. Skatteregler möjliggör ofta alternativa vägar som ekonomiska handlingar och transaktioner kan genomföras på, vilka har olika skattekonsekvenser.<sup>18</sup> Företagsledningen ska vid drivandet av företaget främja ägarnas intressen och detta gynnas vanligen av att inte betala mer än nödvändigt i skatt. De olika skattemässiga alternativ som finns kan användas till företagets fördel ur vinstperspektiv eftersom lägre skatt leder till högre nettovinst.<sup>19</sup> Även Europeiska unionens domstol (EU-domstolen) har konfirmerat att skatteplanering är acceptabelt genom domen i *Halifax* där EU-domstolen stadgar att “Den skattskyldige har (...) rätt att utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas”.<sup>20</sup>

Företagsverksamhet och ekonomin förändras snabbt och lagstiftaren har inte möjlighet att förutse alla tänkbara konsekvenser av framtida handlingar som företag företar. En del företag använder kryphål i skattelagstiftning för att uppnå stora skattefördelar genom arrangemang som företas enbart eller till största del för att undgå beskattning istället för att ha affärsmässiga motiv. Det här resulterar i förlorade skatteintäkter och att andra skattebetalare får betala proportionellt mer skatt. På längre sikt finns det risk för att förtroendet för skattesystemet undergrävs.<sup>21</sup> Enligt OECD är den typen av skatteplanering, även om arrangemangen i sig är lagliga, i konflikt med intentionen bakom skattereglerna och inte i linje med socialt ansvarstagande företagsverksamhet.<sup>22</sup> I lagtext och doktrin återfinns uttryck som aggressiv *skatteplanering*, *skatteflykt* och *skatteundandragande* för att beskriva sådan oönskad skatteplanering.<sup>23</sup> I framställningen kommer termen *skatteundandragande* hädanefter användas för att undvika sammanblandning med *skatteflykt* som är kriminaliserat genom lagen mot skatteflykt (SFS 2011:1372) i Sverige men vars förutsättningar inte överensstämmer med andra jurisdiktionens metoder att motverka skatteundandragande.<sup>24</sup>

Skillnaden mellan skatteplanering och skattebrott är relativt enkel att definiera, där det senare utgörs av förfaranden och rättshandlingar där transaktioner genomförs enbart i syfte att undvika eller minska skatteeffekter – och det sker i strid med lagens lydelse och är

---

<sup>17</sup> Gribnau, *Corporate social responsibility and tax planning* i Social & Legal Studies, s. 226.

<sup>18</sup> Prop. 1980/81:17, s. 16.

<sup>19</sup> Gribnau, *Corporate social responsibility and tax planning* i Social & Legal Studies, s. 228–230.

<sup>20</sup> Mål C-255/02, *Halifax*, p. 73.

<sup>21</sup> Gribnau & van Steenberghe, *Handle with Care: Transparency as a Means to Restore Trust in Taxation* in Tilburg Law School Working, s. 13–15.

<sup>22</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 9

<sup>23</sup> Simon-Almendal, *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott* i SvSkT.

<sup>24</sup> Se t.ex. jämförelsen mellan generalklausul i fråga om skatteflykt i svensk, kanadensisk och tysk rätt i Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt* (diss.).

vanligen kriminaliserat.<sup>25</sup> Det är emellertid svårare att dra en gräns mellan av lagstiftaren accepterad skatteplanering och oönskat men legalt skatteundandragande som sker genom att utnyttja kryphål i skatteregler, eftersom det handlar om att ta ställning till om ett förfarande strider mot lagens syfte eller inte. Detta kompliceras ytterligare av att synsättet vanligen skiljer sig mellan allmänhet och skattemyndigheter. För myndigheter är det främst distinktionen mellan legalt och illegalt som är intressant, även om det rör sig i riktning mot att även se till lagens syfte och huruvida företag efterlever detta eller ej. För allmänheten är den moraliska aspekten viktigare: vilken typ av skatteplanering utgör acceptabelt företagande och vilket ansvar har företag att bidra till samhället genom skattebetalning?<sup>26</sup>

### 2.1.3 MNE:s och den internationella arenan

Beskattningsrätten för en stat gentemot sina invånare, såväl individer som företag, är en grundpelare i staters suveränitet och medför att olika länder har skattesystem som är uppbyggda på olika principer och har olika funktionssätt.<sup>27</sup> De senaste åren har takten i vilken global handel sker ökat väsentligt och i dag svarar multinationella företag (MNE:s)<sup>28</sup> för en betydande del av världens bruttonationalprodukt och andelen fortsätter att öka.<sup>29</sup> Globala affärsmodeller är numera normen för många företag och digitaliseringen innebär dessutom att verksamheten inte behöver bedrivas där kunderna finns. Ekonomin är mer skild från fysiska förhållanden än förut och det finns en diskrepans mellan var verksamhet och investeringar faktiskt sker och var vinst rapporteras och beskattas.<sup>30</sup> Det faktum att skattesystem är nationella medan företags verksamhet ofta är internationell har gjort nationell beskattning av företag, och särskilt MNE:s, betydligt svårare eftersom olikheterna mellan länders skattesystem leder till friktion när de tvingas interagera. Detta dilemma beskrivs av OECD:

Domestic rules for international taxation and internationally agreed standards are still grounded in an economic environment characterized by a lower degree of economic integration across borders, rather than today's environment of global taxpayers, characterized by the increasing importance of intellectual property as a value-driver and by constant developments of information and communications technologies.<sup>31</sup>

Företag har ett grundläggande ansvar att följa de skatteregler som gäller där de är verksamma. Genom skandaler som offentliggjorts genom exempelvis *Panama papers* och *Luxleaks* har det under de senaste åren uppdagats att företag inte alltid gör detta i den

---

<sup>25</sup> I Sverige genom Skattebrottslagen (SFS 2018:564).

<sup>26</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 10.

<sup>27</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 33–35.

<sup>28</sup> Den engelska förkortningen används då en vedertagen svensk inte finns.

<sup>29</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 7.

<sup>30</sup> The B-team, *Responsible tax principles*, s. 3–5.

<sup>31</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 5.

utsträckning de borde.<sup>32</sup> De flesta strategier som MNE:s använder sig av för att minimera beskattning är baserade på interferens och olikheter mellan skattesystem, och företagen utnyttjar att olika stater har olika regler och de strukturerar verksamheten på ett sådant sätt att skattebördan minskar till följd av reglernas olikheter. Särskilt problematisk är svagheter i systemet som innebär dubbel icke-beskattning samt svagheter som innebär att företag kan skifta intäkter från platsen de härstammar från till länder med förmånligare skatteregler, så kallade taxhavens, för att minska skattskyldigheten. Tekniskt sett är dessa aktiviteter accepterade från de enskilda ländernas synvinklar men när man tar flera skattesystem i beaktande så skapas en situation som inte är förenlig med reglernas mål och syften.<sup>33</sup>

Skatteundandragande av MNE:s är ett stort och aktuellt problem; varje år beräknas över 100 miljarder dollar i skatteintäkter gå förlorade på grund av vinstförflyttning och skatteundandraganden. Att stora företag inte betalar skatt leder till en erodering av skattebasen vilket i sin tur hindrar utveckling.<sup>34</sup> Enskilda länder och organisationer har tvingats granska sina regler och ta initiativ för att brygga det regulatoriska vakuum som finns där nationella lagar inte kan fånga in internationella problem och den internationella rätten inte är tillräckligt utvecklad än för att tackla problemen. Effektiva och transparenta skattesystem tillsammans med välfungerande internationella regleringar förbättrar situationen medan oklarheter i och mellan skattesystem och regler som är svåra att tillämpa är en barriär till investeringar och globalisering. Det kan också leda till missförstånd och misstro mellan myndigheter och skattebetalare och i förlängningen hindra såväl utveckling som social och ekonomisk hållbarhet.<sup>35</sup>

## 2.2 Bakgrund till land-för-land-rapportering

Som tydliggjorts ovan ställer den globala ekonomin stora krav på skatterätten och svagheter i dagens reglering möjliggör för MNE:s att flytta vinster och undkomma eller betala för lite skatt, vilket riskerar skattebasen i de länder där företagen faktiskt verkar. I media uppmärksammas företag som inte fullgör sina skattemässiga skyldigheter och det har uppstått en global debatt kring skattetransparens och hur MNE:s beskattas. Åtgärder krävs av beslutsfattare för att återskapa förtroende i skattesystemet och säkerställa att verksamhet beskattas i korrekt omfattning där värde skapas.<sup>36</sup>

Kombinationen av samhälleliga förväntningar, medialt påtryck och politiska viljor inom både OECD och EU har resulterat i förändringar för den internationella skatterätten och

---

<sup>32</sup> Obermayer, B., & Obermaier, F, *The Panama papers : breaking the story of how the rich & powerful hide their money*.

<sup>33</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 10–11.

<sup>34</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 10.

<sup>35</sup> The B-team, *Responsible tax principles*, s. 3–5.

<sup>36</sup> OECD, *BEPS Action 13 final report*, s. 3.

initiativ på olika nivåer för att motverka skatteundandragande.<sup>37</sup> För att motverka skatteundandragande är transparens från företag gällande skatt ett viktigt verktyg som minskar informationsasymmetrin mellan företag, skattemyndigheter och allmänhet. Transparens i förhållande till skattemyndigheter underlättar kontroll av efterlevnad av skatteregler och transparens i förhållande till allmänhet och intressenter, och innebär ofta ett starkt incitament för företag att följa både skatteregler och krav på ansvarstagande företagsamhet.<sup>38</sup> Betydelsen av transparens för att motverka skatteundandragande har lett till uppkomsten av land-för-land-rapportering av skatt för stora MNE:s. Ett första steg på området var att frivillig rapportering inom specifika branscher, utvecklades till obligatorisk rapportering. Därefter har internationellt samarbete inom OECD och EU lett till obligatoriska allomfattande rapporteringskrav gentemot skattemyndigheter inom ramen för program som syftar till att motverka skatteundandragande.<sup>39</sup>

Regler om land-för-land-rapportering ålägger MNE:s att tillhandahålla information på landnivå relaterad till koncernstruktur, transfer-pricing policys, skattebetalningar och skatteavdrag i olika länder.<sup>40</sup> Det här skiljer sig mot tidigare krav som funnits för företag att lämna upplysningar om skatt, vilket generellt skett för varje enskilt dotterföretag i dess verksamhetsland samt aggregerad information för hela koncernen. Den typen av regler innebär informationsasymmetri mellan företag och myndigheter medan syftet med land-för-land rapporteringen är att öka företags transparens och underlätta möjligheterna för skattemyndigheter att upptäcka och motverka otillbörliga skattearrangemang.<sup>41</sup> Informationen delas just nu vanligen enbart med skattemyndigheter, detta är fallet med OECD:s regelverk. Som en konsekvens av medias uppmärksammande av omfattande skatteundragande höjs även röster som vill se obligatorisk offentlig land-för-land-rapportering.<sup>42</sup>

Företagssektorn har å ena sidan pekat på de svårigheter och potentiella nackdelar som en ökad transparens och regler kring land-för-land-rapportering innebär. Land-för-land-rapportering för ofta med sig ökade kostnader och administration. Den information som företagen delar med sig av genom land-för-land-rapporteringen är av känslig karaktär och det har därför funnits en rädsla för att den ska användas på fel sätt eller läcka till konkurrenter.<sup>43</sup> Å andra sidan finns också företag som ser skatt som viktig del i sitt hållbarhetsarbete och som vill visa för intressenter att de tar ansvar och gör rätt för sig. Fler och fler stora företag delar på eget initiativ med sig av såväl kvalitativ information som

---

<sup>37</sup> Se t.ex. OECD, *Secretary-General Report to the G20 Leaders Restoring Fairness to the Tax System*, s. 2; Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, Europeiska rådet och rådet, *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, p. 4.

<sup>38</sup> Gribnau & Jallai, *Sustainable Tax Governance and Transparency* i Tilburg Law School Research Paper, s. 12–17.

<sup>39</sup> OECD, *BEPS Action 13 final report*, s. 3; DAC 4, s. 1.

<sup>40</sup> OECD, *BEPS Action 13 final report*, s. 12.

<sup>41</sup> OECD, *BEPS Action 13 final report*, s. 29.

<sup>42</sup> Se t.ex. FACTI Panel, *Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda*.

<sup>43</sup> TUAC, *The Case for Making Country-by-Country Reporting Public*, s. 8–9.

skattepolicy, riskhantering och kvantitativ information, likt den som krävs i förhållande till skattemyndigheter.<sup>44</sup>

Nedan redogörs för de regler om land-för-land-rapportering som i dag påverkar företag verksamma inom EU: OECD:s samt den nuvarande EU: rättsliga regleringen och hur de implementerats i svensk rätt. Något kommer även sägas om Global Reporting Initiatives frivilliga och offentlig offentliga land-för-land-rapportering, vilket är den dominerande standarden för frivillig rapportering som används av flera stora företag.

## 2.3 Regler och initiativ gällande land-för-land-rapportering

### 2.3.1 BEPS-projektet och åtgärds punkt 13

2013 startades BEPS-projektet av OECD på uppdrag av G20-länderna. BEPS-projektet består av en handlingsplan där 15 olika åtgärds punkter har utarbetats med syfte att motverka erodering av ländernas skattebas genom att vinster beskattas där verksamheten sker och där värde skapas istället för att flyttas för att åstadkomma skattefördelar.<sup>45</sup> Åtgärds punkt 13 är inriktad på standarder för internprissättning och land-för-land-rapportering. Målet är att skapa enhetlighet för dokumentation samt säkra tillgång till nödvändig information för att skattemyndigheter ska ha möjlighet att upptäcka och förhindra avancerade skatteplaneringsarrangemang. Den slutliga rapporten för åtgärds punkt 13 publicerades av OECD år 2015 och innehåller en tredelad mall för standardiserad dokumentering och rapportering av internprissättning.<sup>46</sup>

En del i åtgärds punkt 13 består av land-för-land-rapportering. Denna rapportering är ett *BEPS minimum standard requirement* vilket innebär att samtliga OECD:s medlemsländer och G20-länder har åtagit sig att implementera land-för-land-rapportering i nationell rätt och över 100 länder infört rapporteringskrav.<sup>47</sup> Rapporteringskraven gäller koncerner med verksamhet i flera länder och en årlig omsättning överstigande 750 miljoner euro. Huvudregeln är att en land-för-land-rapport ska lämnas av moderföretaget i en multinationell koncern i det land där det företaget är skattskyldigt.<sup>48</sup> Krav på land-för-land-rapportering har gällt sedan 1 januari 2016 och rapporten ska överlämnas till behörig myndighet inom tolv månader från att ett räkenskapsår avslutats.<sup>49</sup> Om ett annat land där koncernen är verksam ställer krav på land-för-land-rapportering tillgängliggörs rapporten ofta mellan länder genom bytesavtal. För närvarande finns omkring 3 000 sådana avtal på plats mellan länder med rapporteringskrav.<sup>50</sup>

<sup>44</sup> KPMG, *ESG and Tax: Increasing importance to institutional investors*, s. 2.

<sup>45</sup> OECD, *About BEPS and the inclusive framework*.

<sup>46</sup> OECD, *BEPS Action 13 Final report*, s. 9.

<sup>47</sup> OECD, *BEPS Action 13 Final report*, s. 10.

<sup>48</sup> OECD, *BEPS Action 13 Final report*, s. 16–20.

<sup>49</sup> OECD, *BEPS Action 13 Final report*, s. 17.

<sup>50</sup> OECD, *Activated exchange relationships for Country-by-Country reporting*.



I rapporten som moderbolaget lämnar in ska för varje land i vilket verksamhet bedrivits under räkenskapsåret följande redovisas:

- intäkter
- nettovinst eller förlust
- total inkomstskatt för det fiskala året
- aktiekapital
- ackumulerad vinst
- antal anställda
- materiella tillgångar

Rapporteringen ska därtill innehålla information om vilka företag som ingår i koncernen, var de har skatterättslig hemvist, var de bildats samt vilken typ av verksamhet de bedriver. Om nödvändigt för förståelsen av rapporten kan även andra upplysningar inkluderas.<sup>51</sup> Enligt OECD är det viktigt att land-för-land-rapporteringen är enhetlig och konsekvent och i samband med att den slutliga rapporten publicerades togs även en modellagstiftning fram som länderna kan använda sig av när de implementerar kraven i sin lagstiftning.<sup>52</sup>

Åtgärds punkt 13 omfattar förutom land-för-land-rapportering även rapportering av affärsverksamhet och internprissättningspolicier för en koncern genom en så kallad *master file* samt landspecifik information rörande internprissättning och genomförda transaktioner i en *local file*. Det är för närvarande endast land-för-land-rapportering som är ett krav att implementera men OECD förespråkar ett helhetsperspektiv på rapportering och dokumentation; många medlemsländer har infört krav för företag att lämna in även en *master file* och *local file*.<sup>53</sup>

### 2.3.2 DAC 4

EU införde OECD:s standard för land-för-land-rapportering genom rådets direktiv (EU) 2016/881 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4) för att säkerställa en enhetlig implementering mellan medlemsstaterna. Direktivet antogs 25 maj 2016 och medlemsstaterna hade till 7 juni 2017 på sig för att implementera dem i nationell rätt. Direktivet innehåller regler som innebär ett utökat samarbete mellan europeiska skattemyndigheter genom automatiskt informationsutbyte av land-för-land-rapporter mellan medlemsländerna. Direktivet innebär vidare att reglerna om informationsutbyte även gäller i förhållande till de medlemsländer som inte undertecknat OECD:s informationsutbytesavtal.<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> OECD, *BEPS Action 13 Final report*, s. 29–37.

<sup>52</sup> OECD, *BEPS Action 13 Final report*, s. 16 & s. 25–28.

<sup>53</sup> OECD, *BEPS Action 13 Final report*, s. 9.

<sup>54</sup> DAC 4, art. 1

EU:s regler om land-för-land-rapportering är baserade på åtgärds punkt 13 i BEPS-projektet och de skillnader som föreligger hänför sig till att EU inte är en enda jurisdiktion. EU:s medlemsstater ska vid rapportering och tolkning använda sig av modellavtalet och OECD:s principer och råd. Liksom enligt OECD:s regler är det moderbolaget som ska lämna land-för-land-rapport. Om ett moderbolag inte är hemmahörande i en medlemsstat och inte behöver lämna en land-för-land-rapport i sin hemstat – eller om det inte finns utbytesavtal med den stat där moderbolaget är hemmahörande – måste istället varje dotterbolag som är verksamt inom EU lämna en land-för-land-rapport. Det är även möjligt att utnämna ett dotterbolag till ställföreträdande moderföretag.<sup>55</sup>

I april 2016 lades det fram ett förslag om offentlig land-för-land-rapportering inom EU.<sup>56</sup> Detta förslag kommer att behandlas ingående i kapitel 4.

### 2.3.3 Sektorsspecifik offentlig land-för-land-rapportering inom EU

2013 introducerades direktiv för offentlig land-för-land-rapportering av skatt för specifika sektorer inom EU för att motverka skatteundandragande.<sup>57</sup>

Bakgrunden till kraven för utvinningsindustrin är att det historiskt funnits en koppling mellan företag verksamma inom den och exploatering och korruption, vilket särskilt drabbat utvecklingsländer. Krav på dessa företag att lämna land-för-land-rapporter innebär att allmänheten har möjlighet att granska företagets intäkter i förhållande till den politiska och sociala situationen i länderna där företagen genererar sina intäkter.<sup>58</sup> Reglerna bygger på amerikansk lagstiftning och innebär att börsnoterade, stora onoterade företag<sup>59</sup> samt företag med statlig koppling som bedriver verksamhet relaterad till utvinning av olja, kol och gas, gruvverksamhet och skövlingsverksamhet omfattas av krav på att till allmänheten redovisa alla betalningar som görs till stater både på land-för-lands-bas och specifikt för de projekt som bedrivs. Detta inkluderar skattebetalningar men även licensavgifter, royalty, utdelning och liknande. Rapportering ska göras för varje räkenskapsår och lämnas senast elva månader efter att räkenskapsåret avslutats.<sup>60</sup>

För finanssektorn var motivet bakom kraven främst att banker många gånger åtnjuter statligt stöd samt har stort inflytande. Offentlig land-för-land-rapportering innebär att allmänheten har möjlighet att kontrollera att dessa företag också bidrar till samhället i den

---

<sup>55</sup> DAC 4, art 1.

<sup>56</sup> Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU.

<sup>57</sup> CRD IV, art, 89; Redovisningsdirektivet, kap. 10.

<sup>58</sup> Redovisningsdirektivet, p. 44–45; Europeiska kommissionen, *Review of country-by-country reporting requirements for extractive and logging industries*, s.16.

<sup>59</sup> Definitionen baseras på uppfyllande av minst två av tre fastslagna kriterier relaterade till omsättning, antal anställda och balansomslutning.

<sup>60</sup> Redovisningsdirektivet, kap. 10.

grad de borde, vilket ger ett ökat förtroende för det finansiella systemet.<sup>61</sup> Reglerna gäller kreditinstitut och investmentbolag och innebär offentlig publicering för varje medlemsstat samt ackumulerat för verksamhet i övriga länder och omfattar:

- verksamhetstyp
- omsättning
- antal anställda
- nettovinst (eller förlust)
- skatt på vinsten
- offentligt stöd, bidrag och subventioner som erhållits

Informationen publiceras tillsammans med årsbokslutet.<sup>62</sup>

### 2.3.4 GRI 207: Tax 2019

Global Reporting Initiative (GRI) är en fristående organisation som arbetar för hållbar utveckling genom att hjälpa företag att förstå, kommunicera och ta ansvar för den påverkan de har. Genom att utforma standarder för hållbarhetsrapportering underlättas för både företag och intressenter att ta beslut som bidrar till positiva miljömässiga, sociala och ekonomiska effekter för samhället.<sup>63</sup>

GRI:s rapporteringsmall för skatt, GRI 207: Tax 2019, publicerades 2019 som respons till det ökande intresset hos intressenter för skattetransparens och är den första internationellt tillgängliga rapporteringsstandarden för offentlig skattetransparens; den syftar till att hjälpa företag och organisationer att kommunicera kring hur de arbetar med och ser på skatt. GRI 207: Tax 2019 är en frivillig rapporteringsmall som företag och organisationer kan välja att använda sig av oberoende av deras storlek och vilken sektor de är verksamma inom.<sup>64</sup>

GRI 207: Tax 2019 inkluderar både kvalitativ och kvantitativ information. De som använder mallen ska redogöra för sin skattepolicy, riskhantering, skattestyrning och kontrollramverk samt publicera en omfattande land-för-land rapportering innehållandes samma information som land-för-land rapporteringen som görs inom ramen för BEPS-projektet – men med den skillnaden att rapporteringen görs tillgänglig för allmänheten.<sup>65</sup>

---

<sup>61</sup> CRD IV, p. 51–53.

<sup>62</sup> CRD IV, art. 89.

<sup>63</sup> GRI, *About GRI*.

<sup>64</sup> GRI, *GRI 207: Tax 2019*, s. 4.

<sup>65</sup> GRI, *GRI 207: Tax 2019*, s. 5–13.

## 3. EU-rätt

### 3.1 EU:s lagstiftningsförfarande

EU:s lagstiftningskompetens grundas på principen om tilldelade befogenheter i artikel 5.2 i fördraget om Europeiska unionen (FEU), vilken innebär att EU endast får handla inom ramen för de enligt medlemsstaterna tilldelade befogenheterna. EU:s kompetens delas in i tre kategorier: områden där EU har exklusiv kompetens och medlemsstaterna lämnat över hela sin lagstiftningsbefogenhet, områden där det råder delad kompetens och både EU och medlemsstaterna kan lagstifta samt stödjande kompetens där EU enbart kan lagstifta gällande stödjande och koordinerande åtgärder. På områden där lagstiftningskompetens inte lämnats till EU tillhör befogenheten enbart medlemsstaterna. Till skydd för medlemsstaterna styrs EU:s handlande på områden där det råder delad kompetens dels av proportionalitetsprincipen,<sup>66</sup> som innebär att en åtgärd inte får vara mer långtgående än vad som är nödvändigt, dels av subsidiaritetsprincipen,<sup>67</sup> som stadgar att EU bara ska handla när samma resultat inte kan uppnås lika effektivt av medlemsstaterna själva.

EU-rätten utgörs av primär rättslig och sekundärrättslig reglering. Primärrätten består av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt; de två utgör tillsammans ramarna för EU:s lagstiftningskompetens och fastslår EU:s övergripande mål och de principerna som unionen bygger på. Även maktfördelning mellan EU:s olika institutioner och regler om lagstiftningsförfarandet återfinns i primärrätten.<sup>68</sup> Trots den generella karaktär som bestämmelserna i primärrätten har kan de enligt EU-domstolen utgöra hinder mot tillämpning av nationell lagstiftning.<sup>69</sup>

Sekundärrätten är underordnad primärrätten och måste uppfylla såväl formella regler som de mål som uttrycks i den primärrättsliga regleringen.<sup>70</sup> Den sekundärrättsliga regleringen utgörs av förordningar, direktiv, beslut, rekommendationer och yttranden.<sup>71</sup> Förordningar är direkt tillämpliga i medlemsstaterna medan direktiv endast är bindande avseende resultat men medlemsstaterna ansvarar själva för att implementera direktiv i nationell rätt med lämpligt tillvägagångssätt.<sup>72</sup> Förordningar och direktiv är de enda bindande sekundärrättsliga rättsakterna.<sup>73</sup>

De flesta av EU:s rättsakter antas genom det ordinarie lagstiftningsförfarandet som fastställs i artikel 289 FEUF och 294 FEUF. Kommissionen lägger fram ett lagförslag som Europaparlamentet (parlamentet) och Europeiska unionens råd (rådet) måste godkänna. Parlamentet och rådet går igenom förslaget vid så kallade behandlingar där förslaget

---

<sup>66</sup> Art. 5.3 FEU

<sup>67</sup> Art 5.3 FEU

<sup>68</sup> Schütze, *European Union Law*, s. 82–83.

<sup>69</sup> Schütze, *European Union Law*, s. 87; se även kap. 3.2 nedan gällande företrädesprincipen.

<sup>70</sup> Schütze, *European Union Law*, s. 89.

<sup>71</sup> Art 288 FEUF

<sup>72</sup> Art 288 FEUF andra och tredje stycket

<sup>73</sup> Art 288 FEUF femte stycket e contrario

granskas och justeras. Om institutionerna inte kommer överens vid varken den första eller den andra behandlingen av förslaget remitteras det till en förlikningskommitté med företrädare från både rådet och parlamentet som får komma med sina synpunkter och göra förändringar. Därefter väntar en tredje behandling. Om ingen överenskommelse nås mellan parlamentet och rådet, eller om förslaget avvisas under något skede av lagstiftningsprocessen, avslutas processen.<sup>74</sup>

För rättsakter på vissa utpekade områden används istället för det ordinarie lagstiftningsförfarandet det särskilda lagstiftningsförfarandet. Den rättsliga grunden finns i artikel 289.2 i FEUF och utgörs av de lagstiftningsförfaranden som avviker från det ordinarie och fastställs baserat på de relevanta fördragsartiklarna. Vid beslut enligt särskilt förfarande utgör rådet den enda lagstiftaren och parlamentets uppgift är antingen att godkänna eller avvisa förslaget. I vissa fall är godkännande av förslaget parlamentets enda roll (godkännandeförfarande), detta gäller exempelvis diskrimineringslagstiftning, antagande av vissa internationella avtal och anslutning av nya medlemsstater. I andra fall kan parlamentet komma med förslag till ändringar gällande förslagets innehåll (samrådsförfarande), detta gäller beslut inom området för den inre marknadens funktion samt för konkurrenslagstiftning.<sup>75</sup>

Rådet fattar vanligen beslut genom enkel eller kvalificerad majoritet. Kvalificerad majoritet innebär att antingen minst 55 procent av medlemsstaterna (15 stycken) som tillsammans representerar minst 65 procent av EU:s totala befolkning ska rösta för beslutet. Kvalificerad majoritet kan även uppnås om 24 länder röstar för beslutet trots att befolkningskravet inte uppfylls.<sup>76</sup> Det finns även beslut som måste tas enhälligt av rådet vilket innebär att alla medlemsstater har vetorätt.<sup>77</sup> Parlamentet tillämpar majoritetsförfarande vid beslutsfattande om inget annat anges i EU-fördragen.<sup>78</sup>

## 3.2 EU och skatterätten

En grundbult i staters suveränitet är beskattningsrätt i förhållande till sina medborgare, såväl fysiska som juridiska eftersom skatt ses som ett viktigt medel för statsstyrning genom finansiering av samhällsfunktioner och för att påverka investeringsmöjligheter och ekonomisk tillväxt.<sup>79</sup> Att beskattningsrätten tillhör den enskilda staten har traditionellt varit utgångspunkten även för länder som ingår i EU och EU:s befogenhet på skatteområdet är begränsad.<sup>80</sup> Som redogjorts för ovan finns det emellertid i en globaliserad värld behov av

---

<sup>74</sup> Art. 294 FEUF

<sup>75</sup> Schütze, *European Union Law*, s. 251 f.

<sup>76</sup> Art. 238.1 & art. 238.3 FEUF

<sup>77</sup> Detta gäller politiskt känsliga frågor, t.ex. inom skatterättens område; se även Schütze, *European Union Law*, s. 179–181.

<sup>78</sup> Art. 231 FEUF

<sup>79</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 33.

<sup>80</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 372.

att lösa vissa skatterättsliga frågor på en mellan eller överstatlig nivå, där arbete mot skatteflykt är ett tydligt exempel som har resulterat i lagstiftning på skatteområdet inom EU.

Eftersom skatt inte nämns som ett område där det råder exklusiv eller delad kompetens är utgångspunkten att medlemsstaterna själva beslutar gällande skatter. Regler i nationell rätt måste dock vara förenliga med EU-rätten och får inte utgöra hinder för etableringsfriheten.<sup>81</sup> Enligt företrädesprincipen är EU-rätten överordnad nationell rätt och har företräde vid regelkonflikt.<sup>82</sup> I den mån medlemsstaternas regler gällande beskattning påverkar den inre marknaden kan EU dock utfärda direktiv för att harmonisera medlemsstaternas lagstiftning.<sup>83</sup>

Skatterätten kan sägas bestå av två områden: direkta skatter som utgörs av inkomstskatt samt indirekta skatter vilket är alla övriga skatter, e.g. konsumtionskatter och punktskatter. För att lagstifta gällande såväl indirekt som direkt beskattning krävs att medlemsstaterna är överens vilket försvårar beslutsfattande på området. Indirekta skatter har varit föremål för omfattande harmoniseringsåtgärder inom EU, exempel på detta är mervärdesskatten som idag i princip helt reglerad på EU-nivå.<sup>84</sup> Det finns även en samsyn mellan medlemsstaterna gällande indirekta skatter och de positiva effekter harmonisering på området kan föra med sig. Indirekta skatter anses därtill ha en mindre påverkan när det kommer till att attrahera kapital och företag vilket har underlättat beslutet på området.<sup>85</sup> Gällande direkta skatter har det varit svårare att få igenom harmoniseringsåtgärder till följd av den vetorätt som alla medlemsstater har och direkta skatter styrs i hög grad fortfarande på medlemsstatsnivå. Vissa harmoniseringsåtgärder gällande företagsbeskattning har kunnat realiseras, e.g. skatteflyktsdirektivet och moder-/dotterbolagsdirektivet, men mer omfattande och ingripande projekt, e.g. en gemensam skattebas, har inte kunnat genomföras.<sup>86</sup> Nationell skatterätt påverkas därtill av EU-rätten när rättsregler anses stå i strid med EU-lagstiftning, vilket kan medföra påtvingade ändringar i den intern rätten.<sup>87</sup> Utvecklingen generellt gällande skatteområdet är att EU får allt större inflytande.<sup>88</sup>

I januari 2019 lämnade kommissionen ett tillkännagivande där de uttryckte en vilja om att överge enhällighetskravet gällande lagstiftning på skatteområdet genom att använda övergångsklausulen i artikel 48.7 FEU. Enligt kommissionen innebär kravet på enhällighet ett stort hinder vid beslutsfattande på området som, om de genomfördes, skulle vara fördelaktiga för både den inre marknaden och för EU:s konkurrenskraftighet globalt.<sup>89</sup> Förslaget har mött kritik från flera medlemsstater som bland annat menar att detta är ett

<sup>81</sup> Se mål C-270/83, *Avoir fiscal*, p. 24.

<sup>82</sup> Företrädesprincipen fastslags genom domstolens dom i mål 6/64, *Costa v E.N.E.L.*

<sup>83</sup> Se vidare nedan kap. 3.3.1.

<sup>84</sup> Kristoffersson & Rendahl, *Textbook on EU VAT*, s. 22.

<sup>85</sup> Goulder, *Should the EU Scrap the Unanimity Requirement?* in Tax Notes.

<sup>86</sup> Goulder, *Should the EU Scrap the Unanimity Requirement?* in Tax Notes.

<sup>87</sup> Dahlberg, *EU och företagsbeskattning – ett område av växande betydelse*, s. 5–8.

<sup>88</sup> Dahlberg, *EU och företagsbeskattning – ett område av växande betydelse*, s. 13.

<sup>89</sup> Meddelande från kommissionen till europaparlamentet, europeiska rådet och rådet, *Mot ett mer effektivt och demokratiskt beslutsfattande inom EU:s skattepolitik*, s. 3–4.

stort hot mot nationell skattesuveränitet. Eftersom ett ändrat förfarande i sig kräver enhällighet saknas i nuläget reella förutsättningar för att genomföra förändringen.<sup>90</sup> Emellertid är det uppenbart att utvecklingen på skatteområdet är ett ökat samarbete och reglering inom EU.

### 3.3 Rättslig grund för offentlig land-för-land-rapportering

#### 3.3.1 Artikel 115 FEUF

Artikel 115 FEUF (tidigare artikel 100 EEG-fördraget) hör till området för EU:s kompetens avseende upprättande och skydd av den inre marknaden och artikeln möjliggör harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning när den “direkt inverkar på den inre marknads upprättande eller funktion”. Gällande harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning finns både regler som ger EU kompetens inom vissa specifika områden, e.g. artikel 113 FEUF gällande indirekta skatter och artikel 116 FEUF gällande konkurrensåtgärder samt rättsliga grunder som ger en generell lagstiftningskompetens, vilket är fallet gällande artikel 115 FEUF. Artikeln var till en början den enda möjligheten för EU att harmonisera lagstiftning gällande den inre marknaden. Även om tillämpningsområdet är brett begränsas användningen i och med att den kräver enhetlighet i rådet för att ett direktiv ska antas. Området begränsas ytterligare genom subsidiaritetsprincipen och EU får endast lagstifta om målet med åtgärden inte kan genomföras på nationell nivå med lika bra resultat.<sup>91</sup> I och med införandet av europeiska enhetsakten 1987 kompletterades EU:s kompetens med artikel 114 FEUF (tidigare artikel 100a EEG-fördraget), som utvidgade lagstiftningskompetensen genom att inte vara begränsad till enbart direktiv och dessutom möjliggjorde beslutsfattande genom det ordinarie lagstiftningsförfarandet med kvalificerad majoritet istället för enhetlighet i rådet. Artikel 114 FEUF har sedan dess varit den primära rättsliga grunden för harmoniseringsåtgärder gällande den inre marknaden.<sup>92</sup> Emellertid stadgas i artikel 114 FEUF att:

2. (...) gäller inte bestämmelser om skatter och avgifter, bestämmelser om fri rörlighet för personer eller bestämmelser om anställdas rättigheter och intressen.

EU:s kompetens att lagstifta på skatteområdet är således begränsat och kan fortfarande enbart ske genom enhälligt beslut och genom direktiv, men artikel 114 FEUF bekräftar samtidigt att skatt anses ingå i lagstiftningskompetensen gällande den inre marknaden.

---

<sup>90</sup> Guarascio, *EU smaller states say no to end of veto on tax reforms* från Reuters.

<sup>91</sup> Schütze, *European Union Law*, s. 528 f.

<sup>92</sup> Schütze, *European Union Law*, s. 529 f.

Vad som definieras som en bestämmelse rörande skatter och avgifter är därmed avgörande för vilket beslutsförfarande som ska tillämpas när EU vill harmonisera lagstiftning gällande den inre marknaden. I mål C-338/01 var frågan om lagstiftning gällande administrativt samarbete föll inom skattebegreppet. Eftersom det inte rörde sig om materiell lagstiftning gällande skatt menade kommissionen och parlamentet att det inte rörde sig om en fiskal åtgärd och att lagstiftning var möjlig med stöd av artikel 114 FEUF.<sup>93</sup> EU-domstolen slog dock fast att alla, även rent administrativa, åtgärder på skatteområdet omfattas av begränsningen och således ska vara föremål för lagstiftning med stöd av artikel 115 FEUF.<sup>94</sup> Argumenten som EU-domstolen förde fram var att även administrativa regler på skatteområdet bidrar till medlemsstaternas uttag av skatt eftersom de reglerar förhållanden mellan skattebetalare och skattemyndigheter. Skatterättsliga åtgärder är således ett brett begrepp i förhållande till artikel 114 FEUF och 115 FEUF och inkluderar såväl materiella som processuella och administrativa regler.

Gällande kravet på att syftet med en åtgärd måste vara att relaterat till den inre marknads upprättande eller funktion används av EU-domstolen samma kriterier som för artikel 114 FEUF, vilket innebär att en lagstiftningsåtgärd rent faktiskt måste förbättra den inre marknads funktion.<sup>95</sup> Användningsområdet är därmed typiskt sett harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning, där skillnaderna påverkar de fyra friheterna eller har potential att göra det i framtiden.<sup>96</sup> Lagstiftning kan därtill antas för att förebygga att medlemsstaterna lagstiftar på ett sätt som påverkar den inre marknaden negativt, om det kan anses troligt att så kommer att ske.<sup>97</sup>

### 3.3.2 Artikel 50.2 (g) FEUF

Artikel 50.2 (g) tillhör EU:s regler om etableringsfrihet och är en del av den delade kompetensen mellan EU och medlemsstaterna. Regeln infördes med syfte att möjliggöra lagstiftning till skydd för intressenter och utomstående parter för att balansera de omfattande friheter som företag beviljades genom reglerna om etableringsfrihet,<sup>98</sup> och lyder:

Europaparlamentet, rådet och kommissionen ska fullgöra de uppgifter som tillkommer dem enligt ovanstående bestämmelser, särskilt genom att:  
(...)  
(g) i den utsträckning som det är nödvändigt samordna de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 54 andra stycket avsedda bolagen i

---

<sup>93</sup> Se mål C-338/01, p. 17–27

<sup>94</sup> Se mål C-338/01, p. 67.

<sup>95</sup> Se målen C-376/98, p. 83 & p. 84; C-491/01, *British American Tobacco*, p. 60; C-58/08, *Vodafone m.fl.*, p. 32 & citerad praxis.

<sup>96</sup> Se målen C-376/98, p. 106; C- 300/89, *Titanium dioxid*, p. 23.

<sup>97</sup> Se målen C-154/04 & C-155/04, *Alliance for Natural Health*, p. 29–32; C-210/03, *Swedish Match*, p. 30; C-350/92, p. 35; C-376/98, p. 86; C-377/98, p. 15; C-491/01, *British American Tobacco*, p. 61.

<sup>98</sup> Schütze, *European Union Law*, s. 624.



bolagsmännens och tredje mans intressen, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga inom unionen (...)

Artikelns tillämpningsområde är omfattande och möjliggör harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning på bolagsrättens område. Artikeln har sedan den först introducerades i och med EEG-fördraget 1957 använts frekvent för att lagstifta, både i form av generella direktiv rörande redovisning av finansiell information, rättigheter för aktieägare och avtalsrättslig reglering, samt för mer specifika frågor på området i form av e.g. fusionsdirektivet<sup>99</sup> och moder-/dotterbolagsdirektivet<sup>100</sup>.

Räckvidden av artikeln har varit föremål för diskussion och då särskilt i förhållande till vilka EU har kompetens att lagstifta till skydd för. Det står klart att de primära skyddsobjekten främst utgörs av aktieägare, borgenärer och anställda,<sup>101</sup> det vill säga grupper som explicit har rättsliga eller ekonomiska intressen. Men sträcker sig skyddet längre än så?

EU-domstolen har, trots kritik,<sup>102</sup> genom flertalet domar fastslagit att gruppen av skyddsobjekt inte enbart utgörs av dem med direkta intressen. I *Daihatsu* ansåg EU-domstolen att en organisation för bilhandlare var berättigad till finansiell information gällande en återförsäljare. Organisationen hade inget eget intresse av denna information utan det var de ingående medlemmarna som utgjorde kunder till återförsäljaren.<sup>103</sup> I *Springer* menar EU-domstolen att konkurrenter till mindre företag får lov att genomdriva bolagens finansiella redovisningsskyldigheter.<sup>104</sup> Utvecklingen verkar onekligen gå mot ett bredare tillämpningsområde för artikeln.

---

<sup>99</sup> Rådets direktiv 2009/133/EG.

<sup>100</sup> Rådets direktiv 2011/96/EU.

<sup>101</sup> Detta framgår av artikelns ordalydelse.

<sup>102</sup> Se t.ex. Schön, *Corporate Disclosure in a Competitive Environment – The Quest for a European Framework on Mandatory Disclosure* i *Journal of Corporate Law Studies*.

<sup>103</sup> Mål C-97/96, *Daihatsu*, p. 4.

<sup>104</sup> Mål C-435/02, *Springer*, p. 58.

## 4. EU-direktiv om offentlig land-för-land-rapportering

### 4.1 Bakgrund till förslaget

Relationen mellan den inre marknaden och gränsöverskridande handel, som är ett av EU:s huvudsyften, och skatteundandragande är inte okomplicerad. MNE:s kan etablera sig i medlemsländer som har låg skattesats för företag, e.g. Irland, och lokalisera och förvalta immateriella tillgångar i länder som har låg skatt på royalties, e.g. Nederländerna.<sup>105</sup> En återkommande fråga är var gränsen går mellan åtgärder som faller inom tillåten skattekonkurrens och åtgärder som utgör otillåtet skatteundandragande som kan skada medlemsstaterna på ett både ekonomiskt och samhälleligt plan. EU-domstolen har i flera fall gjort klart att medborgare i en medlemsstat inte med otillbörliga medel får dra fördel varken av rättigheter skapade genom EU-lagstiftning eller kringgå inhemsk lagstiftning, och de senaste åren har fokuset på att främja en väl fungerande internationell skatterätt genom transparens, rättvis konkurrens och informationsutbyte inom EU ökat.<sup>106</sup>

Ett exempel på detta är flertalet initiativ på nya krav på företag gällande transparens på skatteområdet. 2013 infördes riktade regler om offentlig land-för-landrapportering för finanssektorn och för företag som verkar inom utvinningsindustrin; 2017 infördes land-för-land-rapportering i förhållande till skattemyndigheter för företag inom samtliga sektorer av en viss storlek.<sup>107</sup>

### 4.2 Från förslag till antaget direktiv

12 april 2016 publicerade kommissionen ett förslag<sup>108</sup> om att introducera generell offentlig land-för-land-rapportering genom en förändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (redovisningsdirektivet). Land-för-land-rapportering gentemot skattemyndigheter och automatiskt utbyte av dessa

---

<sup>105</sup> Europaparlamentet, *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union, I - Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning*, s. 17–25

<sup>106</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 35, med referenser till tidigare praxis; Weber, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, s. 174

<sup>107</sup> CRD IV, art. 89; DAC 4, art. 89; Redovisningsdirektivet, kap. 10; se även ovan kap. 2.3.3.

<sup>108</sup> Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU.

rapporter mellan myndigheter i olika medlemsstater gäller redan inom EU för vissa företag. Ändringsdirektivet innebär liknande rapportering men som ska vara tillgänglig för allmänheten.<sup>109</sup>

När förslaget presenterades uppstod diskussioner om den rättsliga grunden för beslutet och vilket lagstiftningsförfarande som skulle tillämpas. Mer specifikt om förslaget skulle baseras på artikel 50.2 (g) FEUF och därmed vara subjekt för det ordinarie lagstiftningsförfarandet med enkel majoritet, alternativt artikel 115 FEUF, vilket skulle kräva ett enhälligt beslut. Det första förslaget som lades fram av kommissionen som ett redovisningsförslag baserat på artikel 50.2 (g) FEUF men rådet menade att detta inte var korrekt och att förslaget skulle vara att anse som ett skatteförslag.<sup>110</sup> Parlamentet kommenterade inte den rättsliga grunden i sin rapport gällande förslaget och accepterade således artikel 50.2 (g) som rättslig grund.<sup>111</sup> Förslaget har därtill mött materiell kritik rörande, bland annat, omfattning, krav och påverkan på konkurrens.<sup>112</sup> Kontroverserna kring förslaget innebar att det låg på is fram till början av 2021, då ett reviderat förslag fick stöd av en majoritet av medlemsstaterna. Förslaget kunde tas vidare med stöd av artikel 50.2 (g) FEUF och i mars påbörjades förhandlingar mellan rådet och parlamentet.<sup>113</sup>

1 juni 2021 nåddes en preliminär överenskommelse mellan de olika EU-institutionerna.<sup>114</sup> 28 september 2021 antog sedan rådet sin ståndpunkt vid den första behandlingen av det föreslagna direktivet, vilket följde den preliminära överenskommelsen som gjordes med parlamentet i juni.<sup>115</sup> Den 11 november gav parlamentet sitt formella godkännande för det framlagda förslaget.<sup>116</sup>

Direktivet trädde i kraft 20 dagar efter offentliggörandet i EU:s officiella tidning och medlemsstaterna har fram till mitten av 2023 (18 månader) på sig att införliva de nya reglerna i inhemsk rätt.<sup>117</sup>

### 4.3 Materiellt innehåll

Den nya regleringen innebär krav för vissa MNE:s på att lämna en offentlig land-för-land-rapportering. För företagen som omfattas av kraven innebär det stora förändringar gällande

---

<sup>109</sup> Direktiv (EU) 2021/2101 om ändring av direktiv 2013/34/EU, art. 1.2.

<sup>110</sup> Europeiska unionens råd, Interinstitutional File 2016/0107 (COD), *Opinion of the Legal Service*.

<sup>111</sup> Europaparlamentets betänkande av den 21 juni 2017 om förslaget till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU, s. 40 f.

<sup>112</sup> Se t.ex. Europeiska unionens råd, Interinstitutional File 2016/0107(COD). *Joint Statement by Cyprus, the Czech Republic, Estonia, Hungary, Ireland, Latvia, Luxembourg, Malta, Slovenia and Sweden*.

<sup>113</sup> Europeiska unionens råd, pressrelease: 2021-02-25.

<sup>114</sup> Europaparlamentet, pressrelease: 2021-06-01.

<sup>115</sup> Europeiska unionens råd, pressrelease: 2021-09-28.

<sup>116</sup> Europaparlamentet, pressrelease: 2021-11-11.

<sup>117</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2021/2101 av den 24 november 2021, art. 2.

rutiner för rapportering och riskanalys i förhållande till publicering av uppgifter om verksamheten.

Den offentliga land-för-land-rapporten ska innehålla:<sup>118</sup>

- verksamhetsbeskrivning
- nettoomsättning
- nettovinst eller förlust
- skattskyldighet för året
- faktiskt betald skatt
- ackumulerad vinst
- antal anställda

Precis som för tidigare icke-offentlig land-för-land-rapportering så är det MNE:s med säte i EU och en årlig omsättning som överstiger 750 miljoner euro som ska lämna en land-för-land-rapport.<sup>119</sup> För företag med säte utanför EU tillämpas reglerna om det inom EU finns dotterbolag eller filialer som uppfyller definitionen för medelstort eller stort<sup>120</sup> enligt redovisningsdirektivet i fråga om omsättning. Banker som redan lämnar en offentlig land-för-land-rapportering omfattas inte av de nya reglerna utan ska fortsätta att rapportera i enlighet med artikel 89 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG (CRD IV). Verksamheter inom utvinningsindustrin, som i dag har vissa krav på offentlig rapportering, omfattas däremot av de nya reglerna.<sup>121</sup>

Innehållet i rapporten har stora likheter med tidigare rapporteringskrav enligt DAC 4 och BEPS åtgärds punkt 13 men innehåller färre rapporteringspunkter. Exempelvis exkluderas information om aktiekapital, materiella anläggningstillgångar och information om transaktioner mellan företag i koncernen.<sup>122</sup>

Rapportering av data ska göras för varje enskild medlemsstat samt för de jurisdiktioner som EU bedömer som icke-samarbetsvilliga på skatteområdet samt för stater som varit på EU:s "grey list" under två år. Övriga länder där verksamhet bedrivs ska ackumuleras i rapporteringen. Det finns möjlighet för företag att undanhålla information från rapporten av affärsmässiga anledningar, detta måste dock motiveras och informationen ska sedermera

---

<sup>118</sup> Direktiv (EU) 2021/2101 om ändring av direktiv 2013/34/EU, art. 1.2.

<sup>119</sup> Direktiv (EU) 2021/2101 om ändring av direktiv 2013/34/EU, art. 1.2.

<sup>120</sup> Detta är fallet om filialens eller dotterbolagets intäkter överskrider 750 000 000 euro två på varandra följande räkenskapsår.

<sup>121</sup> Direktiv (EU) 2021/2101 om ändring av direktiv 2013/34/EU, p. 12.

<sup>122</sup> Jfr ovan kap. 3.2 och 3.3.

tillgängliggöras inom fem år. Undantaget är dock inte tillämpligt för land-för-land-rapporteringen för icke-samarbetsvilliga stater.<sup>123</sup>

Rapporten ska hållas tillgänglig för allmänheten, på moderbolagets hemsida, under minst fem år. Därtill ska den lämnas till bolagsregister, eller motsvarande, i staten där moderbolaget har sitt säte. Om moderbolaget inte har sitt säte inom EU men ändå ska lämna rapport övergår ansvaret antingen till ett utpekat ställföreträdande bolag inom EU eller, om inget sådant finns, till varje enskilt dotterbolag med verksamhet inom EU.<sup>124</sup>

Medlemsstaterna ska införa lämpliga sanktioner om reglerna inte följs och en revisor ska kontrollera om ett företag är skyldigt att lämna rapport och huruvida rapporteringen är korrekt för företag som rapporterar enligt reglerna.<sup>125</sup>

---

<sup>123</sup> Direktiv (EU) 2021/2101, art. 1.2 & p. 17.

<sup>124</sup> Direktiv (EU) 2021/2101, art. 1.2.

<sup>125</sup> Direktiv (EU) 2021/2101, art. 1.2..

## 5. Analys av rättslig grund

### 5.1 Val av rättslig grund

#### 5.1.1 Kriterier för bestämmande av rättslig grund

Det är inte ovanligt att lagförslag som föreslås kan antas på olika rättsliga grunder och att det uppstår debatt mellan EU:s institutioner angående vilken av flera potentiella grunder som är den rätta eller som är bäst lämpad. I EU:s primärrätt finns idag många rättsakter som kan utgöra grund för lagstiftning, såväl generella som specifika. Ett problem som inte sällan uppkommer då EU ska lagstifta är bedömningen av en potentiell rättslig grund tillämpningsområde. För att skilja mellan EU:s olika kompetensområden behöver det fastställas vilka mål och syften som kan genomföras genom olika rättsliga grunder. Det är dock ingen lätt uppgift, särskilt inte gällande mer generella bestämmelser i primärlagstiftningen till vilka många och differentierade syften och mål kan hänföras.<sup>126</sup>

Vanligen tenderar kommissionen och parlamentet att föredra den grund som ger EU störst lagstiftningsutrymme medan rådet vill skydda medlemsstaternas kompetens och suveränitet. När lagstiftningsförfarandena mellan potentiella rättsliga grunder skiljer sig åt är en annan aspekt att kommissionen gärna vill använda ett förfarande som innebär att det blir svårare för en minoritet som motsätter sig förslaget att blockera det.<sup>127</sup> Konsekvenserna av vilken rättslig grund som används kan alltså vara en betydande faktor för vilken rättslig grund som föreslås, trots att den inte nödvändigtvis är den korrekta i rättsligt avseende.

För att bestämma vilken grund som ska användas har EU-domstolen uttalat att:

(...) inom ramen för gemenskapens kompetensfördelning kan inte valet av rättslig grund för en rättsakt bero enbart på en institutions uppfattning om det eftersträvade syftet, utan skall grundas på objektiva faktorer som kan bli föremål för domstolsprövning (...). Till sådana faktorer räknas särskilt rättsaktens syfte och innehåll.<sup>128</sup>

Valet av rättslig grund ska således bestämmas med utgångspunkt i vilket syfte åtgärden har tillsammans med det faktiska innehållet och det ska ske genom en objektiv analys med beaktande av unionens syften och principer.<sup>129</sup>

Det är inte otroligt att en lagstiftningsåtgärd kan fylla flera funktioner eller ha flera bakomliggande syften. Genom beslut i EU-domstolen har en praxis etablerats att en åtgärd som uppfyller flera syften, och där inget av dessa är en sidoeffekt, kan ha mer än en rättslig

---

<sup>126</sup> Öberg, *The Legal Basis for EU Criminal Law Legislation—A Question of Federalism?* i *European Law Review*, s. 366–370.

<sup>127</sup> Engel, *The choice of legal basis for acts of the European Union*, s. 21–28.

<sup>128</sup> Mål C-300/89, *Titanium Dioxid*, p. 10.

<sup>129</sup> Mål C-338/01, p. 54; Mål C-533/03, p. 43; Mål C-411/06, p. 45; Mål C-130/10, p. 42; Mål C-43/12, p. 29.

grund.<sup>130</sup> EU:s rättssystem har genom åren blivit mer och mer komplext och det faktum att olika rättsliga grunder kan innebära olika förfaranden för lagstiftning innebär att det har blivit svårare att använda en dubbel rättslig grund. I de fall där de rättsliga grunder är inkompatibla menar EU-domstolen att en specifik rättslig grund har företräde framför en generell;<sup>131</sup> om det rör sig om två specifika eller två generella rättsliga grunder är det huvudsakliga syftet med åtgärden som ska vara avgörande.<sup>132</sup>

Trots att EU-domstolen genom praxis har etablerat vissa kriterier för att avgöra rättslig grund finns det fortfarande stort utrymme för EU:s institutioner att tolka dessa för att fylla deras politiska syften. Eller som Emiliou formulerar det: “In practice, it will almost always be possible to formulate the objectives of the measure in different ways. In defending the measure, the Commission and/or the Council will argue for a formulation which justifies their preferred legal base.”<sup>133</sup>

### 5.1.2 Offentlig land-för-land-rapportering och debatten om rätt rättslig grund

Offentlig land-för-land-rapportering utgör en förpliktelse för bolag att redovisa skatterättslig information. Detta kan jämföras med sektorspecifik offentlig land-för-land-rapportering, vilket infördes med stöd av artikel 50.2 (g) FEUF men även med den nuvarande icke-offentliga land-för-land-rapporteringen som anses tillhöra skatterättsområdet och som infördes med stöd av artikel 115 FEUF.<sup>134</sup>

När förslaget lades fram argumenterade kommissionen för att krav som innebär att noterade bolag åläggs att offentligt redovisa känslig information för allmänheten bör anses som bolagsrättslig lagstiftning och att den rättsliga basen därmed bör vara artikel 50.2 (g) FEUF.<sup>135</sup> Efter interna diskussioner om den rättsliga grunden antog även parlamentet den inställningen.<sup>136</sup> Däremot menade rådet att offentlig land-för-land-rapportering borde anses som en skatterättslig bestämmelse på grund av dess syfte att dels upptäcka skatteplanering, dels påverka företags skattemässiga beteende, och att den rättsliga basen därmed borde utgöras av artikel 115 FEUF.<sup>137</sup>

---

<sup>130</sup> Mål 165/87, p. 11.

<sup>131</sup> Mål C-533/03, p. 45.

<sup>132</sup> Mål C-338/01, p. 55; Mål C-411/06, p. 46; Mål C-43/12, p. 30.

<sup>133</sup> Emiliou, *Opening Pandora's box: the legal basis of Community measures before the Court of Justice* i *European Law Review*.

<sup>134</sup> Se CRD IV.

<sup>135</sup> Se inledning till förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer, s. 3.

<sup>136</sup> Europeiska unionens råd, Interinstitutional File 2016/0107 (COD), *Outcome of the European Parliament's proceedings*, p.2; Europaparlamentets betänkande av den 21 juni 2017 om förslaget till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer, s. 40 f.

<sup>137</sup> Europeiska unionens råd, Interinstitutional File 2016/0107 (COD), *Opinion of the Legal Service*; Europeiska unionens råd, Interinstitutional File 2016/0107(COD), *Joint Statement by Cyprus, the Czech Republic, Estonia, Hungary, Ireland, Latvia, Luxembourg, Malta, Slovenia and Sweden*.

Det kan konstateras att tillämpningsområdet för både artikel 115 FEUF och artikel 50.2 (g) FEUF är brett; de är båda generella rättsliga grunder och har under lång tid använts för olika typer av lagstiftning inom området för den inre marknaden och det går att argumentera för endera av dem som den riktiga rättsliga grunden.<sup>138</sup> Med utgångspunkt i de kriterier som EU-domstolen fastslagit för hur rättslig grund ska bestämmas, när alternativen inte är kompatibla, är det huvudsyftet med reglerna samt dess innehåll och konsekvenser som ska avgöra vilken som är den korrekta rättsliga grunden.

## 5.2 Syfte

### 5.2.1 Inledning

Syftet med offentlig land-för-land-rapportering är omdiskuterat, både på den politiska arenan och i samhällsdebatten, där olika argument har anförts för att motivera reglerna. Många är hänförliga till betydelsen av ökad transparens för att motverka skatteundandragande medan andra framhåller betydelsen av tillgång till skattemässig information ur ett CSR-perspektiv.<sup>139</sup> De två syften har många likheter och reglerna har potential att uppfylla båda. Om det första kan anses vara det huvudsakliga syftet innebär det dock att förslaget bör anses som skatterättslig reglering, vilket leder till artikel 115 FEUF, medan det andra syftet kan hänföras till etableringsfriheten och artikel 50.2 (g) – FEUF är då en möjlig lagstiftningsgrund.

I förordet till direktivet argumenterar kommissionen för betydelsen av offentlig land-för-land-rapportering inom EU och vilka syften som ligger bakom förslaget. Först och främst bör det framhållas att förordet har genomgått stora förändringar från att det först lades fram 2016 fram till den slutgiltiga versionen som antogs i november 2021, det här trots att det materiella innehållet inte har förändrats på så sätt att det kan rättfärdiga att syftet med reglerna förändrats – det handlar fortfarande om att företag offentligt ska redovisa information relaterat till skatt. Flera av de stora förändringarna gjordes under 2019 och i samband med det uttalade sig dåvarande ordföranden i rådet om att förhoppningen med förändringarna var att främja fortsätta diskussioner kring förslaget genom att avhjälpa den oro som uttryckts angående förslagets rättsliga grund.<sup>140</sup>

Det ursprungliga förordet tryckte på utmaningarna med skatteundandragande och EU:s mål gällande att bidra till ett rättvist och välfungerande internationellt skattesystem och det menades att ökad skattransparens skulle bidra till detta, vilket skulle rättfärdiga artikel 115 FEUF som den korrekta rättsliga grunden.<sup>141</sup> Att ta utgångspunkt i bekämpande av

---

<sup>138</sup> Se även kap. 3.3.1 och kap. 3.3.2 ovan.

<sup>139</sup> Se t.ex. Barasan Yavaslar & Hey, *Tax Transparency*, s. 211 & s. 223.

<sup>140</sup> Europeiska unionens råd, Interinstitutional File 2016/0107(COD), *Information from the Presidency*.

<sup>141</sup> Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer, p. 1.



skatteundandragande kvarstår inte i det slutliga förordet, de yttranden som har starka kopplingar till skatterelaterade mål har dramatiskt tonats ned. Detta kan exemplifieras genom följande uttalande från parlamentet som citerades i det ursprungliga förordet och framhåller betydelsen av ökad transparens för medlemsländernas skattesystem:

I sin resolution av den 16 december 2015 om ökad transparens, samordning och samstämmighet för bolagsbeskattningen i unionen konstaterade Europaparlamentet att ökad transparens på området företagsbeskattning kan förbättra skatteuppbörden, effektivisera skattemyndigheternas arbete och öka allmänhetens förtroende för skattesystem och regeringar.<sup>142</sup>

I det slutliga förordet har uttalandet ersatts med ett betydligt mer tandlöst uttalande från parlamentet och som undviker en direkt koppling till skatteregler:

Europaparlamentet har betonat behovet av en ambitiös offentlig landspecifik rapportering som ett verktyg för att öka företagets transparens och förbättra den offentliga granskningen.<sup>143</sup>

### 5.2.2 CSR-syfte

För intressenter har det blivit viktigare att få insyn i företags CSR-arbete. Många företag rapporterar kring detta, både på grund av obligatoriska krav men också på frivillig basis för att möta intressentkrav. Skatt har historiskt inte varit en del av CSR-rapportering men det finns ett intresse hos många intressenter att ta del av hur företagen de har intressen i ser på skatt. Redan i dag rapporterar företag som vill framhålla hur de bidrar till samhället skatterelaterad information, och reglerna om offentlig land-för-land-rapportering av skatt har lyfts fram som en utökning av tidigare regler gällande CSR och rapportering av finansiell information.<sup>144</sup>

De senaste åren har det inom EU införts flera krav för företag gällande att lämna finansiella upplysningar och annan information som möjliggör för allmänhet och intressenter att utvärdera hur företag tar ansvar såväl socialt som miljömässigt.<sup>145</sup> Reglerna är baserade på artikel 50.2 (g) FEUF och kommissionen menar att rapportering av skatterelaterad information inte bör kategoriseras annorlunda till följd av de stora likheter som finns med nuvarande lagstiftning på området.<sup>146</sup>

Företag som uppdragas syssla med aggressiv skatteplanering riskerar ett försämrat rykte och kan förlora såväl intäkter som värde på marknaden. Det finns därtill företag som företar

---

<sup>142</sup> Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer, p. 2.

<sup>143</sup> Direktiv (EU) 2021/2101, p. 2.

<sup>144</sup> KPMG, *ESG and Tax: Increasing importance to institutional investors*, s. 2.

<sup>145</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU av den 22 oktober 2014 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy.

<sup>146</sup> Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU, p. 2 i motivet.

skatteåtgärder, vilka innebär att aktieägarna går miste om potentiella vinster till förmån för företagets ledning. Offentlig-land-för-land-rapportering möjliggör en ökad kontroll för intressenterna i förhållande till företagen och skapar en jämnare spelplan mellan ledning och intressenter – och skyddar således intressenterna.<sup>147</sup> Om målet med land-för-land-rapportering är att maximera företagsvärdet måste dock detta vägas mot de kostnader som offentlig-land-för-land-rapportering innebär.<sup>148</sup> Intressenter kan även ha intresse av att ta del av företags skattestrategier inte för att maximera sin egen vinst utan för att de vill investera i företag som tar ansvar och bidrar till social hållbarhet. I sådana fall spelar det således mindre roll om rapporteringen bidrar till företagets värde på marknaden; det handlar snarare om att kunna granska företagets värderingar genom deras faktiska agerande.<sup>149</sup> En aspekt som lyfts fram som motargument är huruvida intressenter faktiskt har nytta av informationen som delges genom land-för-land-rapportering samt risken för att den ofta komplicerade informationen misstolkas och att syftet med informationen inte uppfylls.<sup>150</sup>

I det slutliga förordet till förslaget om offentlig land-för-land-rapportering lyfts betydelsen av ökad transparens för ekonomin och särskilt betonas betydelsen för intressenter:

Offentlig landspecifik rapportering är ett effektivt och lämpligt verktyg för att öka transparensen vad gäller multinationella företags verksamhet och för att möjliggöra för allmänheten att bedöma denna verksamhets inverkan på realekonomin. Den förbättrar även aktieägares möjlighet att korrekt utvärdera de risker som företagen tar, leder till investeringsstrategier som är baserade på korrekt information och ökar beslutsfattarens förmåga att bedöma effektiviteten och inverkan av nationell lagstiftning.<sup>151</sup>

och att:

Mer transparens när det gäller finansiella upplysningar kommer leda till fördelar för alla, eftersom det civila samhället blir mer delaktigt, de anställda bättre informerade och investerarna mindre riskovilliga. Dessutom kommer företagen att gynnas av bättre relationer med sina intressenter, vilket leder till större stabilitet samt lättare tillgång till finansiering tack vare en tydligare riskprofil och ett bättre rykte.<sup>152</sup>

Vid ställningstagande gällande rättslig grund har EU-domstolens praxis dock fastslagit att skillnad måste göras mellan syftet med en bestämmelse och genomförande av den; att reglerna innebär transparens från företag behöver inte resultera i att det ska anses vara

---

<sup>147</sup> Lally, *Why mandatory public country by country reporting is good for business*, s. 1–3

<sup>148</sup> Schön, *Tax and Corporate Governance*, s. 50–51.

<sup>149</sup> Johnston & Sadiq, *Beyond Country-by-Country Reporting: A Modest Proposal to Enhance Corporate Accountability* i *New Zealand Universities Law Review*, University of Oslo Faculty of Law Research Paper, s. 569.

<sup>150</sup> Chand & Piciarello, *The Revamping of Public CbCR in Europe: much ado about nothing?*

<sup>151</sup> Direktiv (EU) 2021/2101, p. 3.

<sup>152</sup> Direktiv (EU) 2021/2101, p. 8.

deras mål och syfte.<sup>153</sup> Enligt rådet är skyddet för intressenter som informationen kan föra med sig snarare en bieffekt till reglernas verkliga syfte, som rådet menar är att motverka skatteundragande.<sup>154</sup>

### 5.2.3 Skatterättsligt syfte

Den funktion som i samhällsdebatten ofta uttrycks som mål med ökad transparens på skatteområdet är att förändra hur företag agerar gällande skattebetalning och deras förhållande till skatt. Offentlig land-för-land-rapportering synliggör såväl skattebrott som legala avancerade skatteplaneringsarrangemang. Genom att låta både skattemyndigheter och allmänheten ta del av skatterelaterad information skapas incitament för företag att inte bara följa lagens ordalydelse utan även dess intentioner, och att överge avancerade skatteplaneringsarrangemang för att istället anta en socialt accepterad och hållbar inställning till skattebetalning. Fokus ligger inte främst på att informera företagets ägare och potentiella investerare utan på information till organisationer, media och andra som kan lägga stor press på företagen att ändra beteende. Genom en offentlig rapportering ökar även pressen på skattemyndigheter att göra sitt jobb och använda informationen som rapporteras in för att se till att den skatterättsliga regleringen efterlevs.<sup>155</sup>

Offentlig land-för-land-rapportering som ett verktyg för att motverka oavsiktlig skatteplanering och skatteundragande angavs också som ett tydligt mål med reglerna när de först presenterades. Det framhölls även att det skulle leda till ett ökat förtroende för funktionen av medlemsstaternas skattesystem:

Ökad offentlig granskning av de inkomstskatter som tas ut på multinationella företag med verksamhet i unionen är grundläggande för att ytterligare uppmuntra företagets ansvarstagande, bidra till välfärden genom skatter, främja en rättvisare skattekonkurrens inom unionen genom en mer informerad offentlig debatt, och för att återupprätta allmänhetens förtroende för de nationella skattesystemen. En sådan offentlig granskning kan uppnås genom en rapport om inkomstskatteuppgifter, oavsett var det yttersta moderföretaget i en multinationell koncern är etablerat.<sup>156</sup>

Om funktionen med regler om offentlig land-för-land-rapportering är som ett verktyg för att kontrollera efterlevnad av skatteregler och förbättra skattemoralen hos företag faller reglerna tydligt inom vad som av EU-domstolen definierats som en skatterättslig bestämmelse och bör därmed beslutas om i enlighet med artikel 115 FEUF.<sup>157</sup>

---

<sup>153</sup> Se mål C-43/12.

<sup>154</sup> Europeiska unionens råd, Interinstitutional File 2016/0107 (COD), *Opinion of the Legal Service*, p. 11 & p. 23.

<sup>155</sup> Barasan Yavaslar & Hey, *Tax Transparency*, s.17, s. 35, s. 97 & s. 145.

<sup>156</sup> Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU, p. 5.

<sup>157</sup> Europeiska unionens råd, Interinstitutional File 2016/0107 (COD), *Opinion of the Legal Service*, p. 9; se även ovan kap. 3.3.1.

Bilden av offentlig land-för-land-rapportering som en i grunden skattemässig bestämmelse stöds därtill av historien. Land-för-land-rapportering av skatt introducerades i större skala av OECD som en del av BEPS-projektet, där syftet var just att motverka skatteundandragande.<sup>158</sup> I det ursprungliga förordet till förslaget om offentlig land-för-land-rapportering fanns också ett längre stycke som refererade till OECD:s regler och det faktum att dessa implementerades i skatteflyktsdirektivet med stöd av just artikel 115 FEUF.<sup>159</sup> Detta stycke finns inte kvar i det slutgiltiga förslaget, något som kan uppfattas som ett försök kamouflera land-för-land-rapporteringens skattemässiga bakgrund.

## 5.3 Innehåll och praktiska konsekvenser

### 5.3.1 Inledning

Enligt EU-domstolens praxis ska lagstiftningens materiella innehåll och dess konsekvenser analyseras tillsammans med syftet för att besluta vilken rättslig grund som är den rätta.<sup>160</sup> Som nämnts ovan har de materiella reglerna i direktivet knappt förändrats från det första förslaget som lades fram av kommissionen 2016 fram till det förslag som röstades igenom i november 2021; direktivet innebär krav för företag att redovisa kvantitativ information relaterad till skatt. Informationen har stora likheter med den som företag redan redovisar till skattemyndigheter genom OECD:s regler om land-för-land-rapportering men med den skillnaden att informationen tillgängliggörs inte bara för skattemyndigheter utan även för allmänheten.<sup>161</sup>

EU:s regler om obligatorisk offentlig land-för-land-rapportering är den första tvingande regleringen inom området. Innan medlemsländerna implementerat direktivet är det därför svårt att avgöra vilka konsekvenserna blir och om de tilltänkta mål och syfte som lagts fram överensstämmer med det materiella innehållet, och därmed vilken rättslig grund som kan anses vara den rätta. Men med utgångspunkt i direktivets innehåll och med stöd av liknande regleringar och doktrin kommer några observationer göras gällande förhållandet av reglerna till respektive potentiella rättsliga grund.

### 5.3.2 Konsekvenser hänförliga till CSR

Den primära funktion artikel 50.2 (g) FEUF har är för att lagstifta till skydd för intressenter och en ospecifik grupp av "andra" i förhållande till de stora friheter som företag får genom reglerna om etableringsfrihet, och därmed skapa en jämnare spelplan mellan företag och

---

<sup>158</sup> OECD, About BEPS and the inclusive framework.

<sup>159</sup> Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU, p. 4.

<sup>160</sup> Mål C-338/01, p. 54; Mål C-533/03, p. 43; Mål C-411/06, p. 45; Mål C-130/10, p. 42; Mål C-43/12, p. 29.

<sup>161</sup> För en ingående redogörelse för vilken information som ska lämnas se ovan kap. 4.2.

intressenter inom EU.<sup>162</sup> Det finns starka argument för offentlig land-för-land-rapportering ur ett intressentperspektiv eftersom det ger tillgång till information som är värdefull för att kunna bedöma såväl ekonomiska risker som hur socialt ansvarstagande ett företag är. Den aspekt som ofta framhålls är betydelsen av information gällande företags skattemässiga beteende för att möjliggöra hållbara investeringar. Intressenter ges genom informationen bättre förutsättningar att bedöma i vilken grad företaget bidrar till samhället samt hur väl dess värderingar och prioriteringar överensstämmer med investerarens.<sup>163</sup> Många stora investerare arbetar redan i dag utifrån uppsatta krav gällande hållbarhet och ansvarstagande och detta arbete har möjlighet att både förbättras och utvecklas genom tillgång till skatteinformation.<sup>164</sup> Därtill stöttas offentlig land-för-land-rapportering av viktiga aktörer inom fältet för hållbart investering.<sup>165</sup> Informationen från offentlig land-för-land-rapportering möjliggör därtill för intressenter, främst aktieägare och investerare, att utvärdera hur företag förhåller sig till sina skattemässiga skyldigheter och vilka risker som företagets skattehantering kan innebära för företagets anseende men även i förhållande till skattemyndigheter.<sup>166</sup>

Informationen är av vikt för både traditionella investerare som främst vill maximera sin vinst och för investerare med intresse av att investera i företag som har en CSR-profil, eftersom det säger mycket om hur företaget drivs och om dess prioriteringar och värderingar. På så vis möjliggörs investeringar som är gynnsamma såväl för att maximera vinster som för, att göra hållbara investeringar. Offentlig land-för-land-rapportering kan även vara ett verktyg för att stärka investeringsviljan och därmed garantera att företag etablerade i EU ges tillgång till kapital.<sup>167</sup>

En anledning till att många investerare är positiva till offentlig-land-för-land-rapportering är att de anser att de nuvarande reglerna inte tillgodoser behovet av skatterelaterad information. Skatteinformation ingår inte som en del i den finansiella information som bolag behöver dela med sig av, och även om en del företag frivilligt delar med sig av detta ändå (genom exempelvis GRI:s riktlinjer) så skulle offentlig och obligatorisk land-för-land-rapportering innebära tillgänglig information från fler företag samtidigt som informationen i större utsträckning skulle vara jämförbar och tillförlitlig.<sup>168</sup>

---

<sup>162</sup> Schütze, *European Union Law*, s. 624.

<sup>163</sup> TUAC, *The Case for Making Country-by-Country Reporting Public*, p. 15.

<sup>164</sup> Detta gäller t.ex. The Norwegian Wealth Fund: Norges Bank Investment Management, *Responsible Investment 2020*.

<sup>165</sup> Se t.ex. Principles for Responsible Investment (PRI):s inställning till obligatorisk land-för-land-rapportering som stöttas av cirka 4000 investerare genom brev till Europaparlamentet 26 maj 2021.

<sup>166</sup> Europeiska kommissionen, *Impact Assessment assessing the potential for further transparency on income tax information*, s. 35 f.

<sup>167</sup> Europeiska kommissionen, *Impact Assessment assessing the potential for further transparency on income tax information*, s. 32–35.

<sup>168</sup> Lally, *Why mandatory public country by country reporting is good for business*, s. 1–3.

Det har dock även framförts kritik gällande vilken faktiskt effekt EU:s regler om offentlig land-för-land-rapportering kommer att ha.<sup>169</sup> Kritiker har exempelvis lyft fram att information som ska delges genom de nya reglerna kommer att vara både ofullständig<sup>170</sup> och svårförstådd, och det finns risk för att den inte kommer vara användbar eller till och med kan misstolkas.<sup>171</sup> Kritik har även riktats mot det faktum att det bara är stora MNE:s som kommer att omfattas, vilket minskar användbarheten och dessutom påverkar konkurrenssituationen mellan företag – något som troligtvis är ofördelaktigt inte bara för företag utan också för intressenter.<sup>172</sup>

I förhållande till artikel 50.2 (g) FEUF är en viktig aspekt vilka som information i direktivet är avsedd för och om denna grupp kan anses utgöra skyddsobjekt i den mening som krävs för att regeln ska kunna användas som rättslig bas. I förslaget refereras till EU-domstolens dom i *Daihatsu* som argument för varför artikel 50.2 (g) FEUF är den korrekta rättsliga grunden för förslaget.<sup>173</sup> Som redogjorts för ovan kan artikeln användas för att lagstifta till skydd för företags intressenter, och EU-domstolen framhåller i domen att denna grupp inte är begränsad till de traditionella skyddsobjekten inom bolagsrätten utan även sträcker sig till alla dem som har något som helst intresse gällande bolags handlande. Utvecklingen av praxis kring artikel 50.2 (g) FEUF är också att tillämpningsområdet blivit allt bredare, och trots viss kritik finns inga indikationer på en mer restriktiv tolkning framgent.<sup>174</sup> Det faktum att det inte går att fastställa en specifik adressat som informationen är ämnad för bör alltså inte utgöra ett hinder för att använda artikel 50.2 (g) som rättslig grund för förslaget.

### 5.3.3 Konsekvenser hänförliga till beskattning

Vad gäller reglernas påverkan på skatteområdet är det svårare att avgöra vad konsekvenserna kommer att bli. Trots att reglerna innebär att företag måste publicera skatterelaterad information kan reglerna inte sägas utgöra varken en materiell eller administrativ bestämmelse på skatteområdet; man måste istället ta ställning till huruvida

---

<sup>169</sup> Se t.ex. Chand & Piciarello, *The Revamping of Public CbCR in Europe: much ado about nothing?* på Kluwer International tax blog; European Network on Debt and Development, *EU fails to introduce real public country by country reporting* (pressrelease 1 juni 2021).

<sup>170</sup> T.ex. rapporteras informationen inte för alla verksamhetsländer utan endast för medlemsstater och länder som klassificeras av EU som skatteparadis.

<sup>171</sup> Chand & Piciarello, *The Revamping of Public CbCR in Europe: much ado about nothing?* på Kluwer International tax blog

<sup>172</sup> Europeiska kommissionen, *Impact Assessment assessing the potential for further transparency on income tax information* s. 32–35.

<sup>173</sup> Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU, p. 12; Europaparlamentets betänkande av den 21 juni 2017 om förslaget till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU, s. 43.

<sup>174</sup> Se mål C-418/11, *Texdata*, p. 53 & p. 54.

konsekvenserna av publiceringen av information kommer att ha inverkan medlemsstaternas beskattning av företag och därmed vara att anse som en skatterättslig bestämmelse.<sup>175</sup>

En del i svårigheten att utreda konsekvenserna av rapporteringen är att informationen kommer att vara tillgängliga för alla, såväl intressenter som media och skattemyndigheter. Direktivet kommer dock inte innebära att skattemyndigheter får tillgång till ny information eftersom reglerna inte inkluderar information som inte finns i den nuvarande icke-offentliga land-för-land-rapporteringen som skattemyndigheter redan har tillgång till.<sup>176</sup> Att allmänheten nu får tillgång till denna information och kan lägga press på företag kan däremot innebära goda förutsättningar att indirekt främja skattemyndigheternas arbete gällande skatteundragande. Den ökade transparensen innebär att företag som i dag sysslar med skatteundragande och skatteplaneringsåtgärder som inte är accepterade ur allmänhetens och medias perspektiv tvingas till förändring för att inte riskera ett försämrat rykte och förlust av kunder.<sup>177</sup> Sådana skatteplaneringsåtgärder som är legala men som trots det har en negativ inverkan på beskattningsunderlag kan således reduceras, trots att åtgärderna inte är av sådan art att skattemyndigheterna inte kan komma åt dem genom de medel som de har till sitt förfogande. Denna effekt har kunnat konstateras vad gäller EU:s regler om offentliga land-för-land-rapportering som redan gäller för finanssektorn. Enligt studier har dessa regler bidragit till minskad benägenhet för de företag som berörs av reglerna att syssla med skatteundragande.<sup>178</sup>

En ytterligare konsekvens av offentlig land-för-land-rapportering är den positiva påverkan som ökad transparens har visat sig ha för att öka förtroendet för skattesystemet, något som kan innebära ökad efterlevnad även från allmänhet och företag som inte omfattas av rapporteringskrav.<sup>179</sup>

Trots att reglernas materiella innehåll alltså inte innebär en direkt påverkan gällande beskattning kan det ändå konstateras att det finns en nära koppling till skatt, liksom att reglerna har god potential att minska skatteundragande och således även påverka hur företag beskattas. Reglerna torde anses vara lika kopplade till beskattning som reglerna om icke-offentlig land-för-land-rapportering, vars rättsliga bas är artikel 115 FEUF.

---

<sup>175</sup> Se ovan kap. 3.3.1 för definition av vad som anses utgöra en skatterättslig bestämmelse.

<sup>176</sup> De nya reglerna innehåller ingen mer information än OECD:s regler om land-för-land-rapportering som införs i EU genom DAC 4.

<sup>177</sup> Prichard, *Citizen-State Relations: Improving governance through tax reform*.

<sup>178</sup> Overesch & Hubertus, *Financial Transparency to the Rescue: Effects of Country-by-Country Reporting in the EU Banking Sector on Tax Avoidance* i *Contemporary Accounting Research*; Bouvatier et al, *Banks in Tax Havens: First Evidence based on Country-by-Country Reporting*.

<sup>179</sup> Prichard, *Citizen-State Relations: Improving governance through tax reform*; Oats & Tuck, *Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?* i *Accounting and Business Research*.

## 5.4 Korrekt rättslig grund

Frågan gällande vilken rättslig grund som är den korrekta för offentlig-land-för-land-rapportering inom EU grundar sig i huruvida reglerna ska anses vara en skatterättslig bestämmelse och därmed beslutas om i enlighet med förfarandet i artikel 115 FEUF, eller om det snarare gäller att informera allmänheten om företags inställning till skatt och socialt och ekonomiskt ansvarstagande, vilket innebär att artikel 50.2 (g) FEUF anses vara den korrekta rättsliga grunden.

Historiskt har regler om land-för-land-rapportering haft en stark koppling till skatterättsens område. Det första etablerade regelverket på området var åtgärds punkt 13 inom ramen för BEPS-projektet, vars syfte är att på olika vägar motverka skatteundandragande. När OECD:s regler om land-för-land-rapportering sedermera implementeras i EU genom DAC 4 följdes den linjen – och DAC 4 har rättslig grund i artikel 115 FEUF. Som konstaterat ovan är den regleringen mycket lik direktivet om offentlig-land-för-land-rapportering. Trots att det inte fullt ut går att fastställa vilka effekter offentlig-land-för-land-rapportering kommer att ha på medlemsstaternas beskattning är dock kopplingen mellan skatt och den här typen av rapportering tydlig. Det kompliceras dock av att reglerna om offentlig land-för-land-rapportering även kan bidra till hållbar företagsamhet, och att de både liknar och kommer att komplettera reglerna gällande finansiell information som redan finns – vilket kommer att innebära att intressenter får tillgång till mer komplett information. Det kan konstateras att dessa två mål med reglerna är tätt sammanlänkade och att en tydlig gräns mellan dem knappast går att dra.

När förslaget presenterades var det som ett redovisningsdirektiv med rättslig grund i artikel 50.2 (g). Valet av den artikeln hade sin grund i att direktivet innebär förändringar i ett redan existerande direktiv som är grundat på den artikeln. Kommissionen menar också att artikeln bör vara den rättsliga grunden eftersom det rör sig om information gällande företags beteende, och med hänvisning till EU-domstolens dom i *Daihatsu* framförs att det inte nödvändigtvis måste gå att peka ut en särskild adressat utan kan gälla allmänhetens intresse av att ta del av informationen. Det här fick dock kritik av rådet, som menade att allmänhetens intresse av informationen varken kunde vara det huvudsakliga syftet eller återspeglas i innehållet av reglerna, och att lagstiftning som på något vis berör skattekontroll faller utanför området för artikel 50.2 (g) FEUF.<sup>180</sup>

Att påverkan på skatteundandragande är centralt för lagstiftningen visar sig också i det ursprungliga förordet och genom EU:s uttalanden där förslagets effekter på skatteundandragande framhålls. När sedan Rådet menade att förslaget var att anse som ett skatteförslag<sup>181</sup> och att den rättsliga grunden måste bestämmas baserat på objektiva faktorer tonades den skatterättsliga anknytningen ned i förordet. I förordet till direktivet deklarerar nu istället att eftersom reglerna inte syftar till harmonisering av skatt utan enbart

---

<sup>180</sup> Europeiska unionens råd, Interinstitutional File 2016/0107 (COD), *Opinion of the Legal Service*, p. 27 & p. 36.

<sup>181</sup> Europeiska unionens råd, Interinstitutional File 2016/0107 (COD), *Opinion of the Legal Service*, p. 36.



rapportering av skatt är det artikel 50.2 (g) FEUF som bör anses vara den korrekta grunden – ett argument som brister vid granskning av EU-domstolens praxis gällande vilka åtgärder som faller under skattebegreppet.<sup>182</sup> De många modifieringar som gjort av reglernas syfte och mål genom omformuleringar i direktivets förord skapar en känsla av manipulering av den rättsliga grunden för att reglerna ska kunna röstas igenom. Det verkar märkligt att en omstridd rättslig grund kan rättfärdigas endast genom omformuleringar utan att innehållet faktiskt ändras. Som tidigare konstaterats verkar såväl parlamentet som kommissionen tendera att välja den rättsliga grund som är gynnsamt för unionen, i.e. det ordinarie lagstiftningsförfarandet där medlemsstaterna inte har vetorätt. I fall där den rättsliga grunden har prövats av EU-domstolen verkar denna också ofta döma till fördel för majoritetsförfarandet.<sup>183</sup>

EU:s inställning gällande att CSR-aspekten är att anse som huvudsyftet med reglerna får därtill anses undergrävas av ett uttalande som gjordes av Pedro Siza Vieira, representant för det portugisiska ordförandeskapet i rådet, i samband med att det stod klart att direktivet skulle antas. Detta uttalande framhåller betydelsen av reglerna för att motverka skatteflykt och bidra till medlemsstaternas skatteintäkter:

Corporate tax avoidance and aggressive tax-planning by big multinational companies are believed to deprive EU countries of more than 50 billion euros of revenue per year. Such practices are facilitated by the absence of any obligation for big multinational companies to report on where they make their profits and where they pay their tax in the EU on a country-by-country basis. At a time when our citizens are struggling to overcome the effects of the pandemic crisis, it is more crucial than ever to require meaningful financial transparency regarding such practices. It is our duty to ensure that all economic actors contribute their fair share to the economic recovery.<sup>184</sup>

Det borde inte vara möjligt att komma runt enhällighetskravet genom att ändra förordet utan att ändra de materiella bestämmelserna. Enligt principen om tilldelade befogenheter får EU endast lagstifta på områden där kompetens lämnats till unionen från medlemsstaterna. För att lagstifta på områden där EU inte har exklusiv kompetens måste det finnas rättsligt stöd i fördragen. Som konstaterat ovan är skatterätt ett område som är en viktig del av staters suveränitet och upprätthålls i förhållande till EU genom den vetorätt som samtliga medlemsstaterna har gällande lagstiftning på skatteområdet. Detta gäller såväl för indirekta skatter med rättsligt stöd i artikel 113 FEUF som för artikel 115 FEUF för direkta skatter. Så har det varit sedan unionens grundades och vetorättens betydelse på området klargjordes ytterligare i och med att skatt är undantaget från artikel 114 FEUF, vilken gett EU större befogenheter gällande harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning genom avskaffande av enhällighetskravet samt möjligheten att lagstifta också genom förordningar.

---

<sup>182</sup> Europeiska unionens råd, Interinstitutional File 2016/0107 (COD), *Opinion of the Legal Service*, p. 31.

<sup>183</sup> Se t.ex. mål C-300/89, *Titanium Dioxide*, p. 18–20.

<sup>184</sup> Europeiska unionens råd, pressrelease: 2021-06-01.

Frågan är då hur högt kravet på vad som ska anses vara en skatterättslig åtgärd är? Som redogjorts för ovan<sup>185</sup> har EU-domstolen antagit en bred tolkning av vad som anses utgöra en skatterättslig bestämmelse och reglerna om offentlig land-för-land-rapportering bör anses falla inom ramen för det som benämns som en skatterättslig bestämmelse eftersom den innebär offentliggörande av uppgifter relaterade till skatt. Trots att förslaget inte har en direkt påverkan på förhållandet mellan skattebetalare och skattemyndigheter innebär det att myndigheterna får tillgång till information utöver företagens deklaraionsuppgifter som kan användas för att utvärdera följsamheten av skatteregler – och i förlängningen därmed få verkliga reella konsekvenser. Därtill påverkar reglerna i hög grad de omfattade företagens rättigheter gällande skattesekretess, och slutligen har reglerna stor potential att motverka skatteundandragande genom allmänhetens och medias press på företagen.

Snarare än att konsultera förordet, i vilket EU:s institutioner över tid tonat ned kopplingen till skatteundandragande, och försöka hitta det huvudsakliga syftet till reglerna borde kanske effekterna av den rättsliga basen istället beaktas. I och med den särställning som fördragen tillerkänner skattefrågor bör enhällighetskravet rimligen utgöra en nedre gräns för lagstiftning där det skatterelaterade syftet har en framträdande roll och för vilken skatterelaterade konsekvenser för medlemsstaterna är troliga. Detta trots att även andra syften och mål finns eftersom det som visats genom tidigare analyser föreligger stora svårigheter med att bestämma vilket som faktiskt är det huvudsakliga syftet till följd av det samband som finns mellan dem. Trots att den rättsliga basen kan argumenteras vara såväl artikel 115 FEUF som artikel 50.2 (g) FEUF bör det således anses ha varit mer i linje med EU:s principer och mål att försöka etablera enighet mellan medlemsstaterna – och därmed kunna anta reglerna med det speciella förfarandet i artikel 115 FEUF än att, vilket faktiskt skedde, rösta igenom reglerna genom det ordinarie förfarandet.

---

<sup>185</sup> Se kap. 3.3.1.

## 6. Sammanfattning och avslutande reflektioner

Inledningsvis har uppsatsen visat att det finns ett starkt samband mellan företagsbeskattning och social, ekonomisk och miljömässig hållbarhet, och att skatteundandragande otvivelaktigt är ett stort problem med många negativa konsekvenser som följd. Den globaliserade ekonomin innebär att det krävs samarbete mellan stater för att kunna hantera de utmaningarna samtidigt som åtgärder görs och planeras av flera organisationer. Flera av de projekt som startats gäller krav på land-för-land-rapportering av skatt från företag. Samarbete mellan stater på skatteområdet är dock inte okomplicerat då rätten att beskatta sina medborgare är en del av ett lands suveränitet.

Även inom EU är förhållande till skatterätt i grunden uppbyggt på principen om att beskattningsrätten tillhör den enskilda staten. Trots det har EU fått betydande påverkan på medlemsstaternas skatterättsliga lagstiftning. För det första får medlemsstaternas skattelagstiftning inte medföra diskriminering i förhållande till övriga medlemsstater. Därtill har EU kompetens att harmonisera skattelagstiftning som berör den inre marknaden inom ramen för den delade kompetensen. EU har på den grunden i väsentlig omfattning harmoniserat medlemsstaternas lagstiftning gällande indirekta skatter men även vad gäller direkta skatter har viss EU-lagstiftning antagits. Exempelvis direktiv (EU) 2016/116413 (skatteflyktsdirektivet), land-för-land-rapportering gentemot skattemyndigheter och regler kring beskattning av digitala tjänster och verksamheter. Det har även lagts fram förslag gällande en gemensam konsoliderad bolagsskattebas.

Till skydd för medlemsstaterna måste skatterättslig lagstiftning beslutas enhälligt av medlemsstaterna och beakta proportionalitets- och subsidiaritetsprincipen. Utvecklingen på skatteområdet är dock att EU i allt större utsträckning inverkar på medlemsstaternas beskattningsrätt och frågor gällande EU:s lagstiftningskompetens på området har diskuterats flitigt. Inte minst medförde antagandet av skatteflyktsdirektivet frågor om definitionen av "inverkan på den inre marknaden" och vilket skydd subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen faktiskt innebär.

Uppsatsförfattaren är av meningen att skatteundandragande är ett stort problem som både kräver och förtjänar koordinerade åtgärder på EU-nivå. Emellertid måste det uppmärksammas att EU-lagstiftning kan få stora konsekvenser för såväl medlemsstaterna som individer och företag verksamma inom EU. Stor makt bör förenas med ansvar och EU bör ta hänsyn till de principer som organisationen bygger på, oavsett hur principiellt viktig en rättsakt är. Författaren anser att EU ifråga om direktivet gällande offentlig land-för-land-rapportering tänjer på kompetensen på skatteområdet och att det vore mer korrekt att försöka skapa enhällighet mellan medlemsstaterna i frågan och bruka regelrätt förfarande i fråga om skatterättslig lagstiftning.

I skrivande stund har direktivet gällande offentlig land-för-land-rapportering precis antagits med grund i artikel 50.2 (g) FEUF, vilket innebär att det inte anses vara en skatterättslig rättsakt och medlemsstaterna tvingas därmed implementera direktivet i nationell rätt. Emellertid kan det inte förväntas vara den sista rättsakten som kommer att innebära viss gränsdragningsproblematik gällande vad som bör kategoriseras som skatterättslig lagstiftning. Ett problem som lyfts fram i uppsatsen är att parlamentet och kommissionen tenderar att föredra att basera lagstiftning på en rättslig grund som inte kräver enhälligt beslut och därmed är betydligt lättare att driva igenom. De principer som har etablerats av EU-domstolen för att bestämma rättslig grund ger inte ett starkare skydd för det särskilda lagstiftningsförfarandet, något som försvagar det skydd som detta är tänkt att medföra.

Att EU får mer inflytande på skatteområdet för med sig många potentiella konsekvenser. En aspekt som är särskilt värd att diskutera är att det inte enbart medför att medlemsstaterna förlorar makt utan även att medlemsstaternas invånare gör det, eftersom det innebär mindre inflytande genom längre väg till lagstiftaren. Även frågan om vilka processer som driver skattelagstiftning aktualiseras: i de flesta stater är det en folkvald lagstiftare som beslutar om nationella skatteregler, e.g. riksdag, parlament eller kongress. Samarbeten på skatteområdet handhas däremot vanligen av ett lands regering genom förhandlingar och avtal. Det här skapar därför en distans och potentiella konflikter mellan olika politiska institutioner i medlemsstaterna – och demokratiska farhågor gällande vem som faktiskt beslutar om skatter i ett land.

Förändringarna som ökad reglering av EU betyder för medlemsstaternas skattesuveränitet måste nog utvärderas i förhållande EU:s och medlemsstaternas grundläggande rättsliga principer, och potentiella konsekvenser och bör vara föremål för diskussion och analys. Uppsatsförfattaren väntar med spänning på hur frågan om skatt i förhållande till EU kommer att utvecklas framöver och hur medlemsstaterna ställer sig till eventuella försök från EU att i större utsträckning lagstifta på området för direkt beskattning.

## 7. Källförteckning

### Offentligt tryck

#### **Författningar**

Lag mot skatteflykt (SFS 2011:1372)

Skattebrottslag (SFS 2018:564)

#### **Propositioner**

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

### Offentligt tryck från EU

#### **Författningar**

Fördraget om Europeiska unionen

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

#### **Direktiv**

Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU av den 22 oktober 2014 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy.

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

Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2021/2101 av den 24 november 2021 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer.

## **Förslag till direktiv**

Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer.

## **Interinstitutionella ärenden**

Europeiska unionens råd. Interinstitutional File 2016/0107 (COD). *Opinion of the Legal Service*. 11 november 2016.

Europeiska unionens råd. Interinstitutional File 2016/0107 (COD). *Outcome of the European Parliament's proceedings*. 17 juli 2017.

Europeiska unionens råd. Interinstitutional File 2016/0107(COD). *Joint Statement by Cyprus, the Czech Republic, Estonia, Hungary, Ireland, Latvia, Luxembourg, Malta, Slovenia and Sweden*. 28 november 2019.

Europeiska unionens råd. Interinstitutional File 2016/0107(COD). *Information from the Presidency*. 20 december 2019.

## **Pressreleaser**

Europeiska unionens råd. *Informal video conference of internal market and industry ministers*. 25 februari 2021.

<https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/compet/2021/02/25/>.

Europaparlamentet. *EU lawmakers strike milestone deal for corporate tax transparency*. 25 maj 2021. <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20210527IPR04913/eu-lawmakers-strike-milestone-deal-for-corporate-tax-transparency>.

Europeiska unionens råd. *Public country-by-country reporting by big multinationals: EU co-legislators reach political agreement*. 1 juni 2021.

<https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2021/06/01/public-country-by-country-reporting-by-big-multinationals-eu-co-legislators-reach-political-agreement/>.

Europeiska unionens råd. *Public country-by-country reporting: Council paves way for greater corporate transparency for big multinationals*. 20 september 2021.

<https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2021/09/28/public-country-by-country-reporting-council-paves-the-way-for-greater-corporate-transparency-for-big-multinationals/#>.

Europaparlamentet. *Corporate tax transparency: MEPs okay new country-by-country rules*. 8 november 2021. <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20211108IPR16839/corporate-tax-transparency-meps-okay-new-country-by-country-reporting-rules>.

## Övrigt

Dover, Robert., Ferrett, Benjamin., Gravino, Daniel., Jones, Erik & Merler, Silvia. *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union, I - Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning*. Europaparlamentet. April 2015.

Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, Europeiska rådet och rådet. *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, SWD(2015) 121 slutlig. 17 juni 2015.

Europeiska kommissionen. *Impact Assessment assessing the potential for further transparency on income tax information*, SWD(2016) 117 final. April 2016.

Europaparlamentets betänkande av den 21 juni 2017 om förslaget till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer.

Bouvatier, Vincent., Capelle-Blancard, Gunther & Delatte, Anne-Laure. *Banks in Tax Havens: First Evidence based on Country-by-Country Reporting*. Europeiska kommissionen. Juli 2017.

Europeiska kommissionen. *Review of country-by-country reporting requirements for extractive and logging industries*. November 2018.

Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, Europeiska rådet och rådet. *Mot ett mer effektivt och demokratiskt beslutsfattande inom EU:s skattepolitik*, KOM(2019) 8 slutlig. 15 januari 2019.

## Avgöranden från EU-domstolen

Domstolens dom den 15 juli 1964 i mål 6/64. *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*  
ECLI:EU:C:1964:66.

Domstolens dom den 28 januari 1986 i mål C-270/83. *Kommissionen mot Frankrike*.  
ECLI:EU:C:1986:37.

Domstolens dom den 27 september 1988 i mål 165/87. *Kommissionen mot rådet*.  
ECLI:EU:C:1988:458.

Domstolens dom den 11 juni 1991 i mål C-300/89. *Direktiv om avfall från titandioxidindustrin - Rättslig grund*. ECLI:EU:C:1991:244.

Domstolens dom den 13 juli 1995 i mål C-350/92. *Spanien mot rådet*.  
ECLI:EU:C:1995:237.

Domstolens dom den 4 december 1997 i mål C-97/96. *Verband deutscher Daihatsu-Händler mot Daihatsu Deutschland*. ECLI:EU:C:1997:581.

Domstolens dom den 5 oktober 2000 i mål C-376/98. *Tyskland mot Europaparlamentet och rådet*. ECLI:EU:C:2000:544.

Domstolens dom den 9 oktober 2001 i mål C-376/98. *Nederländerna mot Europaparlamentet och rådet*. ECLI:EU:C:2001:523.

Domstolens dom den 10 december 2002 i mål C-491/01. *British American Tobacco (Investments) och Imperial Tobacco*. ECLI:EU:C:2002:741.

Domstolens dom den 29 april 2004 i mål C-338/01. *Kommissionen mot rådet*. ECLI:EU:C:2004:253.

Domstolens dom den 23 september 2004 i mål C-435/02. *Springer*. ECLI:EU:C:2004:552.

Domstolens dom den 14 december 2004 i mål C-210/03. *Swedish match*. ECLI:EU:C:2004:802.

Domstolens dom den 12 juli 2005 i mål C-154/04. *Alliance for Natural Health m.fl.*. ECLI:EU:C:2005:449.

Domstolens dom den 26 januari 2006 i mål C-533/03. *Kommissionen mot rådet*. ECLI:EU:C:2006:64.

Domstolens dom den 21 februari 2006 i mål C-255/02. *Halifax m.fl.*. ECLI:EU:C:2006:121.

Domstolens dom den 12 september 2006 i mål C-196/04. *Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas*. ECLI:EU:C:2006:544.

Domstolens dom den 8 september 2009 i mål C-411/06. *Kommissionen mot parlamentet och rådet*. ECLI:EU:C:2009:518.

Domstolens dom den 8 juni 2010 i mål C-58/08. *Vodafone Ltd m.fl.*. ECLI:EU:C:2010:321.

Domstolens dom den 19 juli 2012 i mål C-130/10. *Parlamentet mot rådet*. ECLI:EU:C:2012:472.

Domstolens dom den 26 september 2013 i mål C-418/11. *Texdata Software*. ECLI:EU:C:2013:588.

Domstolens dom den 6 maj 2014 i mål C-43/12. *Kommissionen mot parlamentet och rådet*. ECLI:EU:C:2014:298.

## Material från FN och OECD

OECD. *About BEPS and the inclusive framework*. <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (Hämtad 11 november 2021).



OECD. *Activated exchange relationships for Country-by-Country reporting*. <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm> (Hämtad 11 november 2021).

OECD. *Glossary of Tax Terms*. <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (Hämtad 11 november 2021).

OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. 2013.

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

OECD. *Country-by-Country reporting - compilation of 2021 Peer Review Reports, Inclusive Framework on BEPS: Action 13*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. 2021.

Prichard, Wilson. *Citizen-State Relations: Improving governance through tax reform*. OECD publishing. 2010.

UN. *Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda*. FACTI Panel. Februari 2021.

UN. *The Sustainable Development Agenda*. <http://www.un.org/sustainabledevelopment/development-agenda/> (Hämtad 10 november 2021).

## Litteratur

### Böcker

Barasan Yavaslar, Funda & Hey, Johanna (red.). *Tax Transparency*. EATLP International Tax Series, Vo.17, 2019.

Borglund, Tommy., De Geer, Hans., Sweet, Susanne., Frostenson, Magnus., Grafström, Maria., Lerpold, Lin., Nordbrand, Sara., Sjöström, Emma & Windell, Karolina. *CSR and sustainable business*. Andra upplagan. Sanoma utbildning, 2021.

Dahlberg, Mattias. *Internationell beskattning*. Femte upplagan. Studentlitteratur, 2020.

Engel, Annegret. *The choice of legal basis for acts of the European Union*. Springer, 2018.

Kristoffersson, Eleonor & Rendahl, Pernilla. *Textbook on EU VAT*. Andra upplagan. Iustus, 2019.

Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.). *Juridisk metodlära*. Andra upplagan. Studentlitteratur, 2018.

- Sandgren, Claes. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*. Norstedts juridik, 2018.
- Schütze, Robert. *European Union Law*. Cambridge University Press, 2015.
- Schön, Wolfgang (red.). *Tax and Corporate Governance*. Springer, 2008.
- Weber, Dennis. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*. Kluwer Law International, 2005.

### Tidskriftsartiklar

- Dahlberg, Mattias. *EU och företagsbeskattning – ett område av växande betydelse*. Sieps: europapolitisk analys. Nr. 4, 2019.
- Emiliou, Nicholas. *Opening Pandoras box: the legal basis of Community measures before the Court of Justice*. *European Law Review*. Vol. 19, 1994: s. 488-507.
- Goulder, Robert. *Should the EU Scrap the Unanimity Requirement?*. *Tax Notes*. 19 januari 2019.
- Gribnau, Hans. *Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone*. *Social & Legal Studies*. Vol. 24, nr. 2, 2015: s. 225–250.
- Gribnau, Hans & Jallai, Ave-Geidi. *Sustainable Tax Governance and Transparency*. *Tilburg Law School Research Paper*. 26 oktober 2016.
- Gribnau, Hans & van Steenberghe, Albert. *Handle with Care: Transparency as a Means to Restore Trust in Taxation*. *Tilburg Law School Working Paper*. 23 november 2020.
- Johnston, Andrew and Sadiq, Kerrie. *Beyond Country-by-Country Reporting: A Modest Proposal to Enhance Corporate Accountability*. *New Zealand Universities Law Review*, University of Oslo Faculty of Law Research Paper. 22 september 2020.
- Oats, Lynne & Tuck, Penelope. *Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?*. *Accounting and Business Research*. Vo. 49, nr. 5, 2019: s. 565-583. DOI:
- Overesch, Michael & Wolff, Hubertus. *Financial Transparency to the Rescue: Effects of Country-by-Country Reporting in the EU Banking Sector on Tax Avoidance*. *Contemporary Accounting Research*. 21 juli december 2020.
- Schön, Wolfgang. *Corporate Disclosure in a Competitive Environment—The Quest for a European Framework on Mandatory Disclosure*. *Journal of Corporate Law Studies*. Vol. 6, nr. 2, 2006: s. 259-298.
- Simon-Almendal, Teresa. *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott*. *Svensk Skattetidning*. Nr. 4, 2011: s. 314-331.
- Öberg, *The Legal Basis for EU Criminal Law Legislation—A Question of Federalism?*. *European Law Review*. Vol. 43, nr. 3, 2018: s. 366–393.

## Avhandlingar

Rosander, Ulrika. *Generalklausul mot skatteflykt*. Diss., Jönköping International Business School, 2007.

## Övrigt material

Chand, Vikram & Picariella, Serena. *The revamping of public CbCR in Europe: much ado about nothing?*. Kluwer International tax Blog. 1 juni 2021.

<http://kluwertaxblog.com/2021/06/01/the-revamping-of-public-cbcr-in-europe-much-ado-about-nothing/> (Hämtad 5 december 2021).

Guarascio, Francesco. *EU smaller states say no to end of veto on tax reforms*. Reuters. 12 februari 2019. <https://www.reuters.com/article/us-eu-tax-reform/eu-smaller-states-say-noto-end-of-veto-on-tax-reforms-idUSKCN1Q11BA> (Hämtad 8 december 2021).

GRI. *About GRI*. <https://www.globalreporting.org/about-gri/> (Hämtad 11 november 2021).

GRI. *GRI 207: Tax 2019*. 2019. <https://www.globalreporting.org/standards/media/2482/gri-207-tax-2019.pdf> (Hämtad 11 november 2021).

KPMG, *ESG and Tax: Increasing importance to institutional investors*. 2021. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/09/esg-and-tax.pdf> (Hämtad 11 november 2021).

Lally, Olivia. *EU fails to introduce real public country by country reporting* (pressrelease). European Network on Debt and Development. 1 juni 2021. [https://www.euroad.org/eu\\_fails\\_to\\_introduce\\_real\\_public\\_country\\_by\\_country\\_reporting](https://www.euroad.org/eu_fails_to_introduce_real_public_country_by_country_reporting) (Hämtad 8 december 2021).

Lally, Olivia. *Why mandatory public country by country reporting is good for business*. European Network on Debt and Development: briefing paper. juni 2021. [https://d3n8a8pro7vhmx.cloudfront.net/eurodad/pages/2490/attachments/original/1629289642/CBCR-briefing-aug09\\_%281%29.pdf?1629289642](https://d3n8a8pro7vhmx.cloudfront.net/eurodad/pages/2490/attachments/original/1629289642/CBCR-briefing-aug09_%281%29.pdf?1629289642) (Hämtad 8 december 2021).

Norges Bank Investment Management. *Responsible Investment 2020*. 25 februari 2021. [https://www.nbim.no/contentassets/fe0e2802b3f423ba2e514cfde1277d7/government-pension-fund-global\\_2020\\_responsible-investment\\_web.pdf](https://www.nbim.no/contentassets/fe0e2802b3f423ba2e514cfde1277d7/government-pension-fund-global_2020_responsible-investment_web.pdf) (Hämtad 8 december 2021).

Principles for Responsible Investment. *Inställning till obligatorisk land-för-land-rapportering*. Brev till Europaparlamentet 26 maj 2021. [https://dwtyzx6upklss.cloudfront.net/Uploads/u/m/t/investorsignonletteronpublicbcr\\_signatories\\_final\\_758353.pdf](https://dwtyzx6upklss.cloudfront.net/Uploads/u/m/t/investorsignonletteronpublicbcr_signatories_final_758353.pdf). [https://dwtyzx6upklss.cloudfront.net/Uploads/u/m/t/investorsignonletteronpublicbcr\\_signatories\\_final\\_758353.pdf](https://dwtyzx6upklss.cloudfront.net/Uploads/u/m/t/investorsignonletteronpublicbcr_signatories_final_758353.pdf) (Hämtad 8 december 2021).

Skatteverket. Rättslig vägledning: *Brott enligt skattebrottslagen*. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.16/371895.html> (Hämtad 1 november 2021).

Skatteverket. Rättslig vägledning: *Vad är skatteflykt?*.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.16/339272.html> (Hämtad 1 november 2021).

The B-team. *Responsible tax principles*. <https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf> (Hämtad 11 november 2021).

Trade Union Advisory Committee. *The Case for Making Country-by-Country Reporting Public*. OECD publishing, 2016. [https://tuac.org/wp-content/uploads/2017/12/1606t\\_beps\\_cbc-rev-1.pdf](https://tuac.org/wp-content/uploads/2017/12/1606t_beps_cbc-rev-1.pdf) (Hämtad 20 november 2021).