

Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, oktober 2016

Skatt och Corporate Social Responsibility - nu även i svensk tappning!

När Skatteverket nu har redovisat sitt uppdrag till regeringen/finansdepartementet om att uppmuntra att skattepolicyfrågor diskuteras i företagens ledning (se skrivelse 2016-10-28, [dnr 131 311279-16/113](#)) är det också resultatet av en internationell trend som pågått i över ett decennium, att skapa opinion kring företagens sociala ansvar. Detta har tidigare främst rört miljöansvar och de multinationella företagens ansvar för sociala rättigheter i utvecklingsländerna, men på senare tid även som Corporate Social Responsibility (CSR) inom OECD-länderna. När skatteansvaret nu också läggs till detta CSR-paket uppstår frågan om det inte räcker med att företagen fullgör sina lagliga skyldigheter, utan om det därtill finns någonting annat. I den här kommentaren ska jag ge en bakgrund och försöka sätta frågan i sitt sammanhang, men även ställa en del kritiska frågor som jag anser behöver finnas med i den diskussion som förslaget rimligen bör föranleda och som Skatteverket välkomnar.

För några år sedan var jag moderator i en debatt mellan FN:s skattesakkunnige och en engelsk barrister vid ett universitet i Madrid i ämnet Human Rights and Taxation. Normalt handlar sådana debatter om skattebetalarnas rättigheter i förhållande till skattemyndigheterna och skatteförfarandet, men den här gången var förhållandet det motsatta. Ämnet var istället företagens skyldighet att göra rätt för sig i de länder som de är verksamma i. Diskussionen och debatten tog sin utgångspunkt i en FN-rapport, [Report of the Special Representative of the Secretary-General on the issue of Human Rights and Transnational Corporations and other Business Enterprises](#), som är framtagen av Harvardprofessorn John Ruggie på initiativ av FN:s generalsekreterare. Under debatten nämndens bl.a. rapportens punkt 11, som föreskriver att företagen ska värna mänskliga rättigheter och inte göra något som motverkar dem. Även punkt 21 nämndes, vilken tar sikte på företagets externa kommunikation och hur företagen därigenom värnar mänskliga rättigheter. Rapporten nämner inget särskilt om skatter, så det blir en tolkningsfråga om den kan användas som utgångspunkt i en diskussion om företagets skatteansvar.

Bortsett från att det naturligtvis är riktigt att utvecklingsländer behöver skattemedel för att kunna bygga upp en god administration som kan trygga sociala rättigheter och värna om mänskliga rättigheter, är kausaliteten mellan företagets skattepolicy och skyddet för mänskliga rättigheter svag. I den delen är den hjälp som FN, Internationella valutafonden och andra aktörer (bl.a. Sverige) bistår med för att konstruera ett bra skattesystem och utbilda en god skatteadministration, mer verksamt på lång sikt - så att företagen betalar den skatt som följer av respektive lands skattelagstiftning. Mycket längre kommer man inte med värnande av mänskliga rättigheter i den här diskussionen.

Vidare finns i FN:s Global Compact en hållbarhetsagenda som avser både miljömässig och social hållbarhet, och som även tar med "good governance" i programmet. I den senare delen ingår åtgärder för att motverka korruption och verka för rättssäkerhet ("rule of law"). På skatteområdet konstateras att skatter är av fundamental betydelse för att en stat ska kunna fullgöra sin verksamhet och att företagen därför har ett stort ansvar i att fullgöra den skattskyldighet som följer av lagstiftningen i de länder där de är verksamma.

I [OECD Guidelines for Multinational Enterprises \(2011\)](#) nämns skatt i kapitel XI. Där anges att det är viktigt att företagen bidrar till värdländernas offentliga finanser genom att betala sin skatt i rätt tid.

Företagen bör, enligt dessa riktlinjer, uppfylla "både skattelagstiftningens *bokstav och syfte*" i de länder där de är verksamma. Ett problem är dock att detta preciseras som att företagen "ska utvärdera vad lagstiftaren vill åstadkomma med lagstiftningen", samtidigt som det uttrycks att denna tolkning inte innebär att företagen måste göra betalningar utöver det belopp som krävs enligt lag. Från ett rättsvetenskapligt perspektiv förefaller detta vara en trubbig uppfattning om vad lagtolkning är (dessutom är det ett cirkelresonemang som resulterar i en truism – mer om detta nedan). Slutligen ges i riktlinjerna också anvisningar om att företagen bör ha en särskild riskhantering för att säkerställa de risker som är förknippade med beskattning.

Även EU har inlett ett arbete angående governance på skatteområdet. Där är det mer tydligt att arbetet är riktat mot vad som benämns *aggressiv skatteplanering*. Som exempel kan nämnas att ett rådgivande organ – Platform for Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation – har inrättats. Organet utgörs av en expertgrupp som bistår EU-kommissionen med råd och förslag; se vidare Krister Anderssons beskrivning av gruppen och arbetet i Svensk skattetidning 2014 s. 619 ff. Det är ur detta arbete som merparten av EU:s BEPS-åtgärder och substantiella delar av Anti-Tax Avoidance-direktivet kommit. (BEPS står för Base Erosion Profit Shifting och är ett OECD-lett projekt för att motverka att de nationella skattebaserna urholkas genom skatteplanering och skatteanpassade förfaranden.)

I somras fick Skatteverket i uppdrag av regeringen att uppmuntra att skattepolicyfrågor diskuteras företagets ledning (se regeringsbeslut 2016-06-22, [dnr Fi2016/02469/S3](#)). Detta uppdrag hade redan annonserats i det s.k. tiopunktsprogrammet, dvs. [Finansdepartementets promemoria 2016-04-28, Arbetet mot skatteflykt, skatteundandragande och skatteflykt](#), under punkt 8 (rubriken "För upp skattefrågor på styrelsenivå i företagen"). Samtidigt hänvisar regeringsbeslutet också till [regeringens skrivelse 2015/16:69 den 10 december 2015, Politik för hållbart företagande](#), där beskattningen ingår som en liten del i ett större sammanhang om politiken för företagets sociala, miljömässiga och värdeskapande verksamhet. Skrivelsen tar sin utgångspunkt i FN:s Global Compact, OECD:s riktlinjer för multinationella företag och en del andra hithörande allmänna internationella dokument. Där nämns dock inte Ruggie-rapporten, men den finns med i ett större arbete, nämligen i utredningen Ny struktur för skydd av mänskliga rättigheter, SOU 2010:70 (s. 294 f.). Avsnitt 3.7.3 handlar just om näringslivet och dess ansvar för mänskliga rättigheter. Där nämns dock inte skatter.

Gemensamt för ovan nämnda regeringsbeslut och skrivelse är att de ger uttryck för ungefär samma enkla truism som OECD:s guidelines, dvs. att företagen ska uppfylla både skattelagstiftningens syfte och bokstav, men inte behöver betala mer skatt än vad lagstiftningen kräver. Vidare framförs i båda krav på att företagen bör utarbeta en skattepolicy och ett internt kontrollsystem och att skattefrågorna förs upp på styrelsenivå. Nu kallas detta också hållbar beskattning, ett uttryck som ska förknippas med CSR.

Om vi utgår från att företag endast behöver betala den skatt som följer av lag, syftar försöket att få till stånd ett skatteansvar med hjälp av CSR rimligen till någonting mer, nämligen att företagen inte ska skatteplanera och försöka minimera sin skattskyldighet. Å andra sidan är ett sådant förfarande fullt lagligt. Lagrådet anförde t.o.m. när ränteavdragsbegränsningslagstiftningen infördes följande (se prop. 2008/09:65 s. 115):

"Varje företagare måste söka minimera sina kostnader för att företaget ska överleva. Det gäller också skattekostnaderna. Det är självklart att när en företagare överväger alternativ för att genomföra en affär, han eller hon räknar på skatteutfallet och väljer det alternativ som ger det för företagaren totalt sett gynnsammaste resultatet."

Det som avses är emellertid det som numera kallas för aggressiv skatteplanering och skatteupplägg.

Tidigare kallades samma fenomen skattekringgående (1950-talet) respektive skatteflykt (1980-talet och i skatteflyktslagen). Detta bekräftas nu när Skatteverket redovisar sitt uppdrag. Även i den nu offentliggjorda skrivelsen förs tanken fram att det är skillnad på "lagens bokstav" och dess "anda". Hållbarhet är den svenska termen för CSR, påpekar SKV, och anför:

"Skatter kan också vara en del av företagets hållbarhetsarbete. Mer specifikt handlar det då oftast om hur företag förhåller sig till skatteplanering och skatteupplägg."

För en teoretiker är detta emellertid ett högst tvivelaktigt sätt att se på skatterätten. Lagtolkning och lagtillämpning är, som alla som har sysslat med svårare fall vet, en process där alla tolkningsdata vägs samman för att mynna ut i en rimlig tolkning av lagen. Finns det en i detta rimliga "anda" att ta hänsyn till görs det redan vid lagtolkningen. Någoting mer finns inte som kan anses "följa av lag". Redan för nästan ett hundra år sedan visade rättsteoretikerna Hägerström, Lundstedt och Olivecrona att argument som "lagstiftarens avsikt" och "lagstiftningens syfte" (dvs. annat än det vi kan förstå vid lagtolkningen och således tillämpa redan vid den normala lagtillämpningen) är skenargument för någonting man själv, av andra skäl, tycker borde vara. Inom många rättsområden drar man sig därför för att försöka föra sådana resonemang vid lagtolkningen. Även i den mån man försöker göra det (s.k. teleologisk tolkning) har det givit upphov till kritik, bland annat har Thornstedt påpekat att den teleologiska metoden strider mot legalitetsprincipen (vilken är av central betydelse för både straffrätten och skatterätten; se Hans Thornstedt, Legalitet och teleologisk metod i straffrätten, Festskrift till Nils Herlitz, 1955, s. 319 ff.). I skatterätten har dock denna typ av argument och föreställningar visat sig vara svåra att bli av med.

Det finns naturligtvis förfaranden som balanserar mellan att bli beskattade och att inte bli beskattade, beroende på hur lagstiftningen ska tolkas och förstås - i rättsteoretisk litteratur ofta benämnda "hard cases" (svåra fall). Sådana fall kan då prövas i domstol. Det är också olyckligt när lagstiftningen lämnar utrymme för att förfaranden, som utifrån ett principiellt synsätt rimligen borde ha beskattats, undgår beskattning. Det är emellertid ofta ett problem som uppkommer som resultat av en fragmenterad (heterogen) skattelagstiftning och som bör och kan rättas till lagstiftningsvägen. I stället för att ständigt lappa och laga på alltför fragmenterade regler bör enligt mig ett helhetsgrepp tas. Till exempel fann man vid utvärderingen av 1990 års skattereform att den homogenitet som åstadkoms vid reformen, med ambitionen att få en neutral beskattning, hade större betydelse för en effektiv beskattning än alla de stoppregler och generalklausuler som användes mot asymmetrier i inkomstskattesystemet dessförinnan (se SOU 1994:105).

Sammanfattningsvis kan således CSR och hållbarhet i den nu framförda tappningen reduceras till frågan: Bör företagen avstå från skatteplanering?

I fråga om samhällsansvar har företagen i moderna rättsstater att hålla sig till vad som följer av skattelagstiftningen. Uttryck som skatteplanering, skatteflykt och skatteupplägg har egentligen ingen rättslig signifikans, vilket studier och konferenser i en aldrig sinande ström kunnat bekräfta, gång efter gång. Termerna används dock i politisk och journalistisk retorik, i syfte att framkalla större eller mindre moralisk indignation. Företagen har, liksom medborgare, rätt att ordna sina affärer, även med hänsyn till gällande lagstiftning. Den skattemoraliska frågan är naturligtvis viktig, men den blir lätt förenklad och förmyndaraktig. Det gäller inte minst i den s.k. sensationsjournalistiken. För några år sedan uppmärksammades t.ex. Volvos "nolltaxering" som påstods ha skett med hjälp av ett utländskt "skatteupplägg". Denna "nolltaxering" visade sig dock bero på helt legitima förlustavdrag och överenskommelser mellan staters skattemyndigheter (se Volvos redogörelse i Frågor och svar om skatt, 2016-06-09, på [företagets hemsida](#)).

När man närmar sig gränsen för att göra fel bedömning i skattehänseende eller åtminstone riskerar en långdragen process mot Skatteverket, finns en större eller mindre risk att företagets ekonomiska

ställning påverkas. Den risken ska, om den är signifikant, redan i dag diskuteras i styrelserummen, eftersom den kan påverka redovisningen och skyldigheten att flagga för risken i årsredovisning och andra rapporter. För börsnoterade företag är detta ännu viktigare, eftersom större skatterisker kan påverka börskursen. Mig veterligen har skatterisker således redan tidigare beaktats av företagets ledningar, men ökat styrelseansvar och granskande journalistik har möjligen gjort att sådana frågor numera får högsta prioritet.

Det ovan sagda ligger i ett företags egenintresse, så det är svårt att se varför Skatteverket ska ta på sig rollen att uppmuntra till att företag ordnar med en intern skattepolicy. Däremot är Skatteverkets service till, och dialog med, de företag som hör av sig till verket viktig. Detta har emellertid komplicerats av bristande sekretesskydd och ett EU-direktiv med utökat informationsutbyte. Det är därför begripligt att Skatteverket nu föreslår att regeringen överväger möjligheten att införa ett sekretesskydd för skriftliga frågor från enskilda företag till Skatteverket.

Det som blir kvar är egentligen skatteanpassade förfaranden som sker i full medvetenhet, även från företagets ledningar, och som företagen i princip har rätt till. De kan, men behöver inte, hamna i den juridiska gråzonen och det handlar då nästan alltid om vad som upplevs som en lagstiftningslucka eller ett asymmetrifel. Oftast sker denna typ av transaktioner också med hjälp av skickliga skatterådgivare, och får ibland beteckningen skatteupplägg. Frågan är bara vad som ska göras åt det.

I princip finns det en möjlighet - att arbeta med och ändra i skattelagstiftningen. Det är enligt mig det bästa sättet, nu och på lång sikt, eftersom skattskyldighet bara uppkommer genom lag. På kort sikt kan naturligtvis Skatteverket pröva att, i förhållande till den gällande lagstiftningen, utmana förfarandet först vid beskattningen och sedan i domstol. Skatteverket har dock ett officialansvar att också se till den skattskyldiges intresse och ska inte beskatta eller föra processer bara för att något som upplevs som att en lagstiftningsbrist har utnyttjats.

De nu framlagda förslagen tar dock sikte på att med andra medel få bort företagen från gråzonen, dels genom att uppmana företagen att upprätta en skattepolicy (som dessutom kan göras offentlig), dels genom att ålägga skattekonsulter ett upplysningsansvar om skatteupplägg. Vidare är det tänkt att ett flertal uppgifter om företagen ska göras tillgängliga för allmänheten, i hopp om att detta bidrar till att företag som inte är "skötsamma" väljs bort. Det bör dock noteras att det i första hand handlar om förfrågningar om tämligen enkla förhållanden, såsom om ett företag är registrerat till moms och har F-skatt.

Jag hoppas att dessa delar blir föremål för en rejäl debatt nu eftersom vi, i hopp om att moraliska resonemang ska lösa problemet, rör oss i en riktning som riskerar inkräkta på just mänskliga rättigheter och "the rule of law". Enligt förslaget ska också Skatteverket aktivt delta i en sådan diskussion. Det bör då också diskuteras hur långt Skatteverkets roll sträcker sig, även om myndigheten är noggrann med att framhålla att beskattningsverksamheten endast sker med stöd av lag. Till den centrala målsättningen hör viljan att göra rätt för sig enligt Skatteverket, och det är nog riktigt, men sedan blir hoppet till att referera till vad "en stor del av skattebetalarna upplever" ifråga om vars och ens skattskyldighet och risken att uppmärksammas i media väl demagogiskt. Denna typ av argument för oss bort från den ordning som bör präglade en rättsstat, där oenighet och tolkningsfrågor ska lösas i domstol och det snarare är en plikt att upplysa journalister och den indignerade allmänheten om att det i många fall handlar om ett svårt juridiskt problem.

Att många företag både har och har haft skattepolicyfrågor högt upp på agendan är ingen nyhet. Det är ett resultat av självbevarelsedrift och ansvarsfull styrning av företaget. Vad som är nytt är att Skatteverket nu tar på sig förmyndarrollen att stötta detta, för att därigenom förmå företagen att inte ge sig in i gråzonen med skatteplanering - trots att de har full rätt till det. Vidare kan

konstateras att det inte ens finns någon entydig gråzon, utan att det som avses är ett stort område där det finns utrymme för olika uppfattningar och där det inte med vetenskaplig pregnans går att slå fast några gränser eller ens identifiera det som ett tillämpningsproblem, utan det kan i många fall ses som ett lagstiftningsproblem (jfr Dag Helmers slutsats i hans avhandling Kringgående av skattelag, 1956). Det är således uppenbart att det behövs en debatt om detta.

En intressant fråga är således om det inte bara är samma gamla problem som återkommer i ny skepnad och att fokus flyttas från problemets enda verkliga lösning – en hög kvalitet hos skattelagstiftningen!



Anders Hultqvist

Professor i finansrätt vid Karlstads universitet & adj. professor i finansrätt vid Stockholms universitet.