

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2023-02-22

Närvarande: Justitierådet Mahmut Baran, f.d. justitierådet Mari Andersson och justitierådet Stefan Reimer

Ökad transparens för stora företags skattebetalningar

Enligt en lagrådsremiss den 9 februari 2023 har regeringen (Justitiedepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter,
2. lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.,
3. lag om ändring i revisionslagen (1999:1079),
4. lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av rättssakkunniga Therese Klang.

Förslagen föranleder följande yttrande.

Förslaget till lag om offentliggörande av vissa stora företags
inkomstskatterapporter

Allmänt

Den föreslagna lagen är avsedd att genomföra 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 (direktivet).

Genom det nu aktuella direktivet införs alltså ett antal nya artiklar i direktiv (EU) 2012/34/EU, det s.k. redovisningsdirektivet, som innebär att multinationella koncerner och företag verksamma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) med årliga intäkter på mer än 750 miljoner euro, eller motsvarande, ska ta fram en rapport om sina inkomstskatteuppgifter och göra den offentlig och tillgänglig. Informationen i rapporten ska redovisas för varje land i EES som företaget betalar skatt i. Uppgifter ska också lämnas om verksamhet i varje skattejurisdiktion utanför EES som finns med på EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet samt i samlad form för övriga skattejurisdiktioner. Rapporten ska offentliggöras genom att ett företag inom koncernen ger in den till en ansvarig registreringsmyndighet i ett land inom EES och tillgängliggöras för allmänheten på företagets webbplats.

Direktivet syftar till att öka insynen i företag samt transparens och offentlig granskning av företags inkomstskatteuppgifter (skäl 22).

1 §

Genom lagen genomförs direktivet. I lagrådsremissen har man valt att inte ange det i lagtexten utan endast i en not till ingressen av

lagen. Det är emellertid värdefullt att ta med en upplysning om direktivet i själva lagtexten i denna lag med hänsyn bl.a. till att många av de termer och uttryck som används i lagen definieras i direktivet och ska, utan en särskild definition, ha samma innebörd i lagen. Lagrådet föreslår därför att det i denna paragraf i ett andra stycke tas in en upplysning om att lagen genomför direktivet (jfr artikel 2.1 andra stycket). Det förhållandet att lagen delvis innehåller bestämmelser (t.ex. 23 §) som grundas på vissa artiklar som sedan tidigare finns i redovisningsdirektivet bör inte hindra att en sådan upplysningsbestämmelse införs. Det bör åtminstone framgå av författningskommentaren till denna paragraf att med lagen genomförs det nu aktuella direktivet.

2 §

Inledning

I paragrafen finns bestämmelser om vilka aktiebolag som inte ingår i en koncern, dvs. fristående företag, som ska vara rapporterings-skyldiga. Endast aktiebolag som är skattskyldiga i Sverige och minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe där kan vara rapporteringsskyldiga enligt bestämmelsen.

Av tredje stycket framgår att även vissa handelsbolag som inte ingår i en koncern ska upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport om övriga förutsättningar i bl.a. första stycket är uppfyllda. Det innebär att handelsbolag som inte ingår i en koncern omfattas av rapporteringsskyldigheten om handelsbolaget är skattskyldigt också i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe där. Redan här bör det noteras att ett svenskt handelsbolag inte är skattskyldigt i Sverige. I stället beskattas delägarna för bolagets inkomster. Det kan

dock inte uteslutas att ett svenskt handelsbolag helt eller delvis är skattskyldigt i en annan stat eller jurisdiktion eftersom ett handelsbolag är en juridisk person (jfr beskattningen i Sverige av en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt handelsbolag).

Paragrafen genomför delvis artikel 48b.2. Av den artikeln framgår bl.a. att medlemsstaterna ska föreskriva att den regel som anges i punkt 1, dvs. rapporteringsskyldigheten, inte ska tillämpas på fristående företag om sådana företag, inbegripet filialer, är etablerade eller har sina fasta driftsställen eller varaktiga affärsverksamhet inom en enda medlemsstats territorium och inte i någon annan skattejurisdiktion.

Gränsöverskridande verksamhet/etablering

I paragrafen och den bakomliggande direktivbestämmelsen regleras alltså rapporteringsskyldigheten för fristående företag, dvs. företag som inte ingår i en koncern, men som har en gränsöverskridande verksamhet i en viss form. I förslaget i remissen knyts tillämpningen av bestämmelsen – till skillnad från regleringen i direktivet – till omständigheten att företaget är skattskyldigt i den andra staten eller skattejurisdiktionen på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe där.

Som framgått av det inledande avsnittet är syftet att skyldigheten att rapportera ska omfatta också uppgifter beträffande verksamheter i jurisdiktioner som finns på EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. En typisk egenskap för en sådan jurisdiktion är att företag som är etablerade där är lågbeskattade eller inte alls skattskyldiga för inkomster från verksamhet som bedrivs där. Att fastställa ett företags etablering i en sådan jurisdiktion genom dess skattskyldighet där ger inte upphov till några betänkligheter beträffande bestämmelsens tillämplighet så länge

företaget – oavsett nivån på beskattningen – är skattskyldigt. Bestämmelsen i det remitterade förslaget innebär däremot att företag som är etablerade i en sådan jurisdiktion i den mening som avses i direktivet men som inte är skattskyldiga där faller utanför regelverkets tillämpningsområde.

Det förekommer vidare att företag som hör hemma i en stat med stöd av ett skatteavtal är undantagna från beskattning i en annan stat (exempt-metoden). Utformningen av bestämmelsen i paragrafens första stycke medför även att en verksamhet i en sådan stat i den mening som avses i direktivet faller utanför tillämpningsområdet.

Till detta kommer att handelsbolag som nämndes tidigare inte är skattskyldiga i Sverige. Ett handelsbolag kan visserligen ha ett fast driftställe i en annan stat men behöver inte vara skattskyldigt där på grund av det. Ett sådant bolag kan i vart fall inte vara skattskyldigt såväl i Sverige som i en annan stat, vilket är en förutsättning för att regeln ska vara tillämplig. Att bestämma ett fristående företags närvaro i en annan stat i den mening som avses i direktivet genom företagets skattskyldighet där passar således inte handelsbolag.

Det sagda innebär att kravet i det remitterade förslaget, att företaget är skattskyldigt i den andra staten eller skattejurisdiktionen på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe där, medför att bestämmelsens tillämpningsområde blir snävare än det som avses i direktivet.

Fast driftställe

Enligt författningskommentaren avses med fast driftställe, detsamma som i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229). Definitionen av uttrycket fast driftställe i medlemsstaternas lagstiftningar och i olika skatteavtal är inte enhetlig, även om den normalt är utformad efter förebild av definitionen i OECD:s modellavtal. Det skulle innebära att

innebörden av bestämmelsen kommer att variera mellan medlemsstaterna.

Det remitterade förslaget ska införliva ett unionsrättsligt regelverk där tanken är att uttrycken – om annat inte särskilt har angetts eller framgår av sammanhanget – ska ha en enhetlig unionsrättslig innebörd. Motsvarigheten till det remitterade förslagets ”fast driftställe” i den bakomliggande direktivbestämmelsen är uttrycket ”inbegripet filialer, etablerade eller har sina fasta driftsställen eller varaktiga affärsverksamhet”. Det framgår inte av direktivet eller det sammanhang där det anges att direktivets uttryck ska ha samma innebörd som uttrycket ”fast driftställe” i respektive medlemsstats nationella rätt. Enligt Lagrådets mening lämpar det sig därför inte att använda uttrycket fast driftställe utan det bör användas ett uttryck som ligger närmare direktivets text.

Styrs av nationell rätt/hemmahörande

Av paragrafens första och tredje stycke följer att aktiebolag och vissa handelsbolag, som inte ingår i en koncern, omfattas av regelns tillämpningsområde. Ordalydelsen ger intryck av att det kan vara aktiebolag oavsett vilken rättsordning det styrs av.

Det kan i detta sammanhang tilläggas att när ordet aktiebolag används i en författning avses normalt svenska aktiebolag. Det är dock inte ovanligt att en term eller ett uttryck också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses (jfr 2 kap. 2 § inkomstskattelagen).

Av direktivets motsvarighet till denna paragraf följer att det är fråga om företag som ”styrs av” den berörda medlemsstatens ”nationella rätt” (artikel 48b.1 tredje stycket). Företag som styrs enligt svensk rätt

är i första hand svenska aktiebolag. Vad som i övrigt omfattas av uttrycket "stys av deras nationella rätt" är oklart.

Enligt Lagrådets mening torde "aktiebolag som hör hemma i Sverige" ligga närmare direktivets uttryck "stys av nationell rätt". Det kan tilläggas att uttrycket "hör hemma" redan förekommer i denna lagstiftning i den mening som avses i direktivet, dvs. i meningen "stys av" respektive "inte stys av" en medlemsstats nationella rätt, se 4 § första stycket 2 och 3 § första stycket 2.

Det kan övervägas i det fortsatta lagstiftningsarbetet om en sådan precisering behövs även i denna paragraf.

Handelsbolag

Enligt paragrafens tredje stycke ska första och andra styckena gälla även handelsbolag där samtliga direkta eller indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar. Det innebär att ett handelsbolag som har en viss delägarkrets och som inte ingår i en koncern ska upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport om förutsättningar som gäller för fristående aktiebolag är uppfyllda.

När det gäller indirekta delägare bör tanken, med hänsyn till tillämpningsområdet för redovisningsdirektivet, vara att handelsbolag som ett aktiebolag indirekt äger genom ett annat handelsbolag också ska omfattas av bestämmelsen. Alla andra former av indirekt ägande genom handelsbolag, t.ex. genom ett subjekt i kedjan som inte omfattas av lagens tillämpningsområde, ska alltså falla utanför. Den föreslagna lydelsen av stycket ger dock intryck av att alla former av indirekt ägande av handelsbolag, dvs. även av det sistnämnda slaget, ska omfattas av bestämmelsen. Vad som avses med indirekt ägande av handelsbolag bör preciseras närmare i lagtexten.

Vidare bör det preciseras i författningskommentaren att med juridiska personer med begränsat ansvar respektive mellanliggande handelsbolag avses sådana juridiska personer och handelsbolag som omfattas av redovisningsdirektivet.

Lagrådets förslag

Mot bakgrund av det anförda förordar Lagrådet att bestämmelsen i paragrafens första och tredje stycke ges följande lydelse.

Ett aktiebolag som [hör hemma i Sverige och] inte ingår i en koncern ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om företaget är etablerat, har ett fast driftsställe eller en varaktig affärsverksamhet i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige.

Första och andra styckena gäller även handelsbolag där samtliga direkta eller genom handelsbolag indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar.

3 §

I paragrafen finns bestämmelserna om vilka moderföretag som är rapporteringsskyldiga. Enligt första stycket ska det yttersta moderföretaget i en koncern upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport. Med det yttersta moderföretaget i en koncern avses det moderföretag som inte kontrolleras av något annat företag, dvs. som inte har något eget moderföretag.

Rapporteringsskyldigheten kan enligt andra punkten omfatta bara en koncern med verksamhet i flera länder. Den förutsättningen såvitt gäller direkt bedriven verksamhet i andra stater och jurisdiktioner är formulerad i linje med regleringen enligt 2 §. Skyldigheten att rapportera förutsätter alltså att det i koncernen ingår minst ett företag som hör hemma i en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige, eller som på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftsställe är skattskyldigt där.

De överväganden som redovisats angående 2 § beträffande kravet för rapporteringsskyldighet – att företaget är skattskyldigt i den andra staten eller skattejurisdiktion på grund av verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe där och uttrycket fast driftställe – gör sig gällande även här.

Av den föreslagna bestämmelsens motsvarighet i direktivet följer att yttersta moderföretag som styrs av medlemsstaternas nationella rätt omfattas av dess tillämpningsområde. I linje med vad som förordas beträffande 2 § bör det därför övervägas om bestämmelsens tillämpningsområde ska vara begränsat till moderföretag som hör hemma i Sverige.

Lagrådet förordar att paragrafens första stycke ges följande lydelse.

Ett yttersta moderföretag i en koncern ska för varje räkenskapsår upprätta och offentliggöra en inkomstskatterapport, om

1. moderföretaget [hör hemma i Sverige och] är ett aktiebolag eller ett sådant handelsbolag som avses i 2 § tredje stycket, och
2. det i koncernen ingår minst ett företag som hör hemma i en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige, eller om minst ett företag är etablerat, har ett fast driftsställe eller en varaktig affärsverksamhet i minst en annan stat eller skattejurisdiktion än Sverige.

Yttersta moderföretag

I en koncern kan det finnas moderföretag av olika slag på olika nivåer i koncernen. Det ultimata yttersta moderföretaget kan t.ex. vara en ekonomisk förening eller en stiftelse men det kan på en lägre nivå, t.ex. strax under den ekonomiska föreningen eller stiftelsen, finnas en koncern, s.k. underkoncern, där moderföretaget är ett aktiebolag.

Med yttersta moderföretag avses, enligt definitionen i artikel 48a. 1.1 i direktivet, ett företag som utarbetar koncernredovisning för flertalet företag i koncernen. Direktivets definition utesluter således inte att en underkoncern där det yttersta moderföretaget är ett aktiebolag men

som ingår i en större koncern där det ultimata moderföretaget är av annat slag än aktiebolag omfattas av regelverket.

Det bör framgå av författningskommentaren att en underkoncern av det ovannämnda slaget omfattas av rapporteringsskyldigheten.

4 §

Paragrafen reglerar vilka dotterföretag som är rapporteringsskyldiga. Med paragrafen genomförs delvis artikel 48b.4 i direktivet såvitt gäller dotterföretag vars yttersta moderföretag hör hemma utanför EES.

Det handlar alltså om moderföretag som inte omfattas av lagstiftningen i en stat inom EES. Det bör framgå av författningskommentaren att det med yttersta moderföretag avses företag som har en rättslig form som är jämförbar med de former som förtecknas i bilaga 1 till redovisningsdirektivet, se artikel 1.1.b ii) i redovisningsdirektivet.

5 §

I andra stycket föreskrivs att ett dotterföretag inte behöver upprätta en inkomstskatterapport om en sådan redan finns tillgänglig. Det lämpar sig bättre att flytta denna bestämmelse till 4 § som ett nytt tredje stycke eftersom den utgör ett undantag från skyldigheten att upprätta en inkomstskatterapport enligt den paragrafen.

8 §

I andra stycket föreskrivs att en filial inte behöver upprätta en inkomstskatterapport om en sådan redan finns tillgänglig. Det lämpar sig bättre att flytta denna bestämmelse till 7 § som ett nytt tredje stycke eftersom den utgör ett undantag från skyldigheten att upprätta en inkomstskatterapport enligt den paragrafen.

9 §

I paragrafen finns en bestämmelse om när en filial är undantagen från rapporteringsskyldighet. I första stycket, som består av en enda mening, regleras såväl en filial som hör till ett fristående företag som en filial som hör till ett företag som ingår i en koncern. Bestämmelsen blir lättare att läsa om meningen delas upp i två meningar på så sätt att de två olika situationerna regleras i var sin mening.

12 §

I paragrafen anges vad en inkomstskatterapport ska innehålla. I den finns en uppräknig av de poster som ska tas in i rapporten. Den bakomliggande uppräknig finns i artikel 48c. 2 i direktivet.

Direktivets uppräknig innehåller – till skillnad från motsvarigheten i denna paragraf – detaljerade beskrivningar av vissa poster. Dessa poster avser hur intäkterna ska beräknas (punkt d), upplupen inkomstskatt (punkt f), inkomstskatt enligt kontantmetoden (punkt g) och ackumulerade vinstmedel (punkt h). Paragrafens uppräknig i dessa delar består endast av rubriker. I författningskommentaren anges att närmare anvisningar om hur dessa ska beräknas finns i direktivet.

Det kan diskuteras om det är lämpligt att på detta sätt i förarbeten genomföra direktivbestämmelser.

För det första är det inte säkert att ett förarbetsuttalande som görs i anslutning till en kort rubrik hämtad från direktivtexten kan ha täckning i själva lagtexten. Det kan då i vissa fall inte vara möjligt att tillämpa det även om uttalandet grundar sig på en direktivtext. Det kan t.ex. vara fråga om rättsregler som enligt 8 kap. 2 § regeringsformen kräver att de genomförs genom lag men som efter delegation kan regleras på lägre nivå. Det kan även handla

om delar av direktivet som är till den enskildes nackdel och som därför inte får direkt effekt.

För det andra är direktiv utformade för att vara riktade bara till medlemsstaterna. Ett direktiv är därför inte tillgängligt på samma sätt som en författningstext.

Det bör under det fortsatta lagstiftningsarbetet övervägas om direktivtexten i dessa delar ska genomföras på annat sätt än genom uttalanden i förarbeten.

15 §

I paragrafen regleras hur uppgifterna i inkomstskatterapporten i olika stater eller skattejurisdiktioner ska redovisas. I författningskommentarens femte och sjätte stycke återges bl.a. innehållet i artikel 48c.5 fjärde och femte styckena.

Texten i författningskommentarens femte stycke skiljer sig från texten i motsvarande bestämmelse i direktivartikelns fjärde stycke.

Detsamma gäller texten i författningskommentarens sjätte stycke. I denna del av författningskommentaren anges att uppgifterna ska utgöra de samlade uppgifterna om verksamheten i flera företag inom en koncern "är skattepliktig i" medan i motsvarande bestämmelse i direktivet anges "kan vara inkomstskattepliktig". Dessa uttryck torde inte ha samma innebörd.

Det kan ifrågasättas om dessa delar av författningskommentarerna – som inte kan hänföras till någon av de i paragrafens första stycke angivna punkterna – har täckning i lagtexten. Uttalandena i författningskommentaren bör i vart fall justeras så att de ligger närmare direktivtexten.

21 §

I paragrafen finns bestämmelser om hur en inkomstskatterapport ska göras tillgänglig på internet och när det ska ske. Det anges bl.a. att den ska göras tillgänglig för allmänheten på minst ett av Europeiska unionens officiella språk. Eftersom regleringen gäller stater som omfattas av EES-avtalet bör det framgå av bestämmelsen att en inkomstskatterapport ska hållas tillgänglig för allmänheten på minst ett av unionens språk, eller på norska eller isländska.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.