Stockholms universitet

Rapporteringens pris

En rättslig analys av Country-by-Country Reporting i ljuset av rättssäkerhet

Andrea Hultgren

Juridiska institutionen
Examensarbete 30 hp.
Ämnesinriktning: Skatterätt
Höstterminen 2024
Grupphandledare: Caroline Nordklint
Engelsk titel: The Cost of Reporting - a legal examination of Country-by-Country Reporting in the light of Legal Certainty

Abstract

The globalization of business operations has created significant challenges in international taxation, particularly regarding transfer pricing and profit shifting. Multinational enterprises often exploit disparities in national tax systems to minimize their tax liabilities, thereby eroding national tax bases. In response, the OECD introduced Country-by-Country Reporting (CbCR) as part of the BEPS Action Plan to enhance transparency and curb tax avoidance. Under BEPS Action 13, large multinational enterprises are required to produce CbCR's that aggregate data on income, profits, taxes paid, and economic activities across jurisdictions. These reports serve as tools for high-level transfer pricing evaluations and assessments of BEPS-related risks and are shared with relevant tax authorities.

In Sweden, CbCR has been incorporated into national law through Chapter 33a of the Swedish Tax Procedure Act (2011:1244), and the Act (2017:182) on the Automatic Exchange of Country-by-Country Reports. CbCR offers numerous advantages, including increased transparency, enhanced monitoring of international taxation, and the mitigation of aggressive tax avoidance. It also streamlines reporting and ensures accurate data sharing while safeguarding confidentiality. However, the extensive and detailed information required can be administratively burdensome for multinational enterprises, particularly in documenting and investigating transactions. Ensuring legal certainty is critical, with the principles of legality, predictability, and proportionality playing a central role in addressing these challenges.

The implementation of CbCR regulations represents a significant step in the global effort to combat transfer pricing abuses and tax avoidance. This thesis examines the Swedish framework for CbCR, focusing on its alignment with the rule of law, particularly the mentioned principles. By analyzing reporting obligations and mechanisms for information sharing, the study evaluates whether the regulatory framework strikes a balance between the need for tax transparency and the safeguarding of legal certainty for affected entities. The thesis concludes that the predictability requirement and the principle of proportionality are particularly challenged, whereas legality remains unproblematic due to the incorporation of CbCR into Swedish law. The findings contribute to ongoing discussions about integrating international tax standards into national legal systems while upholding fundamental legal principles. Striking this balance is crucial to protecting business interests and maintaining a transparent and equitable tax system to deter tax evasion.

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CbCR	Country-by-Country-Reporting
DAC 4	Rådets direktiv (EU) 2016/881 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning
EU	Europeiska unionen
FL	Förvaltningslagen (2017:900)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IRS	Internal Revenue Service
Lagen om automatiskt utbyte av CbCR	Lagen (2017:182) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OSL	Offentlighets- och sekretesslag (2009:400)
Prop.	Proposition
RF	Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform
SFF	Skatteförfarandeförordning (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)

Innehåll

Abstract 3

Förkortningar 5

1 Inledning 13
1.1 Bakgrund 13
1.2 Syfte 14
1.3 Avgränsningar 14
1.4 Metod och material 15
1.5 Disposition 18

2 En introduktion till transfer pricing 21
2.1 Inledning 21
2.2 Transfer pricing – en överblick 21
2.3 Transfer pricing i relation till CbCR 23
2.3.1 Behovet av CbCR till följd av transfer pricing 23
2.3.2 Informationsutbytet av CbCR 24
2.4 Avslutande reflektioner 25

3 Country-by-Country Reporting 27
3.1 Inledning 27
3.2 Den rättsliga ramen för CbCR 28
3.2.1 OECD:s modellag 28
3.2.2 CbCR enligt svensk lagstiftning 29
3.3 Första delen av CbCR: Innehåll och förfarande 31
3.3.1 Vem ska rapportera? 31
3.3.2 Vad ska rapporteras? 32
3.4 Andra delen av CbCR: informationsutbytet mellan skattemyndigheter 35
3.4.1 Skattemyndigheternas arbete och sekretess 35
3.4.2 Användningsbegränsning av CbCR-uppgifterna 36
3.5 Avslutande reflektioner 37

4 Analys av CbCR-regleringen i ett rättssäkerhetsperspektiv 39
4.1 Inledning 39
4.2 Rättssäkerhetsbegreppet på skatterättens område 40
4.3 CbCR i förhållande till legalitetsprincipen 41
4.3.1 Legalitetsprincipen 41
4.3.2 OECD:s ställning i svensk rättsordning 42
4.3.3 Relevansen av bilaterala avtal för svensk lagtext 43
4.4 CbCR i förhållande till förutsebarhetskravet 45
4.4.1 Förutsebarhetskravet 45
4.4.2 Behov av ökad precision i lagtexten 46
4.4.3 Informationsdelningen hos skattemyndigheter 47
4.5 CbCR i förhållande till proportionalitetsprincipen 49
4.5.1 Proportionalitetsprincipen 49
4.5.2 Omfattningen av uppgifter som ska rapporteras 50

4.5.3 Kostnadsaspekter 51
4.5.4 Koncerner som undantas från CbCR 52
4.6 Avslutande reflektioner 53

5 Sammanfattande analys och slutsats 55

Källförteckning 59

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Att motverka skatteflykt och samtidigt upprätthålla ett rättssäkert skattesystem är grundläggande mål som genomsyrar både svensk skatterätt och internationell skattepolitik. Samtidigt aktualiseras en bredare diskussion om huruvida ett effektivt skattesystem och rättssäkerhet kan samexistera, eller om kompromisser krävs för att hantera global skatteflykt. Finanskrisen 2008 avslöjade allvarliga brister i det internationella skattesystemet, där globala företag utnyttjade kryphål för att undvika sin rättvisa andel av skatt.[1] Därmed utlöstes en global debatt om behovet av ökad skatterapportering och samordning mellan länder. Denna utveckling är särskilt relevant i en tid präglad av globalisering och ökad handel, där internprissättning, eller transfer pricing, har blivit en avgörande faktor för multinationella företag.

Mer än 80 procent av världshandeln sker mellan företag inom samma koncern, vilket gör att skattefrågor som rör dessa transaktioner blir av yttersta vikt för både nationella myndigheter och globala aktörer.[2] Under de senaste decennierna har transfer pricing fått allt större betydelse, både som ett verktyg för företag att optimera sin skattestruktur och som ett område för myndigheternas granskning.[3] Reglerna om transfer pricing, som vilar på armlängdsprincipen, styr priserna och villkoren för gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag.[4]

Centralt för denna framställning är Country-by-Country Reporting (CbCR), som är en del av The Organization for Economic Cooperation and Development's (OECD) arbete för att motverka erodering av de nationella skattebaserna. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) är ett projekt inom ramen för OECD:s arbete där BEPS-åtgärd 13 särskilt reglerar CbCR. CbCR-reglerna inbegriper både rapporteringskrav och informationsdelning som kräver att företag rapporterar sina inkomster, vinster, skatter och affärsaktivitet per land. Rapporteringskravet skapar insyn i företagens transfer pricing-strategier och möjliggör ett informationsutbyte mellan skattemyndigheter, vilket förväntas minska

---

[1] Bildstein-Hagberg, Sofia, *Leder inkomstskatterapporten till ökad skattetransparens?* Skattenytt, 2023, s. 124.

[2] Skatteverket, *Vad är internprissättning?,* Rättslig vägledning, 2024.

[3] Transfer pricing spelar därför en avgörande roll för både företag och skattemyndigheter, då den påverkar intäkter, kostnader och därmed det beskattningsbara resultatet.

[4] Armlängdsprincipen innebär att priser och villkor som avtalats i gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag ska motsvara de priser och villkor som hade avtalats mellan oberoende företag i en jämförbar situation. Principen regleras i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) och artikel 9 i OECD:s modellag.

skatteflykt. Rapporteringskraven tenderar att fokusera på att samla in information på mikronivå, som kräver en mer detaljerad strategi för datahantering jämfört med traditionell skatterapportering.[5] Traditionell skatterapportering innebär främst deklarationsarbete baserat på företagets utgifter om finansiella transaktioner och resultat. Denna utvidgning av informationsinhämtning belyser de övergripande regulatoriska målen att främja större transparens, möjliggöra datadriven kontroll och förbättra riskhanteringen inom olika sektorer.[6]

Trots att CbCR-reglerna bygger på en idé om informationsutbyte och ökad transparens, kan de nya rapporteringskraven tillika medföra problem. Företag ställs inför ökade kostnader, rättssäkerhetsutmaningar och potentiella skattetvister.[7] Skärningspunkten ligger således i strävan att bekämpa skatteundandragande genom en önskad effektiv skattelagstiftning, samtidigt som rättssäkerheten, en grundläggande princip inom skatterätten, måste värnas. Det finns anledning att undersöka huruvida de ökade rapporteringskraven utgör ett framgångsrikt koncept eller om de snarare äventyrar rättssäkerheten vad gäller legalitet, förutsebarhet och proportionalitet.

1.2 Syfte

Syftet med framställningen är att undersöka CbCR-reglernas tillämpning i ljuset av rättssäkerheten, med hänsyn till den omfattande informationsmängd och informationsdelning som följer av CbCR. Analysen söker svar på hur CbCR tillämpas i svensk rätt och i vilken utsträckning reglerna uppfyller gällande rättssäkerhetskrav, definierad i termer av legalitetsprincipen, förutsebarhetskravet och proportionalitetsprincipen.

1.3 Avgränsningar

Givet det omfattande och komplexa området för transfer pricing, är det nödvändigt att avgränsa framställningen. Många problem kan uppstå i samband med transfer pricing, exempelvis svårigheterna med armlängdsprincipen, vad som anses vara marknadsmässigt eller frågor kring dubbelbeskattning. BEPS-initiativet omfattar 15 olika åtgärder som tillsammans adresserar ett brett spektrum av frågor relaterade till skatteundandragande. Dessa aspekter lämnas utanför framställningen för att hålla analysen fokuserad på åtgärd 13 som reglerar CbCR. Ökad transparens är ett centralt verktyg för att motverka otillbörliga vinstförflyttningar och utgör en viktig utgångspunkt inom ramen för CbCR. Framställningen kommer emellertid att rikta större fokus mot rapporteringsprocessen och informationsdelningen. Dessa områden är kritiska för att motverka skatteundandragande

---

[5] Brissle, Oscar, Muinafshar, Tara, *Rättssäkerhetsproblem vid rapporteringskrav*, Skattenytt 2014, s. 397.
[6] Ibid, s. 397.
[7] Höglund, Mats, *Dokumentation av internprissättning - med inriktning på land-för-land-rapportering*, Jure Förlag AB, Stockholm, 2021, s. 214 ff.

och för att skapa ett rättvist och förutsägbart system som både företag och skattemyndigheter kan förlita sig på.

Framställningen skrivs utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv. Även begreppet rättssäkerhet är omfattande och behöver avgränsas. För denna framställning är legalitetsprincipen, förutsebarhetskravet och proportionalitetsprincipen mest relevanta. Legalitetsprincipen är särskilt viktig, eftersom regleringen som ligger till grund för rapporteringskraven utgår från denna princip. Förutsebarhetskravet är nära förknippat till legalitetsprincipen och innebär att lagtexten ska vara så tydlig och förutsebar som möjligt. Eftersom CbCR medför en omfattande informationsmängd som ska rapporteras, samlas in och delas, finns det också anledning att granska regleringen utifrån proportionalitetsprincipen.

Ett unionsrättsligt direktiv avseende offentliggörande av CbCR har godkänts och trätt i kraft 2021.[8] Frågor kring offentliggörande av CbCR kommer däremot inte att diskuteras i framställningen då fokus ligger på andra aspekter av rapporteringen.

1.4 Metod och material

Eftersom framställningen behandlar tillämpligheten av CbCR-reglerna, utgår den från den rättsdogmatiska metoden. Den rättsdogmatiska metoden används här eftersom arbetet syftar till att utreda och analysera gällande rätt.[9] Genom att tillämpa den rättsdogmatiska metoden kan reglerna kring CbCR identifieras och klargöras. Att förstå dessa regler i praktiken kräver även en insikt i deras syften och hur de tillämpas. En annan styrka med den rättsdogmatiska metoden är dess strukturerade angreppssätt då relevanta rättskällor kan behandlas på ett systematiskt sätt, vilket väger tungt i en akademisk framställning där tydlighet och precision är av största vikt. Metoden stärker ytterligare den juridiska argumentationen på så sätt att hänvisningar till gällande rätt ger framställningen en solid grund som ökar dess trovärdighet. Den rättsdogmatiska metoden är alltså inte bara lämplig för att analysera gällande rätt. Metoden förser även en strukturerad och djupgående förståelse av reglerna kring CbCR, deras internationella kontext och det syfte de tjänar.

Vad som omfattas av rättsdogmatiken har varit omdiskuterat därför att begreppet bland annat varit föremål för kritik på grund av sin negativa klang.[10] Samtidigt bidrar metoden också till en effektiv kontroll av myndigheters beslutsfattande, vilket i sin tur främjar rättstrygghet även för företag.[11]

---

[8] Justitiedepartementet, Kommittédirektiv Dir. 2021:46, *Genomförande av EU-direktiv om offentlig landför-land-rapportering och några frågor om års- och koncernredovisningar*, 2021.

[9] Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, SvJT 2005, s. 249.

[10] Hjertstedt, Mattias, *Beskrivningar av rättsdogmatisk metod: om innehållet i metodavsnitt vid användning av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt*, i Mannelqvist, Ruth, Ingmanson, Staffan & Ulander-Wänman Carin (ed.), Festskrift till Örjan Edström, Umeå: Juridiska institutionen, Umeå universitet, 2019, s. 166.

[11] Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap,* SvJT 2004, s. 5.

Den generella rättsdogmatiken omfattar traditionellt rättskälleläran och den juridiska argumentationsläran.[12] Rättskällorna kan indelas i sådana som ska, bör och får följas. Den rättsvetenskapliga doktrinen brukar ange att lagar och förordningar ska följas, prejudikat och förarbeten bör följas, medan doktrinen får följas.[13] Den rättsdogmatiska metoden benämns oftast som kartläggande rättsdogmatik som ett förstaled. Nästa steg inkluderas av en kritisk analys av gällande rätt i syfte att lyfta de problem som finns i nuvarande rättsläge.[14] Slutligen kan det sista steget benämnas som den konstruktiva rättsdogmatiken, som innefattar en analys av lösningar som uppstår till följd av problemen i förevarande steg.[15] Framställningen kommer att ta avstamp i dessa tre komponenter för att på ett tillfredställande sätt besvara det uppställda syftet. Huvudfokuset ligger på kartläggandet av gällande rätt, men speglas även till stor del av kritisk rättsdogmatik.

Eftersom informationsdelningen utgör en betydande del av CbCR och berör frågor om informationssäkerhet, sträcker sig problematiken emellertid bortom ren skatterätt. Utvidgningen av rättsområden kan skapa ett intryck av att framställningen delvis avviker från skatterätten. Skatterättsliga frågor är komplexa och påverkas av många faktorer, inklusive informationssäkerhet och rättssäkerhetsaspekter. För att få en heltäckande förståelse av CbCR och dess konsekvenser är det nödvändigt att använda ett mångsidigt metodologiskt tillvägagångssätt. Genom att inkludera andra perspektiv, såsom regelefterlevnad och informationshantering, kan utmaningar och möjligheter som uppstår med denna internationella reglering belysas. Ett bredare perspektiv är inte bara legitimt utan också nödvändigt för att adressera de komplexa frågor som CbCR medför. Att undersöka informationssäkerhet är särskilt relevant i dagens digitala värld, där datautbyte mellan länder ökar och säkerheten kring denna information blir allt viktigare.

Beträffande rättssäkerhetsbegreppet kommer framställningen att utgå från tre centrala aspekter: legalitet, förutsebarhet, och proportionalitet. Även om tre aspekter till synes kan uppfattas som extensivt, motiveras valet av CbCR:s komplexa karaktär. För att uppnå en heltäckande analys kommer därför rättssäkerheten att behandlas mer ingående i framställningen. På grund av harmoniseringen av de olika regelverken, nationella, unionsrättsliga och internationella, blir det mer relevant att granska fler aspekter av rättssäkerheten separat. För att skapa en starkare och mer fokuserad framställning kommer det vara fokus på djupet snarare än bredden.

De material som ligger till grund för kartläggandet av gällande rätt varierar från riktlinjer från OECD, svensk lagstiftning, doktrin till förarbeten. Emellertid är det betydelsefullt att beakta rättskällehierarkin vid kartläggandet av gällande rätt. Givet att framställningens utgångspunkt baseras på CbCR är det av största vikt att utröna rättskällevärdet för OECD:s material som lagtext. En mer utförlig

---

[12] Peczenik, 2005, s. 251.

[13] Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, uppl. 1, Fritze, Stockholm, 1995, s. 215.

[14] Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), Juridisk metodlära, 2:a uppl. Lund: Studentlitteratur, 2018. s. 35–36.

[15] Hjertstedt, 2019, s. 167.

analys beträffande OECD:s ställning i svensk rätt kommer att behandlas nedan i avsnitt 4.3.2.

Doktrin utgör även en central del av framställningen, trots att den har en mindre framträdande position i rättskällehierarkin. Denna rättskälla framställs däremot av bland annat framstående professorer, domare och ämbetsmän, vilka tillför auktoritet till den juridiska litteraturen som omfattar doktrin.[16] Trots doktrinens avsaknad av formell auktoritet tillmäts den stor betydelse inom rättskälleläran på grund av dess inre giltighet.[17] Doktrinen som används i framställningen bidrar genom att tydliggöra, systematisera och komplettera befintliga luckor i det rådande rättsläget. Den skatterättsliga litteraturen är mångfacetterad och innefattar andra källor såsom akademiska avhandlingar, lagkommentarer och artiklar i skattetidskrifter.[18] Viktiga källor som Skattenytt och Svenskt Skattetidning utgör en central grund för framställningen, och en betydande del av materialet är hämtat från dessa publikationer. Genom användningen av doktrin kan en djupare förståelse fås för komplexa rättsfrågor och bidra till en mer nyanserad bild av rapporteringskraven för transfer pricing.

Fortsättningsvis ligger prop. 2016/17:47 med namnet ”Dokumentation vid internprissättning och land-för-land-rapportering på skatteområdet” till grund för framställningen.[19] Även om propositioner inte är rättsligt bindande, innehåller de detaljerade motiveringar till varför en viss lagstiftning införs. Dessa förarbeten bidrar därmed till en värdefull vägledning för både domstolar och myndigheter. Beträffande rättssäkerhetsaspekterna inhämtas även material från andra propositioner och statens offentliga utredningar. De rättssäkerhetsmaterial som finns inom skatterättens område tenderar att fokusera mer på enskildas skydd gentemot myndighetsutövning. Framställningen är visserligen skriven ur de multinationella företagens perspektiv, men den kommer att till stor del baseras på samma källor. Även om företag inte anses vara lika skyddsvärda som individer, finns fortfarande en principiell likhet och systematik i materialet. Därför är det relevant att använda samma källor för att förstå rättssäkerhetens grunder, även när det gäller företagens rättigheter och skyldigheter.

Material från Skatteverkets rättsliga vägledning och hemsida används konsekvent under arbetets gång. Fördelarna med att hämta information från Skatteverkets vägledning är främst dess officiella karaktär, då Skatteverket är en pålitlig och erkänd källa med en central roll i Skatteförvaltningen. Skatteverket är en uppskattad verksamhet, som bidrar till att skapa trygghet för enskilda. Vägledningarna ger insikt i hur Skatteverket tillämpar reglerna i praktiken och därigenom en bättre förståelse för myndighetens tolkning av olika bestämmelser.[20] Skatteverket uppdaterar sina vägledningar regelbundet, vilket säkerställer att de speglar de senaste förändringarna inom skatterätten. Emellertid finns metodologiska överväganden som måste göras. Eftersom Skatteverkets vägledningar inte är rättsligt bindande, har de inte samma rättsliga tyngd som exempelvis lagtext eller

---

[16] Munck, Johan, *Rättskällor förr och nu,* Juridisk Publikation, 2014, s 208.
[17] Kleineman, 2018, s. 33 ff.
[18] Lodin, Sven-Olof, m.fl., *Inkomstskatt*, Studentlitteratur, Stockholm, uppl. 17, 2019, s. 19–20.
[19] När referens görs till ”propositionen” under framställningen avses denna proposition.
[20] Lodin, m.fl., 2019, s. 18–19.

prejudicerande domar. Därtill är det värt att beakta att Skatteverket är en part med ett eget intresse av att tolka och tillämpa regler på ett sätt som stödjer deras uppdrag, vilket kan påverka objektiviteten. Material från utländska skatteverk kommer även att inhämtats med samma motivering på grund av transfer pricing och dess internationella karaktär.[21]

1.5 Disposition

För att ge en tydlig och strukturerad bild av ämnet är framställningen uppdelad i tre moment. Inledningsvis presenteras bakgrunden till transfer pricing och BEPS-initiativet. Därefter behandlas CbCR i stort, som utgör framställningens huvudtema. I den sista delen förs en analys i hur väl CbCR-reglerna uppfyller rättssäkerhetsaspekterna. Kapitlen är organiserade för att stegvis bygga upp en förståelse för den komplexitet som rapporteringsskyldigheten innebär och de rättssäkerhetsaspekter som är kopplade till denna. Avslutande reflektioner presenteras i slutet av varje kapitel för att sammanfatta kapitlets innehåll och ge en egen analytisk reflektion.

Framställningen inleds med en beskrivning av transfer pricing, där nödvändig information för att förstå terminologin och de strategier som används inom området presenteras. I denna del inkluderas även en genomgång av hur transfer pricing påverkar beskattningen och varför det är av stor betydelse för både företag och skattemyndigheter. Avslutningsvis sätts transfer pricing i relation till CbCR för att skapa en förståelse i hur de samverkar.

I det tredje kapitlet kommer en genomgång av CbCR. Eftersom regelverket utgör grunden för CbCR inleds kapitlet med en presentation av gällande rätt, där både OECD:s riktlinjer och svensk lagstiftning framställs. Vidare är CbCR uppdelat i två huvudsakliga delar. Framställningen kommer att belysa denna uppdelning genom att först behandla den inledande delen som fokuserar på innehåll och förfarandet för CbCR. Därefter behandlas den andra delen, som rör informationsdelning, vilken utgör det sista steget i CbCR-processen. I denna del ingår även en genomgång av Skatteverkets arbete samt frågor relaterade till informationssäkerhet.

I det fjärde kapitlet kommer framställningen att koppla samman CbCR med respektive rättssäkerhetsaspekt. Inledningsvis redogörs för respektive rättssäkerhetsaspekt, varefter CbCR relateras till varje princip. I detta kapitel kommer även olika aktörers perspektiv att analyseras för att belysa deras syn på dessa frågor. Det är också nödvändigt att utvärdera CbCR:s effektivitet i att motverka skatteundandragande samt bedöma om åtgärden uppfyller sitt syfte, eller i större utsträckning orsakar tillämpningssvårigheter och rättssäkerhetsutmaningar. Avslutningsvis kommer kapitel fem att presentera en sammanfattande analys av vad som behandlats under framställningen, samt en slutsats för att konkludera framställningen.

[21] Exempelvis Internal Revenue Service (IRS) som är den amerikanska federala skattemyndigheten.

2 En introduktion till transfer pricing

2.1 Inledning

CbCR-reglerna gäller för transfer pricing och syftar till att motverka vinstförflyttning och oriktig prissättning. För att presentera en bakgrund till behovet av CbCR beskriver framställningen först transfer pricing som sådant. Transfer pricing har länge betraktats som en av de mest betydelsefulla skattefrågorna för stora internationella koncerner. Skattemyndigheter i olika länder hanterar dessa frågor aktivt, och strategierna varierar från land till land. Emellertid finns det en gemensam strävan mot likformighet och effektivitet. Det övergripande målet är att säkerställa en rättvis beskattning, där ”rätt skatt betalas i rätt land”, som bidrar till ett mer transparent och rättvist skattesystem globalt.[22] Oönskad skatteplanering och transfer pricing-strategier har uppstått till följd av företagens vilja att optimera sina skatter. Multinationella företag använder sig av transfer pricing för att manipulera prissättningen av varor, tjänster och immateriella tillgångar som överförs mellan olika enheter inom koncernen. För att bemöta problemet har OECD genom BEPS-initiativet introducerat flera åtgärder som syftar till att motverka skatteundandragande samt öka transparensen.

För att skapa en bättre förståelse i hur CbCR fungerar i förhållandet till transfer pricing är det nödvändigt att inledningsvis ge en kortare introduktion till transfer pricing och dess innebörd. Därefter ges en förklaring av hur transfer pricing påverkar beskattningen och i sin tur varför det har stor betydelse för såväl företag som skattemyndigheter. Det avslutande delavsnittet sätter CbCR i relation till transfer pricing för att belysa hur CbCR har utvecklats som en följd av transfer pricing och vilka utmaningar som därigenom uppstår.

2.2 Transfer pricing – en överblick

En majoritet av den globala handeln sker mellan bolag inom samma koncern.[23] När multinationella företag genomför transaktioner sinsemellan, uppstår en kostnad för dessa transaktioner. Transfer pricing avser de priser på varor, tjänster, finansiella transaktioner och immateriella tillgångar som avtalats mellan företagen vid gränsöverskridande transaktioner.[24] Hur mycket en transaktion ska kosta styrs av armlängdsprincipen, som innebär att priser och andra villkor vid

[22] Norell, Kurt, Billgert, Christin, *Skatteverket och internprissättning*, SvSkT 2010:1 a. 57.
[23] Skatteverket, *Vad är internprissättning?* Rättslig vägledning, 2024.
[24] OECD, *Transfer pricing for Multinaitonal Enterprises and Tax Administratons*, januari 2022, s. 39.

gränsöverskridande transaktioner ska överensstämma med de priser och villkor som skulle ha avtalats i motsvarande situation mellan oberoende företag.[25] Syftet med transfer pricing är alltså att det ska gå att bedöma om priser och villkor mellan företagen är armlängdsmässiga. Enkelt uttryck kan principen ställa företag inför frågan: ”Hur mycket hade en transaktion kostat om vi inte ingick i samma koncern?”.

Som ett exempel på hur transfer pricing fungerar, presenteras ett hypotetiskt fall mellan ett moder- och dotterföretag:

Källa: StarTaxEducation, 2021.

Vid presumtion att det kostar bolag A 100 € att tillverka telefonerna har koncernen tillsammans gjort en vinst på 50 € förutsatt att företag B sålt telefonerna med ett marknadspris för 150 €. Nedan följer en tabell på hur skatterna kan variera beroende på hur priset sätts, där vi förutsätter att bolagsskatten i Tyskland är 50 procent respektive 20 procent i USA.

	Moderbolag A				Dotterbolag B				
TP	Kostnad	Inkomst	Vinst	Skatt 50%	Kostnad	Inkomst	Vinst	Skatt 20%	Total skatt
100€	100€	100€	0€	0€	100€	150€	50€	10€	**10€**
110€	100€	110€	10€	5€	110€	150€	40€	8€	**13€**
140€	100€	140€	40€	20€	140€	150€	10€	2€	**22€**

Källa: StarTaxEducation, 2021.

Tabellen visar att om moderbolaget A säljer telefoner till dotterbolag B för 110 €, uppstår en vinst på 10 € för moderbolaget, vilket medför en skatt på 5 €. Samtidigt genererar dotterbolaget en vinst på 40 € och en skatt på 8 €. Totalt resulterar denna transaktion i en beskattning om 13 € för koncernen som helhet. Om koncernen skulle fastställa ett pris på 140 €, skulle visserligen moderbolagets vinst

[25] Monsenego, Jérôme, *Transfer pricing aspects of business restructurings: some comments on the transfer pricing potential*, Skattenytt 2010, s. 284.

öka, men det skulle samtidigt leda till större beskattning. Mest fördelaktigt för koncernen är därmed att sätta priset till 100 €, även om moderbolaget inte gör någon vinst på transaktionen. I stället maximerar dotterbolagets vinst i USA, vilket kan vara gynnsamt för koncernen totalt sett.[26]

Bilderna illustrerar ett praktiskt exempel på hur transaktionen mellan bolag A och B skapar en mekanism som tillåter bolagen att fördela vinster till en viss jurisdiktion för att skatteoptimera. Samtidigt har skattemyndigheterna i respektive länder ett intresse av att företagen betalar korrekt vinstskatt. Således har transfer pricing stor betydelse för såväl företag som skattemyndigheter eftersom de påverkar intäkter, kostnader och sedermera det beskattningsbara resultatet för koncernen.[27]

Armlängdsprincipen är en vedertagen princip och kallas även korrigeringsregeln i svensk rätt.[28] Korrigeringsregeln tillämpas när resultatet av näringsverksamheten har blivit för lågt på grund av att villkor har avtalats, som avviker från de som skulle ha gällt mellan oberoende näringsidkare. I sådana fall ska resultatet av näringsverksamheten justeras och beräknas till det belopp det skulle ha uppgått till om dessa avvikande villkor inte hade funnits.[29]

Skattemyndigheterna är väl medvetna om de olika förfaranden när multinationella företag sätter priser på de interna transaktionerna, som illustrerats ovan. Transfer pricing har därför blivit ett mycket reglerat område. Transfer pricing är viktigt i det avseende att prissättningen berör olika parter med olika intressen där beskattningen spelar en stor roll. Ur ett myndighetsperspektiv är det betydelsefullt att internprissättningen är korrekt, för att säkerställa att staten inte går miste om skatteintäkter. Länder är angelägna om att skydda sin skattebas och utövar därför påtryckningar för att säkerställa att multinationella företags prissättning följer reglerna. För företagen innebär felaktig prissättning att de riskerar efterföljande justeringar, vilket kan leda till restskatt. Dessutom kan dubbelbeskattning uppstå om samma inkomst beskattas i två länder på grund av att olika företag i intressegemenskap anses ha rätt till den.[30]

2.3 Transfer pricing i relation till CbCR

2.3.1 Behovet av CbCR till följd av transfer pricing

Under flera år har frågor om information och transparens haft en central plats på den skattepolitiska agendan, särskilt genom krav på informationsutbyte och dokumentation för transfer pricing.[31] Multinationella koncerner ska därför i en land för land rapport lämna uppgifter där koncernen bedriver verksamheter och

---

[26] Ulaneko, Borys, *What is Transfer pricing?* StarTax Education, 2021.
[27] Skatteverket, *Vad är internprissättning?* Rättslig vägledning, 2024.
[28] Prop. 2005/06:169, *Effektivare skattekontroll m.m.*, s. 88 och 90.
[29] Se 14 kap. 19 § IL.
[30] OECD:s modellag kapitel IV, s.173.
[31] Monsenego, Jérôme, *En överblick över BEPS-projektet*, Skattenytt 2014, s. 8.

andra uppgifter per företag.[32] Uppgifterna som lämnas på aggregerad nivå ska bland annat innefatta den globala fördelningen av inkomster, vinster, betalda skatter och ekonomisk aktivitet.[33] Kraven gäller för de jurisdiktioner som inte finns med på Europeiska unionens (EU) lista över icke-samarbetsvilliga skattejurisdiktioner. Syftet är att företag inte ska överbelastas med rapporteringskrav i länder där skatteövervakningen bedöms vara mindre riskfylld. I stället kan de sammanställa all relevant information till en gemensam, aggregerad, rapport. Däremot krävs för de jurisdiktioner som anses vara icke-samarbetsvilliga skattejurisdiktioner att informationen redovisas specifikt och separat. Därmed ges tydligare insyn i verksamheten i dessa särskilt granskade länder.[34] Rapporteringskravet gäller emellertid enbart större multinationella koncerner eftersom koncerner som omsätter mindre än 7 miljarder kronor undantas.[35] Denna beloppsgräns diskuteras vidare i avsnitt 4.5.4. För närvarande har omkring 120 jurisdiktioner infört lagstiftning som ålägger multinationella koncerner CbCR. I februari 2024 fanns över 3 300 etablerade avtal för utbyte av CbCR vilket innebär att i stort sett alla stora multinationella koncerner redan omfattas av CbCR-skyldigheten.[36]

2.3.2 Informationsutbytet av CbCR

OECD uppskattar att omkring 240 miljarder kronor i skatteintäkter går förlorade på grund av otillbörliga vinstförflyttningar och skatteundandraganden.[37] Även om beräkningen av minskade skatteintäkter på grund av oriktig transfer pricing är osäker, så styrs prissättningen till största del av företagsekonomiskt incitament. Transfer pricing är inte bara svårt för de skattskyldiga att uppskatta men även för skattemyndigheter.[38] Det finns ett stort intresse att reglera transfer pricing för att inte urholka den internationella skattebasen, och CbCR är ett av verktygen som används för att kontrollera detta. CbCR syftar till att främja större transparens för skattemyndigheter genom att förse dem med relevant och tillförlitlig information vid transfer pricing. För att säkerställa ökad transparens kommer behöriga skattemyndigheter automatiskt att dela uppgifterna som koncernen upprättat i sitt hemland med motsvarande myndigheter i de jurisdiktioner där koncernen är verksam. Informationen som sedan används för riskbedömningar och analyser är beroende av att ett rättsligt instrument som tillåter informationsutbyte föreligger.[39]

---

[32] OECD:s tanke är utveckla dokumentationskraven för transfer pricing på ett sätt att den administrativa bördan inte blir tyngre för företagen, samtidigt som skattemyndigheter ska ges ökad information om koncernen.
[33] OECD, *Country-by-Country Reporting for tax purposes*.
[34] SOU 2023:35, *Nya regler om hållbarhetsredovisning*, s. 418.
[35] Nilsson, Peter, *Den nya tilläggsskatten – för vem och från när?* Skattenytt, 2023, s. 660.
[36] OECD, *Country-by-Country Reporting for tax purposes*.
[37] OECD, *OECD secretary-general report to G20 leaders*, Hangzou, China, September, 2016 s. 9.
[38] Höglund, 2021, s. 109.
[39] Exempelvis dubbelbeskattningsavtal, *Double Taxation Convention* eller avtal om utbyte av skatteinformation, *Tax information Exchage Agreement*, se IRS, *Frequently asked questions (FAQs) – Country-by-country reporting (A1),* 2024.

De första rapporterna utbyttes i juni 2018, och med stöd från OECD integrerar skattemyndigheterna dessa rapporter i sina processer för riskbedömning och skattekontroller. Rapporterna hjälper myndigheterna att bättre identifiera och förstå de skattemässiga risker som deras jurisdiktioner kan vara utsatta för.[40] OECD har betonat utmaningarna kring transfer pricing, särskilt på grund av den bristande tillgången på tillförlitliga data om företagsbeskattning. Denna brist har länge varit ett hinder för att mäta de skattemässiga och ekonomiska konsekvenserna av skatteflykt, vilket i sin tur har försvårat myndigheternas bedömningar av transfer pricing vid transaktioner inom koncerner. Behovet av ökad insyn förklarar ytterligare varför multinationella koncerner åläggs att rapportera land för land årligen.[41]

2.4 Avslutande reflektioner

På grund av riskerna med felaktig prissättning uppstår ett behov av regelverk som CbCR. Genom att möjliggöra en mer detaljerad granskning av transfer pricing fungerar CbCR som ett verktyg för att motverka skattebaserosion och säkerställa att beskattningen bättre motsvarar den ekonomiska aktiviteten i varje jurisdiktion. Som nämndes inledningsvis ska rätt skatt betalas i rätt land, vilket innebär att CbCR inte nödvändigtvis är avsett till att medföra svårigheter för de rapporterande företagen. I huvudsak handlar målsättningen om att värna om länders skattebaser samtidigt som att minimera risken för skatteundandragande. Avgörande är att CbCR-regleringen tillämpas utan att äventyra rättssäkerheten, vilket kan påverkas av ökad transparens och krav på informationsdelning.[42] Det bör poängteras att det finns en inneboende konflikt mellan multinationella företags intressen och nationella skattemyndigheters strävan att säkra sina skattebaser, vilket understryker vikten av transparens genom rapporteringskrav som CbCR.

Vidare kan automatiskt informationsutbyte innebära säkerhetsrisker och integritetsfrågor. Förslagen i propositionen syftar till att införa de bestämmelser som krävs för att Sverige ska uppfylla OECD:s nya standard för CbCR samt informationsutbyte av dessa rapporter. Eftersom Sverige har anslutit sig till ett multilateralt avtal, ska OECD:s standard tillämpas, samtidigt som Sverige är bundet av EU-direktiv, vilka behandlas i nästa avsnitt under kapitel 3.2. Automatiskt informationsutbyte genom CbCR är ett viktigt verktyg för att motverka skatteflykt, men informationsutbytet kan även medföra risker och utmaningar. Inte främst med hänsyn till integritets- och datasäkerhetsrisker då stora mängder känslig företagsinformation delas mellan olika länder. Risken finns att uppgifterna inte hanteras tillräckligt säkert i alla jurisdiktioner. Dessutom har olika länder olika nivåer av datasäkerhet vilket ökar risken för dataläckor eller felaktig användning av informationen. Dessa aspekter understryker vikten av att noggrant granska

[40] OECD, *Country-by-Country Reporting for tax purposes*.
[41] Ibid.
[42] Se kapitel 5.

och förstå de regler som styr CbCR, vilka nu kommer att behandlas i följande kapitel.

3 Country-by-Country Reporting

3.1 Inledning

År 2013 presenterade OECD, inom ramen för BEPS-projektet, en handlingsplan som identifierade 15 åtgärder för att motverka skattebaserosion och vinstförflyttning. BEPS-projektet förser stater med instrument för att bemöta skatteundandragande och säkerställa att vinster beskattas där den ekonomiska verksamhet äger rum och där värde skapas.[43] Åtgärd 13 fokuserar på dokumentation kring transfer pricing med syfte att öka transparensen för skattemyndigheterna, samtidigt som hänsyn togs till företagens efterlevnadskostnader. Under 2015 publicerades slutrapporterna för samtliga åtgärder, där CbCR inkluderades i åtgärd 13.

Innehållet i kapitel V om dokumentation i OECD:s riktlinjer för transfer pricing har därtill ändrats avsevärt.[44] Slutrapporten har resulterat i en ny standard av dokumentationspaket bestående av tre delar: (i) *master file*, som omfattar koncerngemensam information, (ii) *local file* som behandlar företagsspecifika uppgifter, (iii) och slutligen CbCR som innehåller viss information om den globala fördelningen av den multinationella koncernens inkomster och betalda skatter. CbCR ger även vissa indikationer på var den ekonomiska aktiviteten inom koncernen är lokaliserad.[45] Sammantaget ställer dessa dokument krav på att den rapporteringsskyldige tillhandhåller konsekvent information som ger skattemyndigheter ett användbart underlag för att bedöma risker kopplade till transfer pricing. Informationen är avsedd att underlätta för myndigheterna att identifiera om företag har ägnat sig åt aggressiva strategier för transfer pricing.[46]

Detta kapitel ämnar ge en helhetsbild över CbCR som utgör framställningens huvudämne. Kapitlet disponeras på följande sätt. Företrädesvis ges en genomgång av den rättsliga ramen, för att skapa en rättslig grund för vilka avtal och regler som reglerar CbCR. CbCR är uppdelat i två delar, vilket kommer illustreras nedan. Den första delen behandlar innehåll och förfarandet av rapporteringen:

---

[43] OECD, *Base erosion and profit shifting (BEPS).*

[44] Lagrådsremiss, *Dokumentation vid internprissättning och land-för-land-rapportering på skatteområdet*, 19 oktober 2016, s. 26.

[45] OECD, *Transfer pricing for Multinaitonal Enterprises and Tax Administratons*, januari 2022, Kapitel V, s. 231. Se även 39 kap. 15-16 §§ SFL.

[46] OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Transfer pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, s. 9.

vem som är rapporteringsskyldig och vilka uppgifter som ska lämnas i en rapport. Den andra delen behandlar sedan det sista steget i en CbCR-process: informationsdelningen mellan skattemyndigheter och dess arbete med informationen.

3.2 Den rättsliga ramen för CbCR

3.2.1 OECD:s modellag

CbCR regleras i stor utsträckning på internationell nivå då de svenska reglerna är direkt baserade på OECD:s internationella standarder och ytterligare förstärkta genom EU:s rättsliga mekanismer. Genom EU:s rättsordning har dessa standarder också införlivats i medlemsstaternas lagstiftning via rådets direktiv 2011/16/EU (DAC 4). DAC 4 har harmoniserat rapporteringskraven i EU för att främja transparens i linje med BEPS-projektet.

I samband med slutrapporten från 2015 presenterade OECD en modellag, *Model legislation related to Country-by-Country Reporting,* för att underlätta genomförandet av CbCR. Modellagen fungerar som en manual med praktiska verktyg och riktlinjer för både länder och företag genom att ge tydliga och enhetliga definitioner av centrala begrepp, eller beskriver vad rapporteringen ska innehålla, med mera.[47] OECD:s modellag om genomförandet för CbCR tar däremot varken hänsyn till den konstitutionella lagen och det rättsliga systemet, eller till strukturen och formuleringen av skattelagstiftningen i någon särskild jurisdiktion.[48] Olika jurisdiktioner kan således anpassa denna modellagstiftning till sina egna rättssystem där OECD:s standard kan tolkas på olika sätt. Denna flexibilitet kan emellertid leda till rättsosäkerhet och potentiella skattetvister på grund av skillnader i tolkningen av CbCR.[49] Däremot är syftet med OECD:s riktlinjer att representera en högsta nivå av redovisningsbörda som kan krävas av företagen. Denna nivå fungerar därmed som ett tak för internationella redovisningskrav. Dessa riktlinjer ska inte ses som en generell rekommendation som lagstiftare eller skattemyndigheter fritt kan avvika ifrån.[50]

Inom ramen för modellagen utarbetade OECD även ett multilateralt avtal om automatiskt informationsutbyte av CbCR, *Multilateral Competent Authority Agreement,* (MCAA), som Sverige undertecknade i januari 2016.[51] Sammanlagt har 44 länder undertecknat avtalet.[52] MCAA innebär att OECD:s standard för CbCR och automatiskt utbyte av sådana rapporter ska genomföras och tillämpas i de

---

[47] OECD, *Transfer pricing Documentation and Country-by-Country-Reporting, Action 13: 2015 Final Report*, s. 39 ff.
[48] Ibid, s. 37.
[49] Denna aspekt kommer att diskuteras vidare i avsnitt 4.4 om förutsebarhet.
[50] Andersson, Krister, *Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap,* SvSkT, 2007, s. 143.
[51] Walterson, Frank, lag (2017:182) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet 1 §, Karnov 04/10/2024 (JUNO).
[52] OECD, *Secretary-general report to G20 leaders, Hangzou*, China, September, 2016 s. 9.

avtalsslutande länderna. Enklare uttryckt reglerar MCAA själva informationsutbytet av CbCR mellan skattemyndigheterna. Vissa länder, som USA, har valt att inte ansluta sig till MCAA. I stället har Sverige tecknat ett bilateralt avtal, SKV M 2017:13, med USA. Avtalet har tecknats genom Skatteverket och USA:s motsvarande skattemyndighet, Internal Revenue Service (IRS).[53] Avtalet möjliggör informationsutbyte mellan länderna inom ramen för CbCR, vilket innebär att trots USA:s uteblivande från MCAA, kan relevant skatterelaterad information ändå effektivt delas med Sverige.[54] På samma sätt är alla EU-medlemsstater genom DAC 4 bundna av reglerna för CbCR, oberoende om de har undertecknat MCAA. MCAA kan se olika ut mellan de avtalsslutande staterna. För svenskt vidkommande innebär distinktionen att folkrättsliga förpliktelser skiljs från vad som har införlivats i svensk rätt, då Sverige följer en dualistisk modell.[55] MCAA är ett folkrättsligt, men inte internrättsligt, bindande multilateralt avtal. I stället är den inhemska lagstiftningen, grundad på MCAA, som blir bindande i svensk rätt.[56]

3.2.2 CbCR enligt svensk lagstiftning

I propositionen har regeringen anfört att reglerna om dokumentation vid transfer pricing och CbCR ska anpassas till OECD:s nya standard.[57] Förslaget har resulterat i att bestämmelser om CbCR har införlivats i svensk rätt genom införandet av det nya kapitlet 33 a i skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL). Kompletterade regler återfinns även i skatteförfarandeförordningen (2011:1261) (SFF).[58]

Systemet med CbCR kan sägas bestå av två huvudsakliga delar. Den första delen, som regleras i 33 a kap. SFL, fastställer vilka företag som är skyldiga att lämna CbCR, vad rapporten ska innehålla och när den ska lämnas. Den andra delen avser vad som sker efter inlämningen och omfattar det automatiska utbytet av rapporter mellan länder. Bestämmelserna om det automatiska utbytet, MCAA, införlivades genom lagen (2017:182) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet (lagen om automatiskt utbyte av CbCR).[59] Även denna lag kompletteras av en förordning som specificerar praktiska aspekter av hur det automatiska utbytet ska genomföras, såsom tidsramar för rapporteringen och tekniska aspekter för dataöverföring.[60]

CbCR regleras således av flera nationella rättsregler, som tillsammans skapar en gemensam struktur för rapportering av multinationella företags verksamheter. Den svenska lagstiftningen, inklusive skatteförfarandelagen och lagen om

---

[53] Eftersom regeringen redan har undertecknat MCAA finns det enligt regeringen inget behov för Sverige att ingå bilaterala avtal med andra länder som undertecknar MCAA. Därför har Skatteverket som myndighet i stället undertecknat avtalet med USA som inte är bundet till MCAA.
[54] Höglund, 2021, s. 26.
[55] Ibid, s. 122.
[56] Ibid, s. 122.
[57] Prop. 2016/17:47 s. 1.
[58] Se 7 kap. 2 a SFF.
[59] Walterson, Frank, lag (2017:182) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet 1 §, Karnov 04/10/2024 (JUNO).
[60] Se förordning (2017:186) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapportering på skatteområdet.

automatiskt utbyte av CbCR, är utformad för att implementera de internationella standarder som fastställts av OECD. Genom MCAA och DAC 4 får dessa regler ytterligare genomslag genom att säkerställa att Sverige verkar i ett enhetligt och tydligt system för CbCR med andra jurisdiktioner.

Vidare handlar det inte enbart om att implementera reglerna, utan också om att tolka och översätta dem, vilket kan medföra risker för missförstånd eller att viktig information inte beaktas korrekt. Visserligen finns det vägledning på EU-nivå genom förhandsavgöranden, vilket ger en viss rättslig säkerhet för tolkningen av reglerna.[61] Däremot saknas denna möjlighet för MCAA, eftersom det inte finns någon supranationell domstol som kan säkerställa en enhetlig tolkning och tillämpning av reglerna. Avsaknaden av en supranationell domstol skapar således osäkerhet och kan leda till varierande tolkningar mellan olika jurisdiktioner.[62]

Sveriges omfattande anpassning till OECD väcker fortsättningsvis frågan om vilken betydelse dessa rättsakter har för den nationella rättsordningen. Genomgående i framställningen tillmäts OECD:s riktlinjer och modellagstiftning stor betydelse, om inte dominerande, värde. Motiveringen bakom ett enhetligt system för CbCR är att underlätta arbetet för både skattemyndigheter och företag. Ett harmoniserat tillvägagångssätt bidrar till att öka transparensen och effektiviteten inom skattesystemet.[63] Genom att upprätta ett gemensamt CbCR-system blir multinationella företags verksamheter mer transparenta, vilket gynnar rättssäkerheten ur ett förutsebarhetsperspektiv. Företagen kan på så sätt bättre förstå de förväntningar som ställs på dem, samtidigt som harmoniseringen av regler minskar administrativa bördor. För skattemyndigheterna utgör CbCR-systemet ett kraftfullt verktyg för att identifiera och hantera risker för aggressiv skatteplanering, då tillgången till enhetliga data effektiviserar upptäckten av potentiella skatteundandraganden. OECD:s samordnade system skulle inte bara bidra till förbättrad samarbetsförmåga mellan länder, genom att göra det enklare att utbyta information och samarbeta kring skatteutredningar, utan även stärka förtroendet för skattesystemet. Samarbetet skulle å ena sidan minska risken för dubbelbeskattning och skapa mer rättvisa villkor på den globala skattearenan. Å andra sidan gör det starka förtroendet för skattesystemet att såväl allmänhetens som marknadens förtroende stärks då multinationella koncerner betalar rättvisa skatter. I sin tur minskas misstro mot företagsverksamhet och skattesystemet i stort.[64]

---

[61] Direkt konformtolkning ska tillämpas.
[62] Höglund, 2021, s. 117.
[63] Effektivitetsskäl kommer att motiveras närmare i avsnitt 3.5.
[64] Med rättvis andel skatt avses att multinationella koncerner betalar korrekt skatt i enlighet med de regler och principer som gäller i de jurisdiktioner där deras verksamhet genererar värde.

3.3 Första delen av CbCR: Innehåll och förfarande

3.3.1 Vem ska rapportera?

Huvudregeln är att det yttersta moderföretaget i en multinationell koncernen ska lämna CbCR till skattemyndigheten i sitt hemland. Skatteverket uppskattar att det i Sverige finns cirka 75 koncerner som blir skyldiga att lämna CbCR.[65] Moderföretaget är enheten som direkt eller indirekt äger en så stor andel i en eller flera andra enheter i en multinationell koncern att den är skyldig att upprätta koncernredovisning enligt redovisningsprinciper (…).[66] Om moderföretaget är baserat utomlands och enligt det landets lagar inte är skyldigt att lämna in en CbCR-rapport, övergår denna skyldighet till det svenska dotterbolaget. Det finns uppskattningsvis mellan 3 000 och 4 000 svenska företag som ingår i koncerner med utländska moderföretag.[67] Regeringen har likväl framfört att det i största möjliga utsträckning bör vara moderföretaget som lämnar rapporten, därför att de har bäst insikt i de uppgifter och förhållanden som ska uppges.[68] Slutligen ska även det rapporterande företaget lämna underrättelse, vilket fungerar som en formell bekräftelse på att den rapporteringsskyldige har fullgjort sitt ansvar enligt lag.[69]

Med multinationell koncern avses enligt 33 a kap. 2 § SFL en koncern i vilken det ingår minst två företag som hör hemma i olika stater eller jurisdiktioner eller minst ett företag som hör hemma i en stat eller jurisdiktion och som är skattskyldigt i en annan stat eller jurisdiktion på grund av verksamhet som bedrivs från fast driftställe där. Som ovan nämnt riktar sig CbCR-reglerna till koncerner med en omsättning större än 7 miljarder kronor. Beloppsgränsen som baseras på OECD:s modellag är satt så högt att det enligt deras beräkningar innebär att cirka 85–90 procent av alla multinationella koncerner inte omfattas av kravet på CbCR. Däremot täcker de koncerner som överskrider denna tröskel cirka 90 procent av de globala bolagsintäkterna. Regeringen anser emellertid att den exakta nivån på tröskeln är av mindre betydelse så länge den ligger i linje med OECD:s riktlinjer eller ungefär motsvarar det rekommenderade beloppet.[70]

Det ska även poängteras att koncerner kan välja att strukturera sin verksamhet på ett sätt som påverkar deras rapporteringsskyldighet. Exempelvis kan de avgöra om verksamheten i Sverige ska bedrivas genom ett fast driftställe eller som ett separat bolag. Ett utländskt bolag som bedriver verksamhet i Sverige genom ett fast driftställe, med verklig ledning i Sverige, kan under vissa omständigheter undvika rapporteringskrav i sitt hemland. Anledningen beror på att bolaget inte anses vara obegränsat skattskyldigt eller ha skattehemvist där enligt aktuella

[65] Prop. 2016/17:47 s. 79.
[66] 33 a kap. 2 § SFL.
[67] Prop. 2016/17:47 s. 79.
[68] Prop. 2016/17:47 s. 52 och 79.
[69] Se 33 a kap. 8 § SFL.
[70] Prop. 2016/17:47 s. 54.

skatteavtal.[71] Ett sådant förfarande är givetvis inte önskvärt eftersom det skulle underminera syftet med CbCR.

3.3.2 Vad ska rapporteras?

Innehållet i en CbCR är tämligen omfattande. En CbCR ska innehålla sammanlagd information som delas upp på varje stat eller jurisdiktion i vilken den multinationella koncernen har bedrivit verksamhet under det rapporterade räkenskapsåret. Informationen omfattar storleken på bland annat intäkter, vinst eller förlust före inkomstskatt och aktiekapital, den stat eller jurisdiktion där enheten är registrerad samt vilken valuta som används i rapporten.[72] Nedan visas en mall från OECD:s riktlinjer för innehållet i en CbCR och hur en sådan rapport kan se ut i praktiken. Dessa krav överensstämmer med de regler som gäller enligt svensk rätt.

Transfer pricing documentation – Country-by-Country Report

A. Model template for the Country-by-Country Report

Table 1. **Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction**

Name of the MNE group: Fiscal year concerned: Currency used:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) before Income Tax	Income Tax Paid (on Cash Basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated Capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

Källa: OECD, *Transfer pricing Documentation and Country-by-Country-Reporting*, Action 13: 2015 Final Report.

Rapporten kräver även, enligt nedan, en förteckning över alla de ingående enheter för vilka finansiell information rapporteras, inklusive skattejurisdiktionen för bolagsbildning om den skiljer sig från skattejurisdiktionen för hemvist. Vidare ska arten av den huvudsakliga affärsverksamheten som bedrivs av koncernen anges.[73]

[71] Prop. 2016/17:47 s. 53.
[72] Se 33 a kap. 10 § SFL och artikel 2 OECD modellag.
[73] OECD, *Transfer pricing Guidelines for Multinaitonal Enterprises and Tax Administratons*, januari 2022, Kapitel V, s. 233.

Table 2. **List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction**

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:															
			Main Business Activity(ies)												
Tax Jurisdiction	Constituent Entities Resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of Organisation or Incorporation if Different from Tax Jurisdiction of Residence	Research and Development	Holding or Managing Intellectual Property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to Unrelated Parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding Shares or Other Equity instruments	Dormant	Other[1]
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

1. Please specify the nature of the activity of the Constituent Entity in the "Additional Information" section.

Table 3. **Additional Information**

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:
Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the Country-by-Country Report.

Källa: OECD *Transfer pricing Documentation and Country-by-Country-Reporting*, Action 13: 2015 Final Report.

I OECD:s slutrapport finns även generella och specifika instruktioner som ger vägledning i vilka uppgifter som ska rapporteras i respektive kolumn. Fastän instruktioner tillhandahålls går det fortfarande att ställa sig kritisk till omfattningen i en CbCR. Rapporten innehåller som ovan visat, två olika tabeller med 27 kolumner om olika uppgifter. Till exempel, beträffande skattejurisdiktioner måste det rapporterande multinationella företaget ange alla de skattejurisdiktioner där koncernens enheter har sin skatterättsliga hemvist. En skattejurisdiktion omfattar både länder och icke-statliga områden med skattemässig självständighet.[74] Om en enhet inte har skattemässig hemvist i någon specifik jurisdiktion, ska det anges på en egen rad. Skulle en enhet i stället ha hemvist i flera skattejurisdiktioner, används en så kallad *tie-breaker*-mekanism från skatteavtalet för att avgöra var enheten ska anses ha sin hemvist.[75] Om inget avtal finns, ska enheten rapporteras i den jurisdiktion där dess faktiska ledning sker vilket bestäms enligt reglerna i artikel 4 i OECD:s modellag. Avsaknaden av avtal torde skapa en osäkerhet i vilken jurisdiktion ett företag ska rapportera i, som även visar på en potentiell komplexitet i tillämpningen av CbCR. Med hänsyn till att multinationella koncerner verkar

[74] OECD, *Transfer pricing Documentation and Country-by-Country-Reporting, Action 13: 2015 Final Report,* s. 33.

[75] En "tie-breaker"-regel används inom internationell skatterätt för att avgöra vilken skattejurisdiktion som ska anses ha rätten att beskatta en enhet som har skatterättslig hemvist i mer än ett land. Regeln finns för att undvika dubbel hemvist och för att bestämma var enheten ska anses vara hemmahörande för skatteändamål. Se ibid, s. 33.

i många länder och därmed olika skattejurisdiktioner, kan förfarandet av CbCR vara betungande för företagen. Främst på grund av komplexiteten i rapporteringen då den rapporterande enheten måste samla in en stor mängd data från olika enheter över flera jurisdiktioner. Insamlandet av data uppställer krav på detaljerad finansiell information som kan vara svårt att sammanställa på ett konsekvent sätt.

Givet rapporteringskravens digitala struktur ökar kraven på företag och myndigheters systemmiljö.[76] Både företag och skattemyndigheter kan drabbas av ökade kostnader, dels genom investeringar i nya system för att hantera den stora mängden data, dels genom konsultkostnader för att navigera den komplexa rapporteringsprocessen.[77]

Intäkter är en av de många uppgifter som ska rapporteras. Regeringen har konstaterat att begreppet *intäkter* är något vidare eftersom begreppet även innefattar räntor. Flera remissinstanser har i propositionen betonat behovet av tydligare definitioner av vissa begrepp samt att kraven på information bör tolkas mot bakgrund av OECD:s riktlinjer.[78] Osäkerheten kring begreppet grundar i om det bör inkludera intäkter från avyttring av näringsbetingade andelar, vilket ur ett svenskt perspektiv riskerar att ge en missvisande bild av CbCR. Även begreppet *aktiekapital* anses oklart, framför allt hur kapitalinjektioner och fritt eget kapital ska behandlas, vilket skapar ytterligare osäkerhet vid rapporteringen.[79]

För att underlätta förfarande av en CbCR vidtar OECD andra åtgärder såsom löpande vägledning med nya frågor och svar med syfte att ge förtydliganden och att rapportering ska ske på ett enhetligt sätt.[80] Det är möjligt att hämta vägledningen förutsatt att de inte strider mot den svenska lagstiftningen om CbCR eller avser situationer som inte förekommer i Sverige.[81] OECD publicerar även vanliga fel som koncerner gör vid upprättandet av CbCR, *Common errors made by MNEs in preparing Country-by-Country Reports*. Om en skattemyndighet konstaterar att en inlämnad CbCR innehåller fel bör myndigheten kräva att felen korrigeras av det rapporterande företaget.[82]

Slutligen ska en CbCR lämnas in till Skatteverket inom tolv månader efter utgången av det rapporterade räkenskapsåret.[83] Om ett rapporteringsskyldigt företag inte lämnar in någon CbCR eller om rapporten i något avseende är ofullständig kan Skatteverket förelägga företaget att fullgöra sin skyldighet. Vidare kan föreläggandet förenas med vite.[84] Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i en annan stat eller jurisdiktion om det finns skäl att tro att felaktiga eller ofullständiga uppgifter har lämnats i en CbCR av en rapporteringsskyldig enhet i den andra staten, eller att en sådan enhet inte har lämnat någon rapport

---

76 Brissle, Muinafashar, 2024, s. 403.
77 Ibid, s. 403.
78 De remissinstanser som åsyftas är exempelvis juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, KPMG och Svenskt Näringsliv, se prop. 2016/17: 47 s. 59.
79 Prop. 2016/17: 47 s. 59.
80 Se OECD, *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting* (guidance).
81 Skatteverket, *Vad är land-för-land-rapportering*?, Rättslig vägledning, 2024.
82 OECD, Guidance, avsnitt IV fråga 5.1.
83 Se 33 a kap. 11 § SFL och artikel 5 i OECD modellag.
84 Prop. 2016/17:47 s. 65.

överhuvudtaget.[85] För det fall Skatteverket får motsvarande underrättelse från en annan myndighet i en annan stat om en svensk rapporteringsskyldighet, ska Skatteverket vidta de åtgärder som är möjliga enligt svensk lag för att inhämta korrekt och fullständig information.[86]

3.4 Andra delen av CbCR: informationsutbytet mellan skattemyndigheter

3.4.1 Skattemyndigheternas arbete och sekretess

CbCR bygger på ett samordnat informationsutbyte mellan de berörda ländernas skattemyndigheter. Överföringen av rapporterna ska ske minst en gång om året.[87] För att säkerställa att informationsflödet mellan myndigheterna sker på ett strukturerat och säkert sätt enligt internationella standarder, spelar existerande avtal en avgörande roll.[88] Informationen som samlas in och delas är bunden av strikt reglering och får endast användas i enlighet med 7 § lagen om automatiskt utbyte av CbCR. Denna begränsning innebär att användningen är inskränkt till skatterättsliga syften och att informationsutbytet inte får utnyttjas för andra ändamål. En bestämmelse om användningsbegränsningen återfinns såväl i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) (OSL) som skatteförfarandelagen.[89]

Skattemyndigheter bör vidta alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa att konfidentiell information, såsom affärshemligheter och annan känslig kommersiell information som ingår i dokumentationspaketet, skyddas. Skattemyndigheterna bör även försäkra den skattskyldige att informationen kommer att förbli konfidentiell.[90] För de fallen offentliggörande är nödvändigt på grund av exempelvis rättsliga processer eller domstolsbeslut, bör alla möjliga försiktighetsåtgärder vidtas för att bevara sekretessen. Endast information som är strikt nödvändig får avslöjas. Verktygslådan för hantering av konfidentialitet och informationssäkerhet, som tagits fram av *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes 2020*, erbjuder vägledning för hur jurisdiktioner kan säkerställa att deras rättsliga ramverk skyddar den skattskyldiges information på ett adekvat sätt. Den hjälper också till att säkerställa korrekt användning av information som delas genom det internationella informationsutbytesavtalet.[91] Regeringen har i en faktapromemoria till riksdagen betonat att en avgörande faktor bakom

---

[85] Se 5 § lag om automatiskt utbyte av CbCR.
[86] Se 6 § lag om automatiskt utbyte av CbCR.
[87] Prop. 2016/17:47 s. 62.
[88] Jfr MCAA och avtalet SKV M 2017:13 mellan Sverige och USA.
[89] Jfr 9 kap. 2 § p. 11 OSL.
[90] Se *Multilateral Competent Authority Agreements on the Exchange of Country-Country reports* (MCAA), 2016 s. 2, återfinns i prop. 2016/17:47 s. 173.
[91] OECD, *Transfer pricing Guidelines for Multinaitonal Enterprises and Tax Administratons*, januari 2022, Kapitel V, s. 238.

framgången för BEPS rapporteringskrav är att standarden klargör att informationen ska användas av skattemyndigheter för specifika ändamål samt skyddas av sekretess.[92] Enligt regeringens bedömning följer det redan av 27 kap. 1 och 5 §§ OSL att sekretess ska gälla för de uppgifter i CbCR som Skatteverket tar emot med anledning av MCAA.[93]

3.4.2 Användningsbegränsning av CbCR-uppgifterna

Under de senaste åren har insamlingen av data visat att den information som rapporteras till skattemyndigheterna ofta är svår att rättfärdiga utifrån syftet och ändamålet med regelverken.[94] Det finns indikationer på att data samlas in för att det är tekniskt eller administrativt möjligt, utan att det alltid är nödvändigt eller ändamålsenligt. Följaktligen uppstår frågor om huruvida all datainsamling kan rättfärdigas enligt proportionalitetsprincipen, och hur den stämmer överens med förutsebarhetskraven i skattelagstiftningen.[95]

Avgörande är att uppgifterna i en CbCR som inkommer till skattemyndigheterna enbart får användas för vissa angiva ändamål, särskilt när OECD:s modellag anger att användningsbegränsningar ska gälla för rapporterna.[96] Bestämmelsen i 9 kap. 2 § OSL innehåller upplysning om lagar i vilka det finns bestämmelser som begränsar möjligheten att använda vissa uppgifter som en svensk myndighet har fått från utländsk myndighet.[97] Offentlig eller felaktig användning av information kan skada företagens konkurrensposition om känsliga data eller transfer pricing-strategier blir tillgängliga för konkurrenter eller andra intressenter. I en utredning som behandlade rapporteringskrav på ett annat skatteområde har det exempelvis slagits fast att offentliggörande skulle kunna skada marknadspositionen, särskilt om koncernen är i en känslig etablerings- eller tillväxtfas.[98]

Uppgifterna som Skatteverket tar emot får användas för övergripande analys av risker på transfer pricing-området och andra risker för erodering av skattebasen och flyttning av vinster. Uppgifterna i rapporterna får även användas för ekonomisk och statisk analys.[99] Däremot får uppgifterna i CbCR inte ensamma ligga till grund för beskattningsbeslut för någon enhet som ingår i rapporten.[100]

Sett till det specifika innehållet i de olika dokumentationskraven, belyser de en strävan att balansera skattemyndigheternas informationsbehov mot farhågor om olämplig användning av informationen samt de kostnader och bördor som företagen åläggs. Vissa länder skulle föredra en annan balans genom att kräva att

---

[92] Regeringskansliet, Faktapromemoria 2015/16: FPM81, s. 4.
[93] Prop. 2016/17:47 s. 63.
[94] Brissle, Muinafashar, 2024, s. 399.
[95] Ibid, s. 399.
[96] Prop. 2016/17:47., s. 63.
[97] Prop. 2016/17:47 s. 64.
[98] SOU 2022:29, *Inkomstrapporter och några redovisningsfrågor,* s. 226.
[99] Se 33 a kap. 13 § SFL och 7 § lagen om automatiskt utbyte av CbCR.
[100] Beskattningsbeslutet tar sikte på resultatjustering enligt korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Uppgifterna i CbCR kan användas av Skatteverket som urval för att starta en utredning av transfer pricing inom koncernen genom en skatterevision, som i sin tur kan leda till att resultatet av näringsverksamheten justeras.

CbCR innehåller ytterligare transaktionsdata utöver den information som finns i masterfilen och lokalfilen, särskilt för transaktioner från enheter som verkar inom deras jurisdiktioner.[101] Länder som Kina, Brasilien och Sydafrika, främst tillväxtmarknader, anser att de behöver mer detaljerad information i en CbCR, såsom uppgifter om räntor mellan närstående företag och serviceavgifter mellan koncerner. Denna ytterligare information anses vara avgörande för deras riskbedömning, då det kan vara svårt att erhålla sådan information när multinationella koncerner har sina huvudkontor i andra länder.[102]

3.5 Avslutande reflektioner

Slutsatsen som kan dras är att svensk rätt i hög grad överensstämmer med OECD:s riktlinjer. Lagen om automatiskt utbyte av CbCR och 33 a kap. SFL har tillkommit som en produkt av OECD då de svenska förfarandereglerna är identiska med OECD:s material. Regeringen har uttryckt att det globala utbytet av CbCR mellan skattemyndigheter, enligt OECD och DAC 4, är välkommet. Samarbetet ses som avgörande för att uppnå målen med BEPS-arbetet. Regeringen betonar också vikten av att målen som uppnåtts inom OECD inte riskeras, utan att fler länder bör ansluta sig till denna globala standard för att stärka den internationella koherensen.[103] Även Skatteverket har uttryckt att de följer OECD:s standarder i sitt arbete avseende transfer pricing på grund av begränsningar i den svenska rätten.[104] Det internationella samarbetet i skattefrågor betonar vikten av en enhetlig och transparent rapporteringskultur. Trots rapporteringskravens potentiella nackdelar, arbetar OECD för att skapa ett enhetligt och effektivt system som gynnar alla deltagande länder.

Fastän det kan verka överväldigande att lämna information om varje jurisdiktion som koncernen är verksam, underlättar MCAA automatiskt informationsutbyte mellan skattemyndigheterna. De rapporterande företagen behöver således inte lämna in en CbCR i varje enskilt land där de bedriver verksamhet, i stället hanteras informationsdelningen automatiskt av myndigheterna. På så sätt minskar den administrativa bördan för företagen och garanterar att alla skattemyndigheter får den information de behöver. Det ska påpekas att länder har en möjlighet att välja om de vill ansluta sig till MCAA. Sverige har inte bara undertecknat avtalet utan även skapat en ny lag grundat på MCAA, vilket påvisar en acceptans av OECD:s riktlinjer. Emellertid verkar valfriheten att ansluta sig till MCAA endast vara skenbar, eftersom det i praktiken är tvingande genom EU-rätten. Även om det formellt sett finns ett val att underteckna MCAA, innebär DAC 4 i praktiken att EU-länder, såsom Sverige, är skyldiga att implementera denna standard. Även om det finns ett teoretiskt val för icke-EU-länder, så har EU-länderna en juridisk

---

[101] Höglund, 2021, s. 41.
[102] OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Transfer pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, s. 10.
[103] Regeringskansliet, Faktapromemoria 2015/16: FPM81, s. 6.
[104] Skatteverket, *Vad är internprissättning?* Rättslig vägledning, 2024.

tillika unionsrättslig förpliktelse att följa dessa regler. Denna dubbelstruktur med både MCAA och DAC 4 garanterar att alla deltagande länder har en harmoniserad och rättssäker rapporteringsstandard.

En annan kritisk aspekt är den breda definitionen av intäkter. Ur ett svenskt perspektiv omfattar intäkter även vinster från avyttring av näringsbetingade andelar, vilket kan framstå som problematiskt eftersom sådana vinster inte är föremål för beskattning. Att inkludera dessa intäkter i CbCR riskerar att skapa en missvisande bild av företagets faktiska skattebelastning och skattebetalningar, eftersom de inte speglar den reella skattebasen eller de skatter som betalas på vinster från den typ av verksamhet som CbCR avser att kartlägga.

Beträffande automatiskt informationsutbyte mellan skattemyndigheter motiveras det av effektivitetsskäl, dels för företagen som slipper att rapportera separat i varje land de bedriver verksamhet, dels för att alla skattemyndigheter enkelt kan få den information de behöver för att övervaka internationell beskattning. Effektivitetsskäl är av särskild betydelse för CbCR-reglerna, då dessa syftar till att underlätta rapportering och informationsutbyte på global nivå. Förutom att främja kostnadseffektivitet och tidsbesparing för både företag och myndigheter bidrar reglerna till att säkerställa konsistens och kvalitet i rapporteringen. Genom en standardiserad rapporteringsprocess minskas risken för felaktigheter och avvikelser i den information som lämnas till olika länder. En harmoniserad rapporteringsstruktur skapar dessutom en mer jämlik spelplan för multinationella företag, vilket motverkar konkurrenssnedvridande effekter som kan uppstå när olika jurisdiktioner har varierande rapporteringskrav. Generellt sett stärker en sådan konkurrensneutralitet det internationella samarbetet inom beskattningsområdet. Det automatiska informationsutbytet som CbCR-reglerna bygger på förutsätter gemensamma regler och standarder, vilket främjar transparens och ömsesidigt förtroende mellan länder. Vidare minskar ett automatiserat informationsutbyte risken för subjektiva bedömningar och godtycklig hantering av skatteuppgifter, vilket är centralt för att säkerställa rättssäkerhet och legitimitet i tillämpningen av CbCR-reglerna.

Emellertid finns vissa risker som inte får förbises. Inkonsekvent användning av data adderar ytterligare dimension av utmaningar. OECD har uttalat att de har tillåtit länder att implementera bestämmelserna i enlighet med sina egna förhållanden för att säkerställa en konsekvent och effektiv tillämpning. Fortsättningsvis finns en risk att denna flexibilitet kan leda till olikformighet, eftersom länder kan välja att implementera reglerna på olika sätt. Sådana skillnader skulle kunna premiera dubbelbeskattningar eller tvister mellan länder kring skatteanspråk.

Sammantaget kan slutsats dras att automatiskt informationsutbyte både innebär möjligheter och risker som måste hanteras genom robusta datasäkerhetsåtgärder, enhetliga standarder och klara regler för användning av informationsutbytet.

4 Analys av CbCR-regleringen i ett rättssäkerhetsperspektiv

4.1 Inledning

Detta kapitel fungerar som en konsekvensanalys av CbCR-reglerna i ljuset av rättssäkerhetsaspekterna. Genom att analysera hur dessa aspekter samverkar, syftar kapitlet till att belysa de potentiella utmaningar som kan uppstå när CbCR implementeras och tillämpas i praktiken.

OECD som en internationell organisation spelar en viktig roll i att hantera gränsöverskridande globala frågor som Sverige enskilt eller inom ramen för EU-samarbetet kan bemästra.[105] På samma sätt som svensk lagtext, bygger denna framställning på OECD:s material, vilket utgör den centrala grunden för CbCR-reglerna. Samtidigt kan regleringen av CbCR leda till att skapa rättsliga utmaningar, eftersom den kräver att nationella rättssystem harmoniserar sig med internationella standarder. Relevant blir att undersöka hur användningen av OECD:s material påverkar rättssäkerheten. Viktigt blir också att överväga vilka krav som kan ställas på företagen gällande rapportering, huruvida dessa krav är proportionerliga, samt i vilken grad den information som utbyts mellan skattemyndigheterna är förenlig med principerna för rättssäkerhet.

Kritik har riktats mot BEPS-projektet, som uppfattas som ett överstatligt initiativ under ledning av OECD, utan tillräcklig demokratisk förankring i de nationella parlamenten.[106] Kritiker menar att främst inflytelserika aktörers synpunkter fått genomslag, vilket har begränsat det bredare perspektivet då diskussionen till stor del drivits av icke-jurister som gjort den mindre juridisk grundad.[107] I Sverige gäller ett föreskriftskrav vid beskattning, vilket innebär att endast riksdagen får besluta om skattelagar. Utländska rättsakter som MCAA eller avtalet mellan Sverige och USA, kan inte automatiskt tillämpas i svensk lagstiftning utan att först implementeras. Sådana rättsakter leder ofta till tolkningsproblem, både innehållsmässigt och språkligt. Om CbCR-reglerna är otydliga kan rättssäkerhetsproblem uppstå, som bristande förutsebarhet och oenhetlig tillämpning. Dessutom finns risken att organ som OECD eller Skatteverket gör alltför vidsträckta tolkningar när rättsläget är osäkert.[108]

---

[105] Regeringskansliet, *Sveriges strategi för arbetet i OECD*, Dnr UD2022/0344, s. 3.
[106] Höglund, 2021, s. 42.
[107] Essers, Peter, *International Tax Justice between Machiavelli and Habermas*, Bulletin for International Taxation, 2014, s. 54.
[108] Höglund, 2021, s. 25.

I varje delkapitel analyseras CbCR i förhållande till respektive aspekt av rättssäkerheten. Kapitlet inleds med en övergripande presentation av rättssäkerhet inom skatterättens område. Därefter redogörs i varje delkapitel för den aktuella rättssäkerhetsaspekten för att tydliggöra dess innebörd. I samma delkapitel diskuteras även i vilken utsträckning CbCR uppfyller respektive princip. Analysen inleds med legalitetsprincipen, följd av förutsebarhetskravet och avslutas med proportionalitetsprincipen.

4.2 Rättssäkerhetsbegreppet på skatterättens område

Skattelagstiftningen fungerar som ett verktyg för att uppnå olika politiska mål. Eftersom inte alla intressen kan tillgodoses samtidigt måste rättstillämpningen göra prioriteringar och avvägningar. Ofta handlar avvägningarna om konflikter mellan allmänna och enskilda intressen samt att hantera de rättssäkerhetsproblem som kan uppstå i strävan efter att upprätthålla ett effektivt skattesystem.[109] Rättssäkerhet är ett omdiskuterat och aktuellt tema, särskilt inom beskattning.[110] Begreppet saknar däremot en klar och entydig definition eftersom det är dynamiskt och omfattar många aspekter.

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är välfungerande skattelagstiftning avgörande, eftersom brister i lagstiftningen riskerar att undergräva förtroendet för hela skattesystemet. Medborgarnas förtroende bidrar till att myndigheten uppfattas som legitim och effektiv, vilket underlättar dess arbete. Lågt förtroende kan däremot leda till mindre efterlevnad av beslut och svårigheter i samarbete med andra organisationer.[111] Skatterättens regelsystem utmärker sig genom sin omfattning och komplexitet, vilket förstärks av dess ständiga förändringar. Behovet av att tillämpa principer inom rättssäkerhetsspektrumet inom skatterätten är därför stort och växer i takt med komplexiteten. Principerna fungerar som rationella verktyg för att skapa och upprätthålla konsekventa och tydliga riktlinjer vid tolkningen av skattelagstiftningen.[112]

Legalitetsprincipen, förutsebarhetskravet och proportionalitetsprincipen är centrala för rättssäkerheten och säkerställer att myndigheters agerande är förutsebart och rättssäkert, vilket är avgörande för regelverk som påverkar både företag och myndigheter på internationell nivå. Tolkningen av svensk skatterätt präglas traditionellt av en stark normbundenhet och utgår från dessa aspekter för att garantera stabilitet och skydd mot godtyckliga ingripanden. Tolkningen av internationella överenskommelser ska göras med beaktande av legalitetsprincipen och rättskälleläran. Centralt blir därför att beskriva de konstitutionella krav som kan ställas på svensk lagstiftning i fråga om CbCR.[113] Relevant blir att diskutera OECD:s ställning och rättskällevärde inom svensk rätt, eftersom organisationens

---

[109] Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget, Lund, 2003, s. 15.
[110] Prop. 1993/94:151, *Rättssäkerhet vid beskattningen*, s. 69.
[111] Statskontoret, *Att styra mot ökat förtroende – är det på rätt väg?* Statskontoret, 2015, s. 13.
[112] Kari S., Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag*, Skattenytt, 2004, s. 663.
[113] Höglund, 2021, s. 113.

riktlinjer spelar en allt större roll i internationella skattefrågor. Rättssäkerhetens främsta syfte är att skydda skattskyldiga mot oberättigade krav från offentliga myndigheter, som har blivit alltmer aktuellt i takt med att ny teknologi har förändrat skatteprocesser och rapporteringsmetoder. Denna utveckling har möjliggjort för skattemyndigheter att samla in alltmer information om företag.[114] Kritik kan vidare föras om all datainsamling är förenlig med grundläggande rättssäkerhetsprinciper. Ytterligare utmaningar och intressekonflikter uppstår när rättssäkerhetsprinciperna ska omsättas i internationella regelverk som CbCR. Exempelvis kan proportionalitetsprincipen och förutsebarhetskravet vara svåra att uppnå när länder tillämpar olika tolkningar av samma regelverk. Eftersom CbCR innebär nya krav på företag måste dessa utformas på ett sätt som respekterar rättssäkerhetens principer.

4.3 CbCR i förhållande till legalitetsprincipen

4.3.1 Legalitetsprincipen

En av de viktigaste rättsprinciperna inom skatterätten är legalitetsprincipen. Principen uttrycks allmänt som *nullum tributum sine lege*, som medger den skattskyldige skydd genom kravet att skatteuttaget ska ha stöd i lag.[115] Legalitetsprincipen avser gränsdragningen mellan normgivning och rättstillämpning och uttrycks även i grundlagen då 1 kap. 1 § 3 st. regeringsformen (1974:152) (RF) stadgar att den offentliga makten utövas under lagarna. Att beskattningen är en uppgift för riksdagen och att skattelagar måste antas genom lagstiftning, följer av normgivningsreglerna i 8 kap. RF och ger uttryck för legalitetsprincipen.[116] Skattepålagor och föreskrifter endast får beslutas genom lag och av den lagstiftande församlingen, vilket i Sverige är riksdagen.[117]

Ljungman utformade den skatterättsliga legalitetsprincipen med tydliga influenser från den straffrättsliga legalitetsprincipen.[118] Enligt Ljungman borde rättssäkerheten prioriteras vid tolkningen av skatteregler på grund av de betydande ekonomiska konsekvenserna för den enskilde.[119] Skatter har ofta en mycket ingripande effekt på individers ekonomi, vilket gör att rättssäkerhetens principer spelar en avgörande roll i beskattningsfrågor.[120] Inom offentlig rätt får legalitetsprincipen särskilt stor betydelse, där det av kompetensfördelnings-, förutsebarhets-, och andra rättssäkerhetsskäl finns anledning att noggrant upprätthålla gränsen mellan de verksamheter som normgivning och rättstillämpning utgör. Den

---

114 Brissle, Muinafshar, 2024, s.394.
115 Kari S., 2004 s. 658.
116 Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1995, s. 5 f.
117 1 kap. 4 § st. 2 RF.
118 Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Almqvist & Wiksell, Uppsala, 1947, s. 22.
119 Jfr. 8 kap. 3 § RF.
120 Hultqvist, 1995, s. 4.

mest centrala delen inom legalitetsprincipen är föreskriftskravet, då det fordras att normer skapas genom föreskrifter för att skattskyldighet ska uppkomma.[121]

Legalitetsprincipen kan vidare delas upp i flera aspekter, såsom föreskriftskravet, retroaktivitetsförbud och analogiförbud. Till skillnad från straffrätten är legalitetsprincipen på skatterättens område mindre framträdande. Här tillämpas principerna med ett större tolkningsutrymme för lagstiftaren och rättstillämparen, vilket innebär att även om likheterna med straffrättens legalitetsprincip finns, är dess genomslag inom skatterätten inte lika starkt markerat. Praxis betonar att lagtexten i första hand ska tolkas enligt sin ordalydelse, eller i enlighet med Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) rättspraxis. Förarbeten och andra rättskällor används endast som komplement. Även om undantag kan förekomma, utgör denna metod en central huvudregel inom skatterätten.[122] Genom att säkerställa en sådan tolkning främjas inte bara en mer enhetlig bedömning utan också likformigheten i rättstillämpningen, vilket minskar risken för godtycklighet i domstolarnas beslut och ökar förutsebarheten. Likformigheten är särskilt betydelsefullt eftersom den skatterättsliga legalitetsprincipens avser att skydda skattesubjekten från godtyckligt skatteuttag samt att främja förutsebarhet i såväl lagtext som rättstillämpning.[123]

4.3.2 OECD:s ställning i svensk rättsordning

Givet att skattefrågor fått ökad betydelse på den internationella politiska agendan, torde pressen på nationella skattemyndigheter och domstolar att uppnå önskade resultat öka.[124] Pressen kan i sin tur leda till större benägenhet att vid tolkning av nationella skatteregler hämta vägledning från material där de skattepolitiska målen uttrycks.[125] Med hänsyn till den starka normbundenheten i svensk rätt och dess tydliga rättskällehierarki, kan det konstateras att riktlinjer från OECD inte riktigt passar in i den traditionella rättsmodellen. Den särskilda ställning som OECD:s riktlinjer intar i svensk rättsordning blir särskilt relevant vid tillämpningen av CbCR-reglerna. Eftersom dessa regler är direkt baserade på OECD:s standarder, aktualiseras frågor om rättssäkerhet och lagstiftningens legitimitet. Inom svensk skatterätt är användningen av så kallad *soft law*, såsom OECD:s riktlinjer, inte lika etablerad som i andra rättsordningar.[126] En viss acceptans av OECD:s regler har likväl vuxit fram, och riktlinjerna används ibland snarare som förarbeten än doktrin.[127]

---

121 Hultqvist, 1995, s. 73 ff.
122 Se RÅ 1997 ref. 54.
123 Påhlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt 2014, s. 563.
124 De resultat som avses här är i huvudsak kopplade till de mål som den ökade internationella uppmärksamheten på skattefrågor syftar till att uppnå, såsom bekämpning av skatteflykt, ökad transparens och skydd av skattebaser.
125 Rick, Johan, *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?,* SvSkT 2016:8, s. 542.
126 Rick, 2016, s. 543.
127 Ibid, s. 543.

Vid första anblick kan OECD:s juridiska ställning i svensk rättsordning kritiseras. Som rättskälla torde OECD:s riktlinjer ses som vägledande, men deras brist på formell lagstiftning kan ifrågasätta deras rättskällevärde. I ljuset av den rättsdogmatiska metoden är det väsentligt att granska dessa traditionella rättskällor och erkänna den viktiga roll som OECD spelar i utformningen av internationella skatteregler. Även om reglerna formellt har implementerats i svensk lag, kvarstår att deras grund härrör från en organisation som inte är en lagstiftande institution. För att upprätthålla rättssäkerhet är det avgörande att dessa regler inte bara implementeras, utan också att deras rättskällevärde är tydligt definierat i den svenska rättsordningen. I sin tur skapas en potentiell spänning mellan legalitetsprincipen, som kräver att lagar är grundade i rättsstatens formella processer, och det faktum att reglerna bygger på en internationell standard som har anpassats till nationell rätt. Beträffande CbCR blir tydligt lagstöd särskilt relevant, eftersom informationsdelningen bygger på internationella avtal.

Fastän OECD:s arbete sker utanför ramen för svensk lagstiftningsprocess, är Sverige medlem i OECD och har således möjligheten att påverka arbetet som bedrivs där. Exempelvis har HFD i RÅ 1991 ref. 107 (Shell) anfört att riktlinjer anses vara en viktig rättskälla avseende tolkning av svensk rätt. Även om riktlinjerna inte är bindande, är de att betraktas som viktiga hjälpmedel beträffande uttolkning av de svenska bestämmelserna om transfer pricing. OECD som rättskälla kan därmed ses som källa av speciell beskaffenhet.[128]

Vidare är den informationsdelning som följer av CbCR ett tydligt exempel på hur OECD:s arbete påverkar rättssäkerheten i praktiken. Myndigheters maktutövning måste ha stöd i lag, vilket är särskilt viktigt vid informationsdelning eftersom denna innebär hantering av känsliga uppgifter och sekretessbelagda data. Rättssäkerheten kräver att sådan information används inom klart definierade ramar och att företagen har möjlighet att förutse hur och av vilka myndigheter informationen behandlas. Brister i dessa aspekter kan leda till osäkerhet och rättslig oförutsebarhet. Harmonisering av CbCR-standardens tolkning är avgörande för att säkerställa rättssäkerhet och likabehandling. Om länder tolkar OECD:s riktlinjer på olika sätt, kan företag riskera att stå inför inkonsekventa krav eller dubbelbeskattning, vilket underminerar reglernas legitimitet.

4.3.3 Relevansen av bilaterala avtal för svensk lagtext

Som fastställts i kapitel 3 har MCAA och förfarandereglerna kring CbCR implementerats i svensk rätt, vilket till synes inte är problematiskt ur ett legalitetsperspektiv. Samtidigt måste föreskriftskravet och den etablerade rättskällehierarkin fortsatt respekteras, då dessa är centrala för rättssäkerheten i svensk rätt. Här blir det avgörande att den svenska rättsmodellen, med dess tydliga rättskällehierarki, inte undergrävs av att *soft law* används som bindande norm. HFD meddelade en dom 2016 gällande ersättning enligt vissa sponsringsavtal och klargjorde att material från OECD som huvudregel kan användas vid tolkningen av svensk intern skatterätt, om det finns en tydlig överenstämmelse i de principer som ligger

[128] Lodin, m.fl., 2019, s. 596.

till grund för respektive reglering.[129] Vidare betonade HFD att likheterna i ordalydelsen, förarbetenas hänvisning till modellagen och behovet av att svensk lagstiftning inte begränsar den beskattningsrätt som följer av skatteavtal, samverkar. Denna samverkan legitimerar användandet av OECD-modellag som tolkningsstöd. Rättsfallet framstår därför som ett tydligt exempel när tolkning med stöd av OECD-material kan anses vara tillåten. Eftersom den svenska lagregleringen är en direkt följd av OECD:s modellag, kan det konstateras att det finns en samklang i ordalydelsen med stöd av HFD:s uttalanden. Propositionen innehåller även tydliga förarbetsuttalanden om att reglerna ska vara i överensstämmelse med OECD:s standard. Sammantaget kan det bedömas att den svenska regleringen kring CbCR uppfyller det formella kravet på rättssäkerhet avseende legalitet, då OECD:s riktlinjer har implementerats i lag, antagits av riksdagen och sedermera blivit gällande rätt i bindande form.

Internationell standardisering eftersträvas i högre utsträckning genom icke-bindande dokument, såsom riktlinjer. Ett av skälen är att utformningen av bindande normer via traktat och nationell lagstiftning ofta är både resurskrävande och politiskt känslig. Däremot sker metoden utanför de formella normgivningsprocesserna, vilket kan skapa osäkerhet kring hur och när dessa riktlinjer får faktisk genomslagskraft i rättsordningen.[130] Samtidigt har Lodin med flera uttryckt att Sverige vid utformningen av sin skattelagstiftning, bör ta stor hänsyn till andra länder med anledning av den globala sammanflätande världsekonomin och andra mellanstatliga samarbeten, särskilt inom ramen för OECD.[131]

Ett exempel är det bilaterala avtalet, SKV M 2017:13, mellan USA och Sverige, som ingicks först efter att bestämmelser om automatiskt informationsutbyte införts i svensk rätt.[132] Avtalet är inte oproblematiskt. Eftersom Skatteverket, utan regeringens uttryckliga behörighet, undertecknat avtalet, följdes inte det sedvanliga förfarandet med delegering från regeringen eller stöd i lag.[133] Processen avviker därför från den sedvanliga rättsliga gången i sådana fall vilket kan riskera att skapa ett demokratiskt underskott. Frågor om lagligheten och rättssäkerheten i hanteringen av internationella skatteavtal på området kan därför väckas. Problematiken ligger i att informationsutbytet mellan USA och Sverige sker inom ramen för en myndighetsutövning som saknar lagstöd, då den befintliga lagstiftningen inte omfattar detta avtal.[134] Myndighetsutövningen utmanar inte bara legalitetsprincipen, utan kan också påverka legitimiteten hos de regler som implementeras genom sådana avtal.

---

[129] HFD 2016 ref. 23.
[130] Hultqvist, Anders, Wilman, Bertil, *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, SvSkT, 2015:4 s. 311.
[131] Lodin m.fl., 2019, s. 20.
[132] Jfr lagen om automatiskt utbyte av CbCR och 33 a kap. SFL.
[133] Höglund, 2021, s. 139.
[134] Jfr 5 § FL om grunderna för god förvaltning, där en myndighet får endast vidta åtgärder som har stöd i rättsordningen.

4.4 CbCR i förhållande till förutsebarhetskravet

4.4.1 Förutsebarhetskravet

Förutsebarhet är, tillsammans med legalitet, ett centralt begrepp inom skatterätten och en viktig del av rättssäkerheten. Förutsebarhet kan härledas ur föreskriftskravet i 8 kap. 2 § p. 2 samt 2 kap. 10 § st. 2 RF om retroaktivitetsförbudet. Retroaktivitetsförbudet bygger på principen att skattskyldiga ska kunna förutse konsekvenserna av sina rättshandlingar.[135] Enligt Persson Österman är legalitetsprincipens främsta funktion att skapa förutsebarhet, vilket stärker skattebetalarnas förtroende för en rättssäker beskattning och för den makt som påverkar deras ekonomiska resurser.[136] Förutsebarhetskravet innebär att den enskilde genom en klar och tydlig lagstiftning ska ha en möjlighet att på förhand kunna avgöra hur beskattningen kan komma att ske.[137]

Rättssäkerhetskommittén har även betonat att förutsebarhet är en central rättssäkerhetsaspekt, som innebär att beslut ska baseras på i förväg kända rättsnormer.[138] Svåra fall inom skatterätten är ofrånkomligt och förutsebarheten kan vara särskilt utmanande när lagar är vaga eller när omständigheterna kräver komplex argumentation för att nå rimliga beslut. Ett sätt att minska osäkerhet och öka förutsebarheten är genom mer precisa lagar, snarare än vaga generalklausuler och målsättningsparagrafer. En utmaning är dock att skatterätten inte alltid kan göras tillgänglig för alla på grund av sin komplexitet. I stället kan förutsebarhet rimligtvis förväntas av specialiserade jurister, snarare än av den skattskyldige, för att skapa ett förutsebart skattesystem som både företag och privatpersoner kan hantera.[139]

Skatteverkets vision att det ska vara ”lätt att göra rätt” belyser vikten av förutsebar tillämpning av skattelagstiftningen.[140] För att uppnå visionen krävs att regler inte bara tillämpas korrekt utan också är utformade så att de ger trygghet i form av förutsebarhet för den skattskyldiga. Den ökande komplexiteten och globaliseringen av beskattningsfrågor förstärker behovet av en förutsebar skatteprocess, både nationellt och internationellt.[141] Otvivelaktigt är att en stor del av nationella lagstiftningen har en stark förankring till internationella initiativ, såsom EU-direktiv eller OECD:s material.[142]

---

[135] Prop. 1978/79:195, *om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.*, s. 55.
[136] Persson Österman, Roger, *Kommentarer till Skatteverkets artikel: Förutsebarhet i beskattning, Skattenytt*, 2022, s. 485.
[137] Hultqvist, 1995, s. 78 f.
[138] SOU 1993:62, *Rättssäkerheten vid beskattningen*, s. 77.
[139] Ibid, s. 77.
[140] Skatteverkets strategiska riktning, 2020, Diarienummer: 8-519872, s. 4.
[141] Persson, Jesper, *Förutsägbarhet i beskattningsfrågor – viktigt för både de stora företagen och för Skatteverket*, Skattenytt, 2022, s. 471.
[142] Exempelvis, lagen om automatiskt informationsutbyte av CbCR som är starkt kopplat till DAC 4 och OECD:s standard samt MCAA. Även 14:19 IL som är en vedertagen internationell princip och återfinns i kap. 1 i OECD:s riktlinjer.

Eftersom multinationella företag frekvent verkar i en komplex skattesituation, har ett utökat behov av att förstå och korrekt tolka skattelagstiftningen skapats. Förutsebarhet i beskattningsfrågor, *Tax Certainty*, har därför blivit en allt viktigare fråga för både företag och skatteadministrationer.[143] Enligt OECD är *Tax Certainty* avgörande för att skapa stabilitet i en digitaliserad och snabbt föränderlig ekonomi. Multinationella företag i komplexa internationella miljöer har särskilda behov av klara regler och effektiva tvistlösningsmekanismer.[144] Ett ständigt problem är dock att förutsebarheten kan påverkas av att olika länder tolkar och tillämpar reglerna på olika sätt, beroende på sina egna rättsordningar. Även om det inte är möjligt att helt undvika olika tolkningar, strävas det efter att harmonisera och tillämpa reglerna så enhetligt som möjligt för att minska osäkerheten och underlätta för företagen. Skatteverkets undersökning från 2020 visade att faktorer som minskar förutsebarheten inkluderar (i) komplex skattelagstiftning, (ii) höga dokumentationskrav och (iii) inkonsekvenser i tolkningar av internationella standarder, exempelvis inom transfer pricing. Samtidigt främjas förutsebarheten av (i) harmonisering mellan inhemska och internationella regler och (ii) internationell samsyn kring skattefrågor.[145]

Sammanfattningsvis är förutsebarhet en grundpelare för rättssäkerhet i skatterätten och avgörande för att bygga förtroende hos skattskyldiga. Skatterätten är särskilt sårbar för bristande förutsebarhet på grund av dess komplexitet och de ekonomiska konsekvenserna för både individer och företag. I en global och digitaliserad kontext krävs tydlig lagstiftning, harmoniserade regler och rättssäkra tvistlösningsmekanismer för att hantera de växande kraven på förutsebarhet.

4.4.2 Behov av ökad precision i lagtexten

CbCR-reglerna torde uppfylla det formella rättssäkerhetskravet beträffande legaliteten enligt föregående delkapitel. Relevant blir i stället att undersöka det materiella kravet på legalitetsprincipens bestämdhet, med andra ord, om lagen är tillräckligt preciserad.[146] Med hänsyn till Sveriges och det internationella samfundets strävan efter en global reglering, kan processen vara utmanande att hålla skatteavtal och regler i takt med den snabba samhällsutvecklingen, särskilt inom ekonomi och beskattning. OECD:s riktlinjer är dynamisk till sin karaktär och därmed i kontinuerlig utveckling.[147] Om OECD beslutar att ändra en bestämmelse i sin modellag, skulle detta innebära att många skatteavtal behöver omförhandlas. En sådan ändring i lagen aktualiserar frågan om reglernas tillräckliga förutsebarhet och precision – en aspekt som alltid kan kritiseras och belysas.

Begreppet *Tax Certainty* har starka beröringspunkter med legalitetsprincipen, vars främsta funktion är att skapa förutsebarhet.[148] Förutsebarhetskravet förutsätter att lagstiftningen ska möjliggöra för de skattskyldiga att förstå

[143] Persson, 2022, s. 472.
[144] IMF/OECD, *Tax Certainty – IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, March 2017.
[145] Persson, 2022, s. 473 ff.
[146] Påhlsson, 2014, s. 563.
[147] Lodin, m.fl., 2019, s. 596.
[148] Persson Österman, 2022, s. 485.

bestämmelsens lydelse och när de kommer att bli beskattade.[149] Visserligen handlar inte CbCR-reglerna om hur mycket en koncern ska komma att bli beskattade då CbCR fokuserar på rapporteringsprocessen. Närmare till handen blir att granska förfarandet i sig och konsekvenserna därav. En felaktig rapportering kan leda till betydande, potentiellt allvarliga ekonomiska konsekvenser för det rapporterande företaget. Därför blir förutsebarhetskravet avgörande för den rapporteringsskyldige.

Företagens möjlighet att strategiskt undvika rapporteringsskyldighet kan påverka rättssäkerheten, särskilt i relation till legalitetsprincipen och förutsebarhet i lagstiftningen.[150] Om ett företag kan kringgå rapportering genom strukturer som faller utanför lagens tillämpningsområde, riskerar det att undergräva lagens legitimitet och trovärdighet. Förutsebarhet kräver att företag ska kunna förutse vilka regler som gäller för dem, och om större företag med resurser för skatteplanering kan undvika rapporteringskrav, skapas en obalans i lagens tillämpning som påverkar rättvisan. Kringgåendet av rapportering kan tolkas som att lagen inte är lika bindande för alla, vilket underminerar rättssäkerheten. CbCR-reglerna riskerar därmed att förlora sin effektivitet gentemot större bolag som utnyttjar skatteplanering.

Lagstiftning med högre grad av precision är önskvärt för att öka förutsebarheten. Oklarheten kring olika uppgifter som ska in i rapporten, exempelvis begrepp som *intäkt* och *aktiekapital*, väcker tanken att en mer detaljerad definition i svensk lag skulle vara välkommet. Även termen *jurisdiktion* förekommer upprepade gånger i 33 kap. SFL utan att närmare definieras. Om rapporteringskraven saknar ett tydligt och varaktigt syfte, riskerar deras legitimitet att urholkas. I stället för att vara nödvändig information för skatteändamål, kan den upplevas som överflödig och snarare ses som "bra att ha" än absolut nödvändig.[151] Överflödig informationssamling kan leda till ineffektivitet och minskad förtroende för systemets användning och resultat. En logik finns i att vilja precisera begreppen i nationell lagstiftning för att öka förutsebarheten för de berörda företagen. Genom att tydligt precisera dessa termer skulle företag enklare kunna förstå vilka uppgifter de är skyldiga att rapportera, vilket i sin tur torde minska risken för felrapportering och skattetvister. Rättssäkerhetskommittén har även anfört att när generaliteten drivs så långt att normen blir alltför vag, riskerar rättstillämpningen att bli skönsmässig vilket gör förutsebarheten lidande. Precision i lagtext tjänar rättssäkerheten på så sätt myndighetsbefogenheterna begränsas.[152]

4.4.3 Informationsdelningen hos skattemyndigheter

En annan aspekt av förutsebarhetskravet i CbCR-regleringen är Skatteverkets roll i att säkerställa att reglerna förstås och tillämpas konsekvent av företagen, eftersom det är till Skatteverket som rapporterna inkommer. Skatteverket saknar

[149] Lodin, m.fl., 2019, s. 645.
[150] Se delavsnitt 3.3.1 om vem som ska rapportera.
[151] Brissle, Muinafshar, Skattenytt, 2024, s. 406.
[152] SOU 1993:62 s. 82.

makten över lagstiftningen som är avgörande för skattskyldiges förtroende. Deras roll hänför sig i stället till själva förfarandet, den processuella sidan av beskattningsverksamheten. Lagen om automatiskt utbyte av CbCR är riktat mot Skatteverket och dess arbete vid informationsutbyte. Ur företagens perspektiv kan förfarande av informationsutbytet ses som rättsosäkert eftersom lagen inte ger dem tydliga garantier för hur deras uppgifter hanteras efter inlämningen av en CbCR. Företagen har därmed begränsad insyn i hur deras data används eller hanteras. Trots att lagen innehåller mekanismer som syftar till att begränsa användningen av data, vilar ansvaret i stor utsträckning på Skatteverket och andra skattemyndigheter i respektive jurisdiktion.[153] Som diskuterats ovan, har Skatteverket en vision om att det ska vara ”lätt att göra rätt”. Förutom att reglerna ska tillämpas korrekt och förutsebart, innebär visionen även att Skatteverket har ett ansvar att hantera informationen på ett korrekt och säkert sätt. Företagen förväntas i detta sammanhang förlita sig på att Skatteverket uppfyller dessa krav, trots avsaknaden av ett särskilt oberoende kontrollorgan för att granska myndighetens hantering av informationsdelningen. Därmed blir det svårt för företagen att säkerställa att skattemyndigheternas arbete efterlevs i praktiken.

Skatteverket får avbryta utbytet av uppgifter om det bedömer att en jurisdiktion inte längre är en lämplig partner, enligt 9 § lagen om automatiskt utbyte av CbCR. Förutom att bestämmelsen är fakultativ, kan den uppfattas som oförutsebart för företagen som måste lita på att Skatteverkets bedömning av vilka jurisdiktioner som är lämpliga partners.

Även om Skatteverket är bunden av svenska regler, påverkas informationsutbytet också av hur andra länder hanterar uppgifterna. Olika länder kan ha olika standarder för dataskydd och sekretess, vilket ytterligare bidrar till osäkerheten för företagen. Som behandlat i delavsnittet 3.2.1 om OECD:s modellag tillåts olika jurisdiktioner att anpassa modellagstiftnigen till sina egna rättssystem, vilket försvårar förutsebarheten för de rapporteringsskyldiga företagen. Skatteverkets undersökning har identifierat två centrala faktorer som främjar förutsebarheten i internationell beskattning: att inhemsk lagstiftning överensstämmer med internationella skatteregler samt att det råder internationell konsensus om tolkningen och tillämpningen av dessa regler.[154] Eftersom OECD har överlåtit respektive jurisdiktion att själva anpassa modellagen, kan denna flexibilitet i stället bidra till att försvåra internationell konsensus och därmed minska förutsebarheten.

[153] Jfr 7 och 9 §§ lagen om automatiskt utbyte av CbCR som reglerar användningsbegränsningen till vissa ändamål, respektive uppgiftsincidenter.
[154] Se avsnitt. 4.4.1.

4.5 CbCR i förhållande till proportionalitetsprincipen

4.5.1 Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen har traditionellt sett inte ansetts vara en av de mest framträdande rättsprinciperna inom svensk skatterätt. Emellertid har ett ökande inflytande från europarätten lett till att principen fått mer framträdande roll enligt Moëll.[155]

Proportionalitetsprincipen innebär att en juridisk åtgärd, sett till dess art och omfattning, ska stå i rimlig proportion till vad som kan uppnås med åtgärden. Principen tillhör de allmänna grundläggande rättsprinciperna och är relevant vid både lagstiftning och rättstillämpning.[156] Huruvida det är lagstiftaren eller rättstillämparen som ska göra proportionalitetsavvägningen är en viktig fråga. I första hand åligger det lagstiftaren att göra denna bedömning, vilket Moëll har framhållit genom att presentera flera möjliga tillvägagångssätt. Ett alternativ är att förlita sig på att principen automatiskt får genomslag som en allmän rättsgrundsats, utan att uttryckligen skriva in den i lagstiftningen.[157] Avsaknaden av tydliga hänvisningar till proportionalitetsprincipen i lagen kan ifrågasättas, då det ger intryck av att principen inte ges samma vikt som andra rättsprinciper. Emellertid har praxis fäst vikt vid att svenska domstolar och myndigheter beaktar proportionalitetsprincipen.[158] Dessa avgöranden antas ha utgjort en milstolpe för principens starkare förankring i svensk rätt. Ett annat alternativ är att införa generella proportionalitetsregler i lagen, vilket ger myndigheter och domstolar möjlighet att själva göra mer detaljerade avvägningar. Slutligen finns ett alternativ där lagstiftaren tar ett större ansvar och inför mer specifika bestämmelser. Dessa bestämmelser skulle sedan begränsa det skönsmässiga utrymmet för rättstillämpare att själva bedöma proportionaliteten.[159] Vidare har kommittén för rättssäkerhet i beskattning betonat att proportionalitetsprincipen är särskilt viktig. Principen måste beaktas vid både utformningen av lagstiftning och rättstillämpning för att undvika mer ingripande åtgärder än nödvändigt.[160]

Likt legalitetsprincipen utgör proportionalitetsprincipen grunderna för god förvaltning och regleras i 5 § st. 3 förvaltningslagen (2017:900) (FL). Myndigheten får ingripa endast om åtgärden kan antas leda till ett avsett resultat. Vidare återfinns proportionalitetsprincipen även skatteförfarandelagens portalparagraf som gäller för hela lagens tillämpningsområde. Av 2 kap. 5 § SFL stipuleras att beslut får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång som beslutet gäller. Skatteverket bör därför alltid påminnas om att beslut enligt skatteförfarandelagen måste föregås av proportionalitetsavvägningar.[161]

---

155 Moëll, Christina, 2003, s. 16.
156 Kari S., 2004, s. 661.
157 Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen*, Skattenytt, 2004, s. 675.
158 Se tex RÅ 1996 ref. 40 och 44.
159 Moëll, 2004, s. 675.
160 SOU 1993:62, s. 81 ff.
161 Prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet*, s. 302.

4.5.2 Omfattningen av uppgifter som ska rapporteras

Den omfattande informationsmängden som krävs från företagen inom ramen för CbCR kan leda till olika effekter. Effekterna kan vara både positiva och negativa för företagen, beroende på hur de hanterar kraven. Inledningsvis kan kritik riktas mot huruvida det är nödvändigt och proportionerligt att införa en ytterligare del i dokumentationen. Dokumentationskraven omfattar som ovan nämnt tre filer. Kritik kan föras om kraven inte skulle vara tillräckligt med enbart en *master file* för den koncerngemensamma delen. Som nämndes i inledningen av kapitel 3, presenterade OECD en slutrapport 2015 där CbCR inkluderades som en separat del av dokumentationen, medan denna tidigare ingick i den koncerngemensamma delen. Varför CbCR lades till som en egen del motiveras av att en sammanblandning med transfer pricing-dokumentation kunde ge en missvisande bild av rapporteringen.[162] En aspekt som kan motverka kritiken om den omfattande rapporteringen är att OECD, i samband med publiceringen av slutrapporten, öppnade för alla intressenter att lämna skriftliga synpunkter på Åtgärd 13.[163] Synpunkterna som omfattade över 1 000 sidor visar på ett stort globalt intresse för CbCR, vilket tyder på en bred uppslutning kring behovet av rapportering på denna nivå.[164] Genom att samla in synpunkter från olika aktörer, strävar OECD efter att skapa ett system som är så enhetligt som möjligt och tar hänsyn till olika länders behov och perspektiv. Synpunkterna underlättar för internationell beskattning och skapar en grund för en mer konsekvent och effektiv implementering av CbCR-reglerna. Däremot lämnar OECD över ansvaret för själva genomförandet till de berörda länderna. Samtidigt framhåller OECD betydelsen av att respektera proportionalitetsprincipen, så att kraven på uppgiftsgivarna inte blir alltför betungande.[165] Även om OECD:s agerande kan verka motsägelsefullt, då nationella regler och tillvägagångsätt kan variera och leda till olikartad implementering, finns ändå möjlighet att i största möjliga mån säkerställa att rapporteringssystemet förblir hanterbart för företagen.

I kontexten av informationsdelning handlar proportionalitetsprincipen om att endast relevanta och nödvändiga data delas mellan skattemyndigheter, och att informationsbördan på företagen inte blir oproportionerligt stor. Rättssäkerheten kräver att informationsdelningen är balanserad. Uppgifterna som delas är begränsat till det som är relevant för att säkerställa att skattemyndigheterna får relevant information för deras riskanalyser.

---

[162] Lutz, Fabian, *Eignung des Country-by-Country Reportings der OECD zur Einschätzung von ausgewählten BEPS-Risiken ubd Ableitung eines Ansatzes zur Verbesserung des Country-by-Country Reportings*, 2020 s. 81 f.

[163] Se OECD, *Discussion Draft on Transfer pricing Documentations and CbC Reporting*, 30 January 2014.

[164] Se OECD, *Public Comments Received Volume I-IV*, 23 February 2014.

[165] OECD, *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013 s. 13.

4.5.3 Kostnadsaspekter

Omfattningen av den information som måste lämnas kan framstå som överväldigande, särskilt med tanke på att multinationella företag ofta är avsevärda i storlek och verkar i flera jurisdiktioner. Rimligheten i att förvänta sig att företag har en fullständig översikt över all information som krävs kan ifrågasättas. Enligt regeringen har Skatteverket uttryckt att moderbolagen redan sannolikt samlar in den information som krävs för sin egen rapportering, vilket indikerar att CbCR inte innebär någon utökning av informationsinhämtningen.[166] En ny administrativ börda för de berörda företagen består dock i själva uppgiftslämnandet, inklusive utformningen och sammanställningen av uppgifterna. Visserligen uppskattar Skatteverket att kostnaderna för arbetet i stort sett torde vara försumbara. Samtliga svenska företag inom berörda koncerner måste också ange vilket företag i koncernen som ansvarar för att lämna in CbCR, vilket är ett nytt administrativt åläggande som kräver tid och resurser och därmed ytterliga kostnader. Även denna kostnad uppskattas av Skatteverket vara försumbar.[167]

Vidare har flertal remissinstanser ställt sig kritiska till Skatteverkets ställningstagande. Organisationer som Näringslivets Skattedelegation och Svenskt Näringsliv har ifrågasatt slutsatsen att företagens kostnader skulle vara försumbara. Skatteverket har också påstått att CbCR-uppgifterna i det stora hela redan inhämtas av moderbolaget för eget bruk, vilket helt saknar stöd. Även Sveriges advokatsamfund delar detta synsätt rörandet lagstödet.[168] Vidare anser Regelrådet att konsekvensredovisningen är bristfällig och att det saknas information om storleken på de berörda företag som ingår i koncerner med utländska moderföretag. [169] Sammantaget uttrycker dessa instanser kritik mot Skatteverkets bedömningar och menar att det behövs mer substantiell information och stöd för att påstå att kostnaderna skulle vara obetydliga.

Regeringen har däremot i propositionen anfört att lagförslaget inte syftar till att belasta bolagen med onödig administration, utan lagen snarare avser att överensstämma med den internationella modellagstiftningen. Merkostnaderna påverkas i stället av huruvida uppgifterna redan finns tillgängliga eller inte. Regeringen uppskattar att rapporteringsförfarandet skulle kosta cirka 1 miljon kronor för 75 berörda företag att uppfylla CbCR, vilket får anses vara relativt försumbart.[170]

Min uppfattning är att regeringen verkar ha en något optimistisk syn på kostnaderna för implementeringen av CbCR, baserat på Skatteverkets uppskattning om att dessa kostnader skulle vara försumbara. Eftersom regeringen har ett intresse av att lagförslaget ska få genomslag, är det inte orimligt att anta att denna bild av kostnaderna påverkas av önskan att främja reglerna. CbCR innebär en utvidgning av dokumentationskraven, från att enbart omfatta *master file* och *local file* till att även inkludera CbCR. Denna utvidgning kan potentiellt mötas av kritik från de rapporteringsskyldiga, särskilt vad gäller den ökade administrativa och

---

166 Prop. 2016/17:47, s. 79.
167 Ibid, s. 79.
168 Ibid, s. 79.
169 Ibid, s. 79.
170 Prop. 2016/17:47, s. 80.

ekonomiska bördan som företag kan komma att uppleva. I denna kontext är det förståeligt att regeringen valt att centrera kostnadsaspekten i sin konsekvensanalys, för att bemöta eventuella kritik och samtidigt motivera införandet av CbCR-reglerna. Genom att framhålla att kostnaderna bedöms som försumbara försöker regeringen dämpa farhågorna om ökade belastningar, samtidigt som de försvarar lagförslaget.

4.5.4 Koncerner som undantas från CbCR

Den höga tröskeln för rapporteringsskyldigheten vid 7 miljarder kronor innebär att enbart större multinationella koncerner behöver lämna CbCR, vilket har flera viktiga implikationer. Först och främst ligger fokuset på de största företagen, därav det fastställda beloppet. Genom att fastställa en hög tröskel värnar reglerna om en balans mellan effektivt informationsutbyte och minimerad administrativ börda för mindre företag. Fastän OECD beräknat att en stor del av alla multinationella koncerner inte omfattas, fångar reglerna samtidigt in cirka 90 procent av globala bolagsintäkter.[171] Reglerna riktas mot de aktörer som har störst ekonomisk påverkan och störst potential att ägna sig åt aggressiv skatteplanering. OECD uppskattar att multinationella företag betalar mellan 4 och 8,5 procentenheter lägre bolagsskatt än jämförbara inhemska företag.[172] Införandet av regler kring CbCR har potential att förändra konkurrensförhållandena mellan multinationella koncerner och inhemska företag, vilket kan leda till en mer rättvis och transparent skattesituation. När andra företag än multinationella koncerner måste rapportera sina skattebetalningar och ekonomiska aktiviteter på ett likvärdigt sätt ökar legitimiteten för hela skattesystemet. Tydligare blir att skatter inte kan undvikas genom avancerade multinationella strukturer, vilket även stärker förtroendet för skattemyndigheternas arbete.

Effektivitetsargumentet kan vidare underbygga det faktum att mindre företag inte anses ha samma resurser eller risknivåer vad gäller rapporteringen. Att uppställa omfattande rapporteringskrav skulle kunna vara oproportionerligt betungande för mindre koncerner. Genom att rikta fokus mot större företag kan systemet förväntas bli mer effektivt. Stora koncerner har ofta dedikerade resurser för regelefterlevnad och finansiell rapportering, vilket innebär att de också har kapacitet att hantera de mer komplexa kraven. Slutsatsen kan vara att systemet är utformat för att maximera nyttan, i form av transparens och skattekontroll, utan att skapa onödig börda för mindre företag. Tack vare den tydliga beloppsgränsen skapas förutsebarhet för företagen. De ges möjlighet att planera sina resurser och anpassa sin verksamhet utifrån den omsättningsnivå som gör dem rapporteringsskyldiga. Vidare säkerställer denna förutsebarhet att krav ställs i proportion till företagets verksamhet, vilket är en grundläggande del av proportionalitetsprincipen.

---

[171] Se p. 53 i OECD:s slutrapport, s. 21.

[172] Se OECD, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015.

4.6 Avslutande reflektioner

En av de grundläggande idéerna med OECD:s modellag är att skapa ett enhetligt system på global nivå som kan tillämpas i alla deltagande länder och jurisdiktioner. Genom att tillämpa en modell baserad på OECD:s riktlinjer och DAC 4, underlättas ett effektivt informationsutbyte mellan skattemyndigheterna i olika länder. Flexibiliteten i OECD:s riktlinjer är avsedd att möjliggöra anpassning till en mångfald av rättsordningar och verksamhetsformer, med beaktande av transfer pricing och dess internationella karaktär. Samtidigt innebär denna flexibilitet att vissa begrepp inte alltid är tydligt definierade, vilket skapar en balansgång mellan å ena sidan att ha ett system som är brett nog att kunna tillämpas på många olika situationer, och å andra sidan att upprätthålla den rättssäkerhet och förutsebarhet som företagen efterfrågar. Denna spänning mellan flexibilitet och förutsebarhet är en återkommande diskussion inom juridiken, särskilt när CbCR avser internationella system som bygger på samarbete och informationsutbyte mellan flera olika jurisdiktioner. För att undvika rättslig osäkerhet måste den nationella lagstiftningen balansera mellan att följa internationella standarder och att ge tillräcklig klarhet för de företag som omfattas av reglerna. En central rättslig utmaning vid implementeringen av internationella standarder är att skapa en nationell lagstiftning som är tillräckligt tydlig för att företag ska kunna förstå och följa reglerna. Samtidigt måste lagstiftningen anpassas efter landets egna juridiska och ekonomiska förutsättningar.

Fortsättningsvis kan det argumenteras för att skatterätten ofta förändras och snabbt på grund av internationella avtal, politiska beslut eller ekonomiska förändringar, vilket påverkar regler som CbCR. Den snabba förändringstakten kan medföra att varken företag eller myndigheter får tillräckligt med tid att förbereda sig och anpassa sina processer. För de företag som endast precis passerar tröskeln på 7 miljarder kronor, kan de sammantagna dokumentationskraven, *master file*, *local file* och CbCR, upplevas som onödigt betungande. När nya rapporteringskrav införs snabbt utan att tidigare krav hinner utvärderas fullt ut, riskerar reglerna att bli oproportionerliga i förhållande till sitt syfte. Därmed finns det en risk att reglerna belastar företagen mer än vad som är rimligt för att uppnå rättssäkerhet.

Ur myndighetsperspektiv kan hänvisning göras till metodavsnittet, där Skatteverkets uttalanden beskrivs som mycket vägledande trots avsaknaden av bindande verkan. Myndigheten är specialiserad på skattefrågor, vilket väcker frågan om Skatteverkets rättsliga ställningstaganden borde betraktas som bindande rättskällor. Normhierarkin kan problematiseras, och en del av kritiken bottnar i idén att förutsebarheten kunde gynnas av att ge Skatteverket större möjlighet att utfärda bindande normer. I jämförelse har exempelvis IRS i USA rätt att utfärda bindande beskattningsnormer enligt läran om *deference*.[173] Denna princip innebär att domstolar, vid rättsliga prövningar, ofta ger en viss respekt och vikt åt administrativa myndigheters tolkningar av lagar och regler, särskilt när dessa tolkningar rör tekniska eller komplexa frågor. En sådan modell skulle inte

[173] Cummings, Jasper L., *The Supreme Court's Deference to Tax Administrative Interpretation.* The Tax Lawyer 69, no. 2, 2016, s. 430.

nödvändigtvis hota rättssäkerheten, eftersom domstolarna fortfarande kan utöva kontroll och därmed säkerställa konstitutionellt skydd.[174]

Sammanfattningsvis framstår förutsebarhet och proportionalitet som de mest kritiska aspekterna i relation till CbCR. Legalitetsprincipens föreskriftskrav är av mindre bekymmer eftersom lagarna är implementerade genom riksdagen och bygger på en accepterad användning av OECD:s riktlinjer som rättskälla. Problematiken rör snarare de specifika krav som ställs på informations- och rapporteringsskyldigheter, samt om företagen och skattemyndigheterna tydligt kan förstå vad som förväntas av dem. De stora mängder information som CbCR kräver gör att förutsebarhets- och proportionalitetskraven prövas särskilt hårt.

[174] Persson Österman, 2022, s. 488.

5 Sammanfattande analys och slutsats

CbCR-regleringen är mångfacetterad och bygger på flera olika rättsakter. Genom Sveriges undertecknande avseende informationsutbyte, har MCAA implementerats i svensk rätt genom lagen om automatiskt utbyte av CbCR. Samtidigt har 33 a kap. SFL införts i svensk rätt. På EU-nivå regleras CbCR genom DAC 4. Det framgår att det råder en viss internationell konsensus kring betydelsen av CbCR för att främja transparens och ansvarstagande inom internationell beskattning. CbCR har en nyanserad struktur som omfattar nationella, unionsrättsliga och folkrättsliga dimensioner. Mot denna bakgrund kan det konstateras att CbCR representerar ett betydelsefullt steg mot ökad transparens och rättvisa inom den globala beskattningen.

Internationell handel och rättsakter förändras i takt med globaliseringen. OECD:s riktlinjer syftar till att skapa en enhetlig och rättvis beskattning över gränserna. Det kan argumenteras att dessa regler, trots sin komplexitet, inte utgör något större hot mot rättssäkerheten. Tvärtom kan de bidra till att etablera en globalt enhetlig beskattning, vilket underlättar för företag att förutse reglerna och därigenom minska osäkerhet. Min uppfattning är att oron för skatteflykt i vissa fall kan vara överdriven, då företag sällan vill riskera att hamna i kostsamma tvister eller drabbas av böter och administrativa sanktioner. Det ligger i företagens intresse att följa reglerna från början för att undvika de betydande kostnader och resurser som annars krävs för att rätta till eventuella misstag.

Samtidigt är det svårt att bortse från att regler som CbCR och andra delar av dokumentationsskyldigheten innebär betydande krav på företagen. BEPS-åtgärderna omfattar ett flertal initiativ och krav som kan uppfattas som betungande, men deras övergripande syfte är att främja rättvisa och motverka skatteundandragande. För många företag innebär rapporteringskraven en betydande administrativ börda, vilket dock ska ses som en del av strävan att säkerställa en rättvis och enhetlig internationell beskattning. En väl strukturerad och implementerad skattepolicy samt skattestrategi kan innebära en möjlighet genom att stärka koncernens allmänna anseende och utgöra en viktig del i dess arbete med frågor om socialt ansvarstagande.

Framställningen har belyst flera fördelar med CbCR, däribland den ökade transparensen som möjliggör för skattemyndigheter att effektivare övervaka internationell beskattning. Genom att kräva att multinationella koncerner rapporterar information relaterad till transfer pricing motverkas aggressiv skatteflykt, vilket i sin tur bidrar till att skydda de nationella skattebaserna. Det automatiska informationsutbytet bidrar dessutom till ökad effektivitet för både företag och skattemyndigheter genom att förenkla rapporteringsprocessen och säkerställa att

relevant information snabbt och korrekt delas mellan länder. CbCR-reglerna är inte utformade för att skapa hinder för de rapporteringsskyldiga utan innehåller även mekanismer för att garantera sekretess och ställa krav på skattemyndigheternas hantering av rapporterna. Skatteverkets arbete sätts således på sin spets med anledning av CbCR-reglerna.

En av de största utmaningarna med CbCR-rapporteringen är den omfattande och detaljerade information som krävs, vilket kan vara administrativt betungande för företag, särskilt multinationella med enheter i flera jurisdiktioner. Den största bördan ligger inte nödvändigtvis i själva rapporteringsplikten, utan i utredningen och dokumentationen av de transaktioner som kan omfattas av reglerna. En mycket viktig del av vår rättskultur är att värna om rättssäkerheten, och många av utmaningarna är kopplade till denna grundläggande princip. Här blir legalitetsprincipen, förutsebarhetskravet och proportionalitetsprincipen särskilt viktiga. Beträffande legalitetsprincipens tillämpning torde Sveriges implementering av MCAA, tillsammans med införandet av 33 a kap. SFL, inte medföra några större komplikationer. En aspekt som dock inte bör förbises är den omfattande anpassningen till OECD:s riktlinjer, vilka på flera punkter avviker från traditionell normbundenhet. Det faktum att CbCR härrör från ett överstatligt internationellt organ har lett till viss kritik mot processen bakom dessa internationella standarder som ofta utformas utan samma demokratiska insyn och granskning som nationell lagstiftning. Mot bakgrund av HFD:s uttalanden i Shell-målet avseende riktlinjernas relevans kan det dock med fog antas att dessa riktlinjer spelar en avgörande roll för den svenska tillämpningen av CbCR.

En mer problematisk fråga uppstår emellertid i samband med tillkomsten av andra multilaterala avtal efter implementeringen av MCAA, då dessa inte omfattas av den nuvarande svenska lagstiftningen. Ett tänkbart förslag vore att utforma lagstiftningen i bredare termer för att även täcka framtida avtal av liknande karaktär. Däremot måste en sådan extensiv lagstiftning balanseras mot kravet på precision i lagtexten, som är avgörande för att upprätthålla rättssäkerhet och förutsebarhet. En hög detaljeringsnivå innebär inte per automatik en högre grad av rättssäkerhet, och alltför snäv lagstiftning kan hämma näringslivet och innovation. Det kanske inte räcker med att Sverige skapat en ny lag och implementerat MCAA, innehållet måste dessutom vara begriplig i möjligaste mån för åtminstone sakkunniga. Det framstår därmed som fortsatt oklart var gränsdragningen mellan flexibilitet och precision bör gå.

CbCR-regleringen går även att kritisera ur andra synpunkter. För att rapporteringskravet ska fungera på ett tillfredsställande sätt krävs det att berörda länder tillämpar såväl OECD:s standarder som EU-direktiv på ett enhetligt sätt. Det kan fastställas att en konsekvent och effektiv tillämpning av dokumentationsstandarderna för transfer pricing och i synnerhet av CbCR är väsentlig. De länder som deltar i OECD:s BEPS-projekt har enats om de centrala aspekterna av implementeringen av CbCR. En svårighet ligger emellertid i det faktum att OECD överlåtit implementeringen av standarder på nationell plan för att det ska passa respektive rättsordning. Det kan leda till att implementeringen av MCAA-avtalet blir alldeles för olikartad och därmed kan även tolkningen se olika i olika jurisdiktioner. Även om konventionsstaterna strävar efter en internationell konsensus

kvarstår problemet i att rättsakter som MCAA och DAC 4 är kompromissprodukter mellan olika länder med olika rättstraditioner, som kan betraktas som mindre homogena än svensk rätt.[175] De kan därför medvetet vara mer vaga i syfte att få till en samförståndslösning för att tillgodose den internationella koherensen. Samtidigt gäller att lagstiftningen behöver vara tillräckligt tydlig utan att avvika från den globala enhetligheten.

Mot rättssäkerheten ställs också kravet på effektivitet, vilket det automatiska informationsutbytet syftar till att uppnå. Informationsutbytet förenklar processen både för företag och skattemyndigheter. Företagen slipper rapportera till flera jurisdiktioner, medan skattemyndigheterna snabbt kan ta emot och bearbeta rapporterna genom direkt informationsutbyte. Effektivitet behöver dock inte stå i konflikt med rättssäkerheten, förutsatt att processen genomförs på ett korrekt sätt. Genom att säkerställa sekretess och skydda känslig information mot obehörig spridning kan företagen tryggt förlita sig på informationssäkerheten. En kvarstående problematik är att företagen saknar insyn i huruvida skattemyndigheternas arbete verkligen utförs på ett korrekt sätt, särskilt när olika jurisdiktioner har varierande rutiner för hantering av information. Vidare måste omfattningen av den insamlade informationen vara proportionerlig i förhållande till syftet, vilket innebär att endast nödvändig information ska rapporteras, snarare än sådant som anses bra att ha. Regleringen är också utformad för att endast omfatta större koncerner, vilket kan betraktas som proportionerligt, då mindre företag undantas från den extra rapporteringsbördan. Större företag har oftast tillgång till resurser för att hantera dessa krav, inklusive möjligheten att anlita juridisk expertis vid behov. Samtidigt kan situationen vara mer kritisk för företag som precis når tröskelvärdet, där rapporteringsbördan kan upplevas som betungande. För svenskt vidkommande är detta dock mindre problematiskt, eftersom antalet koncerner i Sverige som är tillräckligt stora för att omfattas av regleringen är relativt begränsat.

Som framgått av analysen i föregående kapitel kan slutsatsen dras att CbCR-reglerna i viss utsträckning uppfyller kraven på rättssäkerhet, även om olika aspekter av rättssäkerheten tillgodoses i varierande grad. Vad gäller legalitetsprincipen utgör denna inte en betydande del av problematiken. De större utmaningarna återfinns i stället i förhållande till förutsebarhetskravet och proportionalitetsprincipen. Sammanfattningsvis kan det konstateras att CbCR-regleringen, trots sin komplexitet och de utmaningar som den innebär för företagen, representerar ett avgörande steg mot ökad transparens och rättvisa i den internationella beskattningen. Genom att stärka samarbetet mellan länder och genomföra enhetliga regelverk har CbCR potentialen att motverka skatteflykt och säkerställa att multinationella koncerner bidrar rättvist till de nationella skattebaserna. Samtidigt måste regleringen vara välbalanserad för att säkerställa förutsebarhet och rättssäkerhet för de berörda parterna.

---

[175] Rättsakterna kan betraktas som kompromissprodukter eftersom de är resultatet av förhandlingar mellan flera olika länder med olika rättstraditioner, skattesystem och politiska intressen. Dessa länder har försökt komma överens om gemensamma regler för att hantera internationell skatteflykt och öka transparensen i beskattningen, men de har också behövt beakta sina egna nationella intressen och rättssystem.

Källförteckning

Offentligt tryck

Departamentspublikationer

Justitiedepartementet, Faktapromemoria, *Direktiv om öppen land-för-land rapportering av skatt*, 2016.

Justitiedepartementet, Kommittédirektiv Dir 2021:46, *Genomförande av EU-direktiv om offentlig land-för-land-rapportering och några frågor om års- och koncernredovisningar*, 2021.

Utrikesdepartementet, Promemoria, *Sveriges strategi för arbetet i OECD, 2022.*

Statens offentliga utredningar

SOU 1993:62, *Rättssäkerheten vid beskattningen.*

SOU 2022:29, *Inkomstrapporter och några redovisningsfrågor.*

SOU 2023:35, *Nya regler om hållbarhetsredovisning.*

Propositioner

Proposition 1993/94:151, *Rättssäkerhet vid beskattningen.*

Proposition 1978/79:195, *om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.*

Proposition 2005/06:169, *Effektivare skattekontroll m.m.*

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

Lagrådsremiss

Lagrådet: *Dokumentation vid internprissättning och land-för-land rapportering på skatteområdet,* 2016.

Myndighetspublikationer

Statskontoret, *Att styra mot ökat förtroende – är det på rätt väg?* 2015.

EU-rätt

Direktiv

Rådets direktiv (EU) 2016/881 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4).

Rättspraxis

Högsta Förvaltningsdomstolen

RÅ 1991 ref. 107.
RÅ 1996 ref. 40.
RÅ 1996 ref. 44.
RÅ 1997 ref. 54.
HFD 2013 ref. 48
HFD 2016 ref. 23.

Litteratur

Artiklar

Andersson, Krister, *Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap,* SvSkT, 2007.

Bildstein-Hagberg, Sofia., *Leder inkomstskatterapporten till ökad skattetransparens?* Skattenytt, 2023.

Brissle, Oscar., Muinafshar, Tara., *Rättssäkerhetsproblem vid ökade rapporteringskrav*, Skattenytt 2024.

Cummings, Jasper L., *The Supreme Court's Deference to Tax Administrative Interpretation.* The Tax Lawyer 69, no. 2, 2016.

Hjertstedt, Mattias, *Beskrivningar av rättsdogmatisk metod: om innehållet i metodavsnitt vid användning av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt*, i Mannelqvist, Ruth, Ingmanson, Staffan & Ulander-Wänman Carin (ed.), Festskrift till Örjan Edström, Umeå: Juridiska institutionen, Umeå universitet, 2019.

Hultqvist, Anders., Wilman, Bertil., *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, SvSkT, 2015:4.

Jareborg, Nils., *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004.

Kari S., Tikka., *Om principer vid tolkning av skattelag*, Skattenytt, 2004.

Lodin, Sven-Olof, *En kommentar till en kommentar om internprissättningsdokumentation*, SvSkT, 2007.

Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen*, Skattenytt, 2004.

Monsenego Törner, Jérôme., *Transfer pricing aspects of business restructurings: some comments on the transfer pricing potential*, Skattenytt 2010.

Munck, Johan, *Rättskällor förr och nu*, Juridisk Publikation 2014.

Nilsson, Peter, *Den nya tilläggsskatten – för vem och från när?* Skattenytt, 2023.

Norell, Kurt, Billgert, Christin., *Skatteverket och internprissättning*, SvSkT 2010:1 a. 57.

Peczenik, Aleksander., *Juridikens allmänna läror*, SvJT 2005.

Persson, Jesper, *Förutsägbarhet i beskattningsfrågor*, Skattenytt, 2022.

Påhlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt 2014.

Österman, Roger, *Kommentarer till Skatteverkets artikel: Förutsebarhet i beskattning*, Skattenytt, 2022.

Tryckta källor

Essers, Peter, *International Tax Justice between Machiavelli and Habermas*, Bulletin for International Taxation, 2014.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1995.
Höglund, Mats, *Dokumentation av internprissättning - med inriktning på land-för-land-rapportering*, Jure Förlag AB, Stockholm, 2021.
Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, uppl. 2, Studentlitteratur, Lund, 2018.
Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Almqvist & Wiksell, Uppsala, 1947
Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1*, uppl.17, Studentlitteratur, Lund, 2019.
Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*, uppl.17, Studentlitteratur, Lund, 2019.
Lutz, Fabian, *Eignung des Country-by-Country Reportings der OECD zur Einschätzung von ausgewählten BEPS-Risiken ubd Ableitung eines Ansatzes zur Verbesserung des Country-by-Country Reportings*, Duncker & Humblot, Berlin, 2020.
Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget, Lund, 2003.
Peczenik, Aleksander., *Vad är rätt? om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, upp. 1, Fritze, Stockholm, 1995.

Övrigt

Elektroniska källor

IRS, *Frequently asked questions (FAQs) – Country-by-country reporting*, 2024. (https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/frequently-asked-questions-faqs-country-by-country-reporting).
IMF/OECD, *Tax Certainty – IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, March 2017.
OECD, *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting,* OECD Publishing, Paris, 2013. (https://doi.org/10.1787/9789264202719-en).
OECD, *Base erosion and profit shifting (BEPS),* 2024. (https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html).
OECD, *Country-by-country reporting for tax purposes*, (https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/country-by-country-reporting-for-tax-purposes.html).
OECD, *International Compliance Assurance Programme: Handbook for tax administration and MNE groups*, OECD Publishing, Paris, 2021 (https://doi.org/10.1787/a44d51e2-en.).
OECD, *OECD International Compliance Assurance Programme,* (https://www.oecd.org/en/about/programmes/icap.html).
OECD, *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, BEPS Action 13,* OECD Publishing,(https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/cbcr/-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf).
OECD, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2015, (https://doi.org/10.1787/9789264241343-en).
OECD:s *Model legislation related to Country-by-Country Reporting.*
OECD, *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Leaders*, Hangzhou, China, September 2016, OECD Publishing, Paris, s.9 (https://doi.org/10.1787/883384ba-en).

OECD, *OECD Transfer pricing for Multinaitonal Enterprises and Tax Administratons 2022*, OECD Publishing, Paris, 2022 (https://doi.org/10.1787/0e655865-en).

OECD, *Transfer pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, (https://doi.org/10.1787/9789264241480-en).

OECD, Public Consultation. *Discussion Draft on Transfer pricing Documentation and CbC Reporting,* 2014.

OECD, *Public Comments Received Volume I-IV*, 23 February 2014.

OECD, *Multilateral Competent Authority Agreements on the Exchange of Country-Country reports*, 2016.

Skatteverket, *Vad är internprissättning?* 2024 (https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.5/331393.html).

Skatteverket, *Internprissättning och vinstallokering*, 2024 (https://skatteverket.se/foretag/internationellt/internprissattningochvinstallokering.4.3dfca4f410f4fc63c8680005982.html).

Skatteverket, *Land-för-land-rapportering (CbCR/DAC 4),* Rättslig vägledning, 2024. (https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/410934.html).

Skatteverket, *Vad är land-för-land-rapportering?* Rättslig vägledning, 2024. (https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.5/359881.html#h-Informationsutbyte).

Skatteverkets strategiska riktning, 2020, Diarienummer: 8-519872, s. 4. (https://www.skatteverket.se/download/18.5b35a6251761e6914208c33/1708608511972/Skatteverkets%20strategiska%20riktning.pdf).

StarTaxEducation, *What is Transfer pricing?,* 2021. (https://www.startaxed.com/blog/what-is-transfer-pricing).