

HANS PETER LARSSON

Hållbarhet och CSR – ny marknad för skattekonsulter

Marknadens krav på redovisning av företags skattepolicys ökar nu snabbt i takt med att hållbarhet blivit en affärsmässig fråga för företag. Detta i takt med att det internationella BEPS – arbetet alltmer påverkar nationella lagstiftningar. I artikeln redovisas och jämförs fyra modeller som på kort tid vuxit fram för hur betalning av skatter och bolagets skattepolicy kan beskrivas med full transparens mot olika intressenter. För skattekonsulten innebär detta ett ökat inslag av rådgivning kring compliance, kontroll av att rätt skatt har betalats i olika länder. Renommé ökar i betydelse i takt med att de immateriella värdena i företag ökar. Detta värnas i allt högre grad av allt fler ägare och företagsledningar.

1 INLEDNING

Skatt har blivit en hållbarhetsfråga. Otvetydigt är det så! Men vad menar vi när vi säger det? Hållbarhet kan stå för det mesta och är ett av vår tids modeord. ”Hålla över tid”, är den närmast liggande lexikaliska definitionen.

För några år sedan uppfattade jag att det inom bolagsbeskattningen stod mellan om aktiebolag ska betala skatt enligt lag eller utifrån moral, ett CSR-perspektiv (Corporate Social Responsibility). PwC ordnade flera seminarier på temat i Almedalen. Svaret var då givet för de flesta. Det går inte att kräva mer av bolag än att de ska följa lagen. Moral både skiljer sig åt mellan personer och är därtill svår att ta på. Vems moral och hur då? Frågan återkommer, men nu i mer nyanserad skepnad. Frågan har mognat.

En person som var före sin tid på detta område var Skatteverkets nu bortgångne förre generaldirektör Ingemar Hansson. I hans ögon var skatt tidigt en hållbarhetsfråga. Den skatt som bolag betalar var så viktig att den skulle ligga på styrelsens bord att ansvara för. ”Rätt skatt” ska betalas, var hans mantra. Ingen kunde säga däremot. Vad som är rätt skatt framgår av lag och uttolkas av domstolar. I båda leden kom moral in. Därtill måste företag stå för vad de gör, även när det gäller betalning av skatt.

I min nya roll som skatteansvarig på FAR, efter många år som partner

på PwC, ser jag hur rollen som skatterådgivare nu snabbt förändras. Detta i takt med tiden. FAR ansluter inte endast auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter utan även Auktoriserade skatterådgivare FAR, cirka 350 stycken. Dessa är idag i allt väsentligt verksamma vid främst större revisions- och konsultbyråer.

Skatt som hållbarhetsfråga ses nu ur ett professionellt och nyanserat affärsmässigt perspektiv, bolagets perspektiv. Inte ur ett brett CSR-perspektiv. Då uppkommer heller ingen konflikt med Aktiebolagslagens vinstsyfte. Så uppfattar jag att civilrättsjurister inom associationsrätt i allmänhet ser på frågan. Hur kunder, privata och offentliga, uppfattar bolaget har större betydelse idag än för några år sedan när det gäller efterfrågan på bolags produkter och tjänster.

Hållbarhet är nu en identifierad risk i företag. Så även inom skatt. Denna risk måste beskrivas ur ett investerarperspektiv. Hållbarhet inom ska alltså ses även ur detta nya perspektiv. En sedvanlig due diligence som en intresserad köpare eller investere gör räcker inte längre. Företag måste våga berätta vad de gör, anser investerare.

Men bolags anseende och renommé har även ökande betydelse för ägare. Av värdet på de största amerikanska bolagen utgjordes, som exempel, år 1975 84 procent av marknadsvärdet av materiella tillgångar, tangibles. År 2015 var förhållandet de omvända. Endast 17 procent utgjordes av tangibles. 83 procent av marknadsvärdet utgjordes följaktligen av immateriella tillgångar, intangibles.¹

Detta förhållande mellan värden på olika tillgångar utgjorde anslaget på en EU konferens om hållbarhet nyligen, Corporate Governance as the Enabler of Sustainable Growth.² Trenden är densamma i europeiska bolag, om än inte fullt så stark. I intangibles ingår inte bara immateriella rättigheter utan även rykte, renommé, m.m. Hur och vilka skatter ett bolag betalar har därmed fått ökad betydelse. En ”renommékrona” har relativt sett ökat i betydelse i förhållande till en momentan ”vinstkrona”.

Vad syresätter och driver denna utveckling?

Denna artikel syftar till att belysa hur diskussionen kring CSR och hållbarhet påverkar skattekonsultens roll, både i de stora konsultföretagen och i bolagen. Artikeln är disponerad på följande sätt. Först ges en bakgrund

1 Intangible Asset Market Value Study, Cate M Elsten och Nick Hill, Les Nouvelles, september 2017.

2 The 23rd Corporate governance conference, Bucharest 2 april 2019.

till ämnet. Därefter jämförs några modeller som under kort tid vuxit fram på marknaden för att redovisa företags skattepolicy och betalning av olika skatter i de länder de är verksamma, hur företagsstrukturer ser ut och hur företaget använder sig av skatteincitament på olika marknader. Sist följer några avslutande kommentarer.

2 BAKGRUND

Jag tror att det är tre förhållanden som nu driver utvecklingen för skatte-tjänster.

Först, det omfattande internationella BEPS-arbetet, Base Erosion and Profit Shifting. Detta projekt är en blandning av nationell lagstiftning, direktiv, internationella överenskommelser och symbolpolitik. Men det är också en reaktion. Känslan är att det allmänna rent politiskt har flyttat fram sina positioner på bekostnad av skriven lag där frågor regleras. Det lämnar ökat utrymme för tyckande. Givetvis finns även en underliggande verklighet. Inslagen i BEPS verkar sammantaget avhållande när det gäller alltför avancerad skatteplanering. Detta är också ett av syftena med projektet.

Det andra är civilsamhällets ”mobilisering” och olika initiativ från privatpersoner. Rättvisa, Fair tax, är nu ledstjärnan för många. Regler ”utnyttjas”. Bolag och rådgivare söker vara översmarta och är aggressiva i sin planering kring skatter, är budskapet. Allt fler personer börjar också uppfatta det så. I denna kategori kan inräknas duktiga grävande journalister vilka genom nya medier fått nya kanaler att påverka och sälja/framföra budskap genom. Det har blivit allt lättare för allt fler att tycka. Ofta utan ingående kunskaper. Förenklade slutsatser om komplexa förhållanden kan lätt dras utan att hela kontexten presenteras. Den krasse inser att detta i sig även är en ny affärs- och försörjningsmöjlighet för dem som driver och presenterar skattefrågor ur denna vinkel. Journalistiken är givetvis en parentes i sig, men som är värd att nämna för att förstå de olika vägar framåt som beskrivs nedan.

I detta sammanhang ska heller inte de långsiktiga effekterna som Panama Papers och Luxleaks fått underskattas. Tvärtom. Det internationella journalistnätverket Tax Justice Network³ gräver löpande efter nyheter på området. Flera organisationer har också egna ekonomer och jurister som utreder skatteförhållanden i och mellan länder. Dessa påverkar synen på

3 www.taxjustice.net.

skatter i många media. Hearingen i brittiska parlamentet med Starbucks om varför bolaget betalade så lite skatt i UK har också fått stor uppmärksamhet. Detsamma gäller amerikanska större techbolags skatteplanering genom det så kallade irländska fönstret i olika varianter av komplexa internationella ägarstrukturer.⁴ Här driver EU-kommissionen nu flera uppmärksammade processer med regler om statsstöd som grund vilket EU menar att Irland har lämnat. Allt detta upprör när allmänheten uppfattar att företaget söker ta genvägar för att minska sin skatt.

Det tredje är det fortsatta intresset för olika skatteincitament hos regeringar för att locka investeringar, kapital och talang. Vi har alla när vi reser, och även här hemma, sett erbjudanden om Invest in Romania, i delar av China, Cap Verde, m.fl. Även starka marknadsekonomier som USA och Storbritannien har haft olika incitament för lägre skatt på ägande i vissa företag, liksom även Sverige både före och efter 1990-års nu närmast ikonförklarade skattereform. I alla länder givetvis med syftet att reglerna ska användas.

I denna senare del är min uppfattning att det finns ett inslag av dubbelmoral i länders agerande. Internationellt verkar länder för principer och nya regler genom BEPS m. m, samtidigt som man på hemmaplan arbetar vidare med olika incitament för att inte det inhemska näringslivet ska dra kortaste strået i den ökande internationella skattekonkurrensen om investeringar, kapital och talang. Även pensionärer är det som bekant konkurrens om.

Till denna nya och mer komplexa omvärld börjar skattekonsulter nu snabbt anpassa sig för att utveckla nya tjänster och finna nya marknader i takt med tiden. Compliance, granskning och kontroll, ersätter i växande grad smart och kreativ skatteplanering. Denna nya trend är efterfrågestyrd utifrån ett snabbt framväxande hållbarhetsperspektiv, även på bolags betalningar av skatter. Tidigare har skattekonsulter hjälpt företag att redovisa hur mycket dessa betalar in av olika skatter i olika länder, Total Tax Contributions, men nu tas ett steg vidare.

Frågan hur företag på konkurrensutsatta marknader ska agera utifrån ett affärsmässigt perspektiv är inte så lätt. ”Just pay your fucking taxes”, vilket har hävdats i debatten, är inte svaret.

4 Se t.ex. www.taxfitness.com.au, The Double Irish Tax Strategy.

3 GUIDELINES OCH REKOMMENDATIONER FÖR REDOVISNING AV SKATTER OCH SKATTEPOLICY

Konkret, hur visar ett aktiebolag att det har en hållbar syn på skatter?

Den röda tråden är full transparens. Bolaget tar fram en väl genomarbetad skattepolicy och redovisar löpande hur denna hanteras och efterlevs på olika marknader. I grunden något ganska enkelt och naturligt att så ska ske. På detta sätt kan hantering av skatter bidra till att skapa affärsmässigt förtroende för bolaget.

Vilka modeller och guidelines finns för bolag som vill redovisa sin skattepolicy och kanske även göra denna till en del av sin hållbarhetsredovisning? De bolaget som omfattas av detta nya svenska redovisningskrav⁵ ska som huvudregel vara ett större bolag med över 250 anställda eller ha en omsättning överstigande 350 mkr eller en balansomslutning över 175 mkr. Något uttryckligt krav på att skatter ska redovisas och beskrivas ur detta perspektiv finns inte i Sverige.

Just nu uppfattar jag att fyra organisationer knackar på dörren och står på tröskeln med sina rekommendationer. FAR har tidigare uppmärksammat The B Plan for Tax Transparency i en debattartikel i tidningen Dagens industri⁶ som ett gott exempel på best practise.

De övriga organisationerna är

- **GRI, Global Reporting Initiative**, som i början av 2019 presenterat ett utkast till ny redovisningsstandard för Tax and Payments to Governments. Utkastet har varit ute på remiss för synpunkter från alla och envar fram till 15 mars. Dessa sammanställs nu och en färdig standard väntas under november 2019.
- **CSR Europe, Corporate Social Responsibility Europe**, som även de i mars 2019 presenterade A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behavior. Med blueprint avses ett förslag till hur en skattepolicy kan redovisas för att visa att bolaget tar ett ansvar och är transparent kring sina skattebetalningar. Förslagen lämnas utifrån ett antal företagsexempel som fungerar som best practise.
- **Fair Tax Mark**. Fair Tax är en brittisk ideell organisation som ”nyckelhålmärker” företagets skattepolicy och dess redovisning och betalning av skatter. Uppfyller bolaget ett antal kriterier så får

5 Se ÅRL 6 kap., §§ 10–14 och 7 kap., §§ 31 a–c när det gäller koncerner samt FARs rekommendation R12.

6 Di Debatt 4 november 2018.

detta använda organisationens logga Fair Tax, ”juste/rättvis skatt” i sin kommunikation och marknadsföring med omvärlden. Testet/märkningen finns i tre versioner, en för mikro/SME-bolag (Small and Mediumsized Enterprises), ett för inhemska brittiska större bolag och ett för brittiska multinationella bolag.

- ***The B Team. A new bar for responsible tax. The B Team Responsible Tax Principles.*** The B Team är ett enskilt initiativ från ett tiotal internationella företag om hur skatter och avgifter i olika länder bör redovisas med full transparens utifrån en uttalad skattepolicy. Bolagen märkte ett kraftigt sjunkande förtroende hos allmänheten för multinationella företags betalningar av skatter som de inte oförtjänt ville dras med i. De valde i stället att med full öppenhet redovisa sina skattebetalningar i olika länder och i olika situationer. För detta satte de i februari 2018 upp ett antal principer som företag kan välja att utgå ifrån och successivt ”växa in i”.

Gemensamt är att initiativen är nya, bläcket har knappt hunnit torka, förutom Fair Tax som har några år på nacken. Men i övrigt skiljer de sig åt ganska markant. The B Plan och CSR bygger på best practise. De adresserar frågan på bolagens corporate governancenivå, bolagsledning, och de ledningsmodeller som där används för att styra bolaget. Fair Tax ställer upp uttryckliga krav som ska uppfyllas för att få använda Fair Tax logga. Denna kvalitetsmärkning används i bolagens kommunikation med kunder och andra intressenter. Fair Tax riktar sig även konkret till de minsta bolagen, vilket är intressant att notera. GRI pekar ur ett redovisningsperspektiv på uppgifter inom olika områden som bör ingå i en hållbarhetsredovisning av skattefrågor. Dessa uppgifter syftar till att komplettera redovisning av hållbarhet som finns för andra områden än skatt.

3.1 ***The B Team. A new bar for responsible tax***

” In 2017, The B Team brought together the heads of tax from nine multinationals to address a critical opportunity for business and society: responsible tax practise. Facing alarming decline in public trust, these companies knew they had to take a bold step to restore corporate integrity while building a fairer, greener and more human world. Working with investors, international institutions and civil society, they developed a new framework for approaching tax with a set of Responsible Tax Principles”⁷

7 www.bteam.org/resonsibletax.

Utifrån detta ställdes 7 principer upp. The B Team medger utan omsvep att dessa i vissa delar kan vara utmanande för företag att direkt implementera och tillämpa. Det kan, och tillåts, vara en successiv process att växa in i att uppfylla de uppställda principerna. Denna process ska då även den redovisas med full transparens. Utgångspunkten är en självinsikt, ”we recognise that public trust in multinationals remains low, and that tax poses an increasing reputational risk for companies”. För att förbättra anseendet tog man FNs Agenda 2030⁸ som utgångspunkt i de delar som denna berör skatt, direkt eller indirekt. Ett ambitiöst, överraskande och trovärdigt anslag.

Det intressantaste med The B Plan tycker jag är att man uppmanar till att våga säga nej till att använda olika nationella skatteincitament, men att man inte kräver det. Skatt är en kostnad och konkurrenshänsyn på en marknad kan medföra att bolag tvingas att använda sig av regler de som ställts upp, om konkurrenter gör det. Frågan är för företag i den dagliga verksamheten inte så enkel som den teoretiskt kan framstå. Likaså kan investerare vid sidan om huvudägare kräva att incitament används för att få kortsiktigt maximal avkastning på en investering. När företag använder skatteincitament så ska dessa därför förvissa sig om att de erbjuds av regeringar, är avsedda för den aktuella situationen och att företaget med full öppenhet redovisar hur incitamenten tillämpats.

Detta visar hur svår frågan om hållbarhet är och skillnaden mellan teori och praktik. För det behövs ökad förståelse från många håll inom civilsamhället.

De 7 principerna är kortfattat och av mig fritt översatta följande.

1. Företagsledning och trovärdighet

Det ska finnas en skattestrategi som är antagen av styrelsen. Denna svarar löpande för att strategin följs. Vidare nämns att det ska finnas system som uppmuntrar visselblåsning bland anställda.

2. Compliance/tillämpning.

Företagets skatteplanering ska baseras på rimliga tolkningar och tillämpning av skatteregler och ska baseras på ekonomisk och kommersiell aktivitet i företaget.

Företaget ska inte medverka i aktiviteter vilkas enda syfte är att nå en

8 www.regeringen.se/globala-malen.

skattefördel som baseras på en tillämpning utanför en rimlig tolkning av skatteregler.

Företaget verkar för att nå klarhet i olika skattepositioner och tillämpar principen om armlängds avstånd.

3. Bolagsstruktur.

Företaget använder inga skatteparadis (tax havens) för att undvika skatter.

Företaget är fullt transparent med hela sin koncernstruktur.

Företaget betalar skatt på vinster i förhållande till var dessa uppkommit utifrån ekonomisk aktivitet.

4. Relationer med myndigheter.

Företaget arbetar tillsammans med myndigheter för att klara ut missförstånd. Förhandsbesked som söks och erhålls redovisas med full öppenhet.

Företaget mutar inte eller på annat sätt försöker få förmåner från tjänstemän inom skatteförvaltningar, regeringstjänstemän eller ministrar. Att detta alls behöver sägas i en skattepolicy visar frågans allvar och låga utgångspunkt. Bekämpning av korruption är ett av målen på FN:s Agenda 2030.

5. Sökande efter och acceptering av skatteincitament.

Denna fråga har fått en egen princip. Detta visar på frågans vikt och även vilket ansvar som regeringar de facto har när det gäller internationell skatteplanering. Önskad ena dagen och oönskad nästa dag.

Företaget ska acceptera skatteincitament när detta medverkar till att ekonomiskt utveckla ett land. Endast sådana incitament som är i linje med företagets verksamhet ska användas och dessa ska vara angivna i lag. Företaget ska medverka med underlag så att incitamentet kan utvärderas av landet i fråga.

6. Uppmuntrande av effektiva skattesystem.

Behöver nationella myndigheter stöd ställer företaget upp. Det bör noteras att många bolagskoncerner är verksamma i flertalet av världens länder.

7. Transparens

Skattestrategi och policy ska redovisas med full öppenhet i en årlig information. Detta tillsammans med hela koncernstrukturen och hur frågor utvecklas över tid.

Denna information ska vara fullt tillgänglig för alla som vill ta del av den.

Man kan se The B Plan som en uppförandekod inom skatt. Best practise när denna blir som bäst. Utan tvång och moraliska pekpinningar. Modellen är nyss framtagen. Hur många bolag som i år tillämpar den vet jag inte. Inte heller har några utvärderingar ännu kunnat göras. Till dess kan policyn ses som en ”skatteförtroendegaranti” för bolaget.

3.2 *CSR Europe. A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*

CSR Europe är det ledande affärsnätverket för Corporate Social Responsibility i Europa. Tillsammans med PwC Nederländerna har man sedan 2016 arbetat med en rekommendation för offentlig redovisning av skatter. Denna blev klar i början av 2019. Förslaget till rekommendation har diskuterats i olika sammanhang, vilket fungerat som en remissrunda kring förslaget.⁹ Även denna rekommendation kring skatter är på corporate governance nivå och inte inriktat på skattedetaljer i redovisningen. Ansatsen tas även för CSR Europe i FN:s Agenda 2030 mål.¹⁰

Upplägget i CSRs skatterekommendation är likt det i The B Plan. Förslaget byggs upp av 6 fokusområden med kommentarer. Utgångspunkten för CSR Europe sträcker sig dock längre än The B Plan, ”CSR is increasingly becoming the new standard for business.” Här gäller det att ha klart för sig vad som är affärsmässigt för ett bolag och i linje med dess verksamhet. Annars är det lätt att komma i konflikt med begränsningen utifrån aktiebolagslagens vinstsyfte. Målgruppen är större internationella bolag.

Sammanfattningsvis pekar CSR på följande trender och slutsatser i sin rekommendation.

- Offentlig publicering av skattepolicy och strategi förordas på styrelsenivå.
- Att skatte- och hållbarhetsavdelningarna inom företaget börjar arbeta tillsammans.
- Ökad administration kring uppgiftslämnande i olika former till skattemyndigheter. Men också ökat samarbete med skattemyndigheter.

9 Accountancy Europe 21 mars 2019. Accountancy Europe, revisionsbranschens samarbetsorganisation i Europa, har aktivt stöttat detta arbete genom löpande synpunkter från dess Tax Policy Group. Undertecknad ingår i denna grupp liksom i CSR Swedens skattegrupp.

10 www.csreurope.org.

- Informationen kring skatter blir mindre teknisk och mer pedagogisk.

Men utmaningar finns kvar på flera områden.

- Skatteavdelningens position i företaget. Den behöver ofta stärkas.
- Genomförande av skattepolicyn. You have to walk the talk i den konkreta verksamheten.
- Påverkan och effekter av nationella skatteincitament. Dessa är sällan ordentligt utredda.

Kring detta har 6 fokusområden identifierats som beskrivs utifrån best practise. Härigenom finns likheter med principer i The B Plan. Men så är detta heller ingen rocket science. Just walk the talk!

1. Skatteplaneringsstrategier. Ska kopplas till värdeskapande

Bakgrunden är BEPS-arbetet¹¹ inom OECD och EUs Anti-Tax Avoidance Directives (ATAD) I and II¹² liksom olika missbruksåtgärder vidtagna genom det multilaterala instrumentet för dubbelbeskattningsavtal.¹³ Särskilt nämns the Principle Purpose Test, ”PPT”, the Limitation-of-Benefits test, ”LOB” och åtgärder för att undvika fast driftsställe. Även EU direktivet DAC6 om Mandatory Disclosure rules nämns uttryckligen. Detta är i skrivande stund på väg att implementeras i Sverige.

Sammantaget visar detta vilken successiv påverkan det internationella samarbetet kring BEPS har på näringslivet och hur civilsamhälle och skattemyndigheter fångar upp de vindar som blåser i dessa sammanhang.

Konkret enligt CSR Europe:

- Nyttja inte skatteparadis.
- Använd inga kryphål som uppkommer mellan länders skattelagar.
- Undvik att utnyttja skatteincentives, lågskatteländer och förhandsbesked från lokala skattemyndigheter liksom Advance Pricing Agreements, APAS.

11 www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf.

12 EU Directive 2016/1164 of 12 July 2016.

13 Infört 1 July 2018 och därefter successivt undertecknat av medlemsländerna.

Ledstjärnorna ska vara beskattning i anslutning till värdeskapande och full transparens kring strukturer, överenskommelser med lokala myndigheter, förhandsbesked, nyttjande av så kallade patentboxar m.m. Full öppenhet kring allt!

2. Utveckla skattefunktionen i företaget.

Det ska finnas en skattestrategi, en skattekontrollfunktion och ett fullgott systemstöd för denna funktion som fångar upp alla nationella och internationella förändringar. Värt att uppmärksamma i Sverige är att det i UK är obligatoriskt för större bolag att publicera sin skattestrategi på nätet.¹⁴ PwC Nederländerna genomför årligen en Tax transparency benchmark.¹⁵ Skattestrategin uppfattas som ett stöd i företagets affärsverksamhet.

3. Rapportering och transparens mot allmänheten.

All relevant skatteinformation ska delges allmänheten. Det gäller uppgifter som är obligatoriska att lämna till myndigheter som inte omfattas av sekretess och, på frivillig basis sådana uppgifter som kan omfattas av sekretess. Exempel på de senare är de nyligen införda country-by-country-rapporterna, CbBR.

CSR Europe har som exempel tagit fram en jämförelse mellan vilka uppgifter som olika organisationer anser ska lämnas i CbBR-rapporterna, 16 olika uppgifter som tillsammans ska bidra till en nationell hållbarhetsrapportering även på landnivå. Föregångaren här är bolagens Total Tax Contributions, TTC-rapporter, i de fall sådana har upprättats.

4. Relationen med skattemyndigheter.

Här understryks både ett nära samarbete med myndigheter och även en positiv inställning till nya systemstöd. Detta minskar i slutändan kostnaden för kontroll och uppgiftsskyldighet även för företaget. Likaså ökar förutsebarheten för företaget.

5. Skatteincitament. Påverkan på allmänna finanser.

Återigen återkommer frågan om skatteincitament i nationella lagstift-

¹⁴ HMRC, Publish your large business tax strategy. www.gov.uk/guidance/large-business-publish-your-tax-strategy.

¹⁵ www.pwc.nl/actueel-publicaties/assets/pdfspwc-tax-transparency-benchmark2018.pdf
A comparative study of 76 listed dutch companies.

ningar och hur dessa nyttjas av företag. Studier som visar att dessa kan få motsatt effekt än den avsedda redogörs för i rekommendationen.

I detta avsnitt redogörs för olika skatteincitament utan att några pek-pinnar ställs upp. De skatteincitament som varnas för är,

- Tax holidays, skattenedsättningar under viss tid.
- Capital investment incentives. Bidrag, subventionerade lån, korta avskrivningstider, särskilda avdrag, FoU-avdrag och patentboxar för immateriella rättigheter nämns särskilt.

Detta visar återigen hur svår denna fråga är. Bolag kan följa alla regler men på grund av olika incitament i slutändan betala låg eller ingen skatt. Precis så som avsetts. Däremot är detta inte alltid den bild som presenteras av olika organisationer. Företagen uppmanas därför att själva söka räkna på effekten av olika incitament och, som i The B Plan, tillämpa dem med rimlighet och bara så som avsetts och med full öppenhet. Bra att ha i sådana lägen är en egen pedagogisk hållbarhetsredovisning!

6. Skapa en berättelse kring skattestrategin.

Bolaget måste slutligen engagera sina intressenter kring strategin så att de förstår den. Det gäller alla ledningsorgan i företaget, investerare, offentliga upphandlare, media, kunder och organisationer i civilsamhället. Skattepolicyn måste helt enkelt lira och sedan flyga!

Utgångspunkten, enligt CSR Europe, när skatterapporten publiceras är att omvärlden kommer att ha en kritisk inställning. Rätt gjord så kan däremot rapporten bli ett stöd i företagets affär genom att skapa förtroende för bolaget. Det uttryckliga rådet i denna rekommendation är därför att arbeta tillsammans med en PR- och kommunikationsbyrå när rapporten tas fram och offentliggörs.

Ett oerhört jordnära och bra råd värt att ta fasta på! Skatt ska gå från att vara något negativt till att bli något positivt. Det är en affärsmässig syn på CSR och hållbarhet!

3.3 Fair Tax mark

Fair Tax Mark är hållbarhetsredovisning av en annan karaktär än The B Plan och CSR Europe som baseras på best practise. Fair Tax är i princip en ”skattenyckelhålmärkning” av ett företag. Uppfylls vissa kriterier får en logga användas av företaget i dess kommunikation och marknadsföring.

Fair Tax Mark Ltd drivs av en icke vinstdrivande brittisk stiftelse.¹⁶ Märkningen är avsedd för den brittiska marknaden. Jag ska därför endast peka på den som en del av hållbarhetstrenden inom skatt. Kanske något även för Sverige? Om behov finns och integriteten hanteras med respekt.

Stiftelsen Fair Tax bildades 2014 och har idag 5 anställda. Verksamheten finansieras genom avgifter och donationer. Ur stiftelsens marknadsföring kan man läsa:

”The Fair Tax Mark helps business manage their reputational and financial risks, whilst at the same time projecting an image of openness, honesty och trustworthiness to consumers, employees and investors.”

Fair Tax Mark finns i tre Standards:

- Små företag med en omsättning under 1 M £.
- Medelstora företag.
- Multinationella företag, UK ägda.

Företaget måste ha sitt säte i UK.

Fair Tax arbetar utifrån två principer.

1. Ett företag ska betala rätt skatt, inte mer, på rätt ställe och i rätt tid i enlighet med lagens anda och landets skatteregler. Notera att UK är ett common law land.
2. Ett företag måste kunna svara för sitt skatteagerande baserat på den information de lämnat.

För dessa principer finner de stöd hos den brittiska motsvarigheten till Svenskt Näringsliv som uttalar att brittiska företag ska endast ägna sig åt rimlig skatteplanering som inte leder till aggressiva resultat. Företag ska även söka öka allmänhetens förståelse för skattesystemet. Företag ska kunna öppet redovisa hur de hanterat olika skatter, vilka skatter de betalat liksom belopp.¹⁷ I detta ligger att skatteparadis inte ska utnyttjas liksom att olika incitament för att minska skatten, i vart fall inte överutnyttjas. De som får använda märket ska vara förebilder när det gäller skatteansvar.

Fair Tax modellen skiljer sig åt så till vida att rätten att använda märket ges efter en betygsättning utifrån olika kriterier. Ett visst antal kryss i ru-

¹⁶ www.fairtaxmark.net.

¹⁷ www.cbi.org.uk/cbi-prod/assets/File/pdf/statement-of-tax-principles.pdf.

torna måste erhållas för att bli godkänd. I kriterierna finns ett betydande inslag av värderingar.

1. Extern redovisning. Ska finnas och vara offentlig.
2. Företagets verksamhet. Det ska vara lätt att förstå vad företaget gör.
3. Verksamhetsställe.
4. Verklig ägare. Dessa måste vara klart identifierbara.
5. Företagsledning. Samma här, med namn och adress i offentliga register.
6. Skattepolicy. Ska finnas. Stort fokus på att skatteparadis inte nyttjas inom olika områden och att uppgifter lämnas till myndigheter om skatteplanering av visst slag.
7. Effektiv skattesats. Ska redovisas tillsammans med eventuella avvikelser från normalskattesatsen. Avvikelser ska kunna förklaras väl.
8. Ersättning till företagsledningen.

Frågornas svar viktas. Erhålls ett visst antal poäng ges företag rätt att använda loggan ”rättvis skatt”.

Varför inte? Köper jag dyra kläder av visst märke eller betalar för olika hantverkare vill jag kanske veta om de betalat skatt på ett juste sätt. Om det är viktigt för mig. Med rut- och rotavdrag har många kunder flyttat sig från svart till vitt, i vart fall när tjänster subventioneras. Detsamma kan gälla vid upphandlingar. Intressant är att stiftelsen nyckelhålmärker även de minsta företagen!

Kriterierna för mellanstora och multinationella företag bygger på samma tänk, men efterfrågad information närmar sig den som The B Plan och CSR Europe föreslår ska finnas i en hållbar skattepolicy som redovisas med full transparens. Givetvis förändras även viktningen av svaren för de större bolagen.

Det intressanta med Fair Tax är enkelheten i kommunikationen. Ögonblicklig.

3.4 *GRI, Global Reporting Initiative. Draft Standard: Tax and Payments to Governments*¹⁸

GRI är i grunden en ren redovisningsstandard. Detta utkast till rekommendation/standard är avsett att kunna fungera som skattedelen i en större hållbarhetsredovisning i ett större internationellt företag. Standarden kan givetvis användas i relevanta delar även av medelstora företag. Om The B Plan och CSR Europas modell är styrande och kommunicerande för ett företag, Fair Tax utvärderande och kommunicerande så är GRI beskrivande i detalj och kommunicerande. Så till vida kompletterar modellerna varandra. Den röda tråden i modellerna är kommunikation genom full öppenhet kring alla skattefrågor och ageranden.

Genom sin ”redovisningsmässiga karaktär” kommer GRI när utkastet väl är antaget i november 2019 sannolikt att placera sig längst fram i kön av standards för hållbarhetsredovisningar. GRI som organisation är väl känd bland revisorer då GRI givit ut andra redovisningsstandards inom hållbarhet. Nu kompletteras alltså dessa med en om betalning av skatt. Det ger GRI ett naturligt försteg inom revisionsbranschen.

Syftet med GRIs standard är i stort sett detsamma som för övriga organisationer, ett projekt för att utveckla nya sätt att öppet redovisa förhållanden relaterade till skatter och betalningar till regeringar. Återigen, att främja ökad öppenhet kring företagets skattepolicy och vilka betalningar som de facto görs till regeringar. Standarden kan beskrivas som en extremt, extremt, omfattande skattenot i en årsredovisning. En not i form av en hel bilaga.

Det nu presenterade utkastet om skatter och betalningar till regeringar kompletterar en annan GRI standard om corporate governance som behandlar företagets skattepolicy och dess sociala effekter i olika länder. Nu är det mer konkreta uppgifter och underlag för bedömningar i skattefrågor som ska redovisas.

Utkastet är indelat i 5 delar där med kommentarer och vägledning till varje så att företaget ska förstå vad GRI anser ska redovisas.

1. Approach to tax and payments to governments

Bolaget ska redovisa var man är verksam och vad man gör. Syftet är även här att bidra till att kunna kommunicera skattefrågor till olika intressenter i omvärlden. I detta sammanhang understryks att skatter kan medföra ris-

18 www.globalreporting.org.

ker både vad gäller anseende, renommé och rent finansiellt. Det skrivs inte uttryckligen att så bör ske, men det känns naturligt att ur ett revisionsperspektiv fånga upp och beskriva dessa risker.

GRI tar också ut svängarna och föreslår att bolag ska beskriva hur dess skattepolicy är kopplad till de ekonomiska behoven i länder där de är verk-samma. Detta är inte så lätt och oavsett hur bolaget gör detta så blir det sannolikt fel i någons ögon. Dessa påpekanden går igen när det gäller kopp-lingen mellan betalda skatter och den ekonomiska utvecklingen i ett land.

I dessa delar tycker jag att GRI glider ifrån det affärsmässiga i en håll-barhetsredovisning och mer mot att skatt ska uppfylla FN:s Agenda 2030 mål. Hållbarhetsredovisningen blir därmed lätt väldigt bred och omfat-tande. Kanske är därför som många, även revisorer, i dag är tveksamma till att redovisa hållbarhetsfrågor. Minns att brittiska industrialister finan-sierade de svenska järnvägarna. Titta på hur t.ex. Kina och Vietnam har lockat med omfattande skatteincitament på gränsen till skattefrihet för att få in kunskap och utveckla egen talang. Negativt ur ett ekonomiskt utveck-lingssperspektiv? Detta ligger i betraktarens ögon. Något krav att företag ska lämna dessa uppgifter och beskrivningar ställs dock inte upp.

2. Tax governance, control and risk management

Här återkommer man till just skatterisker, hur man ser på sådana, hur de mäts och hur de bedöms. Vikten av visselblåsarfunktioner understryks. Hen ska kunna rapportera oetiska och olagliga ageranden inom bolaget vad avser skatter.

Denna punkt är ren corporate governance. Hur och av vem hanteras skattefrågor i bolaget? På vilken nivå?

Kommentaren till denna punkt känns, tycker jag, lite tendentiöst skri-ven. Det talas i detta sammanhang om att bolagets ”riskaptit” och tolerans av sådan ska beskrivas. Bolaget kanske inte verkar på denna planhalva och är mer seriösa än så, i vart fall saknar man aptit inom området. Utgångs-punkten är onödigt provokativ.

3. Stakeholder engagement and management of concerns related to tax and payments

Här ska ledningsfunktionerna och olika intressenters inflytande och med-verkan i hanteringen av skatter beskrivas. Det understryks initialt att detta är en grundläggande förtroendefråga.

Därefter ska även olika lobbyaktiviteter kring olika skattefrågor redo-

göras för liksom bolagets inställning till skattebetalningar. Är det någon skillnad mellan vad företaget säger och vad man gör ska redogöras för. Vilka medlemsorganisationer tillhör företaget? Frågan är om det inte blir lite för mycket Janne Josefsson, underlag till Uppdrag Granskning, över denna del. Därmed inget negativt sagt om en skicklig programledare och ett bra program. Ur ett förtroendeperspektiv tror jag GRI skulle vinna på ett mer balanserat och nyanserat synsätt, en mer neutral och positivt konstruktiv hållning.

4. Entities and activities by tax jurisdiction

Full information kring bolaget ekonomiska aktivitet i varje land ska lämnas. Även ersättningar till anställda och ledning.

5. Country-by-country reporting

I de fall CbCR-rapporter ska lämnas så listas utförligt vad dessa ska innehålla. Det kan vara så att ländernas egna krav på dessa rapporter skiljer sig åt. GRI ställer därför upp egna krav. Syftet verkar nästan vara att läsaren av rapporten ska kunna kontrollera att rätt skatt har betalats i respektive land. En kontroll som även olika intressenter i landet i fråga genom dessa uppgifter ska kunna göra? Genom att tillhandahålla en helhetsbild av olika tillgångsslag och finansiering underlättas en sådan kontroll.

Sammanfattningsvis. Det kan vara så att GRI har det bästa anseendet inom redovisning och därför direkt lägger sig i poole position, men har det svagaste caset? Medans övriga modeller andas möjligheter andas GRIs utkast till standard en lätt misstänksamhet. Möjligen en numera även lätt föråldrad syn på företagens planering kring skatter.

Oavsett sådana inslag i rekommendationerna så bidrar skatt som en hållbarhetsfråga till en ny och engagerande marknad för många skatterådgivare.

4 AVSLUTNING

Det som dessa nya standards har gemensamt är att de syftar till att genom full öppenhet och eftertänksamhet erbjuda företag ett sätt att kommunicera ett positivt affärsmässigt budskap kring skatter. Detta kan vara både en konkurrensfördel och en ren köpsignal mot konsumenter och offentligt finansierade verksamheter.

Svagheten är att modellerna kräver betydligt ökad information. Detta drar resurser. Informationen kan dock samtidigt i många situationer an-

vändas som affärsstöd i verksamheten. Därtill behövs personer som kan skattefrågor väl och även kan förklara dessa på ett tydligt sätt. Både vid framtagande och tillämpning av en skattepolicy fyller Auktoriserade skatterådgivare FAR en värdefull funktion. Detsamma gäller när hållbarhetsredovisningen sedan sammanställs och presenteras.

Ur ett bredare samhällsperspektiv kan det genom detta nya fokus växa fram en tydligare motsättning mellan krav på hållbarhet i företag och länder som genom olika skatteincitament vill attrahera kapital, FoU och talang. I vart fall måste effekten av sådana incitament tydligare kunna mätas och redovisas. Annars gäller det allmänna ordspråket, *if in doubt through it out*. Härigenom kan hållbarhetsredovisningen av skatt kanske även bidra till förenklingar inom nationella skattesystem.

Denna näringspolitiska fråga är dock inte ämnet för denna artikel. Men med full transparens kan alla själva ta ställning. The B Plan adresserar direkt och uttryckligen frågan och ger bolag möjlighet att avstå från att använda skatteincitament som blir för bra. Valet ska vara bolagets och dess intressenters. Ingen annans.

De olika modellerna för hållbarhetsredovisning av skatt ska sättas in i sitt sammanhang. De är barn av vår tid. Tillsammans med ny lagstiftning som kommit genom BEPS-projektet minskar utrymmet för internationell skatteplanering. Likaså har internprissättningsfrågor börjat diskuteras mer. Internationellt godtagna principer ifrågasätts nationellt i vissa länder. Samtidigt har fler generalklausuler införts inom internationell beskattning för att stoppa aggressiv skatteplanering. Detta ökar av naturliga skäl osäkerheten i anslutning till internationella transaktioner.

Inom EU har DAC6 direktivet med krav på obligatorisk upplysning till skattemyndigheten vid internationella transaktioner som kan betecknas som skattearrangemang av viss karaktär antagits och ska vara implementerat i medlemsländerna under 2020. I Sverige föreslås dessa regler i ett utredningsbetänkande införas även på nationell nivå.¹⁹ Trenden mot ökad reglering inom internationell beskattning avspeglas tydligast i Sverige genom regeringens 12-punktsprogram mot skatteflykt.²⁰ Dessa regler

19 Rapporteringspliktiga arrangemang-ett nytt regelverk på skatteområdet. Betänkande av utredningen om informationsskyldighet för skatterådgivare, SOU 2018:91.

20 www.regeringen.se. Regeringens 10-punktsprogram på skatteområdet utökas till 12 punkter, 17 december 2017.

komplikerar och försvårar i många fall för företagen att göra rätt. Mer resurser får läggas på intern granskning att rätt skatt betalats.

Denna internationella trend i kombination med ett ökat fokus i samhället på hållbarhet, även inom skatt, gör att arbetsuppgifter och marknader för skattekonsulter nu successivt förändras.

Avslutningsvis. Notera att FAR inte förordar någon av modellerna ovan. Alla uppfattningar i artikeln är också författarens egna. FAR pekar däremot på att frivilliga möjligheter till en transparent, nyanserad och informativ hållbarhetsredovisning av skattefrågor bör finnas. Skatt som hållbarhetsfråga handlar inte om välgörenhet och gåvor utan bygger på en strikt affärsmässig tanke om förtroende för ägarnas affärsverksamhet.

Hans Peter Larsson är skatteansvarig på FAR och Auktoriserad Skatterådgivare Far. Han är även medlem av CSR Swedens skattegrupp.