

Särskild rapport

Bekämpning av skadliga skattesystem och företagens skatteflykt

EU har inrättat en första försvarslinje, men det finns brister i hur åtgärderna genomförs och övervakas



EUROPEISKA
REVISIONSRÄTTEN

Innehållsförteckning

	Punkt
Sammanfattning	I–IX
Inledning	01–21
Skadliga skattesystem och företagens skatteflykt – ett EU-perspektiv	01–05
EU:s åtgärder och instrument	06–15
Roller och ansvarsområden	16–21
Revisionens omfattning och inriktning	22–30
Iakttagelser	31–92
Det finns en gemensam EU-lagstiftningsram, men det saknas vägledning för att klargöra rättsliga oklarheter	31–53
Lagstiftningen håller i stort sett jämna steg med den internationella utvecklingen, men betydande oklarheter i tillämpningen av reglerna kvarstår	32–43
Det saknas riktlinjer för genomförande och tillämpning av rättsakterna	44–48
Kommissionen övervakar införlivandet av EU-lagstiftningen i den nationella lagstiftningen på ett adekvat sätt, men omfattande utvärderingar måste fortfarande göras	49–53
Medlemsstaterna utbyter DAC 6-upplysningar automatiskt, men använder dem i begränsad utsträckning	54–66
Processer för DAC 6-rapportering finns på plats, men kvalitetskontrollerna är inte konsekventa i de besökta medlemsstaterna	55–58
Det finns brister i kvaliteten på de DAC 6-upplysningar som utbyts automatiskt	59–63
De granskade medlemsstaterna har utformat sanktionssystem för bristande efterlevnad av DAC 6, men har ännu inte tillämpat dem	64–66
Uppförandekodsgruppens arbete leder till lagändringar, men resultaten är begränsade	67–84
Kommissionen fullgör sin begränsade roll när det gäller att stödja uppförandekodsgruppen	70–74

Medlemsstaterna genomförde rekommendationer för att avskaffa skadliga skattesystem, även om avvecklings- och undantagsperioderna i vissa fall var utdragna	75–79
Medlemsstaterna vidtar defensiva åtgärder mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner, men tillvägagångssättet är inte enhetligt	80–84
Det finns ingen lämplig ram för prestationsövervakning för att kontrollera effekterna av de EU-åtgärder som vidtas	85–92
Effekterna av skatteflykt och skatteundandragande har uppskattats genom enstaka EU-projekt, men det finns ingen gemensam EU-ram för prestationsövervakning	86–90
Endast en av de fem besökta medlemsstaterna hade en prestationsram för att bedöma åtgärdernas ändamålsenlighet	91–92
Slutsatser och rekommendationer	93–101

Bilagor

Bilaga I – Vår revisionsmetod på kommissionsnivå

Bilaga II – Vår revisionsmetod i medlemsstaterna

Bilaga III – EU:s lagstiftning jämfört med OECD/G20:s BEPS-standarder

Bilaga IV – Åtgärder mot skatteflykt som införts genom direktivet mot skatteflykt

Bilaga V Risk för olika tolkningar av DAC 6-bestämmelserna om kriteriet om huvudsaklig nytta och kännetecknen (bilaga IV till direktivet)

Bilaga VI – Operativa frågor i samband med DAC 6-rapportering med hjälp av EU:s XML-schema

Bilaga VII – Risk för olika tolkningar av frågor som rör utformningen av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer

Bilaga VIII – Fiscalisprogrammen och Atad, DAC 6 och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer

Bilaga IX – EU:s uppförandekod för företagsbeskattning – Kriterier för bedömning av potentiellt skadliga förmånliga skatteåtgärder

Bilaga X – Kommissionens roll när det gäller uppförandekodsgruppen

Förkortningar

Ordlista

Kommissionens svar

Tidsplan

Vi som arbetat med revisionen

Sammanfattning

I Skadliga skattesystem och företagens skatteflykt är ekonomiska fenomen som inte bara är uppenbara på EU-nivå utan också utgör en global utmaning. Ett skattesystem anses vara skadligt när ett land tillämpar ett system som har negativa effekter såsom urholkning av utländska skattebaser eller orättvis fördelning av skattebördan. Sådana system kan leda till betydande skatteförluster för EU:s medlemsstater och snedvridningar på den inre marknaden.

II EU har infört en rättslig ram och använder andra stödjande instrument som en första försvarslinje mot skadliga skattesystem och företagens skatteflykt. De nationella regeringarna i EU:s medlemsstater är i stort sett fria att utforma sina egna lagar och system på skatteområdet, och ett ingripande på EU-nivå kan endast äga rum om den inre marknads funktion påverkas. Inom denna ram ansvarar Europeiska kommissionen för att verkställa EU-lagstiftningen samt övervaka, samordna och harmonisera medlemsstaternas åtgärder.

III Vid denna revision bedömdes om EU-ramen är lämplig inom den begränsade omfattningen av EU:s befogenheter på området för direkt beskattning. Vi bedömde därför lämpligheten hos de åtgärder och mekanismer som tillämpas i EU både av kommissionen och medlemsstaterna. Vi fokuserade särskilt på utformningen och genomförandet av tre direktiv (direktivet om skatteflykt, den femte ändringen av direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 6) och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer) mellan 2019 och 2023. Vi undersökte också om medlemsstaterna och kommissionen hade fullgjort sina skyldigheter enligt EU:s icke rättsligt bindande uppförandekod för företagsbeskattning och bedömde om de på ett ändamålsenligt sätt övervakar genomförandet av sin politik på det område som vi granskade.

IV Vi genomförde denna revision eftersom de EU-åtgärder som vidtagits för att bekämpa skadliga skattesystem och företagens skatteflykt inte har omfattats av revisionsrättens revisioner på ett heltäckande sätt, samtidigt som deras ekonomiska relevans och betydelse på EU:s dagordning har ökat. Vårt tidigare arbete på området inriktades på de förfaranden som infördes genom direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 1–5, [särskild rapport 03/2021](#)). Vid denna revision utvidgade vi analysens omfattning till ett bredare spektrum av åtgärder för att förbättra deras ändamålsenlighet, vilket i slutändan syftar till att säkerställa att rätt beskattningsbelopp betalas i rätt medlemsstat.

V Vår övergripande slutsats är att den etablerade EU-ramen inom ramen för EU:s begränsade befogenheter fungerar som en nödvändig första försvarslinje för att stödja kampen mot skadliga skattesystem och företagens skatteflykt. Det finns dock brister i hur EU:s åtgärder har utformats och genomförts, och det finns inget lämpligt övervakningssystem för att bedöma deras ändamålsenlighet.

VI Vi noterar att kommissionen under de senaste åren har vidareutvecklat den rättsliga ramen för att bekämpa skadliga skattesystem och företagens skatteflykt på EU-nivå. Vi fann dock otydliga definitioner och skillnader som har lett till olika tolkningar i medlemsstaterna. Kommissionen övervakar införlivandet av EU-lagstiftningen i nationell lagstiftning på ett effektivt sätt, men vissa pågående utvärderingar är försenade. När det gäller medlemsstaterna avser våra viktigaste iakttagelser genomförandet av DAC 6. Vi konstaterade att de fem besökta medlemsstaterna utbytte skatteupplysningar om potentiellt skadliga gränsöverskridande arrangemang, men genomförde få kontroller av uppgifternas kvalitet och använde de mottagna upplysningarna endast i liten utsträckning.

VII Även om kommissionen ger tillfredsställande stöd till uppförandekodsgruppen vid bedömningen av potentiellt skadliga skattesystem, var dess roll mycket begränsad vid tidpunkten för revisionen. Medlemsstaterna avskaffar sina skadliga skattesystem när detta rekommenderas av gruppen. I flera fall var dock tiden för att uppfylla kraven mycket längre än de två år som rekommenderas av rådet. Detta ger upphov till risken för att företagen fortsätter att gynnas längre av orättvisa skatteförmåner.

VIII Vi konstaterade också att kommissionen och fyra av de fem besökta medlemsstaterna inte hade valt något lämpligt tillvägagångssätt för att mäta prestationerna hos de verktyg som används för att bekämpa skadliga skattesystem och företagens skatteflykt i EU. Bristen på lämpliga prestationsramar hindrade dem från att mäta och bedöma sina insatser och använda resurser där de behövdes som mest.

IX Vi rekommenderar kommissionen att

- klargöra EU:s lagstiftningsram,
- förbättra kvaliteten på DAC 6-rapporterna,
- se till att sanktionernas effekter är adekvata,
- öka sitt stöd till uppförandekodsgruppen,
- övervaka resultaten och effekterna av kampen mot skadliga skattesystem och företagens skatteflykt.

Inledning

Skadliga skattesystem och företagens skatteflykt – ett EU-perspektiv

01 På EU:s inre marknad påverkas varje medlemsstats nationella skattesystem av andra skattejurisdiktioner, särskilt när dessa jurisdiktioner erbjuder skatteförmåner för att locka företag, individer eller kapital till sitt territorium. Varje nationell skatteåtgärd som ökar konkurrenskraften hos ett lands skattesystem jämfört med ett annat lands skattesystem är en form av skattekonkurrens.

02 Skattekonkurrens i form av skadliga skattesystem blir ett problem för EU om den leder till oönskade konsekvenser, särskilt snedvridning av konkurrensen på EU:s inre marknad. Ett skattesystem är skadligt när det orsakar negativa effekter, såsom urholkning av utländska skattebaser eller orättvis fördelning av skattebördan (se [ruta 1](#)).

Ruta 1

Modeller för skadlig skattepraxis

Vissa skatteåtgärder kan användas för att göra ett nationellt skattesystem konkurrenskraftigare. Även om sådana åtgärder är legitima finns det en risk för att de kommer att skada EU:s inre marknad om deras struktur snedvrider handel och investeringar och urholkar andra nationella skattebaser.

I Europaparlamentets studie *Harmful tax practices within the EU: definition, identification and recommendations* från 2021 identifierades följande sju skatteåtgärder som medlemsstaterna tillämpade och som i vissa fall kunde anses vara skadlig skattepraxis:

- Sänkning av bolagsskattesatserna (så kallad kapplöpning mot botten).
- Patentboxsystem.
- Strukturer för bildande av skalbolag.
- System med avdrag för fiktiv ränta.
- System med undantag för inkomster från utländska källor.
- System med särskilda ekonomiska zoner.
- Förhandsbesked i skattefrågor.

03 När skattskyldiga använder lagliga metoder för att minimera det skattebelopp som ska betalas kallas det skatteflykt. Den globaliserade ekonomiska miljön har underlättat alltmer komplexa affärsmodeller och företagsstrukturer, vilket har gjort det lättare för multinationella företag att flytta vinster över gränserna och undvika företagsbeskattning. Ett företags användning av mismatchningar och skillnader mellan nationella skattesystem för aggressiv skatteplanering blir en form av skadlig företagsskatteflykt.

04 Skadliga skattesystem och företagens skatteflykt ger upphov till en situation där skattskyldiga som inte kan använda sig av aggressiva skatteplaneringssystem eller liknande åtgärder i slutändan måste kompensera för de "saknade" skatteintäkterna genom att bidra mer. Det leder också till illojal konkurrens mellan företag och ojämlika villkor mellan länder, vilket mycket väl kan leda till förlorade skatteintäkter för EU:s medlemsstater och snedvridningar på den inre marknaden. Kampen mot dessa fenomen bedrivs inte enbart på EU-nivå utan även globalt. Flera aktuella EU-åtgärder på detta område bygger följaktligen på internationella överenskommelser, såsom [OECD/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster \(BEPS\)](#), som består av 15 åtgärder som syftar till att minska utmaningarna i samband med detta och fastställa en internationell standard på detta område.

05 EU har få uppgifter om uppskattningar av skatteförluster till följd av skadliga skattesystem och skatteflykt, och aktuella uppskattningar finns inte tillgängliga. I kommissionens [årsrapport om beskattning 2023](#) belystes förluster av bolagsskatteintäkter till följd av aggressiv skatteplanering och skatteflykt. Enligt uppskattningar från 2013 kan förlusterna av skatteintäkter uppgå till omkring 172,7 miljarder euro i hela världen, varav 68,2 miljarder euro kan gå förlorade för Europa. I studier om företagsbeskattning uppskattas att den globala omfattningen av vinstöverföring har lett till en total global förlust av skatteintäkter på 183–274 miljarder euro.

EU:s åtgärder och instrument

06 Bekämpning av skatteflykt och säkerställande av rättvis skattekonkurrens har nyligen placerats högre upp på EU:s dagordning, även om EU:s åtgärder inte kan undergräva medlemsstaternas befogenheter på området för direkt beskattning. EU:s befogenheter är begränsade till att fastställa allmänna regler för medlemsstaternas skattepolitik. Till skillnad från när det gäller indirekta skatter innehåller EU-fördragen inga uttryckliga bestämmelser om harmonisering av direkta skatter.

07 I EU-fördraget föreskrivs att åtgärder ska vidtas på EU-nivå om kommissionen upptäcker en skillnad i medlemsstaternas rättsliga bestämmelser, regler eller administrativa praxis som direkt påverkar den inre marknadens upprättande eller funktion ([artikel 115 i EUF-fördraget](#)). I ett antal direktiv fastställs allmänna standarder på systemnivå och det skapas verktyg för att stödja kampen mot skadliga skattesystem och skatteflykt bland företag. Utöver rättsakter i form av direktiv stöds EU:s regelverk av icke-bindande instrument (såsom EU:s uppförandekod för företagsbeskattning eller landsspecifika rekommendationer inom ramen för den europeiska planeringsterminen), som inte har någon rättsligt bindande verkan.

08 Grunden för den nuvarande EU-ramen till stöd för kampen mot skadliga skattesystem och företagens skatteflykt fastställdes av kommissionen i flera skattepaket och handlingsplaner¹. I [rådets slutsatser](#) från december 2015 betonades också behovet av att finna gemensamma men samtidigt flexibla lösningar på EU-nivå som är förenliga med de 15 åtgärderna i [OECD:s handlingsplan för att bekämpa urholkning av skattebasen och överföring av vinster \(BEPS\)](#), som blev OECD/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster i juni 2016. Genom det reviderade projektet utvidgades initiativets tillämpningsområde till att omfatta en bredare grupp länder utöver OECD-medlemskapet och en internationell standard fastställdes på detta område.

¹ Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet – *En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling*, [COM\(2015\) 302 final](#), Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet – *En handlingsplan för rättvis och enkel beskattning till stöd för återhämtningsstrategin*, [COM\(2020\) 312 final](#).

09 Direktiven (som antogs före den 1 januari 2019) på området för direkt beskattning, i vilka det fastställdes regler som är tillämpliga på alla skattskyldiga som är föremål för bolagsskatt i en medlemsstat, består av följande:

- Direktivet mot skatteflykt (**Atad**) och dess ändring².
- Den femte ändringen av direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning (2011/16/EU) (**DAC 6**)³.
- Direktivet om skattetvistlösningsmekanismer⁴.

10 Syftet med **Atad** är att stärka den genomsnittliga skyddsnivån mot aggressiv skatteplanering genom att fastställa regler som syftar till att förhindra urholkning av skattebaserna på den inre marknaden och överföring av vinster från den inre marknaden, samt att skapa en rättvis och transparent skattemiljö i alla medlemsstater genom att harmonisera reglerna om skatteflykt. Direktivet tar upp olika former av skatteflykt, särskilt aggressiva skatteplaneringsstrategier som utnyttjar skillnader i nationell skattelagstiftning för att minska ett företags totala skattskyldighet.

11 Enligt **rådets direktiv 2011/16/EU** (direktivet om administrativt samarbete, DAC), som fastställer den rättsliga grunden för administrativt samarbete i fråga om direkt beskattning i EU, ska alla medlemsstater dela vissa skatterelaterade upplysningar med varandra. Genom den femte ändringen av direktivet (**DAC 6**) infördes obligatoriska upplysningskrav för potentiellt skadliga gränsöverskridande arrangemang för att ytterligare öka skattetransparensen och bekämpa aggressiv skatteplanering.

² Rådets direktiv (EU) 2016/1164 (Atad 1), ändrat genom rådets direktiv (EU) 2017/952 (Atad 2).

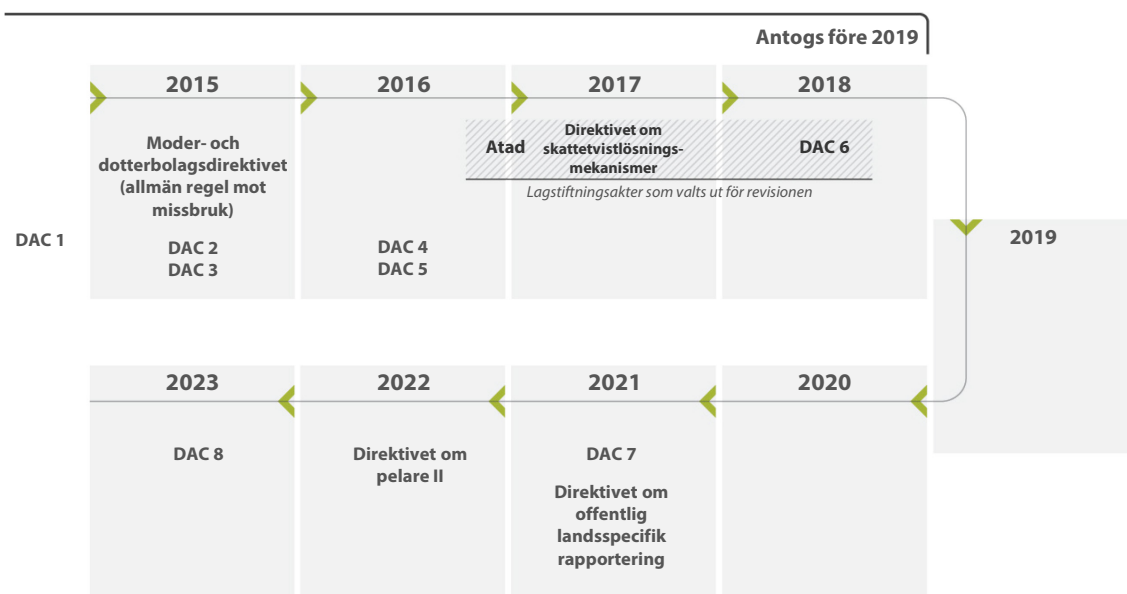
³ Rådets direktiv (EU) 2018/822 (DAC 6).

⁴ Rådets direktiv (EU) 2017/1852.

12 Kommissionens handlingsplan från 2015 var i hög grad inriktad på åtgärder för att undvika urholkning av skattebasen och överföring av vinster, men efterlyste också förbättrade mekanismer för undanröjande av dubbelbeskattning för att säkerställa säkerhet och förutsägbarhet för företagen, eftersom dubbelbeskattning på den inre marknaden kan ha en negativ inverkan på gränsöverskridande investeringar och leda till ekonomisk snedvridning och ineffektivitet. [Direktivet om skattetvistlösningsmekanismer](#) syftar till att förbättra mekanismerna för att lösa skattetvister mellan EU:s medlemsstater genom att införa gemensamma förfaranden och tidsfrister, och på så sätt säkerställa en smidigare lösning av skattetvister. Skattskyldiga som ställs inför mer restriktiva skattetvistlösningsmekanismer i en medlemsstat jämfört med andra upplever en form av orättvis behandling. Ur skattskyldigas synvinkel bidrar därför direktivet om skattetvistlösningsmekanismer till att mildra sådan behandling, som är skadlig för dem, genom att skapa likvärdiga förutsättningar.

13 Andra relevanta EU-rättsakter (som antogs före 2019) på området direkt beskattning är [DAC 3](#) (automatiskt utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning), [DAC 4](#) (land-för-land-rapporter) och [moder- och dotterbolagsdirektivet](#) (inbegriper en regel mot missbruk). EU:s rättsliga ram utvecklas och utvidgas, och de senaste förändringarna består av [DAC 7](#), [DAC 8](#), och antagandet av [direktivet om den andra pelaren](#) för att säkerställa en minimiskattenivå för stora multinationella företag och stora inhemska grupper av företag inom EU (se [figur 1](#)).

Figur 1 – Antagande av relevant EU-lagstiftning



Källa: Revisionsrätten.

14 Utöver rättsakterna antog rådet 1997 en EU-uppförandekod för företagsbeskattning (*koden*)⁵, som är ett icke-bindande rättsinstrument. I koden uppmanas medlemsstaterna att samarbeta fullt ut för att förhindra skatteundandragande och skatteflykt genom att tillämpa detta mellanstatliga, icke rättsligt bindande instrument, och den spelar en särskild roll för att främja rättvis skattekonkurrens, både inom och utanför EU. År 1998 inrättades en *uppförandekodsgrupp (gruppen)* för att bedöma förmånliga skatteåtgärder som skulle kunna omfattas av kodens tillämpningsområde. Gruppen består av företrädare på hög nivå för medlemsstaterna och kommissionen.

15 Kommissionen kan också ta itu med nationella skattesystem som uppmuntrar till aggressiv gränsöverskridande skatteplanering och utfärda landsspecifika rekommendationer inom ramen för den europeiska planeringsterminen, som är ett annat icke-bindande rättsinstrument. Den europeiska planeringsterminen bildar ramen för integrerad övervakning och samordning av den ekonomiska politiken och sysselsättningspolitiken i EU.

Roller och ansvarsområden

16 Utformningen och utvecklingen av skattepolitiken, liksom skatteuppbörden, faller inom EU:s medlemsstaters behörighetsområde. Kampen mot skadliga skattesystem och företagens skatteflykt är dock också prioriterade områden inom EU:s skattepolitik. Kommissionen spelar en mångfasetterad roll inom detta område. Dess ansvarsområden omfattar övervakning, samordning, harmonisering och verkställande, vars syfte är att främja rättvis skattekonkurrens och förhindra snedvridning av den inre marknaden till följd av skadliga skattesystem och företagens skatteflykt.

⁵ Ekofinrådets [slutsatser](#) av den 1 december 1997 om skattepolitik, EGT C 2, 6.1.1998.

17 Den ansvariga avdelningen vid kommissionen är generaldirektoratet för skatter och tullar (GD Skatter och tullar). I sin roll som centralt organ vid EU:s insatser för att skapa en rättvis och transparent skattemiljö inom EU:s inre marknad ska GD Skatter och tullar göra följande:

- Utarbeta lagstiftningsförslag och övervaka genomförandet av lagstiftningen i medlemsstaterna.
- Tillhandahålla mekanismer, system och elektroniska gränssnitt för att möjliggöra utbyte av skatteupplysningar och övervaka en central EU-katalog för utbyte av upplysningar om gränsöverskridande skattearrangemang.
- Tillhandahålla riktlinjer och säkerställa en enhetlig tolkning och tillämpning av relevant EU-lagstiftning i medlemsstaterna.
- Analysera medlemsstaternas skattesystem och förse uppförandekodsgruppen med rekommendationer om dessa systems skadlighet.
- Analysera de berörda tredjeländernas skattesystem och föreslå att de införs i eller tas bort från [EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner](#) på skatteområdet.

18 Europaparlamentet övervakar kontinuerligt utvecklingen när det gäller skatteundandragande och skatteflykt och är aktivt genom ett antal av sina utskott, till exempel det ständiga underutskottet för skattefrågor (Fisc) och de tillfälliga undersökningskommittéerna. Rådets arbetsgrupper och andra förberedande organ som täcker dessa områden verkar främst via uppförandekodsgruppen. I allmänhet antas EU:s skattelagstiftning genom enhälligt beslut av rådet, med beaktande av Europaparlamentets yttrande.

19 Gruppen inrättades för att bedöma skatteåtgärder som skulle kunna omfattas av EU:s icke rättsligt bindande uppförandekod för företagsbeskattning. Gruppens huvudsakliga uppgifter är att

- identifiera skatteförfaranden i EU:s medlemsstater som anses skadliga för den rättvisa konkurrensen,
- övervaka skattesystem och bedöma om de uppfyller de fastställda kriterierna för att fastställa skadliga skattesystem,
- underlätta dialog och samarbete mellan medlemsstaterna så att de kan dela med sig av de bästa systemen och samordna sina insatser,
- främja transparens genom att kräva att medlemsstaterna tillhandahåller upplysningar om sina skatteåtgärder och sin praxis för förhandsbesked,
- skydda EU mot skadliga skattesystem i länder utanför EU: gruppen ansvarar för att utarbeta EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet.

20 De nationella regeringarna i [EU:s medlemsstater](#) har i stort sett frihet att utforma sina egna skattelagar och skattesystem. All nationell lagstiftning måste dock respektera vissa grundläggande principer, såsom icke-diskriminering och fri rörlighet på den inre marknaden.

21 Det är medlemsstaternas uppgift att

- förvalta beskattningssystemen,
- genomföra EU-åtgärder för att bekämpa skatteflykt, skatteundandragande och överföring av vinster,
- samla in och rapportera de skatterelaterade upplysningar som krävs,
- dela med sig av de bästa systemen,
- säkerställa rättvis skattekonkurrens på den inre marknaden.

Revisionens omfattning och inriktning

22 Syftet med vår revision var att bedöma om EU:s ram för bekämpning av skadliga skattesystem och företagens skatteflykt är adekvat, inom ramen för EU:s begränsade befogenheter på området för direkt beskattning (se punkt **06**). För att göra detta bedömde vi lämpligheten hos de åtgärder och mekanismer som används i EU genom att fokusera på utformningen och genomförandet av tre direktiv (direktivet mot skatteflykt, DAC 6 och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer) under perioden 2019–2023.

23 Vi valde ut direktivet mot skatteflykt, DAC 6 och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer eftersom de var de viktigaste rättsakterna på området direkt beskattning som antogs före den 1 januari 2019, samt eftersom de behandlar systemrelaterade problem och är allmänt tillämpliga på alla företag inom EU. Slutdatumet bestämdes utifrån den tid som medlemsstaterna behövde för att införliva direktiven i sin nationella lagstiftning och genomföra dem. Vi undersökte också om medlemsstaterna och kommissionen uppfyllde sina skyldigheter med avseende på EU:s icke rättsligt bindande uppförandekod för företagsbeskattning och bedömde prestationsövervakning på revisionsområdet.

24 Vi genomförde revisionen eftersom mekanismerna och systemen för bekämpning av skadliga skattesystem och företagens skatteflykt hittills inte hade granskats ingående. I vår revisionsrapport *Utbyte av skatteupplysningar i EU: solid grund men brister i genomförandet* (särskild rapport 03/2021) belystes bristerna i förfarandena inom ramen för DAC 1–DAC 5. I den här revisionen byggde vi vidare på slutsatserna i denna tidigare revisionsrapport och utvidgade analysens omfattning till ett bredare spektrum av åtgärder som har införts i syfte att förbättra deras ändamålsenlighet.

25 Revisionen tog upp systemproblem och vi fokuserade särskilt på följande:

- Utformning och övervakning av den utvalda lagstiftningen, kommissionens tillhandahållande av vägledning om genomförandet av direktivet mot skatteflykt, DAC 6 och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer samt medlemsstaternas genomförande av samma lagstiftning.
- Genomförandet av EU:s centrala katalog för utbyte av DAC 6-rapporter och kvaliteten på och användningen av DAC 6-upplysningar som utbyts av medlemsstaterna.
- Lämpligheten i kommissionens stöd till uppförandekodsgruppen och de berörda medlemsstaternas genomförande av gruppens rekommendationer.
- Övervakningen av genomförandet av de åtgärder som kommissionen och medlemsstaterna vidtagit på revisionsområdet.

26 Vi genomförde denna revision inom ramen för EU:s befogenheter (se punkterna **06** och **22**), vilket bland annat innebär att vi inte granskade specifika nationella skattesystem i EU:s medlemsstater. Vår revision i medlemsstaterna fokuserade på genomförandet av de tre utvalda direktiven och gruppens rekommendationer.

27 Kommissionens arbete i samband med förbjudet statligt stöd och utfärdande av landsspecifika rekommendationer inom ramen för den europeiska planeringsterminen (se punkt **15**) omfattas inte av denna revision, eftersom förfarandena och rekommendationerna för statligt stöd är individuella och specifika för den berörda medlemsstaten. Dessa ämnesområden är också övergripande, det vill säga inte specifika för direkt beskattning, och har varit föremål för andra revisioner från revisionsrätten (till exempel de [särskilda rapporterna 16/2020](#) och [21/2020](#)).

28 Vi granskade verksamheten vid kommissionens GD Skatter och tullar (se [bilaga I](#) för en översikt över revisionsmetoden) och fem medlemsstater (Irland, Cypern, Luxemburg, Malta och Nederländerna), som vi valde ut på grundval av kvantitativa och kvalitativa riskkriterier (se [bilaga II](#)).

29 I de besökta medlemsstaterna använde vi ett riskbaserat urval för att välja ut utbyte av upplysningar om gränsöverskridande skattearrangemang (DAC 6), fall av skattetvister som berör de besökta medlemsstaterna (direktivet om skattetvistlösningsmekanismer) och potentiellt skadliga skattesystem som granskades av uppförandekodsgruppen.

30 Vi kompletterade revisionsbevisen genom att diskutera de internationella riktmärken som tillämpas på de instrument och mekanismer som används för att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt med Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). Vi intervjuade också företrädare för Europaparlamentets underutskott för skattefrågor (FISC-underutskottet) och höll en paneldiskussion med externa experter på företagsbeskattning för att få återkoppling om utformningen och genomförandet av den befintliga EU-ramen.

Iakttagelser

Det finns en gemensam EU-lagstiftningsram, men det saknas vägledning för att klargöra rättsliga oklarheter

31 Lagstiftning som rör kampen mot skadliga skattesystem och företagens skatteflykt bör säkerställa att företag och enskilda personer har färre möjligheter att undvika eller smita från att betala rätt skattebelopp i rätt medlemsstat. Medlemsstaterna bör på vederbörligt sätt införliva sådan EU-lagstiftning i sin nationella lagstiftning. Kommissionen bör lägga fram omfattande lagstiftningsförslag och övervaka införlivandet och genomförandet av lagstiftningen i medlemsstaterna. Den bör också tillhandahålla riktlinjer för en ändamålsenlig tillämpning av lagstiftningen. Dessa åtgärder utgör en första försvarslinje på området direkt beskattning, där EU:s befogenheter begränsas till ingripanden som är kopplade till snedvridning av den inre marknaden. Vi bedömde den rättsliga utformningen av Atad, DAC 6 och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer samt kommissionens övervaknings- och utvärderingsåtgärder. Vi gjorde detta inom ramen för EU:s befogenheter på skatteområdet, i enlighet med EU-fördragen.

Lagstiftningen håller i stort sett jämna steg med den internationella utvecklingen, men betydande oklarheter i tillämpningen av reglerna kvarstår

32 EU utformade sin lagstiftning om bekämpning av skadliga skattesystem och skatteflykt efter intensiva internationella insatser från OECD. OECD/G20 lanserade projektet om [urholkning av skattebasen och överföring av vinster \(BEPS\)](#), genom vilket det under 2015 introducerades 15 åtgärder för att göra det möjligt för medlemsländerna att samordna sina insatser för att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande och därmed på ett ändamålsenligt sätt fastställa en internationell standard. Bindande EU-lagstiftning följde snart, och Atad, DAC 6 och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer går i stort sett lika långt som eller längre än motsvarande BEPS-åtgärder (se punkt [08](#) och [bilaga III](#)).

33 Även om alla tre direktiven har särskilda mål som syftar till att förbättra den rättsliga ramen och säkerställa lika villkor för EU:s företag, samtidigt som den stöder kampen mot skadliga skattesystem och företagens skatteflykt, fastställde kommissionen inte några kvantifierbara mål för något av dem. Dessutom genomförde kommissionen en konsekvensbedömning avseende DAC 6 och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer, men inte avseende Atad.

Direktivet mot skatteflykt (Atad)

34 Atad syftar till att säkerställa en minsta skyddsnivå för alla medlemsstaters skattebaser, en enhetlig och konsekvent strategi mot skatteflykt på hela den inre marknaden och ett samordnat genomförande på EU-nivå av vissa av rekommendationerna som följer av OECD:s och G20:s initiativ, och som särskilt omfattar de som avser BEPS-åtgärderna 2–6⁶ (se [tabell 1](#) och [bilaga III](#)).

Tabell 1 – Målen för direktivet mot skatteflykt

Förhindrande av urholkning av skattebasen och överföring av vinster (BEPS)	Direktivet mot skatteflykt syftar till att förhindra urholkning av skattebasen, som innebär att ett företags beskattningsbara inkomst minskas genom att vinster flyttas till jurisdiktioner med lägre skatt. Direktivet syftar därför till att begränsa överföringen av vinster genom att säkerställa att företagen betalar sin skäliga andel av skatten i de jurisdiktioner där de genererar sina inkomster.
Avskaffande av dubbel utebliven beskattning	Direktivet mot skatteflykt syftar till att hindra företag från att utnyttja skillnader i skattebehandling mellan länder, vilket kan leda till dubbel utebliven beskattning eller minskad skatt.

Källa: Rådets direktiv (EU) 2016/1164.

⁶ COM(2020) 383 final.

35 Genom direktivet infördes fem särskilda regler för att uppnå dess mål (se *bilaga IV*):

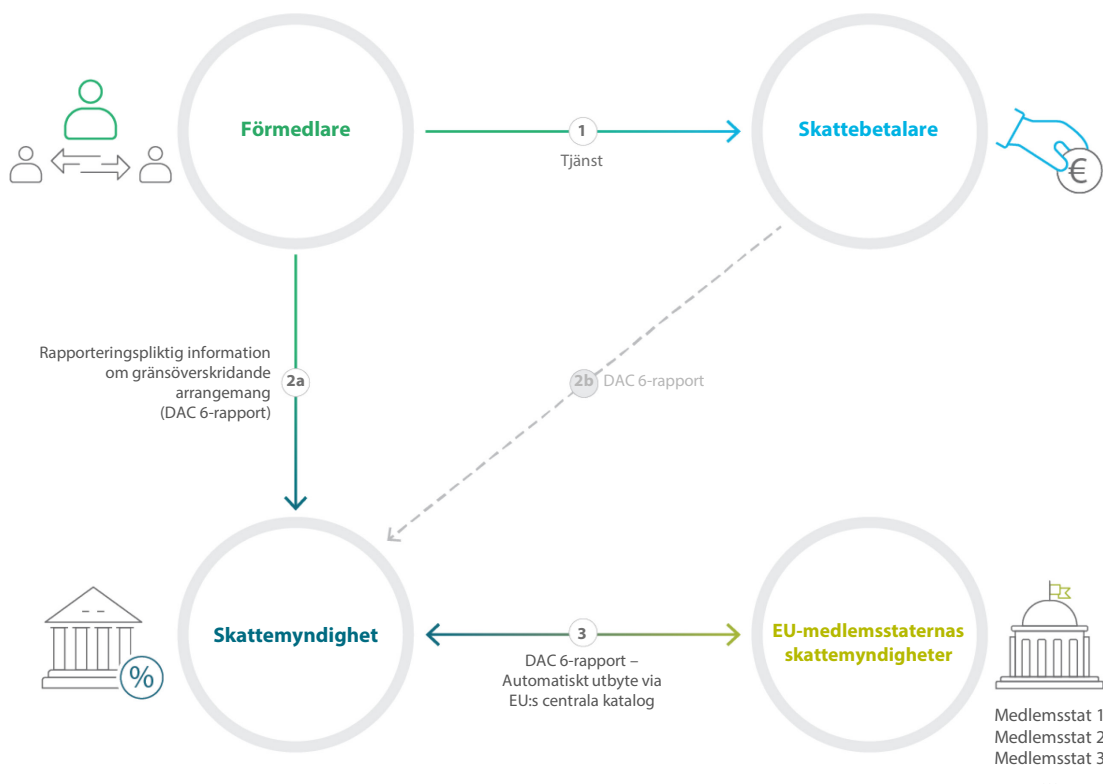
- **Regeln om kontrollerade utländska bolag:** för att hindra överföring av vinster till lågskatteländer/skattefria länder.
- **Regeln om utflyttningsbeskattning:** för att hindra företagen från att undvika skatt när de omlokaliserar tillgångar.
- **Regeln om räntebegränsning:** för att avskräcka från konstlade skuldarrangemang som är avsedda att minimera skatter.
- Den **allmänna regeln mot missbruk:** för att motverka aggressiv skatteplanering när inga andra regler tillämpas.
- **Reglerna för att motverka hybrida mismatchningar:** för att neutralisera hybrida mismatchningar.

36 På det hela taget fann vi att *direktivet mot skatteflykt* är en enhetlig EU-rättsakt som skapar en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas skattebaser utan att begränsa medlemsstaternas befogenheter när det gäller att fritt utforma sina skattesystem. Eftersom det genom direktivet infördes en rad nyskapade minimistandarder för bekämpning av skatteundandragande uppmanades medlemsstaterna att antingen införa omfattande nya regler eller ändra sina befintliga regler för att följa bestämmelserna i direktivet mot skatteflykt.

DAC 6

37 *DAC 6* syftar till att främja skattetransparens och bör därigenom förhindra aggressiv skatteplanering och bidra till att skydda EU-medlemsstaternas skattebas. Direktivet omfattar BEPS-åtgärd 12, som fokuserar på obligatoriska regler för offentliggörande av aggressiva skatteplaneringsarrangemang. Direktivet kräver i första hand att förmedlare, däribland skatterådgivare, notarius publicus och revisorer, ska lämna upplysningar om potentiellt skadliga gränsöverskridande skattearrangemang till skattemyndigheterna. Ett gränsöverskridande arrangemang blir endast rapporteringspliktigt när vissa särdrag eller funktioner, så kallade kännetecken, föreligger (förtecknas i *bilaga IV* till DAC 6) och det omfattar antingen mer än en EU-medlemsstat eller en medlemsstat och ett land utanför EU. I vissa fall kan rapporteringsskyldigheten åligga den skattskyldige. En DAC 6-rapport om arrangemanget utbyts därefter automatiskt med de andra medlemsstaterna genom att det förs in i EU:s centrala katalog (se *figur 2*).

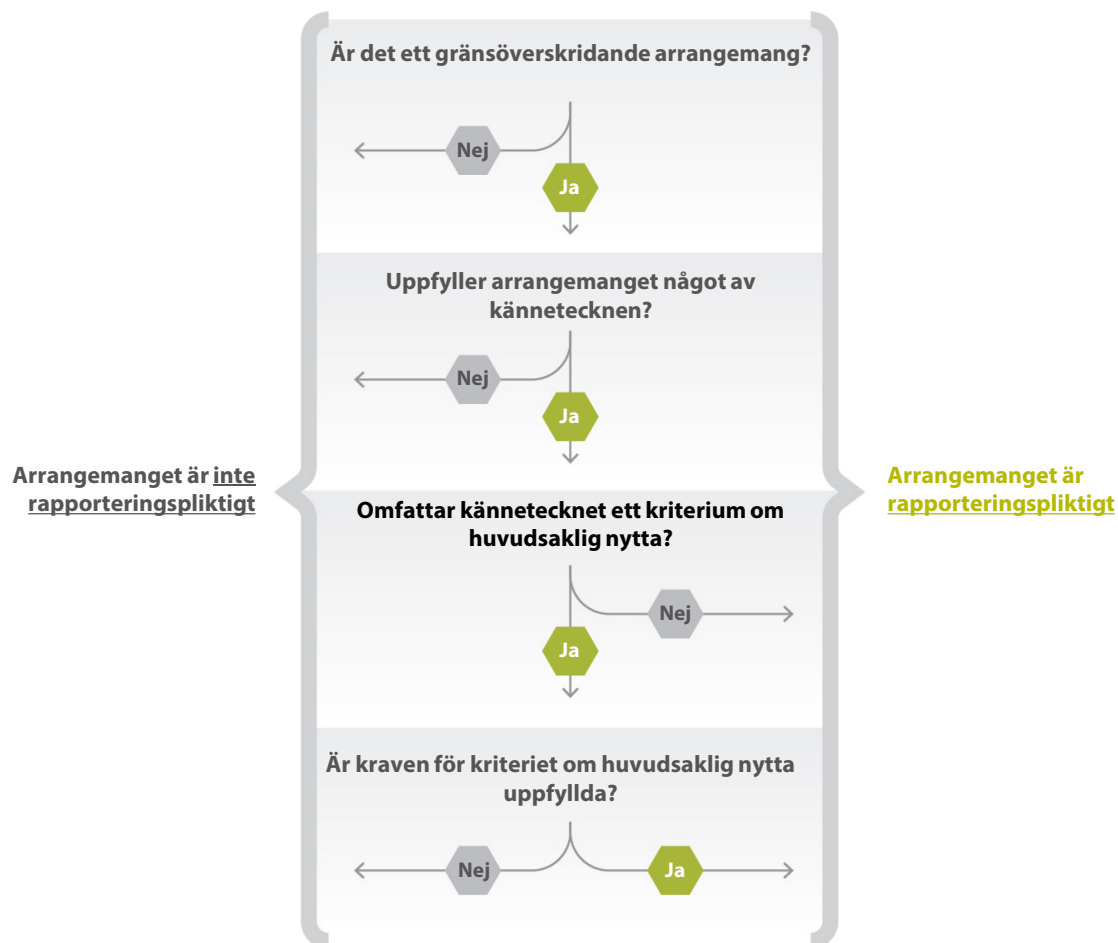
Figur 2 – Så fungerar DAC 6-rapportering



Källa: Revisionsrätten, på grundval av uppgifter och visuellt material från [PwC Switzerland](#).

38 Vi noterade olika tolkningar av lagstiftningen i de fem besökta medlemsstaterna, särskilt när det gäller tillämpningen av kriteriet om huvudsaklig nytta och de **kännetecken** enligt vilka ett gränsöverskridande arrangemang anses vara rapporteringspliktigt (se **figur 3**). Kriteriet om huvudsaklig nytta syftar till att kontrollera om erhållandet av skatteförmånen är den huvudsakliga eller en av de huvudsakliga fördelarna med ett arrangemang. Medlemsstaterna ansåg till exempel att det fanns ett behov av att specificera huruvida en kvantitativ metod borde tillämpas. Detta skulle innebära en jämförelse av arrangemanget med och utan hänsyn till de skatteregler som leder till den (förmodade) skatteförmånen (se **bilaga V**).

Figur 3 – Tillämpning av kriteriet om huvudsaklig nytta och kännetecken



Källa: Revisionsrätten, på grundval av uppgifter och visuellt material från den [finska skatteförvaltningen](#).

39 Under våra revisionsbesök i medlemsstaterna noterade vi också att tolkningen av specifika DAC 6-bestämmelser visade på osäkerhet avseende bland annat utlösande datum, när rapportering faktiskt skulle ske (på grund av termerna "tillgängliggörs" och "redo för genomförande" i [artikel 8ab](#)) och lämnande av hemlig information (artikel 8ab.14 c).

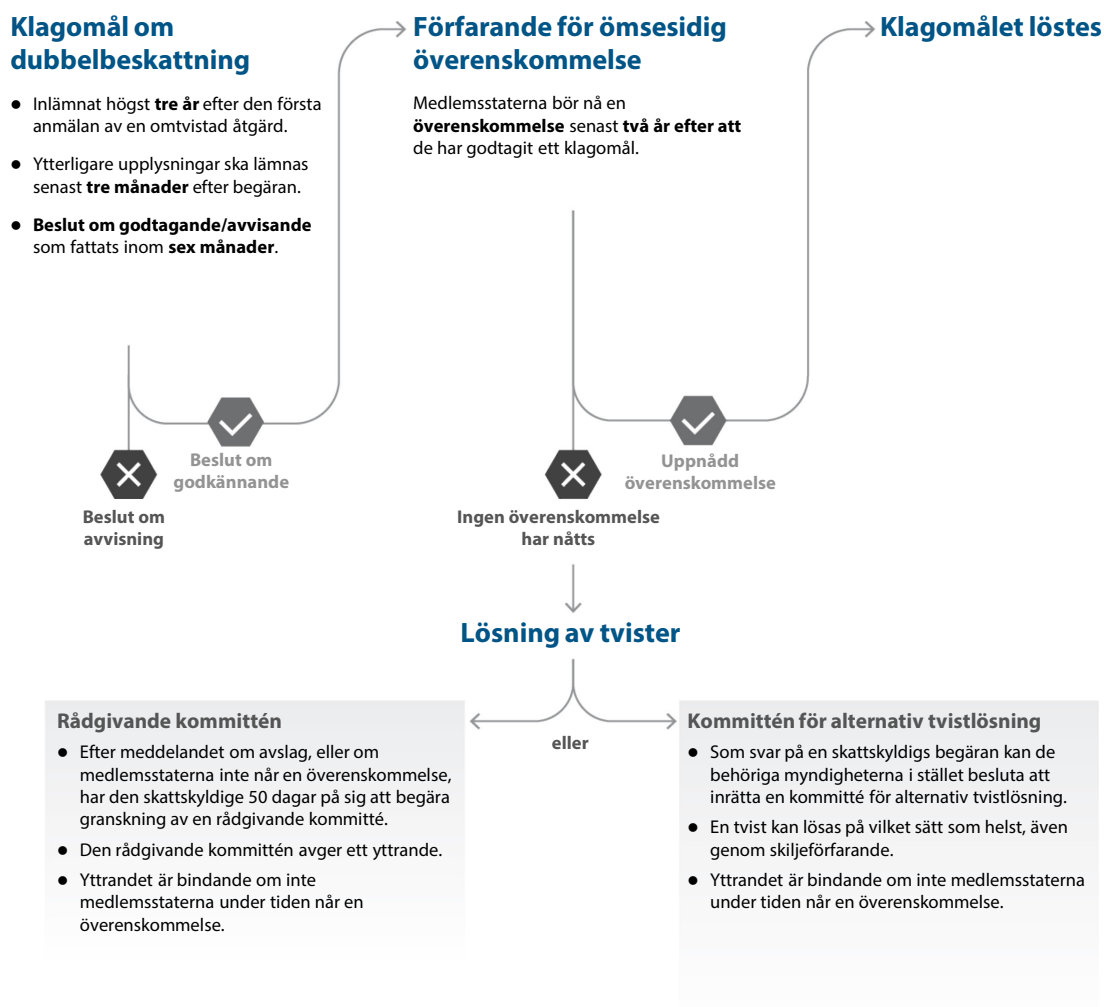
40 Några av tolkningsfrågorna, såsom klagörande av flera begrepp och tidsfrister (t.ex. "arrangemang", "förmedlare", "deltagare" och "rapporteringsfrist"), var emellertid föremål för en begäran om förhandsavgörande från Belgiens konstitutionsdomstol (*cour constitutionnelle*) (mål C-623/22). Den 29 juli 2024 avkunnade Europeiska unionens domstol sin dom, där den konstaterade att ingen av de farhågor som framförts av den hänskjutande domstolen påverkade giltigheten av DAC 6. Trots att de omtvistade begreppen bedömdes vara brett formulerade, ansåg domstolen att de var tillräckligt klara och precisa och inte stred mot Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. Under våra besök i medlemsstaterna kunde vi bekräfta att trots den nyligen avkunnade domen är osäkerheten och de olika tolkningarna av specifika DAC 6-bestämmelser fortfarande ett relevant problem i praktiken, eftersom de kan leda till en inkonsekvent tillämpning av rapporteringsskyldigheterna. Detta skapar en risk för att gränsöverskridande skattearrangemang inte rapporteras i vissa medlemsstater, medan liknande arrangemang rapporteras i andra.

41 Bilaga IV till DAC 6 har ännu inte utvärderats utförligt. En sådan utvärdering skulle kunna visa på orsakerna till de olika tolkningarna och medlemsstaternas svårigheter med det praktiska genomförandet samt göra det möjligt för kommissionen att lämna lämpliga klagöranden i form av riktlinjer. Vid tidpunkten för revisionen genomförde kommissionen sin andra utvärdering av DAC (som omfattar DAC 6 och dess bilaga IV). Rapportens offentliggörande planeras till början av 2025 (se punkt 52).

Direktivet om skattetvistlösningsmekanismer

42 Direktivet om skattetvistlösningsmekanismer har anpassats till målen för BEPS-åtgärd 14 då det omfattar frågor som rör dubbelbeskattning, som uppstår när två eller flera medlemsstater hävdar rätten att beskatta samma inkomster eller vinster för ett företag eller en enskild person. En sådan situation kan bland annat uppstå vid bristande överensstämmelse mellan nationella regler eller olika tolkningar av reglerna i ett bilateralt skatteavtal. I sådana fall kan skattskyldiga begära att ett förfarande för ömsesidig överenskommelse inleds. Detta är ett administrativt förfarande som genomförs mellan de behöriga myndigheterna i de medlemsstater som deltar i skattetvisten (se [figur 4](#)).

Figur 4 – Skattetvistlösningsmekanismer som anges i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer



Källa: Revisionsrätten, på grundval av uppgifter och visuellt material från [Accountancy Europe](#).

43 Vi identifierade hinder i fråga om den praktiska tillämpningen av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer (se [bilaga VIII](#)). Det råder till exempel i vissa fall brist på tydlighet i fråga om ansvarsfördelningen mellan de behöriga myndigheterna när ett klagomål lämnas in, samt i fråga om vilka förfaranden som ska tillämpas när ett ofullständigt klagomål lämnas in. När det gäller förlängda, pågående revisioner som genomförs av skattemyndigheterna kan det dessutom dröja flera år innan det blir möjligt att lämna in ett klagomål. Sådana problem kan hindra tvistlösningsmekanismen från att fungera ändamålsenligt.

Det saknas riktlinjer för genomförande och tillämpning av rättsakterna

44 När det gäller de tre rättsakter som vi granskade hade kommissionen inte tillhandahållit några riktlinjer, även om vi kunde konstatera att medlemsstaternas tolkningar av både DAC 6 (se punkterna [38–40](#), [61](#) samt [bilaga V](#)) och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer skiljde sig åt i viss utsträckning (se punkt [43](#) och [bilaga VII](#)).

45 När det gäller DAC noterar vi att kommissionen och medlemsstaterna är gemensamt ansvariga för att utfärda riktlinjer. I ramen för [bättre lagstiftning](#) erkänns mervärdet av riktlinjer för tolkning och genomförande av EU-lagstiftningen. I avsaknad av lämpliga riktlinjer kan den skattemässiga behandlingen av verksamhet som bedrivs av skattskyldiga från olika medlemsstater skilja sig åt eller vara otydlig. Domstolens nyligen avkunnade dom (se punkt [40](#)), i vilken det fastslogs att villkoren i det direktiv som lagts fram för behandling var tillräckligt klara (om än breda), understryker ytterligare vikten av att kommissionen tillhandahåller vägledning och tolkningshjälp som ett verktyg för att säkerställa en konsekvent tillämpning av DAC 6.

46 Det fleråriga [Fiscalisprogrammet](#) stöder medlemsstaternas skattemyndigheter i deras samarbete för att bekämpa skattebedrägeri, skatteundandragande och aggressiv skatteplanering (se [bilaga VIII](#)). Kommissionen anordnade flera evenemang inom ramen för Fiscalisprogrammen under hela genomförandefasen av direktiven.

47 Enligt artikel 15 i DAC ska kommissionen och medlemsstaterna dela med sig av sina erfarenheter av administrativt samarbete. Kommissionen ställer olika forum till medlemsstaternas förfogande för att de ska kunna utbyta information om välfungerande system som fastställts bland de nationella skattemyndigheterna. Vidare anordnade kommissionen ett möte med medlemsstaterna i september 2018 för att behandla deras frågor, och stödde senare en projektgrupp inom Fiscalis som arbetade med tolkningen av kännetecknen enligt DAC 6. På grund av bristande enighet mellan medlemsstaterna offentliggjordes inte projektgruppens slutsatser.

48 Både kommissionen och skattemyndigheterna i de medlemsstater som vi besökte uttryckte en önskan om fler utbyten avseende välfungerande system (genom projektgrupper, workshoppar och arbetsbesök och så vidare) och riktlinjer, särskilt när det gäller analys och användning av DAC 6-upplysningar.

Kommissionen övervakar införlivandet av EU-lagstiftningen i den nationella lagstiftningen på ett adekvat sätt, men omfattande utvärderingar måste fortfarande göras

49 Kommissionen är skyldig att både kontrollera att medlemsstaterna införlivar EU-direktiv i sin nationella lagstiftning och att inleda överträdelseförfaranden i händelse av bristande efterlevnad. Vid tidpunkten för revisionen hade alla medlemsstater genomfört alla tre direktiven. Två överträdelseförfaranden på grund av felaktigt införlivande, som inletts av kommissionen, pågick fortfarande:

- När det gäller genomförandet av Atad har kommissionen inletts 36 överträdelseförfaranden sedan 2018. Överträdelserna omfattade fall av bristande kommunikation och bristande överensstämmelse. Två ärenden pågick fortfarande i juni 2024 (i [Belgien](#) och [Luxemburg](#)).
- Kommissionen inledde 15 överträdelseförfaranden för underlåtenhet att kommunicera om genomförandeåtgärder enligt DAC 6. Samtliga ärenden hade avslutats i juni 2024.
- Kommissionen inledde 20 överträdelseförfaranden på grund av bristande kommunikation och ett på grund av bristande överensstämmelse med avseende på genomförandet av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer. Samtliga ärenden hade avslutats i juni 2024.

50 I de fem medlemsstater som vi besökte hade kommissionen inletts överträdelseförfaranden avseende varje fall av bristande kommunikation eller ofullständigt (partiellt) införlivande av relevant lagstiftning, och hade genomfört omfattande kontroller medan förfarandet pågick.

51 Enligt Atad skulle kommissionen utvärdera direktivet fyra år efter dess ikraftträdande, och dess ändring (Atad 2) skulle utvärderas fem år efter att den trätt i kraft. Kommissionen genomförde endast en begränsad [utvärdering](#) av hur Atad-åtgärderna hade införlivats i medlemsstaternas lagstiftning och offentliggjorde den i augusti 2020. I september 2024 hade ingen omfattande utvärderingsrapport lagts fram, men arbetet med den pågår nu och utvärderingen förväntas vara klar i slutet av 2025.

52 Enligt DAC 6 skulle kommissionen och medlemsstaterna utvärdera relevansen av bilaga IV (definition av kännetecken) för direktivet vartannat år efter den 1 juli 2020. Kommissionen har inte gjort någon sådan utvärdering, trots att den skulle ha gjorts den 1 juli 2022. Skyldigheten att genomföra en halvårsutvärdering av bilaga IV upphävdes av DAC 8 och kom att utgöra en del av DAC:s bredare utvärderingsprocess. Kommissionen var också skyldig att utvärdera DAC och dess ändringar vart femte år efter den 1 januari 2013. Den första utvärderingen av DAC offentliggjordes 2019, och vid tidpunkten för revisionen genomförde kommissionen sin andra utvärdering av DAC (som omfattar DAC 6 och dess bilaga IV). Rapportens offentliggörande planeras till början av 2025.

53 Slutligen har kommissionen inte heller bedömt tillämpningen av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer, vilket skulle ha slutförts senast den 30 juni 2024. Enligt den nuvarande planeringen förväntas en genomföranderapport läggas fram för rådet i slutet av 2024.

Medlemsstaterna utbyter DAC 6-upplysningar automatiskt, men använder dem i begränsad utsträckning

54 För att säkerställa att det system för utbyte av upplysningar som fastställts enligt DAC 6 fungerar korrekt bör de rapporteringspliktiga upplysningarna om gränsöverskridande arrangemang som medlemsstaterna utbyter automatiskt (DAC 6-rapporter) vara riktiga, fullständiga och skickade när de kan vara som mest användbara. Vi bedömde därför om utbytet av rapporter i de fem granskade medlemsstaterna hade organiserats på ett lämpligt sätt och om kvaliteten på DAC 6-upplysningarna var tillräcklig. Vi granskade också kommissionens stöd till DAC 6-processen för utbyte av upplysningar via EU:s centrala katalog.

Processer för DAC 6-rapportering finns på plats, men kvalitetskontrollerna är inte konsekventa i de besökta medlemsstaterna

55 Kommissionen försåg skattemyndigheterna med ett XML-schema för EU för rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Den offentliggjorde också en användarhandledning som klargjorde vilka upplysningar som måste föras in innan DAC 6-rapporten laddas upp till EU:s centrala katalog. Dessutom gjorde kommissionen olika verktyg för utbyte av upplysningar och sakkunskap på skatteområdet tillgängliga för medlemsstaterna. De åtgärder som finansieras genom [Fiscalisprogrammet](#) (det huvudsakliga samarbetsprogrammet) omfattar it-stöd och ekonomiskt stöd till workshoppar, arbetsbesök och projektgrupper (se [bilaga VIII](#)). Det finns för närvarande två aktiva arbetsgrupper som arbetar med att förbättra DAC 6-uppgiftsanalysen för direkt beskattning.

56 Alla fem medlemsstater som vi besökte hade infört processer för utbyte av rapporteringspliktiga upplysningar om gränsöverskridande arrangemang. De försåg också rapporterade enheter med it-plattformar där de kan rapportera enskilda eller flera gränsöverskridande arrangemang, eller till vilka de kan ansluta sina it-system för en enklare rapporteringsprocess. Medlemsstaterna hade även antagit förfaranden för att säkerställa att de rapporterade enheterna (det vill säga förmedlare och berörda skattskyldiga) kan fullgöra sina rapporteringsskyldigheter på ett tillfredsställande sätt. Detta inbegriper riktlinjer om tekniska specifikationer (rapporteringsformat och rapporteringsprocesser) för förmedlare och skattskyldiga, som är skyldiga att rapportera arrangemangen.

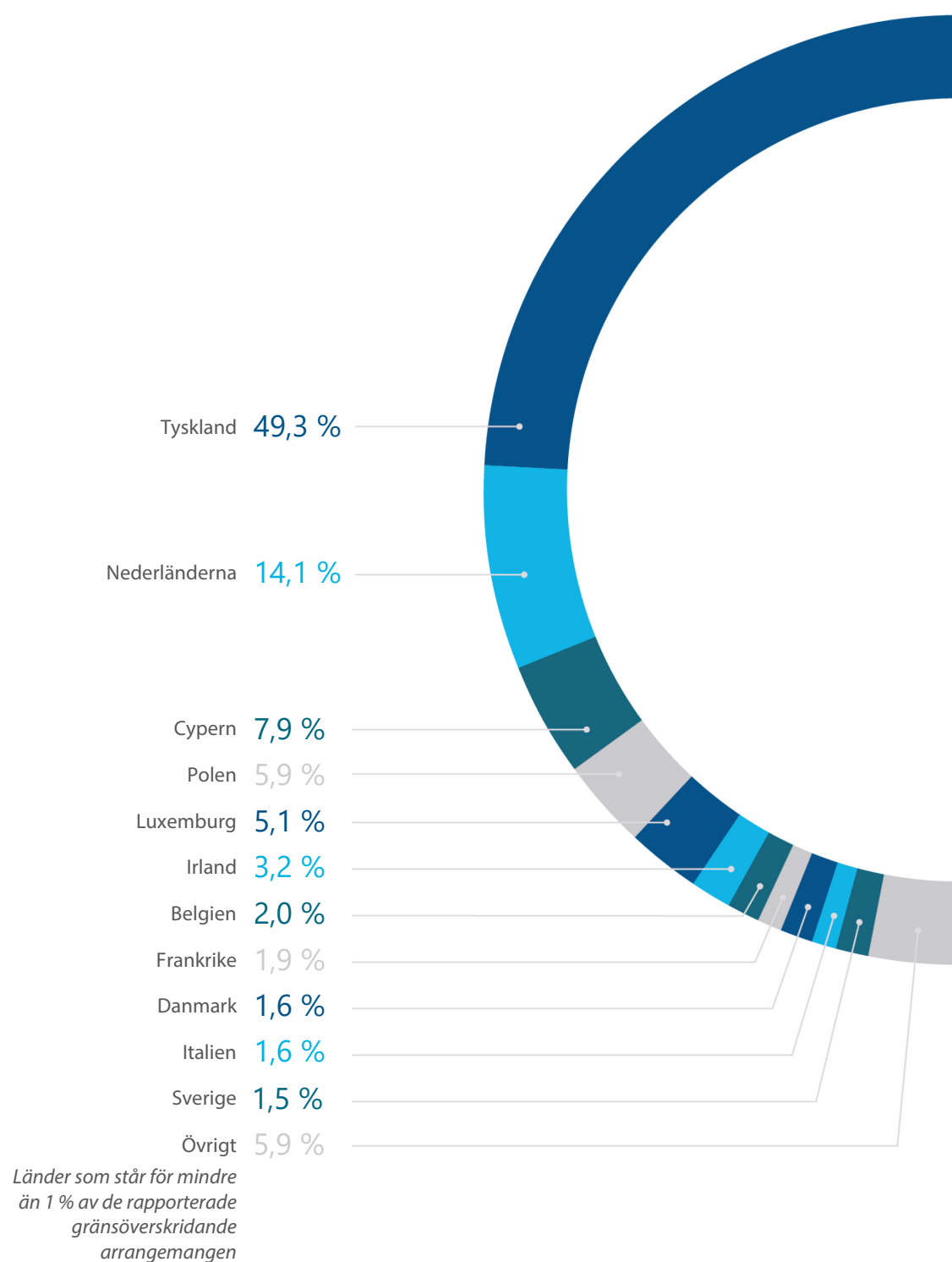
57 Tre av de fem besökta medlemsstaterna utförde inga kvalitetskontroller av de rapporterade DAC 6-upplysningarna, såsom de lämnats av de rapporterade enheterna, annat än en kontroll av att informationen var fullständig i förhållande till EU:s XML-schema. Nederländerna gick ett steg längre och genomförde manuella kontroller av urval från DAC 6-rapporter för att kontrollera kvaliteten på de upplysningar som skickats (laddats upp i EU:s centrala katalog). Luxemburg använder en checklista för att noggrant kontrollera att varje DAC 6-rapport som lämnas in är fullständig.

58 Vidare hade skattemyndigheterna i fyra av de fem besökta medlemsstaterna inte några planer på att i sina nationella revisionsplaner inkludera några revisioner för att kontrollera de rapporterade förmedlarnas förfaranden och processer för rapportering. Endast Luxemburg genomförde skrivbordsrevisioner av vissa av sina rapporterade enheter för att kontrollera förekomsten av eller samstämmigheten i rapporteringsprocesserna för gränsöverskridande arrangemang.

Det finns brister i kvaliteten på de DAC 6-upplysningar som utbyts automatiskt

59 Skattemyndigheterna i de fem besökta medlemsstaterna kunde visa att de laddade upp DAC 6-rapporterna till EU:s centrala katalog i god tid. Mellan lanseringen av DAC 6 i mitten av 2020 och slutet av 2023 skickades över 53 000 rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang, det vill säga DAC 6-rapporter laddades upp till EU:s centrala katalog av medlemsstaterna och utbyttes därmed automatiskt. Från och med 2021 hade alla medlemsstater laddat upp DAC 6-rapporter till EU:s centrala katalog (se [figur 5](#)). På grund av uppskjutande i samband med covid-19-pandemin hade endast ett fåtal gjort detta under 2020.

Figur 5 – Procentandel av rapporterade gränsöverskridande arrangemang per medlemsstat 2020–2023



Källa: Revisionsrätten, på grundval av uppgifter från kommissionen.

60 Skyldigheten att rapportera gränsöverskridande arrangemang till skattemyndigheterna kan påverkas av olika rättsliga undantag som beviljas av vissa medlemsstater. Alla fem medlemsstater som besöktes beviljade undantag för vissa yrken för vilka rapporteringsskyldigheten skulle innebära överträdelse av relevanta regler om rätt till förtrolig kommunikation med klienter (till exempel för advokater eller revisorer). Sådana undantag kan i slutändan leda till att arrangemang inte rapporteras, särskilt om de gäller företag som har sin hemvist i medlemsstaten i fråga och länder utanför EU, men inte i någon annan EU-medlemsstat (se [ruta 2](#) där sådana potentiella scenarier illustreras).

Ruta 2

Potentiella scenarier för att undvika rapporteringsskyldigheter enligt DAC 6

En skattskyldig i medlemsstat A ingår ett gränsöverskridande arrangemang med ett företag i ett land utanför EU genom en förmedlare i medlemsstat B. Förmedlaren avstår från sin rapporteringsskyldighet gentemot den berörde skattskyldige i medlemsstat A, men den senare har inte under några omständigheter någon rapporteringsskyldighet i medlemsstat A på grund av olika tolkningar av bestämmelserna i DAC 6. Arrangemanget rapporteras inte, även om så borde ha skett, och inga upplysningar lämnas till skattemyndigheterna i de båda medlemsstaterna.

Vissa rapporterande enheter, i första hand förmedlare med flera filialer i olika medlemsstater, kan välja i vilken av de berörda EU-medlemsstaterna de önskar offentliggöra det rapporteringspliktiga arrangemanget. På grund av olika tolkningar av begrepp, kännetecken och rapporteringsskyldigheter mellan medlemsstaterna kan förmedlare välja att rapportera en transaktion i en medlemsstat som anser att det gränsöverskridande arrangemanget inte är rapporteringspliktigt.

61 I var och en av de fem besökta medlemsstaterna valde vi ut 10 DAC 6-rapporter som lämnats in och laddats upp till EU:s centrala katalog under perioden 2021–2023. Genom denna granskning identifierade vi flera övergripande problem som rör antingen rapporteringsschemat eller olika tolkningar av upplysningskraven enligt DAC 6 som skulle kunna påverka kvaliteten på DAC 6-rapporterna. Framför allt finns det inget obligatoriskt uppgiftsfält i XML-schemat där namnen på de berörda länderna utanför EU ska anges. Med tanke på den nuvarande utformningen av schemat är det därför svårt för medlemsstaterna att fastställa om länder utanför EU deltar i rapporterade gränsöverskridande arrangemang, och i så fall vilka länder det rör sig om. På grund av olika tolkningar av kriteriet om huvudsaklig nytta och kännetecknen, som bekräftats i de besökta medlemsstaterna, finns det dessutom en risk för att antalet arrangemang som rapporteras i EU:s centrala katalog inte är korrekt (se [bilaga V–bilaga VI](#)).

62 I var och en av de fem besökta medlemsstaterna valde vi ut ytterligare 10 DAC 6-rapporter från perioden 2018–2023 som laddades ned från EU:s centrala katalog och som i synnerhet omfattade den besökta medlemsstaten, för att kontrollera hur var och en av dem använde de mottagna DAC 6-upplysningarna om gränsöverskridande arrangemang. Av de 50 posterna som ingick i urvalet hade endast 16 % använts av skattemyndigheterna för ytterligare förfaranden (se [figur 6](#)). I urvalet från alla besökta medlemsstater fann vi dessutom brister i kvaliteten på de utbytta DAC 6-upplysningarna.

Figur 6 – Användning av DAC 6-upplysningar i de besökta medlemsstaterna



Källa: Revisionsrätten.

63 För att säkerställa att bestämmelserna i DAC 6 har effekt bör de nationella skattemyndigheterna använda de mottagna DAC 6-upplysningarna om potentiellt skadliga gränsöverskridande arrangemang (för skattekontroll, riskanalys etc.). Fyra av de fem medlemsstater som vi besökte utförde inte någon systematisk riskanalys utifrån de upplysningar som fanns tillgängliga i EU:s centrala katalog, utan använde dem i stället på *ad hoc*-basis på begäran av skatteinspektörerna. Under 2023 införde Nederländerna ett system med stöd av särskild programvara och personal (se [ruta 3](#)).

Ruta 3

Systematisk riskanalys – exempel från den nederländska skattemyndigheten

Den nederländska skattemyndigheten införde en regelbaserad modell som utformats för att upptäcka DAC 6-rapporter med den högsta risknivån. En särskild grupp inom skattemyndigheten (DAC 6-gruppen) kan sedan manuellt granska och ytterligare analysera sådana fall.

Modellen ger poäng till varje DAC 6-rapport i enlighet med både allmänna regler (till exempel skattearrangemangets värde eller den skattskyldiges storlek) och särskilda regler (såsom vissa kännetecken). DAC 6-gruppen kan även manuellt välja ut fler arrangemang som ska analyseras på grundval av externa tecken (till exempel nya skattestrukturer eller förfrågningar från skatteinspektörer).

De granskade medlemsstaterna har utformat sanktionssystem för bristande efterlevnad av DAC 6, men har ännu inte tillämpat dem

64 Enligt artikel 25a i DAC ska medlemsstaterna tillämpa effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner för bristande efterlevnad av rapporteringsskyldigheterna enligt DAC 6. Kommissionen bedömde medlemsstaternas sanktionssystem i sin [konsekvensbedömning av DAC 8](#) och föreslog nya bestämmelser som syftar till att säkerställa att sanktionerna varit ändamålsenliga. Lagstiftarna godkände inte kommissionens förslag.

65 Alla fem medlemsstater som besöktes hade infört ett system med sanktioner för bristande efterlevnad av rapporteringsskyldigheterna enligt DAC 6, till exempel för underlåtenhet vid rapportering och ofullständig eller felaktig rapportering. Sanktionerna i de besökta medlemsstaterna varierade dock kraftigt, från högst 20 000 euro per år i Cypern till högst 900 000 euro i Nederländerna (detta har höjts till 1 030 000 euro sedan den 1 januari 2024). I vissa fall är minimisanktionerna uppenbart låga och riskerar att inte vara särskilt avskräckande. En förmedlare som har flera filialer kan strategiskt välja en viss medlemsstat för att offentliggöra rapporteringspliktig information för att minimera risken för strängare sanktioner vid bristande efterlevnad av rapporteringsskyldigheterna.

66 Ingen av de besökta medlemsstaterna hade tillämpat några sanktioner vid tidpunkten för revisionen. Osäkerhet i tolkningen av vissa DAC 6-bestämmelser kan förhindra en ändamålsenlig tillämpning av sanktioner (se punkterna [38–40](#) och [bilaga V](#)). Dessutom varierar de administrativa åtgärder som krävs för att fastställa sanktioner avsevärt mellan medlemsstaterna, liksom sannolikheten för att sanktioner ska tillämpas.

Uppförandekodsgruppens arbete leder till lagändringar, men resultaten är begränsade

67 EU:s [uppförandekod för företagsbeskattning](#), som inrättades 1997, utgör ett politiskt åtagande om att bekämpa skadlig skattekonkurrens, skatteflykt och skatteundandragande inom EU. Genom att anta uppförandekoden åtog sig medlemsstaterna att avskaffa befintliga system med skattemässig förmånsbehandling som innebär skadlig skattekonkurrens ("avveckling") och att avstå från att införa nya sådana system i framtiden ("frysning"). För att göra detta bör medlemsstaterna underrätta uppförandekodsgruppen om befintliga och föreslagna skatteåtgärder som kan omfattas av uppförandekodens tillämpningsområde (se [bilaga IX](#)). Medlemsstaterna enades också om att vidta lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder med avseende på länder utanför EU som ingår i EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner.

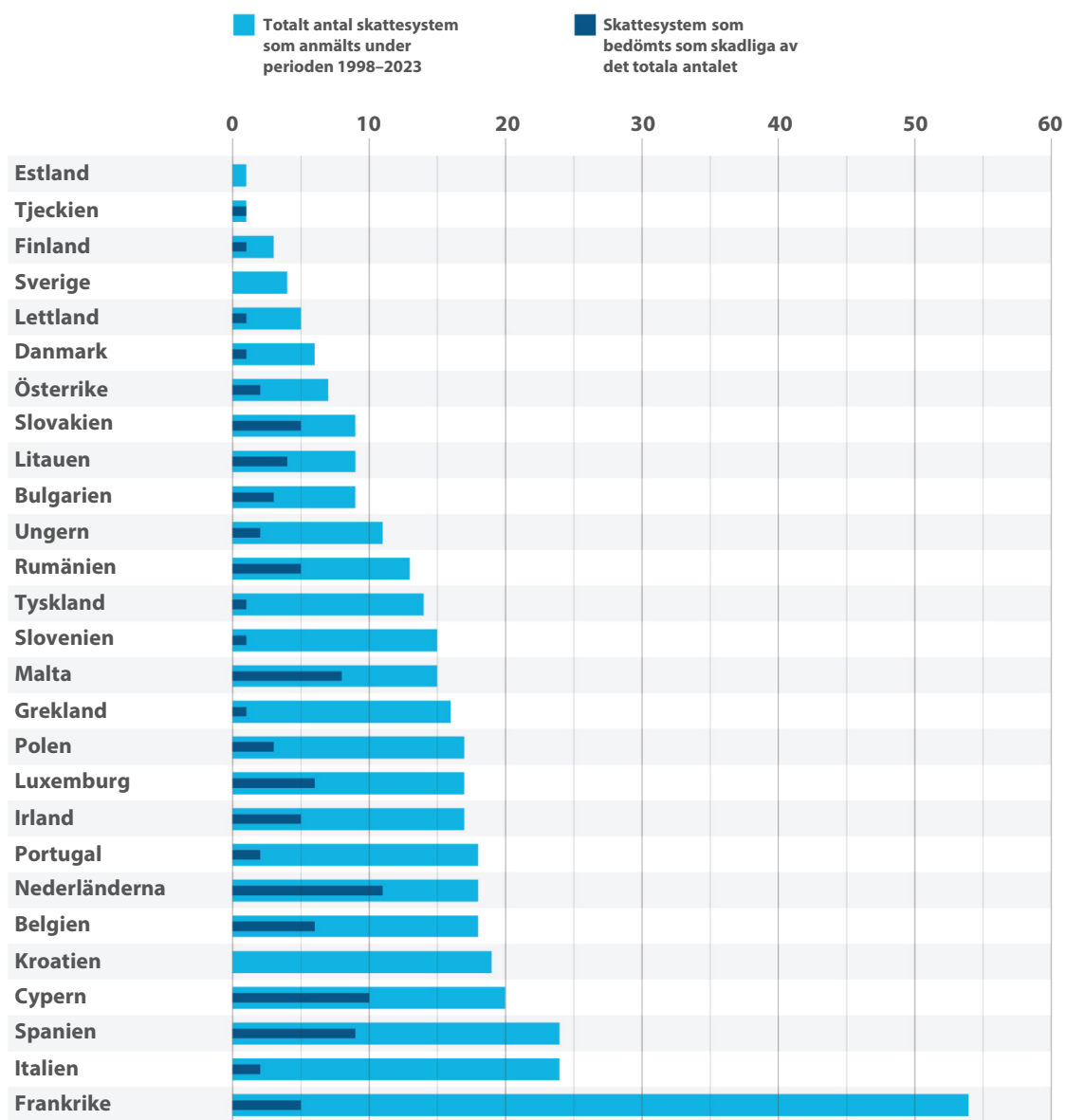
68 Gruppen övervakar medlemsstaternas efterlevnad av koden och arbetar främst med att bedöma de anmälda skatteåtgärderna, på grundval av en teknisk analys som utförs av kommissionen. När granskningen av en anmäld åtgärd inleds bör kommissionen samarbeta med den berörda medlemsstaten för att tillhandahålla en beskrivning av skatteåtgärden (se *bilaga X*). På grundval av kommissionens förberedande arbete diskuteras sedan skattesystemet i fråga i gruppen. Gruppens medlemmar beslutar **enhälligt** om de ska godta eller förkasta kommissionens bedömning. På grund av gruppens politiska karaktär offentliggörs inte de underliggande uppgifterna för allmänheten. Dess rekommendationer är inte heller rättsligt bindande.

69 Vi analyserade om medlemsstaterna och kommissionen fullgjort sina roller och om deras åtgärder gett de avsedda resultaten.

Kommissionen fullgör sin begränsade roll när det gäller att stödja uppförandekodsgruppen

70 Sedan gruppen inrättades 1998 har EU:s medlemsstater anmält 384 system med skattemässig förmånsbehandling till gruppen (se *figur 7*). Gruppen har bedömt att 95 av dem är skadliga.

Figur 7 – Antal skattesystem som anmälts till uppförandekodsgruppen per medlemsstat 1998–2023



Källa: Revisionsrätten, på grundval av offentligt tillgängliga uppgifter.

71 [Antalet potentiellt skadliga skattesystem](#) som rapporterats har varierat avsevärt över tid och mellan EU:s medlemsstater. Det maximala antalet anmälningar sammanföll med anslutningen av nya medlemsstater, eftersom kommissionen måste bedöma alla skattesystem i ett kandidatland på grundval av en förberedande förteckning över system som den har utarbetat vid tidpunkten för landets anslutning till EU. Vi noterar att antalet anmälningar tenderade att minska när anslutningsprocessen väl var över. Under 2023 inledde kommissionen ett initiativ för att förbättra anmälningsförfarandet för gruppen, vilket ledde till en översyn av den "antagna vägledningen" om anmälan av system med förmånsbehandling. De fem medlemsstater som besöktes hade infört förfaranden för att granska lagstiftningen och kontrollera dess överensstämmelse med uppförandekoden (för att vid behov underrätta gruppen).

72 Vi granskade den process för utarbetande av beskrivningar av potentiellt skadliga skattesystem som genomförts av kommissionen för gruppen. Vi granskade två fall där kommissionen hade utarbetat den överenskomna beskrivningen tillsammans med de berörda medlemsstaterna och lagt fram sina slutsatser och rekommendationer för gruppen. Vi konstaterade att kommissionens arbetsförfaranden på ett korrekt sätt stöder gruppens arbete och att kommissionens analys var sund och motiverad.

73 Under 2022 godkände rådet en reviderad uppförandekod som innebar att dess [tillämpningsområde](#) utvidgades. Den är tillämplig sedan den 1 januari 2024 och från och med den 1 januari 2023 omfattar den även skattemässiga förhållanden med allmän tillämplighet, såsom lagstiftning om internprissättning. Som kommissionen uppgav i sitt [meddelande](#) till Europaparlamentet använder dock medlemsstaterna redan de allmänna strukturerna i sina skattesystem för att bedriva skattekonkurrens (till exempel genom att införa särskilda regler för skatterättslig hemvist som faktiskt kan leda till dubbel icke-beskattnings). Detta tyder på en risk för att etablerade skadliga skattesystem inte omfattas av den reviderade koden. Dessutom omfattar koden inte heller, inom ramen för det ändrade mandatet, särskilda medborgarskapssystem eller åtgärder för att locka till sig utvandrare eller personer med stor nettoförmögenhet, även om de ofta används för att på ett orättvist sätt locka till sig företag och investeringar från andra länder.

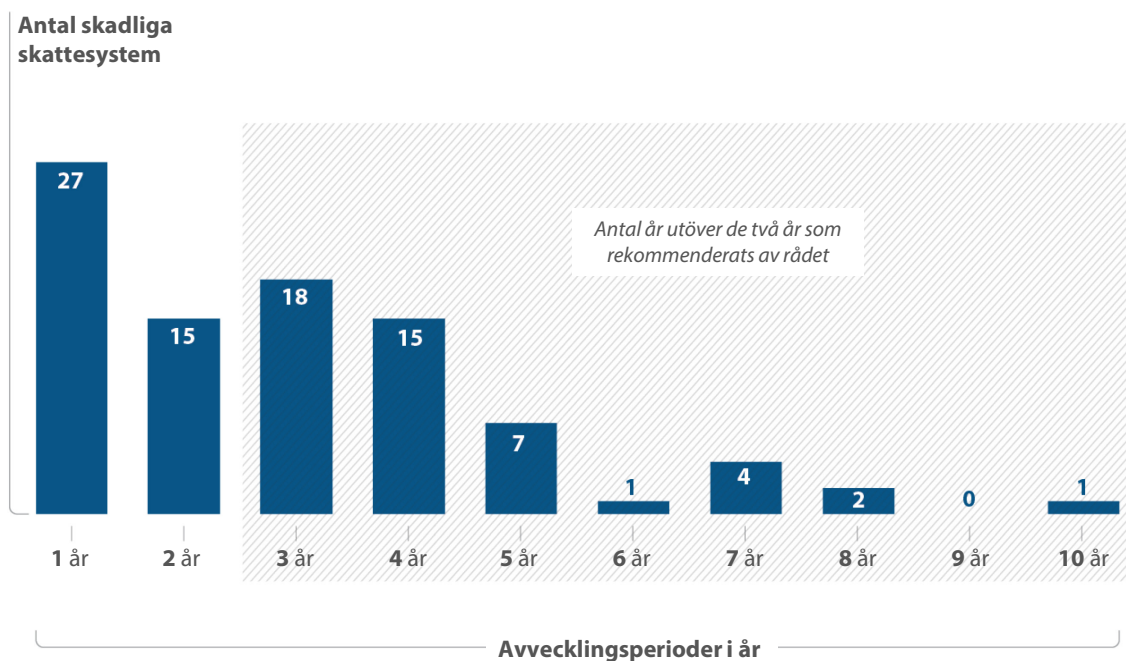
74 Fram till januari 2024 var det medlemsstaterna som underrättade gruppen om planerade eller nyligen införda potentiellt skadliga skattesystem. Identifieringen av ett skadligt skattesystem i en EU-medlemsstat baserades därför inte på en systematisk analys som gjorts av kommissionen. Det nya mandatet ger kommissionen utökade rättigheter, och kommissionen kan nu på egen hand underrätta gruppen om eventuella potentiellt skadliga skattesystem som införts av en medlemsstat. Detta har inneburit att kommissionen utvidgat sin roll i gruppens arbete, men de relevanta förfarandena omfattades inte av vår revision eftersom de inleddes efter det att vårt arbete hade slutförts.

Medlemsstaterna genomförde rekommendationer för att avskaffa skadliga skattesystem, även om avvecklings- och undantagsperioderna i vissa fall var utdragna

75 Om gruppen anser att ett skattesystem är skadligt måste den berörda medlemsstaten avveckla åtgärderna för att följa koden. På grundval av den [översikt](#) från december 2023 som utarbetats av rådets generalsekretariat och som avser perioden 1998–2023, avvecklade EU:s medlemsstater 95 system med skattemässig förmånsbehandling som gruppen ansåg vara skadliga.

76 I [rådets slutsatser](#) om genomförandet av koden rekommenderades att medlemsstaterna får två år på sig att avveckla alla skatteåtgärder som identifierats som skadliga. I praktiken varierade de avvecklingsperioder som gruppen enats om för de system som den bedömt från ett till tio år, och mer än hälften av dem genomfördes efter de rekommenderade två åren (se [figur 8](#)).

Figur 8 – Överenskomna avvecklingsperioder för skadliga skattesystem 1998–2023

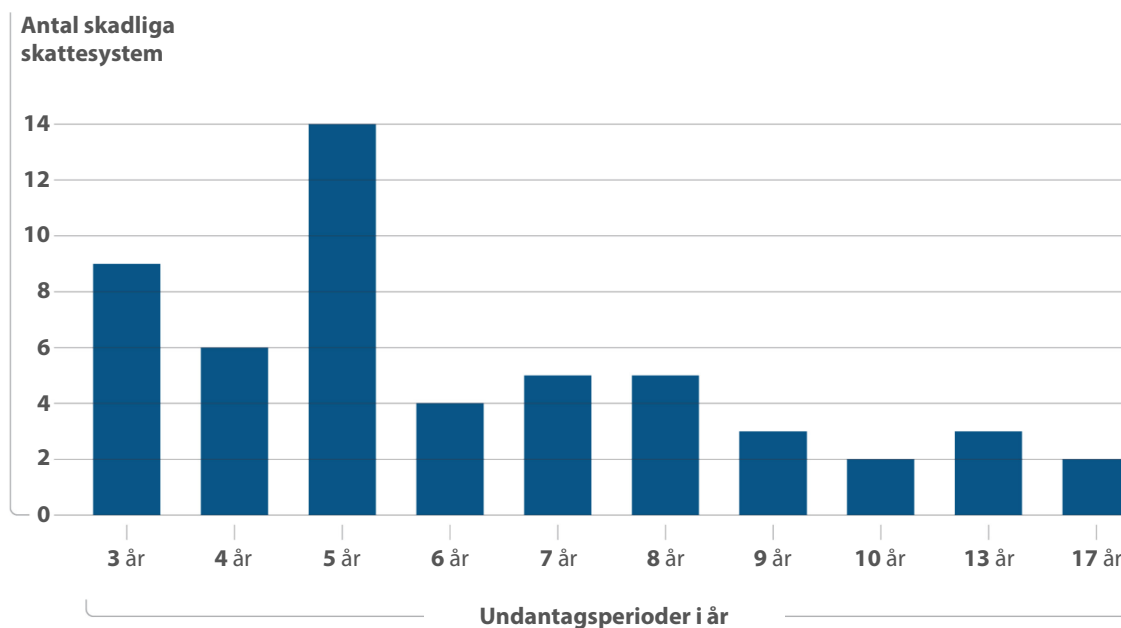


Källa: Revisionsrätten, på grundval av [offentligt tillgängliga uppgifter](#).

77 För att skydda skattskyldiga som omfattas av befintliga system som har bedömts vara skadliga av gruppen får medlemsstaterna införa regler om undantag när de avvecklar sina skadliga skattesystem. Enligt sådana regler får alla skattskyldiga som omfattas av ett befintligt system behålla dessa rättigheter fram till ett andra specifikt datum ("datum för avskaffande"). Gruppen har inte antagit någon vägledning om hur sådana undantagsperioder ska fastställas, annat än när det gäller "gamla" [patentboxsystem eller immaterialrättsliga system](#).

78 När det gäller de 53 skadliga skattesystem för vilka undantag var tillåtna varierade undantagsperioden under åren 1998–2023 från tre till sjutton år (den sistnämnda siffran gällde två fall i Nederländska Antillerna, se [figur 9](#)). Till följd av detta kan skattskyldiga som redan är registrerade i de berörda skattesystemen dra nytta av skatteförmånerna under utdragna perioder, trots de skadliga konsekvenserna.

Figur 9 – Undantagsperioder för skadliga skattesystem under perioden 1998–2023



Källa: Revisionsrätten, på grundval av [offentligt tillgängliga uppgifter](#).

79 Vi noterar dessutom att gruppen i sin [rapport till rådet](#)⁷ från november 2021 identifierade ett fall där en medlemsstat hade tillåtit skattskyldiga att omfattas av ett skattesystem som gruppen redan hade bedömt som skadligt. Eftersom systemet i fråga och de relaterade skatteförmånerna inte längre var i kraft efter den 1 juli 2021, fanns det dock inga ytterligare åtgärder som gruppen kunde vidta mot dess skadlighet.

Medlemsstaterna vidtar defensiva åtgärder mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner, men tillvägagångssättet är inte enhetligt

80 Europeiska unionen upprätthåller en [EU-förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet](#). Tillsammans med experter från medlemsstaterna granskar kommissionen alla jurisdiktioner i fråga. EU:s förteckning används för att ta itu med och motverka skadliga skatteförfaranden och främja mekanismer för god förvaltning på skatteområdet på global nivå. Rådet antog den senaste uppdaterade EU-förteckningen den 8 oktober 2024, som för närvarande omfattar elva länder utanför EU.

⁷ Uppförandekodsgruppen – Rapport till rådet, 26 november 2021, [ST 14230 2021 ADD 5](#).

81 I enlighet med [rådets slutsatser](#) från december 2017 bör medlemsstaterna, för att skydda sin skattebas, tillämpa verkningsfulla defensiva åtgärder för de länder utanför EU som finns upptagna i EU:s förteckning (se [figur 10](#)).

Figur 10 – Defensiva åtgärder



Källa: Rådets slutsatser, 5 december 2017, 15429/17.

82 Medlemsstaterna enades 2019 om att tillämpa minst en av de tre administrativa defensiva åtgärderna på skatteområdet enligt förteckningen i bilaga III till rådets slutsatser av den 5 december 2017. [Per den 31 januari 2023](#) har 26 av de 27 medlemsstaterna tillämpat minst en administrativ åtgärd och 11 av dessa har tillämpat minst två.

83 I november 2019 åtog sig [medlemsstaterna](#) också att tillämpa minst en av fyra specifika lagstiftningsåtgärder (slopade avdragsrätt, regler om kontrollerade utländska bolag, källskatteåtgärder och undantag för deltagande) från och med den 1 januari 2021⁸. [Per den 31 januari 2023](#) tillämpade alla medlemsstater minst en lagstiftningsåtgärd. Endast sju tillämpade alla fyra (se [figur 11](#)).

⁸ Uppförandekodsgruppen – Rapport till rådet, 25 november 2019, 14114/19.

Figur 11 – Defensiva lagstiftningsåtgärder som införts

	Kostnader som inte är avdragsgilla	Regler för kontrollerade utländska bolag (CFC-bolag)	Åtgärder för källskatt	Begränsning av skattebefrielse
Österrike		✓		
Belgien	✓	✓		✓
Bulgarien	✓		✓	
Kroatien		✓	✓	
Cypern			✓	
Tjeckien		✓		
Danmark	✓		✓	
Estland	✓		✓	✓
Finland		✓		
Frankrike	✓	✓	✓	✓
Tyskland	✓	✓	✓	✓
Grekland	✓			
Ungern		✓		
Irland		✓		
Italien	✓			
Lettland	✓	✓	✓	✓
Litauen	✓	✓	✓	✓
Luxemburg	✓			
Malta				✓
Nederländerna		✓	✓	
Polen		✓		
Portugal	✓	✓	✓	✓
Rumänien	✓			
Slovakien	✓		✓	✓
Slovenien	✓	✓	✓	✓
Spanien	✓	✓	✓	✓
Sverige	✓	✓		

Källa: Uppförandekodsgruppen, rapport till rådet den 2 juni 2023.

84 Den höga graden av flexibilitet i detta tillvägagångssätt kan begränsa den avskräckande effekten av de defensiva åtgärderna och skapar en risk för att företag etablerar sin verksamhet i medlemsstater som tillämpar färre lagstiftningsåtgärder (särskilt i fråga om företag som särskilt hanterar icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner för skatteändamål) och där vinster lättare kan flyttas till lågskattejurisdiktioner.

Det finns ingen lämplig ram för prestationsövervakning för att kontrollera effekterna av de EU-åtgärder som vidtas

85 Skattemyndigheterna måste ha tillförlitliga uppskattningar av de förlorade intäkterna på grund av skatteundandragande och skatteflykt och vidta lämpliga korrigerande åtgärder. Vi bedömde hur EU och medlemsstaterna samlar in uppgifter om volymen av obetald bolagsskatt och effekterna av de instrument som finns för att bekämpa skadliga skattesystem och företagens skatteflykt. Vi tog hänsyn till att mätning av eventuella skattegap är en komplex uppgift och ingen enskild metod kan fånga upp alla aspekter av bristande efterlevnad. Att kombinera flera strategier och utnyttja tekniska framsteg kan bidra till en mer heltäckande förståelse av de olika skattegapen i EU.

Effekterna av skatteflykt och skatteundandragande har uppskattats genom enstaka EU-projekt, men det finns ingen gemensam EU-ram för prestationsövervakning

86 En gemensam ram för prestationsövervakning är avgörande för att skattemyndigheterna ska kunna få en bättre överblick över de områden som påverkas mest av skatteundandragande och skatteflykt och avsätta nödvändiga resurser för att vidta lämpliga åtgärder. Detta återspeglar de brister som identifierats i OECD:s [rapport om BEPS-åtgärd 11 \(2015\)](#).

87 Kommissionen och medlemsstaterna har infört vissa initiativ för att uppskatta skatteundandragande och skatteflykt inom specifika områden. År 2018 offentliggjorde kommissionen och 15 medlemsstater en studie av bortfallna bolagsskatteintäkter⁹. I studien drogs slutsatsen att det är komplicerat att beräkna uppskattningar av bolagsskattegapet, delvis på grund av komplexiteten i bolagsskattesystemen, men också av flera andra skäl, alltifrån avsiktliga handlingar från de skattskyldigas sida (till exempel bedrägeri, skatteundandragande eller skatteflykt) till utelämnanden och fel i tolkningar eller konkurs. Uppskattningar på nationell nivå fångar därför ofta upp skatteundandragande och icke avsiktliga handlingar, men återspeglar inte skatteflykt på ett adekvat sätt. Följaktligen anser många berörda parter att en harmoniserad metod kanske inte är genomförbar, med tanke på skillnaderna i bolagsskattesystemen, den statistiska osäkerheten och den komplexa metoden. Utöver den tidigare studien inleddes under 2021 ett projekt inom ramen för EU:s toppmöte för skatteförvaltningar (Tadeus) för att utforska metoder för att uppskatta det direkta skattegapet, med en undergrupp som fokuserade på bolagsskattegapet.

88 Kommissionen offentliggjorde också studier om enskilda personers skatteundandragande under 2019 och 2021 som visade de skadliga effekterna av förmögenhet som döljs i internationella finanscentrum¹⁰. Även om denna revision var inriktad på bolagsbeskattning är dessa studier fortfarande relevanta eftersom enskilda personer kan använda företagsinstrument (till exempel företag eller trustar) för att dölja förmögenheter. De innehåller dock ingen heltäckande bedömning av de åtgärder som vidtagits mot skadliga skattesystem och företagens skatteflykt.

89 Under 2023 inrättade kommissionen, tillsammans med flera medlemsstater, två projektgrupper genom [Fiscalisprogrammet](#). En av projektgrupperna syftar till att genomföra realistiska indikatorer för att mäta effekterna av utbytet av upplysningar på ett effektivt sätt, och den andra syftar till att undersöka sätt att förbättra användningen av DAC-uppgifter (se [bilaga VIII](#)).

⁹ *The Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*, Fiscalis-projektgruppen för skattegapet (FPG/041).

¹⁰ GD Skatter och tullar: *Estimating International Tax Evasion by Individuals*, skattedokument nr 76, 2019, *Monitoring the amount of wealth hidden by individuals in international financial centres and impact of recent internationally agreed standards on tax transparency on the fight against tax evasion*, slutrapport, 2021.

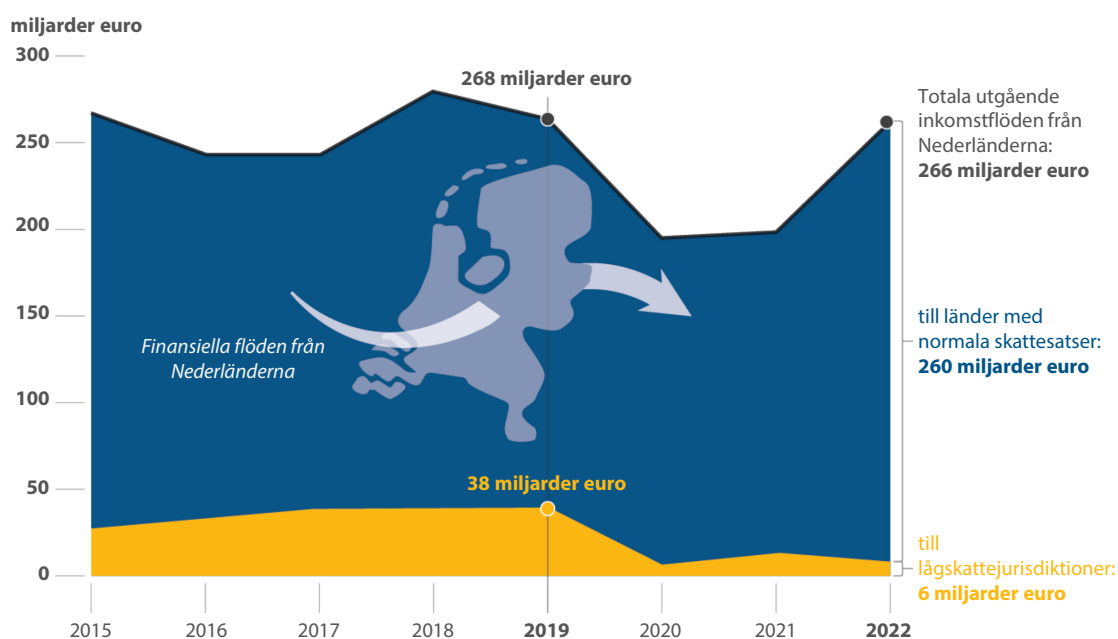
90 Utöver dessa initiativ, som har en begränsad räckvidd, finns det ingen gemensam uppsättning prestationsindikatorer som används i hela EU för att mäta och övervaka ändamålsenligheten hos den befintliga ramen för bekämpning av skadliga skattesystem och företagens skatteflykt.

Endast en av de fem besökta medlemsstaterna hade en prestationsram för att bedöma åtgärdernas ändamålsenlighet

91 Av de fem medlemsstater som vi besökte hade endast Nederländerna inrättat en prestationsram för att mäta ändamålsenligheten hos de verktyg som införts för att bekämpa skadliga skattesystem och företagens skatteflykt. Dessutom offentliggjorde de nederländska myndigheterna i oktober 2023 en [rapport](#) i vilken de bedömde ett antal åtgärders ändamålsenlighet på grundval av siffror från den nederländska centralbanken.

92 I den rapport som utarbetats av de nederländska myndigheterna drogs slutsatsen att flera av de åtgärder som införts för att bekämpa skatteflykt hade minskat flödet av pengar från Nederländerna till länder med låg skattesats. Det totala utflödet till sådana länder minskade med nästan 85 %, från 38 miljarder euro 2019 till 6 miljarder euro 2022 (se [figur 12](#)).

Figur 12 – Minskat flöde av beskattningsbara betalningar från Nederländerna till lågskattejurisdiktioner



Källa: Revisionsrätten, på grundval av uppgifter och visuellt material från Nederländernas finansministerium.

Slutsatser och rekommendationer

93 Vår övergripande slutsats är att den etablerade EU-ramen inom ramen för EU:s begränsade befogenheter fungerar som en nödvändig första försvarslinje för att stödja kampen mot skadliga skattesystem och företagens skatteflykt. Vi fann dock brister i hur lagstiftningen och andra åtgärder hade utarbetats och genomförts. Det fanns inget lämpligt system för prestationsövervakning, vare sig på EU- eller medlemsstatsnivå, för att bedöma deras ändamålsenlighet.

94 Kommissionen har föreslagit ett gemensamt EU-regelverk för att bekämpa skadliga skattesystem och företagens skatteflykt i EU. De direktiv som omfattas av denna revision (direktivet mot skatteflykt [Atad], den femte ändringen av direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning [DAC 6] och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer) fastställer allmänna standarder och inför stödverktyg inom ramen för sitt tillämpningsområde, eftersom EU inte har befogenhet att fastställa specifika skattepolitiska lösningar för medlemsstaterna. Vi noterade att vissa definitioner och begrepp i EU-lagstiftningen utgör tolkningsrelaterade utmaningar för medlemsstaterna, vilket leder till olika tolkningar från en medlemsstat till en annan (detta gäller särskilt begreppen "kännetecken" och "kriteriet om huvudsaklig nytta" i DAC 6). Detta påverkar korrektheten i de DAC 6-upplysningar som utbyts, vilket gör kampen mot intäkter som undgår beskattning mindre ändamålsenlig (se punkterna [32–43](#)).

95 Dessutom finns det i allmänhet inga riktlinjer från kommissionen för tolkning och genomförande av den EU-lagstiftning som vi granskade, vilket leder till olika tolkningar i medlemsstaterna (se punkterna [44–48](#)). Kommissionen övervakar införlivandet av EU-lagstiftningen i nationell lagstiftning på ett ändamålsenligt sätt och inleder överträdelseförfaranden vid behov, men genomför i vissa fall sina utvärderingar för sent. Mer än sju år efter att direktivet mot skatteflykt infördes är det därför fortfarande oklart om direktivets mål kommer att uppnås. Med tanke på förseningar i samband med utvärderingar har varken allmänheten eller lagstiftarna en korrekt bild av robustheten eller ändamålsenligheten med avseende på de åtgärder som EU har vidtagit för att bekämpa skadliga skattesystem och företagens skatteflykt (se punkterna [49–53](#)).

Rekommendation 1 – Förtydliga EU:s rättsliga ram

För att säkerställa en konsekvent tillämpning av EU-lagstiftningen i medlemsstaterna bör kommissionen

- a) i samarbete med medlemsstaterna utveckla sin vägledning, och särskilt tillhandahålla riktlinjer för medlemsstaterna om tolkningen av den EU-lagstiftning som syftar till att bekämpa skadliga skattesystem och företagens skatteflykt, samt utföra riskanalyser och använda de mottagna skatteupplysningarna,
- b) bedöma behovet av eventuella ändringar av DAC 6, utifrån resultaten av den pågående utvärderingen och rättstvisten,
- c) under förberedelserna för sin framtida utvärdering ta hänsyn till de problem med utformningen av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer som identifieras i denna rapport för att säkerställa att skattetvistlösningsmekanismerna fungerar ändamålsenligt.

Tidsram: a och b före utgången av 2026, c före utgången av 2028.

96 När det gäller utbytet av skatteupplysningar enligt DAC 6 konstaterade vi att de fem besökta medlemsstaterna har infört nationella rapporteringsprocesser och utbyter rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang efter behov. De utför dock få kvalitetskontroller av DAC 6-rapporter innan de laddar upp dem till EU:s centrala katalog. Det finns därför risk för att de rapporterade DAC 6-upplysningarna är ofullständiga eller felaktiga. Dessutom använder de granskade medlemsstaterna DAC 6-upplysningar om gränsöverskridande arrangemang endast i begränsad utsträckning. Detta begränsar mervärdet av det automatiska utbytet av upplysningar enligt DAC 6 (se punkterna [55–58](#)).

97 Vi identifierade också tekniska problem i samband med det rapporteringsschema som kommissionen tagit fram, långtgående undantag från rapporteringskraven och olika tolkningar av rapporteringskraven. Dessa problem skulle kunna påverka kvaliteten på DAC 6-rapporterna och uppmuntra de skattskyldiga att välja de jurisdiktioner där reglerna är mest generösa. En av de största bristerna i rapporteringsschemat är att uppgiftsfältet för att ange namnen på de länder utanför EU som deltar i ett gränsöverskridande arrangemang inte är obligatoriskt. Det är därför svårt för de fem besökta medlemsstaterna att fastställa om länder utanför EU deltar, och i så fall vilka länder (se punkterna [59–63](#)).

98 Dessutom finns det en risk för att sanktionssystemen för bristande efterlevnad av rapporteringskyldigheterna enligt DAC 6 i vissa av de besökta medlemsstaterna inte har en avskräckande effekt på grund av sanktionernas uppenbart låga nivå. Vid tidpunkten för revisionen hade vidare ingen av de besökta medlemsstaterna tillämpat några sanktioner (se punkterna [64–66](#)).

Rekommendation 2 – Förbättra kvaliteten på DAC 6-rapporterna

För att maximera fördelarna med det automatiska utbytet av DAC 6-upplysningar med andra medlemsstater bör kommissionen göra uppgiftsfältet för länder utanför EU som deltar i gränsöverskridande arrangemang obligatoriskt i rapporteringssystemet (om så är nödvändigt enligt ett lagstiftningsförslag). Dessutom bör kommissionen uppdatera strukturen för den centrala katalogen för DAC 6 för att göra dessa upplysningar tillgängliga för medlemsstaterna när det gäller varje arrangemang som berörs.

Tidsram: senast i slutet av 2027.

Rekommendation 3 – Se till att sanktionerna för bristande efterlevnad av rapporteringsskyldigheterna enligt DAC 6 får tillräckliga effekter

För att säkerställa att medlemsstaterna tillämpar effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner för bristande efterlevnad av rapporteringsskyldigheterna enligt DAC 6 bör kommissionen inleda överträdelseförfaranden om det finns tillräckliga belegg för att medlemsstaterna tillämpar ett uppenbart olämpligt sanktionssystem för överträdelser av DAC 6.

Tidsram: senast i slutet av 2026.

99 Uppförandekodsgruppen är en viktig del av EU:s insatser för att främja rättvisa system för företagsbeskattning, även om dess rekommendationer inte är rättsligt bindande. Kommissionen ger tillräckligt stöd till gruppen vid bedömningen av potentiellt skadliga skattesystem som anmälts av medlemsstaterna, men dess roll hade varit mycket begränsad fram till tidpunkten för revisionen (se punkterna [70–74](#)).

100 Till följd av gruppens rekommendationer avskaffade medlemsstaterna 95 skadliga skattesystem under perioden 1998–2023. De överenskomna perioderna för avveckling av skadliga system var dock i flera medlemsstater betydligt längre än de två år som rekommenderades av rådet. Gruppen följer inte heller tydliga regler när den beslutar om undantagsperioder för de identifierade skadliga systemen, vilket leder till att dessa perioder i vissa fall blir mycket utdragna. Detta medför en risk för att företagen gynnas av orättvisa skatteförmåner under en längre tid och att snedvridningen av konkurrensen inom EU:s inre marknad också pågår under en längre tid. Vidare väljer medlemsstaterna att endast tillämpa ett begränsat antal av de defensiva åtgärder som kan tillämpas på transaktioner med icke-samarbetsvilliga länder. Dessa faktorer begränsar effekterna av gruppens arbete (se punkterna [75–84](#)).

Rekommendation 4 – Förbättra stödet till uppförandekodsgruppen

För att på ett mer ändamålsenligt sätt stödja uppförandekodsgruppen i syfte att maximera den avskräckande effekten av dess åtgärder bör kommissionen göra följande:

- a) Föreslå att gruppen enas om tydliga regler och begränsningar för undantags- och avvecklingsperioder och, om gruppen så beslutar, övervakar efterlevnaden av dem.
- b) Med tanke på sitt utökade mandat göra en årlig analys av förmånliga skatteåtgärder och skattemässiga förhållanden med allmän tillämplighet som nyligen införts av medlemsstaterna, och anmäla potentiellt skadliga sådana till gruppen på grundval av en riskanalys.

Tidsram: a före utgången av 2026, b årligen från och med 2025.

101 Kommissionen och medlemsstaterna gör mycket lite när det gäller att mäta prestationerna hos de verktyg som används för att bekämpa skadliga skattesystem och företagens skatteflykt i EU. Kommissionen har inte fastställt kvantitativa mål och övervakar inte deras ändamålsenlighet. Avsaknaden av ändamålsenliga ramar för prestationsövervakning hindrar kommissionen och medlemsstaterna från att bedöma sina insatser och använda resurserna där de bäst behövs (se punkterna [85–92](#)).

Rekommendation 5 – Övervaka resultaten och effekten av kampen mot skadliga skattesystem och företagens skatteflykt

Kommissionen bör uppmuntra och stödja medlemsstaterna när det gäller att anta en gemensam ram för prestationsövervakning, inklusive prestationsindikatorer och kvantitativa mål, för att mäta uppnåendet av specifika mål i kampen mot skadliga skattesystem och företagens skatteflykt.

Tidsram: senast i slutet av 2026.

Denna rapport antogs av revisionsrättens avdelning IV, med ledamoten Mihails Kozlovs som ordförande, vid dess sammanträde i Luxemburg den 22 oktober 2024.

För revisionsrätten

Tony Murphy
Ordförande

Bilagor

Bilaga I – Vår revisionsmetod på kommissionsnivå

Vi granskade lagstiftningen och mekanismerna med avseende på direktivet mot skatteflykt, DAC 6 och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer för att bekämpa skadliga skattesystem och företagens skatteflykt och undersökte hur kommissionen (GD Skatter och tullar) övervakade medlemsstaternas genomförande av dem. Vi undersökte framför allt

- o relevant lagstiftning, om kommissionen kontrollerade hur medlemsstaterna tillämpade EU-reglerna genom nationell lagstiftning och om den vidtog nödvändiga åtgärder för att hantera eventuella förseningar i genomförandet,
- o förekomsten av och kvaliteten på riktlinjer och upplysningar om genomförandet av lagstiftningen och icke-bindande rättsliga instrument och hur kommissionen delade dessa upplysningar med medlemsstaterna,
- o hur kommissionen genomfört och hanterar EU:s centrala katalog för DAC 6,
- o om kommissionen hade infört en gemensam EU-ram för prestationsövervakning för systemet för att säkerställa att det tillhandahöll de avsedda resultaten,
- o hur kommissionen samarbetar med medlemsstaterna (utbyte av upplysningar, rapportering och så vidare) och andra berörda parter (till exempel OECD),
- o det arbete som kommissionen har utfört för att bistå uppförandekodsgruppen i dess beslutsprocess.

I det förberedande skedet anordnade vi flera hybridmöten med GD Skatter och tullar för att samla in upplysningar och uppgifter som skulle kunna vara användbara för revisionsarbetet på fältet i medlemsstaterna. Under revisionsarbetet på fältet skickade vi ett allmänt frågeformulär till kommissionen. Vi gjorde också ett revisionsbesök för att klargöra kvarstående frågor och inspektera särskilda kommissionsdokument.

Bilaga II – Vår revisionsmetod i medlemsstaterna

Medlemsstaternas roll i kampen mot skadliga skattesystem och skatteflykt är att skapa lika villkor för företag och förhindra skatteundandragande och skatteflykt samt att i slutändan skydda de offentliga finanserna och säkerställa att staten kan tillhandahålla grundläggande tjänster.

Vi bedömde hur medlemsstaterna

- genomfört den valda lagstiftningen, nämligen direktivet mot skatteflykt, DAC 6 och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer,
- säkerställer att de DAC 6-rapporter som utbyts genom EU:s centrala katalog är riktiga, fullständiga och skickas i rätt tid, och hur medlemsstaterna använder de DAC 6-upplysningar som de mottar,
- bedömer hur ändamålsenliga deras åtgärder är för att bekämpa skadliga skattesystem och företagens skatteflykt och huruvida de använder sådana mätningar för att bättre hantera befintliga risker och fördela resurser,
- informerar uppförandekodsgruppen om potentiellt skadliga skattesystem och genomför dess rekommendationer om gruppen anser att ett system med skattemässig förmånsbehandling är skadligt.

Vi valde ut fem medlemsstater – Irland, Cypern, Luxemburg, Malta och Nederländerna – på grundval av följande riskkriterier:

- Antal motåtgärder mot länder på EU:s förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner.
- Antal förfaranden för ömsesidig överenskommelse i skattetvister.
- Antal skadliga skattesystem som identifierats av uppförandekodsgruppen.
- Uppskattningar av bolagsskattegap.

För att avgöra om medlemsstaterna har genomfört EU:s bestämmelser på ett korrekt sätt skickade vi ett frågeformulär till de fem utvalda medlemsstaterna. Under revisionsbesöken diskuterade vi deras svar med experterna från de nationella skattemyndigheterna och granskade dokument. Dessutom gjorde vi ett riskbaserat urval för att kontrollera

- tio gränsöverskridande skattearrangemang som laddats upp i EU:s centrala katalog,
- tio gränsöverskridande skattearrangemang som laddats ned från EU:s centrala katalog,
- fem skattetvistemål som lämnats in inom ramen för direktivet om skattetvistlösningsmekanismer,
- fem rekommendationer som bygger på de system med skattemässig förmånsbehandling som senast bedömdes av uppförandekodsgruppen.

Bilaga III – EU:s lagstiftning jämfört med OECD/G20:s BEPS-standarder

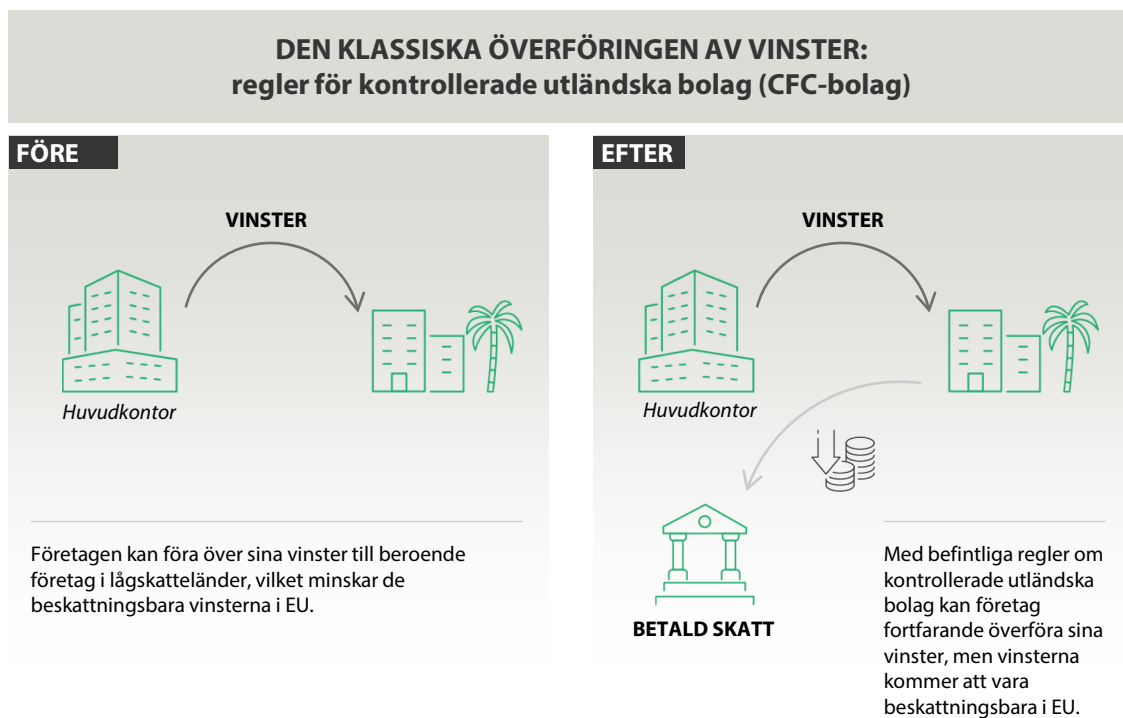
EU:s lagstiftning	Datum för antagande	Kort beskrivning (lagstiftning)	Motsvarande OECD-standard	Datum för offentliggörande	Kort beskrivning (standard)
Atad 1	12 juli 2016	Fastställer regler mot skatteflyktssystem som direkt påverkar den inre marknadens funktion.	BEPS-åtgärd 2 BEPS-åtgärd 3 BEPS-åtgärd 4 BEPS-åtgärd 5 BEPS-åtgärd 6	5 oktober 2015	Motverkar skadliga skattesystem på ett mer ändamålsenligt sätt genom att ta hänsyn till transparens, samstämmighet och innehåll.
Atad 2	29 maj 2017	Utvidgar tillämpningsområdet för Atad 1 för att ytterligare förhindra skatteflykt, inklusive hybrida missmatchningar som inbegriper länder utanför EU.	BEPS-åtgärd 2	5 oktober 2015	Rekommendationer om inhemska regler för att neutralisera effekten av hybrida missmatchningar.

EU:s lagstiftning	Datum för antagande	Kort beskrivning (lagstiftning)	Motsvarande OECD-standard	Datum för offentliggörande	Kort beskrivning (standard)
DAC 6	25 maj 2018	Inför ett system för offentliggörande av skatter som kräver rapportering och utbyte av gränsöverskridande arrangemang för att bekämpa aggressiv skatteplanering.	BEPS-åtgärd 12	5 oktober 2015	Rekommendationer om utformningen av obligatoriska regler för offentliggörande av upplysningar rörande aggressiva skatteplaneringssystem.
Direktivet om skattetvistlösningsmekanismer	10 oktober 2017	Syftar till att förbättra tvistlösningsmekanismerna inom EU när det gäller skatterelaterade frågor.	BEPS-åtgärd 14	5 oktober 2015	Syftar till att förbättra lösningen av skatterelaterade tvister mellan jurisdiktioner.

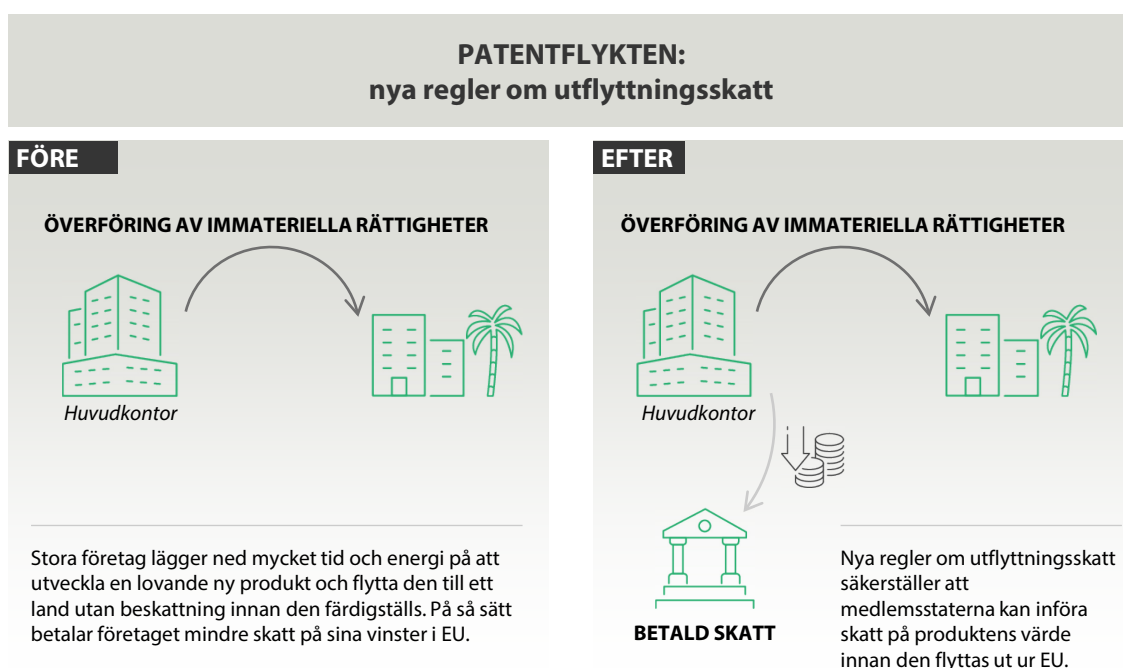
Källa: Revisionsrätten, på grundval av [offentligt tillgängliga uppgifter](#).

Bilaga IV – Åtgärder mot skatteflykt som införts genom direktivet mot skatteflykt

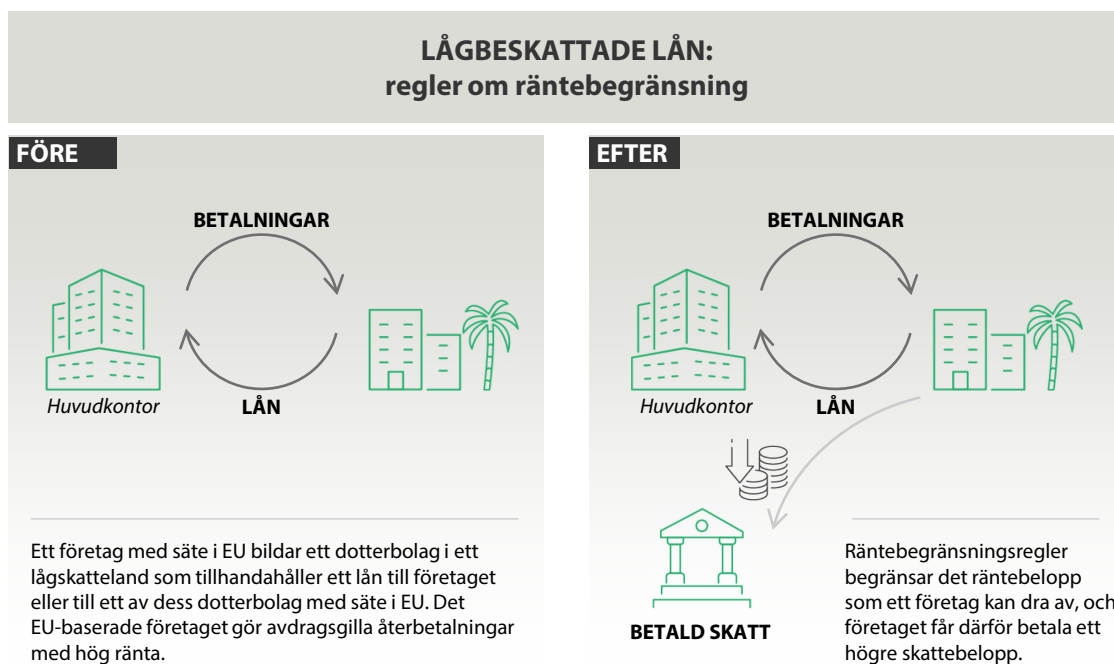
Regeln om kontrollerade utländska bolag: ska avskräcka från överföring av vinster till ett land med låg eller ingen skatt.



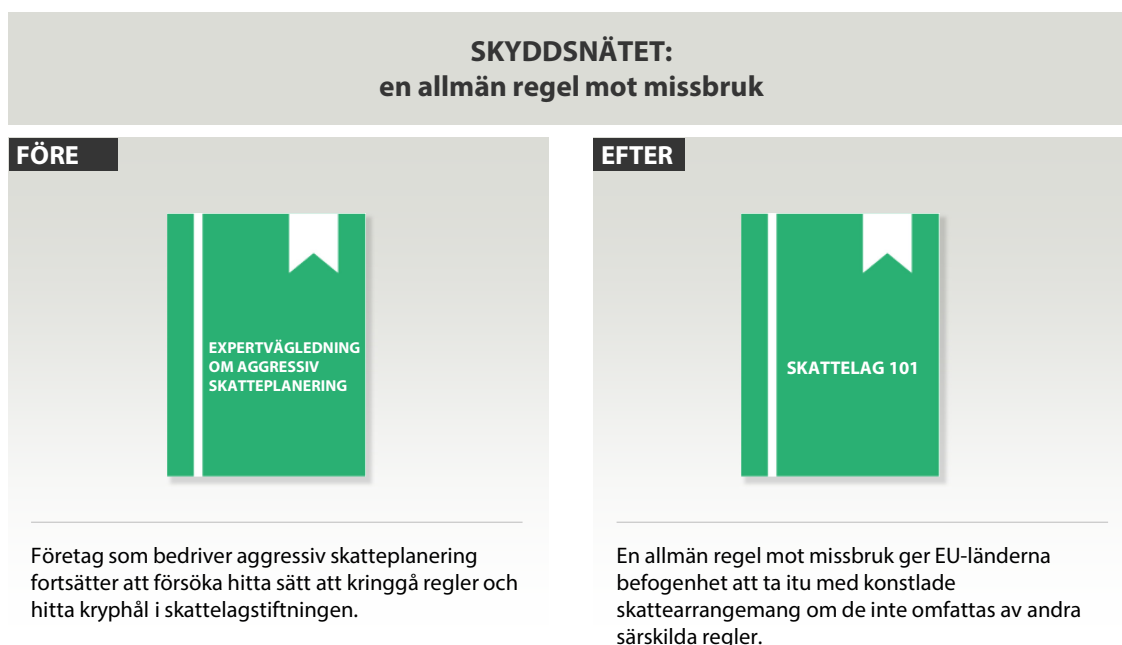
Regeln om utflyttningsbeskattning: ska hindra företag från att undvika skatt när de flyttar på tillgångar.



Räntebegränsningsregeln: ska avskräcka från konstlade skuldarrangemang som är avsedda att minimera skatter.



Allmän regel mot missbruk: ska motverka aggressiv skatteplanering när inga andra regler är tillämpliga.



Källa: Revisionsrätten, på grundval av uppgifter och visuellt material från kommissionen ([GD Skatter och tullar](#)).

Bilaga V Risk för olika tolkningar av DAC 6-bestämmelserna om kriteriet om huvudsaklig nytta och kännetecknen (bilaga IV till direktivet)

Kriteriet om huvudsaklig nytta är tillämpligt när det kan fastställas att den huvudsakliga fördelen eller en av de huvudsakliga fördelarna som en person, med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter, kan förvänta sig av ett gränsöverskridande arrangemang är en skatteförmån. Vi noterade att de besökta medlemsstaterna stötte på tolkningsrelaterade utmaningar inom de områden som anges nedan. Dessa besök ägde rum före domstolens dom i mål C-623/22, där domstolen behandlade tolkningen av vissa termer och begrepp. De utmaningar som nämndes av medlemsstaterna omfattade, men var inte begränsade till, följande:

- Det är oklart hur man ska kunna avgöra om skatteförmånen är den huvudsakliga fördelen eller en av de huvudsakliga fördelarna med ett arrangemang. Det är inte heller tydligt om bedömningens metod bör vara kvantitativ, t.ex. en jämförelse av arrangemanget genom att först tillämpa och sedan inte tillämpa de skatteregler som ger upphov till den (förmodade) skatteförmånen.
- En annan fråga är om kriteriet om huvudsaklig nytta också gäller i situationer där, i linje med direktivets anda, resultatet av ett skattesystem som leder till skatteförmånen är planerat och/eller föreskrivet inom ramen för skattesystemet i fråga eller av lagstiftaren (även kallat "politiskt uppsåt").

Kännetecknen:

- **Kännetecknen A3** gäller för arrangemang som använder standardiserad dokumentation och/eller en standardiserad struktur. Det finns en risk för att vissa medlemsstater betraktar ett brett spektrum av dokumentation och strukturer som standardiserade, medan andra sällan gör det eftersom de kräver justeringar för att anpassas till de specifika skattskyldiga som berörs. Det kan leda till att förmedlare och skattskyldiga eventuellt inte rapporterar arrangemang inom ramen för kännetecknen A3.

- **Kännetecken B2** avser arrangemang som omvandlar inkomster till kapital, gåvor eller andra kategorier av intäkter som beskattas med en lägre skattesats eller som är undantagna från beskattning. Det är dock oklart under vilka omständigheter denna omvandling kan ske. Några tvetydiga scenarier kan till exempel vara följande:
 - (Samma typ av) inkomst mottas från en annan medlemsstat, men inkomsten beskattas med en lägre skattesats eller är undantagen från skatt (till exempel på grund av tillämpning av ett skatteavtal eller ett skattesystem i det land som inkomsten härrör från). I detta fall sker ingen förändring av typen av inkomst (till exempel om inkomsten var i form av utdelningar kvarstår den som utdelning).
 - Återköp av företagets egna aktier, särskilt när utdelningar regelbundet skedde före återköpet av aktierna.

Vidare är det oklart huruvida kännetecken B2 kan tillämpas på nyinrättade arrangemang, eller om det endast gäller när befintliga intäkter omvandlas till en annan inkomstkategori som beskattas med en lägre skattesats. Det finns en risk för att skilda åsikter mellan medlemsstaterna kan leda till inkonsekvent inlämning av DAC 6-rapporter.

Dessutom finns det risk för oklarheter när det gäller hur kännetecken B2 ska tillämpas avseende personlig inkomstskatt, löneskatt och bestämmelser om gåvo- och arvsskatt. Till följd av detta kan förmedlare och skattskyldiga anse att inkomstomvandlingen bör ske hos inkomstmottagaren, medan denna omvandling i många arrangemang sker på olika nivåer.

- **Kännetecken B3** avser arrangemang som inbegriper cirkulära transaktioner som resulterar i handel med sig själv, vanligtvis genom att involvera mellanliggande enheter i avsaknad av annan kommersiell huvudfunktion eller transaktioner som antingen neutraliserar eller upphäver varandra eller som har liknande egenskaper. I praktiken råder oklarhet både i fråga om sambandet mellan dessa element och de särskilda villkoren för tillämpning av detta kännetecken.
 - Det är oklart om kännetecken B3 är tillämpligt när det inte finns någon fullständig cirkulär transaktion. Detta gäller exempelvis vid avledning av intäkter på grund av enhetens mellanliggande ställning.
 - Det är oklart om situationer som rör avledning av intäkter av mellanliggande enheter och neutralisering av transaktioner är nödvändiga villkor för tillämpning av kännetecken B3, eller om de endast är exempel på cirkulära transaktioner.

- **Kännetecknen C1** avser arrangemang som omfattar avdragsgilla gränsöverskridande betalningar mellan två eller flera anknutna företag. Det är fortfarande oklart om ett fast driftställe ska behandlas som en separat (betalningsmottagande) enhet när det gäller kännetecknen C1. Denna oklarhet påverkar också kravet på att rapportera ett arrangemang i enlighet med DAC 6.

Vidare gäller kännetecknen C1 för arrangemang som inbegriper gränsöverskridande betalningar mellan anknutna företag där låg eller ingen skatt betalas på mottagarnivå. Det finns emellertid inte någon underkategori under kännetecknen C1 som specifikt omfattar arrangemang där mottagaren omfattas av ett undantag från skatteplikt. Kännetecknen C1 c avser endast arrangemang där betalningar omfattas av ett undantag från skatteplikt, vilket leder till att arrangemang som liknar dem som omfattas av kännetecknen C1 inte rapporteras.

Bilaga VI – Operativa frågor i samband med DAC 6-rapportering med hjälp av EU:s XML-schema

Vi identifierade fyra huvudsakliga operativa problem i samband med DAC 6-rapporteringen och bekräftade dem under besöken i de fem medlemsstaterna:

- Brist på vägledning för förmedlare och skattskyldiga om hur man tydligt anger att länder utanför EU deltar i ett gränsöverskridande arrangemang, med tanke på att landskoder för länder utanför EU saknas i mallen.
- Förekomsten av valfria fält – såsom skatteregistreringsnummer (TIN), bosättningsland, datum för genomförande av arrangemang, förnamn eller skäl för offentliggörande – för vilka det inte finns någon skyldighet för den offentliggörande enheten att, när så är relevant, förklara varför dessa fält inte fyllts i. Detta gäller även för uppgiftsfältet ”mängd”, som kan fyllas i med ”okänd” om omständigheterna inte har offentliggjorts.
- Det finns ingen specificerad minimilängd för beskrivningarna av rapporteringspliktiga kännetecken eller själva arrangemangen, vilket leder till potentiell inkonsekvens i rapporteringen mellan EU:s medlemsstater.
- När ett ”marknadsförbart” gränsöverskridande arrangemang laddas upp till EU:s centrala katalog behandlas det alltid som ett nytt arrangemang, även om det kanske bara utgör en uppdatering av ett befintligt arrangemang (ett marknadsförbart arrangemang måste uppdateras var tredje månad av den rapporterande enheten om omständigheterna har förändrats).

Bilaga VII – Risk för olika tolkningar av frågor som rör utformningen av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer

Bestämmelse i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer	Fråga	Följder
<p>Enligt artikel 3.3 e iv i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer ska den skattskyldiges klagomål innehålla fullständig dokumentation, inklusive en "kopia av det slutgiltiga taxeringsbeslutet".</p>	<p>Frågan rör kravet på att alla skattemyndigheter som är inblandade i tvisten ska utfärda ett "slutgiltigt taxeringsbeslut".</p>	<p>De skattskyldiga kan skjuta upp inlämnandet av ett klagomål enligt direktivet om skattetvistlösningsmekanismer till dess att alla berörda medlemsstater har granskat den tillämpliga beskattningsperioden, en process som kan ta upp till sju år. Den behöriga myndigheten får skjuta upp godtagandet till dess att all dokumentation är fullständig.</p>

Bestämmelse i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer	Fråga	Följder
<p>Enligt artikel 3.3–3.5 i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer kan ett klagomål endast godtas om den berörda person som lämnar in klagomålet lämnar nödvändiga upplysningar. Direktivet är dock inte tydligt när det gäller förfaranden för skattemyndigheter och tidsramen för fall där nödvändiga upplysningar saknas i de inledande inlagorna.</p>	<p>Det är fortfarande oklart vad som utgör ett "ofullständigt" klagomål. I direktivet om skattetvistlösningsmekanismer anges inte om de klagande senare kan komplettera sina inlämnade klagomål, eller om det är de behöriga myndigheterna som ska underrätta dem om ett ofullständigt klagomål och begära ytterligare upplysningar.</p>	<p>Avsaknaden av ett definierat förfarande och en fastställd tidsram kan leda till situationer där de klagande inte får veta att deras klagomål är "ofullständigt" förrän efter det att sexmånadersperioden har löpt ut och därför inte lämnar de upplysningar som saknas inom tidsfristen. Följaktligen kan den behöriga myndigheten avslå klagomålet.</p>

Bestämmelse i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer	Fråga	Följder
<p>I artikel 17 i direktivet föreskrivs undantag från den allmänna regel som anges i artikel 3, enligt vilken klagomål ska lämnas in till de behöriga myndigheterna i alla berörda medlemsstater.</p> <p>Artikel 17 innehåller särskilda bestämmelser för enskilda personer och mindre företag, som innebär att de endast behöver lämna in klagomål till den behöriga myndigheten i den medlemsstat där de har sin hemvist.</p>	<p>Det är oklart om varje behörig myndighet måste meddela sitt beslut om godtagande eller avvisande individuellt, eller om den myndighet till vilken klagomålet lämnades in ansvarar för all kommunikation med den klagande.</p> <p>Alla berörda behöriga myndigheter måste besluta om de ska godta eller avvisa klagomålet. Om en eller alla myndigheter avvisar klagomålet kan det krävas ytterligare förfaranden, till exempel domstolsförfaranden eller skiljeförfaranden, för att ett slutligt beslut ska kunna fattas. I båda fallen måste varje behörig myndighets beslut meddelas klaganden.</p>	<p>Om varje behörig myndighet måste meddela sitt beslut sker fortfarande interaktion med alla de berörda myndigheterna, och om klagomålet avvisas kan efterföljande förfaranden behöva genomföras i alla de berörda medlemsstaterna. Flera av de besökta medlemsstaterna uppgav att denna bestämmelse kanske inte tillämpas på ett enhetligt sätt.</p>

Bilaga VIII – Fiscalisprogrammen och Atad, DAC 6 och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer

Målen för det fleråriga Fiscalisprogrammet är i linje med målen för Atad, DAC 6 och direktivet om skattetvistlösningsmekanismer, och syftar till att förbättra den inre marknadens funktion, främja konkurrenskraften, bekämpa skattebedrägeri, skatteundandragande och skatteflykt samt förbättra skatteuppbörden. De särskilda programmålen omfattar stöd till skattepolitik och genomförande av EU:s skattelagstiftning, främjande av samarbete mellan skattemyndigheter (inbegripet utbyte av skatteupplysningar) och förbättring av den administrativa kapacitetsuppbyggnaden och utvecklingen av elektroniska system ([artikel 3 i förordning \(EU\) 2021/847 \[Fiscalis 2027\]](#)).

Följande åtgärder finansieras inom ramen för Fiscalis 2020 och Fiscalis 2027:

- o Gemensamma åtgärder såsom seminarier och workshoppar (till exempel om "obligatoriskt offentliggörande: Genomförande av DAC 6", seminarium om Atad 1, möte i arbetsgrupp IV om Atad 2 och möte i arbetsgrupp IV om direktivet om skattetvistlösningsmekanismer), projektgrupper, bilaterala eller multilaterala kontroller och annan verksamhet som föreskrivs i EU:s lagstiftning om administrativt samarbete, arbetsbesök för att göra det möjligt för tjänstemän att förvärva eller utvidga expertis eller kunskaper i skattefrågor, expertgrupper, kapacitetsuppbyggnad inom offentlig förvaltning och stödjande åtgärder, studier, kommunikationsprojekt och annan verksamhet till stöd för målen för Fiscalis 2020 och Fiscalis 2027.
- o Uppbyggnad av europeiska informationssystem och gemensam utbildningsverksamhet.
- o Möten och liknande *ad hoc*-evenemang, projektbaserat strukturerat samarbete, kompetensutveckling och andra kapacitetsuppbyggande åtgärder.

Två Fiscalis-finansierade projektgrupper påverkar DAC 6

- **Fiscalis projektgrupp 106** för verktyg för analys av uppgifter om direkt beskattning för uppgifter avseende automatiskt utbyte av upplysningar/DAC/den gemensamma rapporteringsstandard (maj 2019): resultaten hittills omfattar utvecklingen av ett verktyg för analys av uppgifter avseende automatiskt utbyte av upplysningar rörande direkt beskattning och ett [programinformations- och samarbetsutrymme](#) på området.
- **Fiscalis projektgrupp 119** om mätning av resultatet av administrativt samarbete i fråga om beskattning: projektet analyserade prestationsmätningprocesserna för administrativt samarbete och rekommenderade att en ny ram för övervakning och utvärdering skulle tas fram, inklusive indikatorer, uppgifter, definitioner, metoder och operativa alternativ, för att bättre mäta fördelarna.

Under 2023 lanserade Europeiska kommissionen, tillsammans med utvalda EU-medlemsstater, ytterligare två projektgrupper inom ramen för Fiscalis 2027 för att förbättra effekten och användningen av DAC-uppgifter:

- **Fiscalis projektgrupp 038** för uppskattning av effekterna av administrativt samarbete, i syfte att genomföra realistiska indikatorer för att på ett ändamålsenligt sätt mäta effekterna av utbytet av upplysningar: indikatorerna testas för närvarande i de medlemsstater som deltar i projektgruppen. Projektet inleddes i maj 2023 och dess slutsatser, inklusive riktlinjer om hur indikatorerna ska användas, förväntas i slutet av 2024.
- **Fiscalis projektgrupp 037** för förbättring av användningen av DAC-uppgifter, i syfte att undersöka olika sätt att förbättra användningen av DAC-uppgifter: projektgruppen strävar efter att föreslå konkreta lösningar som är relevanta för skattemyndigheterna (med fokus på användningen av skatteregistreringsnumret). Projektgruppen inledde sitt arbete i juni 2023 och förväntas lägga fram sina slutsatser under 2024.

Bilaga IX – EU:s uppförandekod för företagsbeskattning – Kriterier för bedömning av potentiellt skadliga förmånliga skatteåtgärder

EU:s [kod](#) konkretiserar ett politiskt åtagande av mellanstatlig karaktär som främjar rättvis skattekonkurrens och motverkar skadliga skattesystem, både inom och utanför EU. En [reviderad version av koden](#), som är tillämplig sedan den 1 januari 2024, stärker kommissionens roll och omfattar även skadliga skattemässiga förhållanden med allmän tillämplighet, som införts efter den 1 januari 2023.

[Koden](#) innehåller flera kriterier som uppförandekodsgruppen måste ta hänsyn till vid bedömningen av om en förmånlig skatteåtgärd är skadlig, enligt följande:

- Endast förmånliga skatteåtgärder som påverkar eller kan påverka verksamhetsstället ("allmänt kriterium för upptagande till bedömning") omfattas av koden.
- En effektiv skattesats som är betydligt lägre än den allmänna skattesatsen i medlemsstaten i fråga (inklusive nollbeskattning).
- Skatteförmåner som endast beviljas personer som inte är bosatta i landet eller i samband med transaktioner som omfattar personer som inte är bosatta i landet.
- Skatteincitament för verksamheter som är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar den nationella skattebasen.
- Beviljande av skatteförmåner även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder dessa skatteförmåner.
- Regler för beräkning av vinster för en verksamhet inom en multinationell företagsgrupp som avviker från internationellt vedertagna principer, särskilt de regler som godkänts av OECD.
- Förmånliga skatteåtgärder som saknar transparens, inbegripet om lagstiftningen tillämpas mindre strikt och på ett icke-transparent sätt på administrativ nivå.

Bilaga X – Kommissionens roll när det gäller uppförandekodsgruppen

Kommissionen bistår uppförandekodsgruppen genom att analysera de potentiellt skadliga system med skattemässig förmånsbehandling som anmälts av medlemsstaterna. Medlemsstaterna har genom uppförandekoden åtagit sig att i början av varje år underrätta gruppen om alla planerade eller nyligen införda system med skattemässig förmånsbehandling som kan komma att omfattas av uppförandekoden. Så snart förteckningen över anmälningar, som sammanställts av rådets generalsekretariat (som också bistår gruppen), formellt har spridits bland gruppens medlemmar, börjar kommissionen undersöka åtgärderna.

Kommissionen måste utarbeta en **beskrivning av åtgärden** med den berörda medlemsstaten innan den diskuteras i gruppen. Beskrivningen kan antingen vara en "överenskommen beskrivning" (när kommissionen anser att åtgärden är potentiellt skadlig) eller en "frysninganalys" (när preliminära iakttagelser tyder på att en översyn av åtgärden inte behövs). Kommissionen utarbetar beskrivningen på grundval av de uppgifter som mottagits i anmälan. Anmälans detaljnivå och fullständighet avgör sedan om kommissionen omedelbart kontaktar den berörda medlemsstaten för att

- lämna in den överenskomna beskrivningen/frysninganalysen för bekräftelse, om de tillhandahållna upplysningarna varit tillräckliga, eller
- begära ytterligare upplysningar om de tekniska detaljerna rörande åtgärden (till exempel bakgrund och uppgifter) för att slutföra utkastet till beskrivning, om de tillhandahållna upplysningarna inte varit tillräckliga.

Detta samarbete med medlemsstaterna är begränsat till utarbetandet av den faktiska beskrivningen av den anmälda åtgärden. Den rättsliga analysen – av huruvida ett system är (potentiellt) skadligt eller inte – omfattas av kommissionens befogenheter och kräver inte medlemsstatens samtycke.

Kommissionen använder en intern mall för utkastet till den "överenskomna beskrivningen" för att säkerställa att den, eller för den delen en eventuell frysninganalys, följer samma struktur varje gång och att detaljnivån är densamma för varje åtgärd som behöver bedömas. När utkastet har färdigställts skickas det till den berörda medlemsstaten så att den kan bekräfta, korrigera eller komplettera den faktiska beskrivningen av åtgärden.

Efter det att kommissionen har utfört sitt arbete diskuteras det berörda skattesystemet i gruppen. Beslutet att godta eller avvisa kommissionens bedömning fattas genom omröstning. Eftersom det inte finns några officiella protokoll från gruppens möten offentliggörs inte uppgifterna om grunden för och resultatet av omröstningen.

Förkortningar

Atad: direktivet mot skatteflykt

BEPS: urholkning av skattebasen och överföring av vinster

DAC 6: direktiv (EU) 2018/822 – femte direktivet om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning

GD Skatter och tullar: generaldirektoratet för skatter och tullar

OECD: Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling

TDRD: Direktivet om skattetvistlösningsmekanismer

TIN: skatteregistreringsnummer

Ordlista

Aggressiv skatteplanering: utnyttjande av skillnader mellan ländernas skattesystem för att minimera eller undvika skattskyldigheter.

Bolagsskattegap: skillnaden mellan de bolagsskatteintäkter som "bör uppbäras" och som "uppbärs", vilket är en indikation på potentiella förluster av bolagsskatteintäkter.

Den europeiska planeringsterminen: årlig cykel som utgör en ram för samordning av EU-medlemsstaternas ekonomiska politik och övervakning av framsteg.

Förmedlare: inom ramen för DAC 6, varje person som deltar i utformningen, inrättandet eller genomförandet av ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande skattearrangemang.

Kriteriet om huvudsaklig nytta: granskning av huruvida en minskad skattskyldighet är den huvudsakliga nyttan (eller en av de huvudsakliga fördelarna) som en person rimligen kan förvänta sig av ett gränsöverskridande skattearrangemang.

Kännetecken: en karaktäristik för ett gränsöverskridande skattearrangemang som utgör en indikation på en potentiell risk för skatteflykt.

Patentboxsystem: beskattning av vinster från immateriella rättigheter till en lägre skattesats än den lagstadgade bolagsskatten, i syfte att uppmuntra lokal forskning och utveckling.

Skadligt skattesystem: finanspolitik som kännetecknas av ett brett spektrum av skatteincitament och skatteförmåner för att locka till sig investeringar samt av brist på transparens och ändamålsenligt utbyte av upplysningar med andra länder.

Skatteflykt: ingående av ett lagligt finansiellt arrangemang i syfte att minska den skatt som ska betalas.

Skatteundandragande: användning av olagliga eller bedrägliga medel för att undvika att betala skatt, till exempel genom att vilseledande inkomstuppgifter lämnas till skattemyndigheterna.

Urholkning av skattebasen och överföring av vinster: skatteplaneringsstrategier som används av multinationella företag för att minska deras skattebörda genom att utnyttja skillnader och mismatchningar i olika länders skattesystem, vilket leder till att den totala bolagsskatten betalas i liten omfattning eller inte alls betalas.

Kommissionens svar

<https://www.eca.europa.eu/sv/publications/sr-2024-27>

Tidsplan

<https://www.eca.europa.eu/sv/publications/sr-2024-27>

Vi som arbetat med revisionen

I våra särskilda rapporter redovisar vi resultatet av våra revisioner av EU:s politik och program eller av förvaltningsteman som är kopplade till specifika budgetområden. För att uppnå så stor effekt som möjligt väljer vi ut och utformar granskningsuppgifterna med hänsyn till riskerna när det gäller prestation eller regelefterlevnad, storleken på de aktuella intäkterna eller kostnaderna, framtida utveckling och politiskt intresse och allmänintresse.

Denna effektivitetsrevision utfördes av revisionsrättens avdelning IV – Marknadsreglering och en konkurrenskraftig ekonomi – där ledamoten Mihails Kozlovs är ordförande. Revisionen leddes av revisionsrättens ledamot Ildikó Gáll-Pelcz, med stöd av Claudia Kinga Bara (kanslichef) och Zsolt Varga (kanslissekreterare), Kamila Lepkowska (förstechef), Doris Boehler (uppgiftsansvarig), Dan-George Danielescu (uppgiftsansvarig), Wojciech Dudek, Mirko Gottmann och Christos Pouris (revisorer).



Ildikó Gáll-Pelcz



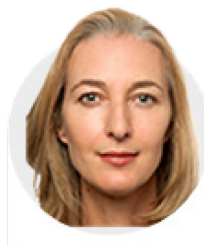
Claudia Kinga Bara



Zsolt Varga



Kamila Lepkowska



Doris Boehler



Dan Danielescu



Wojciech Dudek



Mirko Gottmann



Christos Pouris

UPPHOVSRÄTT

© Europeiska unionen, 2024

Europeiska revisionsrättens policy för vidareutnyttjande fastställs i [beslut nr 6-2019](#) om revisionsrättens policy för öppna data och vidareutnyttjande av handlingar.

Om inget annat anges (t.ex. i enskilda meddelanden om upphovsrätt) omfattas revisionsrättens innehåll som ägs av EU av den [internationella licensen Creative Commons Erkännande 4.0 Internationell \(CC BY 4.0\)](#). Det innebär att det är tillåtet att återanvända innehållet under förutsättning att ursprunget anges korrekt och att det framgår om ändringar har gjorts. Om du återanvänder revisionsrättens innehåll får du inte förvanska den ursprungliga innebörden eller det ursprungliga budskapet. Revisionsrätten ansvarar inte för eventuella konsekvenser av återanvändningen.

När enskilda privatpersoner kan identifieras i ett specifikt sammanhang, exempelvis på bilder av revisionsrättens personal, eller om verk av tredje part används, måste ytterligare tillstånd inhämtas.

Om ett sådant tillstånd beviljas upphävs och ersätts det allmänna godkännande som nämns ovan, och eventuella begränsningar av materialets användning måste tydligt anges.

För användning eller återgivning av innehåll som inte ägs av EU kan tillstånd behöva inhämtas direkt från upphovsrättsinnehavarna.

Figurerna 2, 3 och 4 – Ikoner: Dessa har tagits fram med hjälp av resurser från [FlatIcon.com](#). © Freepik Company S.L. Alla rättigheter förbehållna. Programvara eller handlingar som omfattas av immateriella rättigheter, till exempel patent, varumärkesskydd, mönsterskydd samt upphovsrätt till logotyper eller namn, omfattas inte av revisionsrättens policy för vidareutnyttjande.

Figur 11: © Nederländernas finansministerium. Diagram som ändrats av revisionsrätten.

EU-institutionernas webbplatser inom domänen europa.eu innehåller länkar till webbplatser utanför den domänen. Eftersom revisionsrätten inte har någon kontroll över dem uppmanas du att ta reda på vilken integritets- och upphovsrättspolicy de tillämpar.

Användning av revisionsrättens logotyp

Revisionsrättens logotyp får inte användas utan revisionsrättens förhandsgodkännande.

HTML	ISBN 978-92-849-3278-8	ISSN 1977-5830	doi:10.2865/4304930	QJ-01-24-009-SV-N
PDF	ISBN 978-92-849-3277-1	ISSN 1977-5830	doi:10.2865/5802598	QJ-01-24-009-SV-Q

I denna rapport granskas EU:s insatser för att bekämpa skadliga skattesystem och företagens skatteflykt, som kan leda till betydande skatteförluster för medlemsstaterna och snedvridningar på den inre marknaden. Inom ramen för sina begränsade befogenheter på området för direkt beskattning har EU antagit en rättslig ram och använder stödjande instrument som en första försvarslinje mot systematiska skadliga skatteförfaranden. Vi identifierade dock brister i hur reglerna genomfördes och noterade att det saknades en gemensam ram för prestationsövervakning på EU-nivå och nationell nivå. Våra rekommendationer syftar till att förbättra kommissionens tillsyn och täppa till befintliga kryphål, och därmed hjälpa kommissionen att ta itu med dessa skadliga skatteförfaranden, samt ge ökat stöd till medlemsstaterna för att säkerställa en konsekvent tillämpning av lagstiftningen.

Revisionsrättens särskilda rapport i enlighet med artikel 287.4 andra stycket i EUF-fördraget.



EUROPEISKA
REVISIONSRÄTTEN



Europeiska unionens
publikationsbyrå

EUROPEISKA REVISIONSRÄTTEN
12, rue Alcide De Gasperi
1615 Luxembourg
LUXEMBURG

Tfn +352 4398-1

Frågor: eca.europa.eu/sv/contact

Webbplats: eca.europa.eu

Twitter: @EUAuditors