



UPPSALA  
UNIVERSITET

Juridiska institutionen  
Vårterminen 2024

Examensarbete i skatterätt, särskilt internationell  
företagsbeskattning

30 högskolepoäng

## Införandet av Pelare 2 i EU – ett konstitutionellt stresstest

En konstitutionell analys av minimibeskattningsdirektivet

*The Implementation of Pillar 2 in the EU – a Constitutional Analysis of the  
EU Directive on Minimum Taxation*

Författare: Emmy Heidenborg

Handledare: Mattias Dahlberg





# Innehållsförteckning

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte	2
1.3	Avgränsning	3
1.4	Metod	3
1.5	Material	5
1.6	Disposition	7
2	Rättsliga utgångspunkter	7
2.1	Historia	7
2.2	Global minimibeskattnings steg för steg	8
2.3	Konstitutionell rätt	11
2.3.1	Inledning	11
2.3.2	EU:s ”konstitution”	11
3	EU:s makt	14
3.1	Tilldelade befogenheter och direkt skatt	14
3.2	Artikel 115 FEUF som rättslig grund för minimibeskattningsdirektivet	16
3.3	Subsidiaritetsbedömning	25
3.3.1	Inledning	25
3.3.2	Nödvändighet	26
3.3.3	Rekvisitet ”uppnås bättre på unionsnivå”	29
3.3.4	Särskilt om skattesatsen och den internationella skattepolitikens betydelse för subsidiaritetsprincipen	35
4	EU:s maktutövning	37
4.1	Inledning	37
4.2	Proportionalitetsbedömning	38
4.2.1	Inledning	38
4.2.2	Lämplighet och nödvändighet	42
4.2.3	Ekonomiska för- och nackdelar	47
4.3	Utformning	49
4.3.1	Inledning	49

4.3.2	Direktiv som rättsligt instrument	50
4.3.3	EU:s användning av OECD-material	53
5	Avslutning	59
	Käll- och litteraturförteckning	64
	Rättsfallsförteckning	69

## Förkortningar

BEPS	Base Erosion Profit Shifting
EU	Europeiska unionen
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
TSL	Lagen (2023:875) om tilläggsskatt



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Varje år förlorar stater omkring 100–240 miljarder amerikanska dollar i skatteintäkter genom skattebaserodering och vinstförflyttning.<sup>1</sup> Detta motsvarar fyra till tio procent av den globala företagsinkomstskatten.<sup>2</sup> Sedan år 2013 har Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD) därför arbetat för att motverka sådana typer av skatteundandraganden genom det så kallade BEPS-projektet.<sup>3</sup> BEPS står för Base Erosion Profit Shifting. BEPS-projektet har resulterat i att OECD utformat femton konkreta åtgärder.<sup>4</sup> En av dessa åtgärder är Pelare 2. Pelare 2 tillkom år 2021 och är en uppsättning modellregler om global minimibeskattnings för multinationella koncerner (modellreglerna).<sup>5</sup> Syftet med modellreglerna är att sätta stopp för multinationella företags skatteundandraganden och tillförsäkra att en skälig andel skatt betalas oavsett var i världen företagen bedriver sin verksamhet.<sup>6</sup>

I dagsläget har 140 stater har förbundit sig att införa OECD:s modellregler i sina nationella skattesystem.<sup>7</sup> Bland dessa stater ingår samtliga EU-medlemsstater, med undantag för Cypern.<sup>8</sup> Emellertid stöttar Cypern BEPS-projektet och införandet av modellreglerna.<sup>9</sup> EU har därför ansett det nödvändigt att skapa ett motsvarande EU-rättsligt regelverk för att

---

<sup>1</sup> OECD, What is BEPS?

<sup>2</sup> A.st.

<sup>3</sup> OECD, Addressing base erosion and profit shifting.

<sup>4</sup> A.st.

<sup>5</sup> OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS.

<sup>6</sup> A.a. s. 3.

<sup>7</sup> A.st.

<sup>8</sup> OECD, Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

<sup>9</sup> Commission Staff Working Document, Subsidiarity Grid, Accompanying the document Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union COM (2021) 823, SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 5.

försäkra att modellreglerna genomförs på ett sätt som är förenligt med unionsrätten samt för att genomföra Pelare 2 i unionen.<sup>10</sup> Därför antog EU år 2022 minimibeskattningsdirektivet.<sup>11</sup> Reglerna i minimibeskattningsdirektivet är i stora delar desamma som de i modellreglerna. Enligt EU bör medlemsstaternas genomförande av minimibeskattningsdirektivet ligga så nära modellreglerna och OECD:s vägledning avseende dem som möjligt.<sup>12</sup> Att EU på det här sättet engagerar sig i medlemsstaternas skattepolitik väcker vissa konstitutionella betänkligheter.

EU har genom att anta minimibeskattningsdirektivet lagstiftat på den direkta skattens område. Detta rättsområde faller som utgångspunkt inte inom EU:s kompetens.<sup>13</sup> Vidare är BEPS-projektet och modellreglerna med tillhörande vägledning under utveckling.<sup>14</sup> Således har EU antagit ett direktiv med grund i ett icke färdigställt underlag. EU har hänvisat medlemsstater till att tolka direktivet i enlighet med OECD:s ”ytterligare vägledning”, alltså i enlighet med riktlinjer som inte existerade vid direktivets utfärdande.<sup>15</sup> EU har därigenom hänvisat medlemsstaterna att följa framtida riktlinjer från en EU-främmande aktör. Det föreligger därför oklarheter kring om det är EU eller OECD som har sista ordet rörande den globala minimibeskattningen.<sup>16</sup> Reglerna i minimibeskattningsdirektivet är dessutom mycket detaljerade och omfattande. Allt detta väcker frågor om både EU:s grundläggande kompetens och om vilka krav som gäller för utformningen av EU-rättslig lagstiftning.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att göra en konstitutionell analys av minimibeskattningsdirektivet. Den övergripande frågeställning är om EU-lagstiftaren har hållit sig inom sin konstitutionella ram vid antagandet och utformandet av minimibeskattningsdirektivet. Med

---

<sup>10</sup> Rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, skäl 4, 31 och 33.

<sup>11</sup> Direktiv (EU) 2022/2523.

<sup>12</sup> A. direktiv, skäl 4.

<sup>13</sup> Mål C-279/93 Schumacker, punkt 21; mål C-311/97 Royal Bank of Scotland, punkt 19; mål C-319/02 Manninen, punkt 19; mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 29; mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 40.

<sup>14</sup> SOU 2023:6 s. 104.

<sup>15</sup> Direktiv (EU) 2022/2523, skäl 11 och 22.

<sup>16</sup> Prop. 2023/24:32 s. 129.



konstitutionell ram avses maktdelningsfrågor om vem som får göra vad, och hur denne får göra det. Jag utreder därmed vilken kompetens EU har på den direkta skattens område samt vilka konstitutionella rättsliga krav som gäller för utformningen av direktiv, och hur det anförda förhåller sig till EU:s antagande och utformning av minimibeskattningsdirektivet.

### 1.3 Avgränsning

Reglerna i minimibeskattningsdirektivets behandlas inte i detalj. Det är inte nödvändigt för läsaren att ha detaljkunskap om dessa regler för att förstå de i uppsatsen relevanta frågorna. Detsamma gäller modellreglerna. Vidare rör uppsatsen frågor på lagstiftarnivå på det EU-rättsliga planet. Det innebär att en behandling av lagen (2023:875) om tilläggsskatt (TSL), som utgör Sveriges implementeringen av minimibeskattningsdirektivet, faller utanför uppsatsens syftesomfång.

I konstitutionellt hänseende är det maktdelningsförhållanden mellan medlemsstaterna och EU som behandlas. Jag kommer inte att behandla maktdelningsförhållanden mellan EU:s institutioner. Vidare faller frågan om minimibeskattningsdirektivets förenlighet med Sveriges regeringsform och annan helt nationell konstitutionell rätt utanför uppsatsens syftesomfång.

### 1.4 Metod

För att uppfylla uppsatsens syfte används rättsdogmatisk metod i kombination med EU-rättslig metod. Dessa två metoder är inte helt skilda från varandra, men har delvis olika fokus. Den förstnämnda tar främst sikte på analys medan den andra främst tar sikte på den särskilda hanteringen av EU-rättsliga rättskällor. Eftersom rättsdogmatisk metod emellertid kräver hantering av rättskällor överlappar de varandra. Detta framgår närmare i det följande.

Att förklara exakt vad som utgör rättsdogmatisk metod är något av en utmaning eftersom den kan framstå som vag och oklar.<sup>17</sup> Syftet med rättsdogmatisk metod kan beskrivas som att rekonstruera en rättsregel eller lösningen på ett rättsligt problem genom att tillämpa

---

<sup>17</sup> Kleineman s. 21.

en rättsregel på detsamma.<sup>18</sup> Källorna som används vid tillämpningen av rättsdogmatisk metod är de allmänt accepterade rättskällorna, såsom lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och doktrin.<sup>19</sup> Kleineman beskriver att man i den rättsdogmatiska metoden studerar de olika rättskällorna utifrån det självklara faktum att lagstiftningen och prejudikaten har en given auktoritet, vartill man fogar uttalanden i förarbeten och den juridiska litteraturen.<sup>20</sup> Rättsdogmatisk metod innebär enkelt sagt att beskriva, systematisera och tolka gällande rätt.<sup>21</sup> Notera att det inte rör sig om att analysera hur gällande rätt kanske borde gestaltas i framtiden, men att det däremot kan röra sig om att kritisera rättsläget och föreslå ändringar.<sup>22</sup> Rättsdogmatisk metod kan användas på EU-rättens område.<sup>23</sup>

I uppsatsen befinner vi oss i det EU-rättsliga rättssystemet. Det kan därför vara nödvändigt att komplettera den rättsdogmatiska metoden på lämpligt sätt.<sup>24</sup> Jag har av den anledningen valt att också anlägga en form av EU-rättslig metod. Den är ett naturligt komplement till den rättsdogmatiska metoden eftersom uppsatsen behandlar EU-rätt.

EU-rättslig metod är ett brett begrepp, och det går inte att säga att det finns *en* EU-rättslig metod.<sup>25</sup> Detta är inte förvånande. Det finns nämligen en omfattande debatt om hur EU-rätten egentligen ska klassificeras, som en del av folkrätten, en del av den nationella rätten eller som en ny form av blandning mellan dessa.<sup>26</sup> Synen på EU-rätten kan dessutom skilja sig från medlemsstat till medlemsstat.<sup>27</sup> Nyssnämnda frågor faller utanför uppsatsens syfte, men de förklarar svårigheten i att beskriva vad som utgör EU-rättslig metod. EU-rättslig metod kan generellt beskrivas som ett tillvägagångssätt för att hantera EU-rättsliga källor, både på nationell nivå och EU-nivå, samt hur dessa två skikt samspelar.<sup>28</sup> Från ett svenskt perspektiv rör det sig alltså om hur EU-rättsliga källor bör tolkas och tillämpas i

---

<sup>18</sup> Kleineman s. 21.

<sup>19</sup> A.st.

<sup>20</sup> Kleineman s. 33.

<sup>21</sup> Olsen s. 111.

<sup>22</sup> Kleineman s. 24.

<sup>23</sup> Reichel s. 109.

<sup>24</sup> Kleineman s. 31.

<sup>25</sup> Reichel s. 109.

<sup>26</sup> A.a. s. 110.

<sup>27</sup> A.st.

<sup>28</sup> A.a. s. 109.

Sverige (det nationella EU-skiktet), och från ett EU-perspektiv handlar det om hur EU-rätten ska tolkas och hanteras av unionens institutioner (EU-skiktet). EU-rättslig metod kan vidare innebära att analysera hur långt EU-rätten sträcker sig samt om att tillämpa allmänna EU-rättsliga rättsprinciper.<sup>29</sup> Den också innebära att, vid juridiska ställningstaganden och tolkningen av nationell rätt, analysera och undersöka om det nationella rättssystemet överensstämmer med EU-rätten.<sup>30</sup>

Med anledning av den EU-rättsliga metodens bredd förtydligar jag på vilket sätt den används i denna uppsats. Jag kommer använda den EU-rättsliga metoden i EU-skiktet, alltså avseende hur EU:s organ har att förhålla sig till EU-rätten. För att utreda uppsatsens frågor är uppsatsen upplagd som en fiktiv EU-lagstiftningsprocess, i meningen att jag utgår från samma bedömningar och rättskällor som de EU-lagstiftaren har att göra och beakta när den företar en rättsakt. Genom denna fiktiva lagstiftningsprocess analyserar och kritiserar jag EU:s agerande rörande antagandet av minimibeskattningsdirektivet samt dess regler, med grund i konstitutionell EU-rätt.<sup>31</sup> Det sistnämnda gör jag med hjälp av rättsdogmatisk metod. Den EU-rättsliga metoden används alltså för att systematisera uppsatsens innehåll och den rättsdogmatiska metoden används för att analysera och kritisera detsamma. På det anförda sättet menar jag att jag använder mig av en kombinerad rättsdogmatisk och EU-rättslig metod. Metoden jag använder kan beskrivas som rättsdogmatisk metod med en EU-rättslig twist.

## 1.5 Material

Materialet i denna uppsats är huvudsakligen på EU-rättslig och internationell nivå. I viss utsträckning används även svenskt material, i den mån det avser minimibeskattningsdirektivet. Rörande minimibeskattningsdirektivet används dess förarbeten samt doktrin. Med förarbeten avser jag de EU-dokument som tillhör minimibeskattningsdirektivets lagstiftningsprocess, exempelvis förslaget till minimibeskattningsdirektivet samt dess tillhörande

---

<sup>29</sup> Reichel s. 112 och s. 126.

<sup>30</sup> Bergström och Hettne s. 14.

<sup>31</sup> Vad som utgör konstitutionell EU-rätt förklaras i avsnitt 2.3.

arbetsdokument med kommissionens subsidiaritets- och proportionalitetsprövning. Det finns hittills ingen praxis från EU-domstolen rörande minimibeskattningsdirektivet, varför någon sådan inte heller behandlas. Även andra EU-rättsliga dokument och rättskällor används i den mån de är relevanta för uppsatsens syfte. Att källor på internationell nivå också är nödvändiga beror på att minimibeskattningsdirektivet har utgångspunkt i det internationella BEPS-samarbetet. Här är det främst OECD-material som aktualiseras, om både modellreglerna specifikt och BEPS-projektet i stort.

Eftersom uppsatsens analys är konstitutionell behövs också material som förklarar EU:s konstitutionella rätt. Det närmaste EU kommer en konstitution är, förenklat, fördragen och allmänna EU-rättsliga principer.<sup>32</sup> Jag kommer därmed främst se till de nyssnämnda källorna och EU-domstolens praxis avseende dessa. Att EU-domstolens praxis är relevant beror på att EU-domstolen är den slutliga uttolkaren av EU-rätten, inklusive fördragen, se Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) artikel 263. Den uppmärksamme läsaren kommer märka att den praxis som används för att tolka artikel 115 FEUF ibland avser artikel 114 FEUF. Detta är helt i sin ordning, eftersom praxis som rör artikel 114 FEUF är vägledande också avseende artikel 115 FEUF.<sup>33</sup>

Vidare används doktrin. Doktrin har visserligen ingen självständig auktoritet, och kan därför inte konkurrera med demokratiskt förankrade rättskällor som lagar och prejudikat.<sup>34</sup> Emellertid interagerar doktrinen med övriga rättskällor, och ökar därmed de övriga rättskällornas demokratiska legitimitet.<sup>35</sup> Doktrin tillhandahåller en överblickbar framställning av normsystemet och kan på ett annat sätt än exempelvis domstolar kritisera detsamma, vilket gör att den erbjuder en särskild möjlighet att hitta brister i systemet.<sup>36</sup> Därför är doktrin en viktig del av utredningen och analysen i denna uppsats.

---

<sup>32</sup> Korving s. 39; Hofmann s. 219; avsnitt 2.3.

<sup>33</sup> Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 20; Lazarov och Govind s. 860.

<sup>34</sup> Kleineman s. 27.

<sup>35</sup> A.st.

<sup>36</sup> A.a. s. 37.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen är disponerad i fem kapitel. Det *första kapitlet* är uppsatsens introduktion. Det *andra kapitlet* är ett bakgrundskapitel. Det består av en beskrivning av bakgrunden till minimibeskattningsdirektivet och en översiktlig förklaring av dess regler. Här finns även en generell redogörelse av vad som utgör EU-rättslig konstitutionell rätt. Ytterligare, mer specifik, gällande rätt kommer att presenteras och förklaras efterhand i de efterföljande analyskapitlen. Ett sådant upplägg är motiverat eftersom det förenklar läsningen att ha relevant gällande rätt i direkt anslutning till analysen. Efter kapitel 1 och 2 börjar det konstitutionella stresstestet.

I det *tredje kapitlet* behandlas frågan om EU:s kompetens att utfärda minimibeskattningsdirektivet. Detta är alltså den första delen av den konstitutionella analysen, som behandlar frågan om *vem* som får göra *vad*. I detta kapitel görs en kompetensprövning och en subsidiaritetsbedömning.

I det efterföljande *fjärde kapitlet* utreds frågan om *hur* EU får utöva makt, och huruvida minimibeskattningsdirektivet lever upp till de krav som gäller för EU:s maktutövning. Kapitel 4 innehåller huvudsakligen en proportionalitetsbedömning samt en analys av direktivets utformning.

Slutligen, i ett *femte kapitel*, avslutar jag uppsatsen med ett sammanfattande svar på uppsatsens frågeställning.

# 2 Rättsliga utgångspunkter

## 2.1 Historia

EU har haft en aktiv roll i genomförandet av BEPS-åtgärderna. Rådet uttalade år 2013 att ett nära samarbete med OECD och G20-länderna behövs för att utveckla internationellt

överenskomna standarder för att förebygga erodering av skattebasen och vinstöverföring.<sup>37</sup> Kommissionen har vidare uttalat att EU kan bygga vidare på BEPS-projektet som OECD utarbetar, och att EU bör beakta hur BEPS-projektets resultat bäst kan införlivas på EU-nivå.<sup>38</sup> Kommissionen anförde härvid att EU-lösningar för att genomföra OECD:s BEPS-åtgärder och ytterligare initiativ mot skatteflykt bör fokusera tydligt på att förhindra att vinster som skapas inom EU överförs utan att beskattas någonstans i EU.<sup>39</sup> I ett pressmeddelande bekräftade Rådet de nämnda synpunkterna, och angav att ändringar i vissa direktiv skulle företas. Detta gällde bland annat införandet av generella antimissbruksklausuler i ränte/royaltydirektivet och moder/dotterbolagsdirektivet.<sup>40</sup> År 2016 tillkom även skatteflyktsdirektivet med grund i BEPS-projektet.<sup>41</sup>

Att EU samarbetar med OECD och lagstiftar i enlighet med BEPS-åtgärderna är således ingenting nytt. Tvärtom har EU arbetat flitigt med att genomföra BEPS-projektet i unionsrätten.

## 2.2 Global minimibesättning steg för steg

Baran och Berggren har nyligen behandlat minimibesättningsdirektivet och TSL i en artikel, och presenterar där en pedagogisk förklaringsmodell av hur de globala minimibesättningsreglerna fungerar.<sup>42</sup> För att ge läsaren en överblick av huvuddragen i minimibesättningsdirektivet återges en justerad version av deras förklaringsmodell nedan.<sup>43</sup> Eftersom denna uppsats inte behandlar TSL är förklaringsmodellen anpassad så att det endast är reglerna i

---

<sup>37</sup> Council conclusions on corporate taxation – base erosion and profit shifting, EUCO 23/13 av den 14 mars 2013, s. 3 punkt 6; Schön s. 287.

<sup>38</sup> Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet – En rättvis och effektiv företagsbesättning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling, COM (2015) 302 final av den 17 juni 2015, s. 6.

<sup>39</sup> A.st.

<sup>40</sup> EUCO 23/13; rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater; rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (omarbetning).

<sup>41</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion, skäl 3; förslag till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknads funktion, COM (2016) 26 final av den 28 januari 2016, s. 3.

<sup>42</sup> Baran och Berggren s. 94 ff.

<sup>43</sup> A.a. s. 96 ff.

minimibeskattningsdirektivet som förklaringsmodellen utgår från. Förklaringsmodellen är mycket översiktlig och det finns flera andra regler än de som framgår i modellen ska beaktas.

## 1. Koncerntest

1.1. Minimibeskattningsreglerna omfattar endast en enhet om den ingår i en koncern där en juridisk person kontrollerar en annan juridisk person i enlighet med koncerndefinitionen enligt artikel 2.1 och 3.3 a, eller om enheten inte ingår i en sådan koncern men har ett fast driftställe utomlands enligt artikel 2.1 och 3.3 b. Det kan röra sig om antingen multinationella koncerner eller storskaliga nationella koncerner. En multinationell koncern omfattar minst en enhet eller ett fast driftställe beläget utanför den yttersta moderenhetens jurisdiktion, se artikel 3.4. En storskalig nationell koncern är en koncern där alla koncernenheter är belägna i samma medlemsstat, se artikel 3.5. Undantagna enheter faller utanför tillämpningsområdet, se artikel 2.3.

## 2. Tröskelvärde

2.1. Om koncerndefinitionen är uppfylld, är ytterligare ett krav att koncernen i fråga ska ha årliga intäkter om minst 750 miljoner euro, under två år av en fyraårsperiod. Se artikel 2.1.

## 3. Lättnadsregler

3.1. Det finns möjlighet till så kallade safe harbour-regler, vilka utgör en form av lättnadsregler. Genom kvalificerande internationella avtal har medlemsstaterna möjlighet att införa lättnadsregler, med följderna att tilläggsskatten som en koncern ska betala ska anses vara noll för ett räkenskapsår om den effektiva skattnivån för de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktion uppfyller villkoren i sådana avtal. Se artikel 32.

## 4. Beräkning av tilläggsskatt

4.1. Om koncernen i fråga uppfyller samtliga krav ovan och inte omfattas av lättnadsregler beräknas tilläggsskattesatsen separat för varje stat där koncernen är etablerad.

4.2. Det *första steget* i beräkningen är att avgöra om den aktuella staten utgör en lågskattestat avseende koncernen. För att avgöra detta ska koncernens effektiva

skattesats beräknas och därefter jämföras med minimiskattesatsen om 15 procent, se artikel 3.15. Om koncernens effektiva skattesats understiger 15 procent utgör staten en lågskattestat i fråga om koncernen, se artikel 3.35. I sådant fall ska koncernens tilläggsskattesats för staten beräknas.

- 4.3. I beräkningen av den effektiva skattesatsen ingår två delar. För det första justerade skattekostnader och för det andra justerat resultat. Beräkningen av det justerade resultat görs inledningsvis för varje koncernenhet i sig. Därefter summeras de positiva resultaten som utgör det sammanlagda resultatet. Se artikel 26.
- 4.4. Det *andra steget* i beräkningen innefattar att beräkna tilläggsskattesatsen, förutsatt att koncernens effektiva skattesats i staten understiger minimiskattesatsen om 15 procent. Tilläggsskattesatsen är minimiskatten om 15 procent minskad med koncernens effektiva skattesats i staten i fråga. Se artikel 27.
- 4.5. Det *tredje steget* inriktas på att beräkna koncernens underlag för tilläggsskatt för staten. Underlaget består av koncernens överskjutande vinst där. Se artikel 28.
- 4.6. Det *fjärde steget* innebär beräkningen av det sammanlagda tilläggsskattebeloppet för koncernen i staten i fråga. Det är lika med koncernenheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med koncernens procentsats för tilläggsskatt för staten. Beloppet ska dock minskas med eventuell nationell tilläggsskatt som har tagits ut i den stat där koncernenheterna hör hemma. Se artikel 27.
- 4.7. I det *femte* och sista steget, ska koncernens tilläggsskattebelopp fördelas mellan koncernenheterna i staten. Fördelningen sker utifrån hur stor andel en enhets justerade överskjutande vinst är för samtliga koncernenheter i den staten. Ingen del av tilläggsskattebeloppet ska fördelas till koncernenheter som har justerad förlust. Se artikel 9 och 10.

Tilläggsskatt skiljer sig alltså från sedvanlig inkomstskatt. I tilläggsbeskattningen finns inte någon traditionell skattebas eller skattesats.<sup>44</sup> Allt detta fastställs från fall till fall, med grund i ett flertal avancerade beräkningar.

---

<sup>44</sup> Skatteverket.



## 2.3 Konstitutionell rätt

### 2.3.1 Inledning

Innan jag redogör vad som utgör konstitutionell rätt på EU-nivå bör några inledande ord sägas om konstitutionell rätt i generell mening. Det finns nämligen inte någon vedertagen definition av begreppet konstitutionell rätt.<sup>45</sup> Inom begreppet konstitutionell rätt inryms den rättsstatliga tanken att den offentliga makten ytterst utövas under lagarna. Den konstitutionella rätten ligger på den högsta rättsliga nivån i samhället, eftersom den ska sätta normativa gränser för statsmakten som sådan.<sup>46</sup> Den konstitutionella rätten präglas av en viss tröghet, och kan inte ändras genom det ordinarie lagstiftningsförfarandet.<sup>47</sup> Inom den konstitutionella rätten råder enighet om att de centrala konstitutionella frågorna är

- 1) förutsättningarna för utövandet av offentlig makt, inklusive frågor om maktindelning,
- 2) domstolarnas kontroll av den offentliga makten, och
- 3) enskildas grundläggande fri- och rättigheter.<sup>48</sup>

Det är den första av dessa tre konstitutionella frågor som är i fokus i denna uppsats. Frågor om maktindelning avser konstitutionella regler som reglerar *vem* (vilken eller vilka aktörer) som får göra *vad* (vilka ämnen, områden eller frågor) och *hur* (på vilket sätt).<sup>49</sup>

### 2.3.2 EU:s ”konstitution”

En konstitution är de normer som reglerar de konstitutionella frågorna.<sup>50</sup> Frågan om EU har en konstitution har existerat ända sedan EU:s tillkomst.<sup>51</sup> Derlén, Lindholm och Naarttijärvi menar att det finns vissa regler i fördragen samt i praxis av konstitutionell karaktär.<sup>52</sup> De

---

<sup>45</sup> Derlén, Lindholm och Naarttijärvi s. 27.

<sup>46</sup> A.a. s. 27 f; Schütze s. 75 f.

<sup>47</sup> Derlén, Lindholm och Naarttijärvi s. 27 f.

<sup>48</sup> A.a. s. 28.

<sup>49</sup> A.a. s. 141.

<sup>50</sup> A.a. s. 34.

<sup>51</sup> Schütze s. 76.

<sup>52</sup> Derlén, Lindholm och Naarttijärvi s. 32.

framhåller att EU som aktör kontrolleras av EU-domstolen, se artikel 263 FEUF, och att EU-domstolen på så vis kontrollerar EU:s offentliga makt på flera områden.<sup>53</sup> Detta synsätt innebär att fördragen och praxis från EU-domstolen är centrala rättskällor för att förstå vilken makt EU har på olika områden.

Korving menar i sin tur att EU har en egen konstitutionell rättsordning genom Fördraget om Europeiska unionen (FEU), FEUF och Stadgan, alltså fördragen.<sup>54</sup> Han förklarar att fördragen innehåller EU:s mål och att de är grunden för EU-institutionernas makt, och att de därmed tillhandahåller ett ramverk som dessa makthavare har att förhålla sig till. Korving förklarar att fördragen fördelar makten mellan både EU:s olika institutioner sinsemellan samt mellan EU och medlemsstaterna, och garanterar skyddet av grundläggande rättigheter inom unionen.<sup>55</sup>

Även allmänna EU-rättsliga rättsprinciper har konstitutionell status i EU-rätten. Allmänna rättsprinciper är rättskällor som EU-domstolen har etablerat och utvecklat för att komplettera fördragen.<sup>56</sup> De får sin status i EU-rätten genom rättspraxis.<sup>57</sup> På så vis har allmänna rättsprinciper blivit en del av EU-rätten och har en stark ställning, eftersom de genom att komplettera fördragen bidrar till att forma primärrättens innehåll.<sup>58</sup> Det anförda innebär att EU-domstolens praxis, när den utgår från en allmän rättsprincip, inte kan ändras genom lagstiftning och annan sekundärrätt.<sup>59</sup> De allmänna rättsprinciperna har vidare betydelse genom deras funktion som kriterier för bedömningen av lagenligheten och giltigheten av unionens rättsakter samt som grund för den rättsskapande verksamheten.<sup>60</sup> Generella, övergripande krav för legaliteten i EU:s lagstiftningsakter finns ofta i form av allmänna rättsprinciper.<sup>61</sup> Dessa allmänna rättsprinciper fungerar som vägledning vid tolkningen av unionsrätten

---

<sup>53</sup> Derlén, Lindholm och Naarttijärvi s. 32.

<sup>54</sup> Korving s. 39.

<sup>55</sup> A.st.

<sup>56</sup> Bergström och Hettne s. 48.

<sup>57</sup> A.st.

<sup>58</sup> A.st.

<sup>59</sup> A.st.

<sup>60</sup> Förslag till avgörande i mål C-282/10 Dominguez, punkt 93.

<sup>61</sup> Hofmann s. 219.

inklusive fördragen, och utgör grund för översyn av unionsrätt vare sig den är baserad på fördragen eller sekundärrätt.<sup>62</sup>

Det är svårt att konkret sammanfatta de regler och principer som styr maktindelningen mellan medlemsstaterna och EU, eftersom de i många fall är vaga och står under utveckling.<sup>63</sup> Det finns dock några tydliga huvuddrag varvid vissa finns uttryckligen i fördragen, exempelvis i artikel 4 och 5 i FEU.<sup>64</sup> För denna uppsats är principerna som framgår i artikel 5 FEU av intresse.

Principen om tilldelade befogenheter framgår i artikel 5.2 FEU. Där anges att unionen endast ska handla inom ramen för de befogenheter som medlemsstaterna har tilldelat den i fördragen för att uppnå de mål som fastställs där. Vidare anges att varje befogenhet som inte har tilldelats unionen genom fördragen ska tillhöra medlemsstaterna. Inom de områdena har alltså medlemsstaterna suveränitet. I artikel 5.2 FEU framgår att EU alltid måste ha stöd i fördragen när den utövar offentlig makt. Detta innebär att EU inte får lagstifta utan rättslig grund i fördragen. Principen om tilldelade befogenheter är således central för denna uppsats, eftersom den fördelar kompetensen mellan EU och medlemsstaterna.

Subsidiaritetsprincipen framgår i artikel 5.3 FEU. Den gäller på de områden där medlemsstaterna och EU har delad kompetens. Enligt subsidiaritetsprincipen ska unionen endast vidta en åtgärd om och i den mån som målen för den planerade åtgärden inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna, och därför, på grund av den planerade åtgärdens omfattning eller verkningar, bättre kan uppnås på unionsnivå. Subsidiaritetsprincipen uttrycker alltså att beslut ska fattas på lägsta möjliga nivå.

Proportionalitetsprincipen framgår i artikel 5.4 FEU. Den gäller oberoende av om EU har delad eller exklusiv kompetens. Proportionalitetsprincipen innebär att unionens åtgärder till innehåll och form inte ska gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen.

Sammantaget ska EU iaktta samtliga fördragsbestämmelser och allmänna rättsprinciper vid sin maktutövning, och därmed vid antagandet och utformningen av minimibeskattningsdirektivet.

---

<sup>62</sup> Hofmann s. 219.

<sup>63</sup> Derlén, Lindholm och Naarttijärvi s. 182.

<sup>64</sup> A.st.

## 3 EU:s makt

### 3.1 Tilldelade befogenheter och direkt skatt

Inledningsvis ska frågan om vem som får göra vad behandlas, alltså det första ledet i uppsatsens konstitutionella analys. I enlighet med principen om tilldelade befogenheter måste EU ha rättslig grund i fördragen för att få utöva makt, se artikel 5.2 FEU. Minimibeskattningsdirektivet utgör lagstiftning på den direkta skattens område och frågan är således vilka förutsättningar EU har för att utöva makt där.

EU:s kompetens på skatteområdet skiljer sig åt beroende på vilket typ av skatt det rör sig om. I fråga om indirekt skatt finns bestämmelser i fördragen som ger EU kompetens att lagstifta.<sup>65</sup> Emellertid är fallet inte detsamma på den direkta skattens område. Ingen fördragsartikel ger EU uttrycklig kompetens på den direkta skattens område. Direkt skatt i sig är inte unionspolitik, och befogenheten att lagstifta och ta ut direkt skatt har traditionellt alltid legat hos medlemsstaterna.<sup>66</sup> Detta följer av artiklarna 4.1 och 5 FEU, där det framgår att befogenheter som inte tilldelas unionen i fördragen kvarstår hos medlemsstaterna. Det går därför att argumentera för en strikt suveränitetstolkning och hävda att direkt skatt är utesluten från tillämpningsområdet för EU-rätten.<sup>67</sup> EU är emellertid ändå en aktör i internationell skattepolitik genom den politiska processen, icke-bindande rekommendationer och meddelanden, samt påverkan genom primärrätt på medlemsstaternas skattesystem.<sup>68</sup> Enligt fast rättspraxis gäller att frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom EU:s behörighetsområde, men att medlemsstaterna icke desto mindre är skyldiga att respektera unionsrätten vid utövandet av sina befogenheter.<sup>69</sup>

Eftersom EU måste ha stöd i fördragen för att få utöva makt och något sådant specifikt stöd för åtgärder på den direkta skattens område inte finns, får rättslig grund i stället sökas i

---

<sup>65</sup> Se exempelvis artikel 113 FEUF som avser mervärdesskatt, punktskatter och andra typer av indirekt skatt.

<sup>66</sup> Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 11.

<sup>67</sup> A.a. s. 12.

<sup>68</sup> A.a. s. 11.

<sup>69</sup> Mål C-279/93 Schumacker, punkt 21; mål C-311/97 Royal Bank of Scotland, punkt 19; mål C-319/02 Manninen, punkt 19; mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 29; mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 40.

de allmänna kompetensartiklarna. Artikel 114 FEUF är en sådan allmän kompetensartikel, men är inte tillämplig då den stadgar att den inte omfattar skatt, se punkt 2 i artikeln. En fördragsbestämmelse som kan komma i fråga som rättslig grund för att utfärda unionslagstiftning på den direkta skattens område är däremot den allmänna kompetensregeln i artikel 115 FEUF.<sup>70</sup> Artikel 115 FEUF ger EU en generell kompetens att harmonisera medlemsstaternas lagar och författningar som direkt inverkar på den inre marknads upprättande eller funktion. Genom artikel 115 FEUF kan alltså EU få kompetens att harmonisera medlemsstaternas lagstiftning på den direkta skattens område, förutsatt att enhällighet råder. Artikel 115 FEUF har använts som rättslig grund för samtliga, totalt fem, direktiv på den direkta skattens område. Dessa direktiv är ränte/royaltydirektivet, fusionsdirektivet, moder/dotterbolagsdirektivet, skatteflyktsdirektivet och minimibeskattningsdirektivet.<sup>71</sup>

Det föreligger en diskussion om huruvida även artikel 116 FEUF kan användas som rättslig grund på den direkta skattens område, både i doktrinen och på EU-nivå.<sup>72</sup> Artikel 116 FEUF ger EU en generell kompetens anta direktiv när medlemsstaternas lagar och författningar orsakar en snedvridning av konkurrensvillkoren på den inre marknaden som behöver elimineras. En viktig skillnad mellan artikel 115 FEUF och artikel 116 FEUF är att artikel 115 föreskriver ett enhällighetskrav, medan artikel 116 FEUF endast kräver kvalificerad majoritet. Medlemsstaterna har hittills inte ställt sig positiva till användningen av artikel 116 FEUF som rättslig grund på den direkta skattens område, med hänvisning till sin suveränitet.<sup>73</sup> Eftersom artikel 116 FEUF, än så länge, inte är aktuell som rättslig grund för EU-lagstiftning om direkt skatt kommer fokus vara på artikel 115 FEUF.

För att utröna huruvida EU har kompetens att utfärda minimibeskattningsdirektivet är det nödvändigt att utreda huruvida den rättsliga grund som har använts vid dess antagande

---

<sup>70</sup> Derlén, Lindholm och Naarttijärvi s. 159; Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 11.

<sup>71</sup> Direktiv 2003/49/EG; rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (kodifierad version); direktiv 2011/96/EU; direktiv (EU) 2016/1164; direktiv (EU) 2022/2523.

<sup>72</sup> de Wilde s. 779; Helminen s. 22 f.; Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 17.

<sup>73</sup> de Wilde s. 779.

faktiskt är tillämplig. I följande avsnitt undersöks därför förutsättningarna för tillämpningen av artikel 115 FEUF vid antagandet av minimibeskattningsdirektivet.

### **3.2 Artikel 115 FEUF som rättslig grund för minimibeskattningsdirektivet**

Artikel 115 FEUF är generellt utformad och anger att EU har kompetens avseende medlemsstaters lagar och författningar som direkt inverkar på den inre marknads upprättande eller funktion. Sedd för sig är artikel 115 FEUF inte särskilt vägledande och av själva fördragstexten är det svårt att uttyda när den är tillämplig. Artikel 115 FEUF innehåller knappt några begränsningar och påverkar potentiellt alla rättsområden.<sup>74</sup> Omfattningen av artikel 115 FEUF tillämplighet på den direkta skattens område är oklar.<sup>75</sup> Den rättsliga omfattningen av artikel 115 FEUF begränsas däremot genom enhällighetskravet.<sup>76</sup>

Kommissionen framhåller, när den motiverar valet av artikel 115 FEUF som rättslig grund för minimibeskattningsdirektivet, att den tidigare har använts för att lagstifta på den direkta skattens område.<sup>77</sup> Kommissionens uttalande är anmärkningsvärt mot bakgrund av EU-domstolens praxis. Det faktum att en rättslig grund har konstaterats tillämplig på ett visst område eller i en viss fråga tidigare innebär inte att den är tillämplig igen vid antagandet av rättsakter inom samma rättsområde eller liknande frågor.<sup>78</sup> Att en fördragsbestämmelse tidigare har använts som rättslig grund i en viss fråga är alltså inte prejudicerande i meningen att samma fördragsbestämmelse utan vidare kan användas som rättslig grund i framtiden inom liknande frågor.<sup>79</sup> En självständig och fristående bedömning om huruvida en viss rättslig grund kan användas ska alltid göras, utifrån objektiva kriterier som kan bli föremål för domstolsprövning, bland annat utifrån rättsaktens syfte och innehåll.<sup>80</sup> Enligt min mening hade

---

<sup>74</sup> Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 18.

<sup>75</sup> A.a. s. 20.

<sup>76</sup> Arfwidsson s. 328.

<sup>77</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 1.

<sup>78</sup> Elmquist s. 492 med hänvisning till mål C-131/86 Förenade kungariket mot Europeiska rådet, punkt 29 och mål C-155/07 Europaparlamentet mot Europeiska rådet, punkt 74.

<sup>79</sup> A.a. s. 492 med hänvisning till mål C-300/89 Europeiska gemenskapernas kommission mot Europeiska gemenskapernas råd, punkt 10 och mål C-269/97 Europeiska kommissionen mot Europeiska unionens råd, punkt 43.

<sup>80</sup> A.st.

det därför varit rimligare om kommissionen i stället angav exempel från EU-domstolens praxis om hur artikel 115 FEUF ska tolkas på den direkta skattens område, och med grund i den förklarar hur artikel 115 FEUF är tillämplig i detta fall.<sup>81</sup> Detta argument finns dock endast i kommissionens arbetsdokument bifogat till förslaget till minimibeskattningsdirektivet, men inte i själva direktivförslaget.<sup>82</sup> Uttalandet i arbetsdokumentet får dock anses betydelsefullt, eftersom det uttrycker hur kommissionen har resonerat vid valet av rättslig grund till minimibeskattningsdirektivet.

Det ska betonas att minimibeskattningsdirektivet utgör förebyggande lagstiftning. Med förebyggande lagstiftning avses sådan lagstiftning som företas redan innan en negativ påverkan på den inre marknaden till följd av medlemsstaternas nationella lagstiftning föreligger, för att förhindra att så blir fallet. Vid minimibeskattningsdirektivets antagande fanns inga nationella regler om global minimibeskattnings i medlemsstaterna, och således ingen negativ inverkan på den inre marknaden till följd av sådana regler. Detta är en viktig omständighet, eftersom förutsättningarna för tillämpningen av artikel 115 FEUF skiljer sig åt beroende på om det rör sig om att åtgärda ett redan föreliggande problem eller om att förebygga ett potentiellt problem.<sup>83</sup> Med andra ord, beroende på om det gäller fall där en negativ inverkan på den inre marknaden redan har konstaterats föreligga på grund av medlemsstaternas skattesystem, och fall där en sådan negativ inverkan inte finns men befaras uppkomma. I dessa två situationer fastställs kopplingen till den inre marknaden på olika sätt, vilket förklaras nedan.

I den förstnämnda situationen är artikel 115 FEUF tillämplig i främst två fall.<sup>84</sup> För det första, när skillnader i nationella skattesystem hindrar de grundläggande friheterna och därmed har en direkt effekt på funktionen av den inre marknaden.<sup>85</sup> För det andra, när betydande

---

<sup>81</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021.

<sup>82</sup> Jfr SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 1 med förslag till rådets direktiv om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella företagsgrupper i unionen, COM (2021) 823 final av den 22 december 2021, s. 2 f.

<sup>83</sup> Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 20; Arfwidsson s. 328.

<sup>84</sup> Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 20.

<sup>85</sup> A.st. med hänvisning till mål C-380/03 Förbundsrepubliken Tyskland mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 37 och mål C-58/08 Vodafone, punkt 32; mål C-482/17 Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 34.

snedvridning av konkurrensen finns till följd av skillnader medlemsstaternas skattesystem.<sup>86</sup> I det sistnämnda fallet rörande snedvridning av konkurrensen måste denna vara kännbar, innebärande att EU inte får utfärda lagstiftning som eliminerar minsta lilla snedvridning av konkurrensen, såsom när nationell lagstiftning endast har en begränsad påverkan på konkurrensen.<sup>87</sup>

När det gäller förebyggande unionslagstiftning är förutsättningarna för tillämpningen av artikel 115 FEUF i stället följande. Generellt gäller att endast upptäckten av en skillnad mellan medlemsstaternas nationella lagstiftning och en abstrakt risk för intrång i de grundläggande friheterna eller snedvridning av konkurrens inte är tillräckligt för att använda artikel 115 FEUF.<sup>88</sup> Det är dock möjligt att tillämpa artikel 115 FEUF om målet är att förebygga uppkommandet av hinder för handeln vilka orsakats av utvecklingen av olika nationella lagar, som kommissionen har sett eller ser händer, förutsatt att sådana hinder är sannolika och att åtgärden i fråga faktiskt är utformad att förhindra dem.<sup>89</sup> Sammantaget går följande förutsättningar att utröna för att artikel 115 FEUF ska vara tillämplig som rättslig grund för minimibeskattningsdirektivet:

- Direktivet måste syfta till att skydda den inre marknads upprättande eller funktionen, och
- en koppling till den inre marknaden måste därmed föreligga, som
- grundar sig i en sannolik risk för intrång i de grundläggande friheterna eller snedvridning av konkurrensen, och
- direktivet i fråga faktiskt är utformat att förhindra dem (ändamålsenlighet).

---

<sup>86</sup> Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 20 med hänvisning till mål C-376/98 Förbundsrepubliken Tyskland mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 84 och mål C-58/08 Vodafone, punkt 32.

<sup>87</sup> Arfwidsson s. 329; mål C-376/98 Förbundsrepubliken Tyskland mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkterna 107 och 109.

<sup>88</sup> Mål C-482/17 Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 34; mål C-358/14 Republiken Polen mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 32; mål C-376/98 Förbundsrepubliken Tyskland mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 84.

<sup>89</sup> Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 20; Arfwidsson s. 329; mål C-482/17 Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 35; mål C-358/14 Republiken Polen mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 33; mål C-376/98 Förbundsrepubliken Tyskland mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 86.



I det följande undersöks om de första tre angivna förutsättningarna är uppfyllda vid antagandet av minimibeskattningsdirektivet. Den fjärde förutsättningen, rörande utformningen av direktivet, undersöks i stället senare i kapitel 4 om EU:s maktutövning. Det beror på att den snarare avser *hur* EU får utöva makt.

Eftersom direktivet måste syfta till att bidra till den inre marknadsens upprättande eller funktion ska inledningsvis något om minimibeskattningsdirektivets syfte sägas. Detta kommer utvecklas löpande, men läsaren bör redan nu vara uppmärksam på följande. Minimibeskattningsdirektivets syfte är dubbelt. För det första är det att förhindra fragmentering av den inre marknaden och skydda de grundläggande friheterna.<sup>90</sup> För det andra är det att genomföra Pelare 2 i unionen.<sup>91</sup> Det sistnämnda syftet inryms emellertid inte nödvändigtvis inom ramen för artikel 115 FEUF. Åtgärden måste enligt artikel 115 FEUF bidra till den inre marknaden. Detta innebär att argument som enbart rör hur minimibeskattningsdirektivet syftar till att genomföra av Pelare 2 i unionen inte kan motivera EU:s kompetens, om inte ändamålen med Pelare 2 sammanfaller med minimibeskattningsdirektivets ändamål. Modellreglernas underliggande ändamål är att begränsa skatteundandragande, skydda staters skattebaser för att åstadkomma en rättvis beskattning.<sup>92</sup> Det som härvid måste bedömas är om skyddet av skattebaser, minskning av skattekonkurrensen och att begränsa skatteundandragande bidrar till upprättandet och funktionen av den inre marknaden.

Att skydd av medlemsstaters skattebaser bidrar till upprättandet och funktionen av den inre marknaden kan ifrågasättas mot bakgrund av EU-domstolens tidigare praxis samt mot bakgrund av uppfattningar i doktrinen. EU-domstolen har nämligen tidigare anfört att skydd av skattebasen inte är en godtagbar rättfärdigandegrund när medlemsstaterna utfärdar lagstiftning mot skatteundandragande som inskränker etableringsfriheten.<sup>93</sup> Arfwidsson anser att ändamål rörande skydd av skattebasen står i stark kontrast med att förbättra funktionen av den inre marknaden.<sup>94</sup> Schön framhåller att det inte är lätt att upprätthålla en koppling till den inre marknaden i fråga om lagstiftning mot skatteundandragande. Han anför att det till

---

<sup>90</sup> Direktiv (EU) 2022/2523, skäl 4.

<sup>91</sup> A. direktiv, skäl 31 och 33.

<sup>92</sup> OECD, What is BEPS?

<sup>93</sup> Mål C-264/96 ICI, punkt 28; mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst, punkt 36.

<sup>94</sup> Arfwidsson s. 328.

och med har tvivlats på om EU-lagstiftning som syftar till att genomföra BEPS-åtgärderna är giltig med tanke på det starka fokuset i artikel 115 FEUF på ekonomisk frihet.<sup>95</sup> Artikel 115 syftar till att värna den inre marknaden, vars grund är ekonomisk frihet.<sup>96</sup> Den inre marknaden har inte till syfte att tillvarata fiskala intressen. Den syftar till att tillförsäkra den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital, se artikel 26 FEUF. Själva grundtanken bakom den inre marknaden är alltså skyddet för individuell ekonomisk frihet och att underlätta affärsinitiativ.<sup>97</sup> Schön framhåller att fastställandet och verkställandet av skattekrav inte verkar vara förenligt med detta syfte.<sup>98</sup>

Frågan huruvida målsättningen att minska skattekonkurrens bidrar till upprättandet och funktionen av den inre marknaden kan besvaras både jakande och nekande. Cerioni diskuterar frågan om skattekonkurrens i förhållande till den inre marknaden i en äldre artikel från år 2005. Där redogör han för hur EU:s institutioner tidigare har argumenterat och resonerat i denna fråga.<sup>99</sup> Cerioni lyfter att EU-parlamentet anfört att skattekonkurrens kan bidra till att uppnå målen om tillväxt och konkurrenskraft inom unionen, och kan förhindra att skatetrycket når alltför höga nivåer samt att invändningen mot att skattekonkurrens skulle beröva stater de resurser som behövs för att utföra sina funktioner verkar vara ogrundat.<sup>100</sup> Detta resonemang är emellertid baserat på premissen att något ”race to the bottom” inte föreligger.<sup>101</sup> Det går således att argumentera för att om ett ”race to the bottom” föreligger, kan det vara motiverat att söka begränsa skattekonkurrensen om skattesatserna för att upprätthålla funktionen av den inre marknaden. ”Race to the bottom” kan beskrivas som en form av skadlig skattekonkurrens, som uppstår till följd av att stater inte vill förlora sina skatteanspråk till andra stater med lägre skattesatser, och därför sänker sina egna skattesatser och att detta

---

<sup>95</sup> Författarens kursivering.

<sup>96</sup> Schön s. 289 f.

<sup>97</sup> A.a. s. 290.

<sup>98</sup> A.a. s. 289.

<sup>99</sup> Cerioni s. 267 f.

<sup>100</sup> A.a. s. 268 med hänvisning till Europaparlamentets förslag till resolution i Europaparlamentets betänkande om meddelandet från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén om skattepolitiken i Europeiska unionen – Prioriteringar för de kommande åren, A5-0048/2002 av den 22 februari 2002.

<sup>101</sup> A.st.

blir en ond cirkel.<sup>102</sup> Den nuvarande uppfattningen i både OECD och EU verkar vara att företags alltmer kreativa sätt att åstadkomma skatteundandragande riskerar öka skadlig skattekongkurrens och ”race to the bottom”.<sup>103</sup> Det kan alltså anses bidra till upprättandet och funktionen av den inre marknaden att vidta åtgärder för att minska skattekongkurrens.

Arfwidsson framhåller att det går att argumentera för att bekämpandet av skatteundandragande utgör ett allmänt intresse inom omfattningen för artikel 115 FEUF, och framhåller två argument för denna tes. Hon menar, för det första, att EU-lagstiftaren har kontroll över hur den inre marknaden definieras, och därmed också över huruvida förebyggandet av skatteundandragande utgör ett allmänt intresse. För det andra, lyfter hon att EU-domstolen har ansett att kampen mot skatteundandragande och skatteflykt är både ett allmänt intresse i medlemsstaterna och en allmän princip inom unionsrätten.<sup>104</sup>

Sammantaget går det att argumentera både för och mot att minimibeskattningsdirektivets syften faktiskt är att bidra till den inre marknads upprättande eller funktion.

De argument som EU anför för att en koppling till den inre marknaden föreligger i fråga om minimibeskattningsdirektivet utgår från huvudsakligen två argumentationslinjer. Den ena är risken för att medlemsstaterna införlivar modellreglerna på olika sätt med följden att skillnaderna i medlemsstaternas skattesystem skadar den inre marknaden. Den andra har sin grund i modellreglernas materiella innehåll, på så vis att de riskerar kränka etableringsfriheten. Detta utvecklas i det följande.

Rådet menar att den globala minimibeskattningen enligt modellreglerna inverkar på den inre marknaden. Rådet förklarar att medlemsstaterna har åtagit sig att följa BEPS-projektets Pelare 2, alltså modellreglerna.<sup>105</sup> Det framhåller härvid att dessa nya internationella skatteregler är omfattande, detaljrika och tekniska. Rådet menar därför att det är nödvändigt med en gemensam unionsram vid genomförandet av dessa regler, för att förhindra en fragmentering av den inre marknaden samt att försäkra förenlighet med de grundläggande friheterna.<sup>106</sup>

---

<sup>102</sup> ”Race to the bottom” avser skadlig skattekongkurrens innebärande att stater sänker sina skattesatser och därigenom konkurrerar om vem som har lägst skattesats i syfte att attrahera utländska investerare, jfr Dahlberg s. 36 och Di Tanno s. 2.

<sup>103</sup> Direktiv (EU) 2022/2523, skäl 1.

<sup>104</sup> Arfwidsson s. 331.

<sup>105</sup> Direktiv (EU) 2022/2523, skäl 3.

<sup>106</sup> A. direktiv, skäl 4.

Kommissionen anser det finns sannolika risker för att skillnader i medlemsstaternas skattesystem uppstår med anledning av införandet av modellreglerna, och lyfter i detta avseende eventuella skillnader i metoden för beräkning av den effektiva skattesatsen eller tillägsskatteskulden.<sup>107</sup>

Enligt min tolkning fastställer rådet och kommissionen här en koppling till den inre marknaden genom att ta sikte på effekterna av införandet av modellreglerna, så som de potentiellt hade blivit om medlemsstaterna själva hade infört modellreglerna utan EU:s ingripande. Denna motivering är logisk. Modellreglerna lämnar nämligen utrymme för staterna att implementera dem på olika sätt, då de är just modellregler. OECD har utformat modellreglerna med avsikten att de ska implementeras som en del av en ”common approach”, alltså en gemensam strategi.<sup>108</sup> Detta innebär att en jurisdiktion som ansluter sig till den gemensamma strategin inte måste anta modellreglerna som sådana, men att om den gör det, så går den med på att implementera och administrera reglerna på ett sätt som är förenligt med modellreglernas avsedda resultat.<sup>109</sup> OECD beskriver den gemensamma strategin enligt följande. Den innebär att de jurisdiktioner som ansluter sig till den får anta andra regler och åtgärder, utöver de i modellreglerna. Vidare, förklarar OECD, att detta gäller under förutsättning att sådana regler och åtgärder inte kommer i konflikt med modellreglernas avsedda resultat.<sup>110</sup> Den gemensamma strategin är alltså ändamålsorienterad, och ger utrymme för staterna som förbinder sig till att genomföra Pelare 2 att anpassa sina skattesystem på sätt de finner lämpligt så länge det inte strider mot ändamålen i modellreglerna. Detta medför en flexibilitet som lämnar utrymme för olika typer av nationell skattelagstiftning. Från ett EU-rättsligt perspektiv är det möjligt att olika skattesystem i medlemsstaterna kan innebära en snedvridning av konkurrensen som är skadlig för den inre marknaden.<sup>111</sup> Den flexibilitet som OECD:s gemensamma strategi tillåter kan alltså få effekter i form av olikformiga skattelagstiftningar, som i sin tur kan skada den inre marknaden. På så vis går det alltså att fastställa

---

<sup>107</sup> COM (2021) 823 final av den 22 december 2021, s. 3; SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 2.

<sup>108</sup> OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), s. 11 punkt 14.

<sup>109</sup> A.st.

<sup>110</sup> A.a. s. 11 punkt 16.

<sup>111</sup> Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 20.

en koppling mellan effekterna av införandet av modellreglerna och den inre marknaden. Emellertid måste det också vara sannolikt att medlemsstaternas nationella skattelagstiftningar utformas olikformigt på ett sätt som skadar den inre marknaden. En omständighet som talar mot att så skulle bli fallet är modellreglernas detaljrikedom. Omständigheter som talar för att så skulle bli fallet är de fakta att modellreglerna utgör en gemensam strategi och inte är rättsligt bindande.

Rådet fastställer också en koppling till den inre marknaden på följande sätt. Rådet anser att en risk för hinder för funktionen och upprättandet av den inre marknaden föreligger eftersom modellreglerna endast omfattar multinationella koncerner.<sup>112</sup> En sådan tilläggsbeskattning kan utgöra en otillåten diskriminering och inskränkning av etableringsfriheten, som därigenom har negativ inverkan på den inre marknaden.<sup>113</sup> Notera att denna typ av inverkan på den inre marknaden inte har sin grund i olikformiga skattesystem i medlemsstaterna, utan i modellreglernas materiella innehåll. För att denna omständighet ska ha betydelse krävs således att medlemsstaterna införlivar modellreglerna precis såsom de är utformade i detta avseende utan att nyttja möjligheten till justeringar som upplägget med en gemensam strategi tillåter. I sannolikhets hänseende anser jag att det går att argumentera både för och mot att en sådan förbjuden inskränkning av etableringsfriheten till följd av modellreglernas materiella innehåll uppkommer. Det som talar för uppkommandet av förbjuden diskriminering i strid med etableringsfriheten är att modellreglerna de facto behandlar storskaliga nationella koncerner annorlunda jämfört med multinationella koncerner. Något som emellertid talar mot att medlemsstaternas införande av modellreglerna utan EU:s ingripande skulle innebära att medlemsstaterna lagstiftade i strid med etableringsfriheten är att de alltid har att förhålla sig till etableringsfriheten. OECD kan aldrig inskränka EU-rätten.<sup>114</sup> Eftersom modellreglerna har karaktären av en gemensam strategi står det medlemsstaterna fritt att anpassa modellreglerna och genomförandet av Pelare 2 på ett sätt som inte strider mot EU-rätten. Mot bakgrund av att olikbehandlingen av storskaliga nationella koncerner jämfört med multinationella koncerner framgår uttryckligen av modellreglernas ordalydelse, är det dessutom inte svårt

---

<sup>112</sup> Direktiv (EU) 2022/2523, skäl 6.

<sup>113</sup> A.st.

<sup>114</sup> Mål C-265/04 Bouanich, punkt 56.

att inse att det kan vålla problem med etableringsfriheten. Denna olikbehandling är uppenbar. Det vore därmed förvånande om medlemsstaterna själva inte nådde denna slutsats och inte nyttjade den flexibilitet som en gemensam strategi tillåter för att genomföra Pelare 2 på ett sätt som inte kränker etableringsfriheten. Sannolikheten i att modellreglernas materiella innehåll skulle leda till att de, utan EU:s ingripande, införlivades i strid med etableringsfriheten går alltså att ifrågasätta. Detta talar i sin tur mot att en tillräcklig koppling till den inre marknaden föreligger.

Sammantaget går det att argumentera både för och mot att en koppling till den inre marknaden enligt artikel 115 FEUF föreligger. Jag anser att kopplingen till den inre marknaden är tydligare avseende de potentiella effekterna av införandet av modellreglerna, än kopplingen som rör modellreglernas materiella innehåll, på grund av sannolikhetsaspekten. Upplägget med en gemensam strategi och att modellreglerna inte är rättsligt bindande talar för att olikheter i medlemsstaternas skattesystem kan uppkomma. Olikheter i medlemsstaternas skattesystem kan leda till skadliga effekter på den inre marknaden. Samma flexibilitetsaspekt talar dock i motsatt riktning när det kommer till kopplingen till den inre marknaden genom modellreglernas materiella innehåll, i sannolikhets hänseende. Modellreglerna tillåter ju trots allt medlemsstaterna att justera dem, olikbehandlingen mellan multinationella och storskaliga nationella koncerner i modellreglerna är uppenbar och etableringsfriheten är knappast något nytt för medlemsstaterna att förhålla sig till.

Slutsatsen av det anförda är att artikel 115 FEUF är tillämplig som rättslig grund för utfärdandet av minimibeskattningsdirektivet. Den centrala frågan vid denna bedömning är nämligen huruvida åtgärden i fråga *bidrar* till elimineringen av hinder för den inre marknaden.<sup>115</sup> Tröskeln för att tillämpa artikel 115 FEUF är låg.<sup>116</sup> Eftersom det trots allt finns argument som talar för att minimibeskattningsdirektivet bidrar till upprättandet och funktionen av den inre marknaden möts sannolikt denna låga tröskel.

---

<sup>115</sup> Arfwidsson s. 330.

<sup>116</sup> A.a. s. 331.

## 3.3 Subsidiaritetsbedömning

### 3.3.1 Inledning

En förutsättning för att EU ska få lagstifta är att subsidiaritetsprincipens krav är uppfyllda.<sup>117</sup> Subsidiaritetsprincipen gäller inte på områden där EU har exklusiv kompetens.<sup>118</sup> I artikel 3 FEU framgår de områden inom vilka EU har exklusiv kompetens, varav den direkt skattens område inte är ett av dem. Subsidiaritetsprincipen gäller därmed i fråga om minimibeskattningsdirektivet. Subsidiaritetsprincipen kan sägas fungera som en anvisning om huruvida EU borde agera på områden där unionen och medlemsstaterna har delad kompetens.<sup>119</sup>

För att bedöma om subsidiaritetsprincipens krav är uppfyllda tillämpas ett subsidiaritetsstest.<sup>120</sup> Subsidiaritetsstestet består av huvudsakligen två delar.

- 1) Ett negativt krav, som innebär att unionsåtgärden inte ska kunna uppnås tillräckligt av medlemsstaterna själva (nödvändighetstestet).<sup>121</sup>
- 2) Ett positivt krav, enligt vilket med anledning av omfattningen eller effekterna av den föreslagna åtgärden, unionsändamålen bättre kan uppnås på unionsnivå. Med andra ord, att åtgärden tillför något ytterligare värde utöver vad medlemsstaterna själva kan uppnå.<sup>122</sup>

Vid en subsidiaritetsprövning måste lagstiftningsaktens underliggande syfte beaktas.<sup>123</sup> Det är endast ändamål som bidrar till upprättandet och funktionen av den inre marknaden som är rättsligt giltiga enligt artikel 115 FEUF. Det är alltså mot bakgrund av det ändamålet som subsidiaritetsbedömningen ska göras.

Vissa författare menar att EU genom att genomföra modellreglerna riskerar överträda subsidiaritetsprincipens krav.<sup>124</sup> I det följande görs därför en subsidiaritetsprövning, med

---

<sup>117</sup> Artikel 5 FEUF.

<sup>118</sup> A.st.

<sup>119</sup> Bradley s. 117.

<sup>120</sup> A.st.

<sup>121</sup> A.a. s. 118.

<sup>122</sup> A.st.

<sup>123</sup> Pinto Nogueira s. 493.

<sup>124</sup> A.st.

avstamp i kommissionens subsidiaritetsprövning avseende minimibeskattningsdirektivet. Jag utgår från kommissionens subsidiaritetsprövning i förslaget till minimibeskattningsdirektivet samt det tillhörande arbetsdokumentet. Att arbetsdokumentet används beror på att det där framgår en mer detaljerad subsidiaritetsprövning än i direktivförslaget.<sup>125</sup> Efter subsidiaritetsprövningen lyfter jag vissa omständigheter och synpunkter i ett separat avsnitt, som är särskilt intressanta i förhållande till subsidiaritetsprincipen.

### 3.3.2 Nödvändighet

Kommissionen har i sin subsidiaritetsprövning utgått från både nödvändigheten av att harmonisera effekterna av modellreglernas införande i medlemsstaternas nationella lagstiftning, och från nödvändigheten av global minimibeskattning per se.<sup>126</sup> Antagligen beror detta på att minimibeskattningsdirektivet inte enbart reglerar effekter av potentiella skillnader som modellreglerna medför i medlemsstaternas nationella lagstiftning utan allomfattande instiftar global minimibeskattning, varför EU också är nödgad att motivera den globala minimibeskattningen som sådan. Jag kommer bemöta båda dessa linjer. Det som nu bedöms är om medlemsstaterna själva inte tillräckligt kan skydda den inre marknaden när de inför modellreglerna.

I fråga om nödvändighet framhåller kommissionen, i sitt arbetsdokument, inledningsvis argument rörande risken för tvister.<sup>127</sup> Medlemsstaterna har visserligen möjligheten att själva anta modellreglerna. Emellertid menar kommissionen att om medlemsstaterna antar modellreglerna själva kommer de inte åtnjuta fördelarna av ett koordinerat, enhetligt system över hela den inre marknaden. Detta, menar kommissionen, kan orsaka tvister mellan medlemsstaterna orsakade av olika tolkning eller implementering av modellreglerna samt riskerar leda till dubbel icke-beskattning av intäkterna i fråga.<sup>128</sup> En fråga jag här ställer mig är om inte detta i stället kan lösas genom exempelvis de skatteavtal som redan finns för att hantera just dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning. Detta argument nämns inte alls i förslaget

---

<sup>125</sup> COM (2021) 823 final av den 22 december 2021; SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021.

<sup>126</sup> A.st.

<sup>127</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 4.

<sup>128</sup> A.st.



till minimibeskattningsdirektivet, vilket kan tala för att inte heller kommissionen anser att det är det starkaste av argument.

I arbetsdokumentet framhåller kommissionen att medlemsstaterna själva inte kan uppnå målen med en effektiv minimibesättning av multinationella företag.<sup>129</sup> I förslaget till minimibeskattningsdirektivet förklarar kommissionen att åtgärder på EU-nivå är nödvändiga för att maximera de positiva effekterna med en effektiv minimibesättning av multinationella företag.<sup>130</sup> Frågan som här måste ställas är om målen med den effektiva minimibesättningen av multinationella företag sammanfaller med upprättandet och funktionen av den inre marknaden. Det huvudsakliga målet med införandet av den globala minimibesättningen är att skydda staters skattebaser och minska skattekonkurrens för att åstadkomma en rättvis beskattning.<sup>131</sup> Som framgått i avsnitt 3.2 om rättslig grund för minimibeskattningsdirektivet bidrar dessa aspekter inte nödvändigtvis till upprättandet eller funktionen av den inre marknaden. Det innebär att vid fall där dessa ändamål inte bidrar till upprättandet och funktionen av den inre marknaden, kan de heller inte anses nödvändiga. Samma diskussion som den rörande artikel 115 FEUF som rättslig grund gör sig alltså gällande här.<sup>132</sup>

Andra delar av kommissionens nödvändighetsanalys tar sikte på risken att medlemsstaternas införlivande av modellreglerna på olika sätt och hur det kan medföra negativ påverkan på den inre marknaden. Dessa delar behandlar hur skillnader i införlivandet av modellreglerna kan leda till snedvridning av konkurrensen på den inre marknaden.<sup>133</sup> Kommissionen framhåller att minimibeskattningsdirektivet är nödvändigt för att förhindra skattekonkurrens som kan uppstå till följd av om medlemsstaternas implementerar modellreglerna olika, som den menar är skadlig för den inre marknaden.<sup>134</sup> Detta kan kommenteras på flera sätt. Det kan kommenteras med grund i hur stor risken faktiskt är för olikformig implementering med sådana konsekvenser. Avseende riskfrågan hänvisar jag till avsnittet ovan där jag diskuterar artikel 115 FEUF och koppling till den inre marknaden, risken måste vara sannolik och det

---

<sup>129</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 3.

<sup>130</sup> COM (2021) 823 final av den 22 december 2021, s. 3.

<sup>131</sup> Se avsnitt 2.1.1.

<sup>132</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>133</sup> COM (2021) 823 final av den 22 december 2021, s. 3; SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 3.

<sup>134</sup> A.st.

går att argumentera för att så inte är fallet. Rörande skattekonkurrens gör sig samma synpunkter och kommentarer gällande som de i avsnitt 3.2.

Kommissionen anför vidare att modellreglerna har gränsöverskridande dimensioner och att de påverkar samtliga medlemsstater. Kommissionen menar att det därför är grundläggande att skillnader i metoden för införlivandet av modellreglerna inte skiljer sig mellan medlemsstaterna, exempelvis genom skillnader i beräkningen av skattesatsen eller skattskyldigheten.<sup>135</sup> Sådana skillnader kan nämligen skapa missmatchningar och snedvrinda konkurrensen på den inre marknaden.<sup>136</sup> Notera dock att rådet i direktivskälen anför att för att säkerställa konsekvent tillämpning i medlemsstaterna vid genomförandet av minimibeskattningsdirektivet så bör modellreglerna och dess förklaringar och exempel användas, i den mån de är förenliga med direktivet och unionsrätten.<sup>137</sup> EU anför alltså först att minimibeskattningsdirektivet behövs för att förhindra skillnader i medlemsstaternas införlivande av modellreglerna som är skadliga för den inre marknaden, men samtidigt att för att modellreglerna med tillhörande förklaringar och exempel ska användas för att försäkra en konsekvent tillämpning av minimibeskattningsdirektivet. Personligen anser jag att detta är något motsägelsefullt i nödvändighetshänseende.

Sammantaget konstaterar jag följande. Kommissionen motiverar huvudsakligen nödvändigheten av minimibeskattningsdirektivet genom att förklara hur EU kan förenkla genomförandet av den globala minimibeskattningen och hur OECD:s mål kan uppnås på bästa sätt. Fokus är alltså inte direkt på hur minimibeskattningsdirektivet bidrar till unionsändamål. Nödvändighetskravets uppfyllande förutsätter att målen i fråga är unionsändamål, annars kan den föreslagna åtgärden inte ha rättslig grund i fördragen.<sup>138</sup> Rättsenligheten i de argument där kommissionen förklarar hur en effektiv minimibeskattningsdirektiv kan uppnås på bästa sätt påverkas därmed av i vilken utsträckning EU:s och OECD:s mål sammanfaller. Det hade varit önskvärt att EU gjorde tydligare kopplingar till den inre marknaden i sin nödvändighetsbedömning. Det kanske mest anmärkningsvärda är att frågan om medlemsstaterna inte själva

---

<sup>135</sup> COM (2021) 823 final av den 22 december 2021, s. 3; SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 3.

<sup>136</sup> A.st.

<sup>137</sup> Direktiv (EU) 2022/2523, skäl 24.

<sup>138</sup> Bradley s. 118.

tillräckligt kan skydda den inre marknaden när de inför modellreglerna inte får något tydligt svar i kommissionens bedömning av denna fråga. Jag anser dock svar på denna fråga kan sökas och finnas i den bedömning som görs i fråga om huruvida EU har rättslig grund för antagandet av minimibeskattningsdirektivet föreligger. Där framgår att rättslig grund motiveras av risken för fragmentering av den inre marknaden samt risken för att etableringsfriheten kränks. För en mer ingående diskussion och redogörelse av det nyssnämnda hänvisar jag därför tillbaka till avsnitt 3.2. Dessa omständigheter har betydelse inte bara för om en koppling till den inre marknaden föreligger, utan också för huruvida medlemsstaterna själva inte tillräckligt kan skydda den inre marknaden. Om det exempelvis föreligger en sannolik risk för att den inre marknaden skadas av medlemsstaternas självständiga genomförande av Pe- lare 2, kan det tala för att agerande på unionsnivå är nödvändigt.

### 3.3.3 Rekvisitet ”uppnås bättre på unionsnivå”

Denna del av subsidiaritetsprövningen undersöker vilket värde EU tillför genom antagandet av minimibeskattningsdirektivet, jämfört med vad medlemsstaterna själva kan uppnå.

Subsidiaritetsprincipens krav på tillförande av ytterligare värde kan utesluta EU-åtgärder när ageranden i den relevanta frågan redan vidtagits på internationell nivå och är lika effektiva som de åtgärder EU vidtar.<sup>139</sup> Exempel på sådana internationella åtgärder är internationella överenskommelser. Bradley förklarar att i praktiken skulle en sådan överenskommelse kräva deltagande av tredjeländer eller en internationell organisation, såvida inte den som motsätter sig EU:s agerande kan visa att en internationell överenskommelse mellan medlemsstater bättre skulle uppnå EU:s mål.<sup>140</sup> I förevarande fall har åtgärder redan vidtagits på internationell nivå, i form av modellreglerna med OECD som drivande internationell organisation. Nästan samtliga EU-medlemsstater, och många tredjeländer, har åtagit sig att genomföra modellreglerna. Dessa stater har alltså ett gemensamt regelverk att förhålla sig till även utan EU:s ingripande. EU måste härvid tillföra något ytterligare värde genom införandet av minimibeskattningsdirektivet, för att subsidiaritetsprincipens krav ska anses uppfyllda.<sup>141</sup>

---

<sup>139</sup> Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 29.

<sup>140</sup> Bradley s. 118.

<sup>141</sup> Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 29.

Kommissionen anför att minimibeskattningsdirektivet försäkrar att införandet av modellreglerna är förenligt med unionsrätten, särskilt etableringsfriheten.<sup>142</sup> Minimibeskattningsdirektivet stadgar, till skillnad från modellreglerna, att den globala minimibeskattningen ska omfatta även storskaliga nationella koncerner.<sup>143</sup> I skälen till minimibeskattningsdirektivet förklarar rådet att:

”/.../ För att säkerställa förenlighet med unionens primärrätt, och särskilt med principen om etableringsfrihet, bör reglerna i detta direktiv tillämpas på enheter med hemvist i en medlemsstat och på enheter utan sådan hemvist till en moderenhet som är belägen i den medlemsstaten. *Detta direktiv bör också tillämpas på storskaliga helt nationella koncerner. På så sätt utformas det rättsliga regelverket så att all risk för diskriminering mellan gränsöverskridande och nationella situationer undviks. / .../*”<sup>144</sup>

Modellreglerna omfattar däremot inte storskaliga nationella koncerner.<sup>145</sup> Som framgår i citatet ovan är det emellertid nödvändigt att inkludera storskaliga nationella koncerner för att undvika diskriminering mellan gränsöverskridande och nationella situationer samt förbjuda inskränkning av etableringsfriheten. EU har alltså genom att inkludera storskaliga nationella koncerner i minimibeskattningsdirektivets tillämpningsområde tillfört något jämfört med modellreglerna. Men, här uppstår en ironisk effekt. Det är nämligen inte säkert att tillförandet av detta värde har stöd i artikel 115 FEUF. Just denna utvidgning av minimibeskattningen kan innebära att EU kränker medlemsstaternas suveränitet. De Broe uttalar sig om detta, och anför att det kan ifrågasättas huruvida kommissionen har kompetens att reglera rent inhemska skattefrågor, och att EU genom att lagstifta om att storskaliga nationella koncerner kränker medlemsstaternas suveränitet.<sup>146</sup> Detta är ju trots allt en nationell angelägenhet, som alltså kan innebära att en koppling till den inre marknaden inte kan anses föreligga i artikel 115 FEUF mening. Emellertid förklarar De Broe att det går att argumentera för att EU:s

---

<sup>142</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 6.

<sup>143</sup> Direktiv (EU) 2022/2523 artikel 1; OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, artikel 1.1.

<sup>144</sup> Direktiv (EU) 2022/2523, skäl 6; författarens kursivering.

<sup>145</sup> OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, artikel 1.1.

<sup>146</sup> De Broe s. 876.

agerande är motiverat av åtminstone två skäl.<sup>147</sup> För det första menar han att det är ett välgrundat antagande att utvidgandet av modellreglerna till inhemska situationer är nödvändigt för att försäkra att minimibeskattningsdirektivet, och den påföljande inhemska lagstiftningen i medlemsstaterna, är förenligt med primärrätten. För det andra menar han att om det finns ett beslut om att eliminera skattekonkurrens mellan medlemsstaterna bör koncerner som är verksamma i endast en medlemsstat och drar nytta av förmånliga skatteregler också omfattas. Skälet till detta, förklarar De Broe, är att snedvridningar av konkurrensen inom den inre marknaden fortsätter att existera om den senare lämnas orörd, och det strider mot själva syftet med den inre marknaden.<sup>148</sup>

Kommissionen förklarar att minimibeskattningsdirektivet tillför värde genom att det balanserar olika intressen på den inre marknaden och beaktar helheten, och identifierar gemensamma mål och lösningar.<sup>149</sup> Kommissionen menar vidare att detta endast kan uppnås på unionsnivå.<sup>150</sup> På vilket sätt eller vad som närmare avses med detta utvecklas inte. Jag hade gärna sett att det konkretiserades. Vilka är de olika intressena som EU kan balansera, och på vilket sätt görs detta bättre genom minimibeskattningsdirektivet än genom medlemsstaternas självständiga införande av modellreglerna? Vilka är de gemensamma målen och lösningar som inte uppnås lika bra av medlemsstaterna själva? Detta argument framstår som något svepande. Det är därför svårt att ge någon mer meningsfull kommentar.

Vidare framhåller kommissionen att det finns ett behov av en gemensam strategi och koordinerat agerande för att förbättra den inre marknads funktion och maximera de positiva effekterna av minimibeskattningen.<sup>151</sup> Detta menar kommissionen endast kan uppnås på unionsnivå.<sup>152</sup> Hur det kommer sig förklarar kommissionen inte. Modellreglerna är en gemensam strategi för att uppnå de positiva effekterna med global minimibeskattnings. Hur EU:s agerande i detta avseende bidrar till den inre marknaden framgår inte. Även denna motivering framstår som svepande.

---

<sup>147</sup> De Broe s. 876.

<sup>148</sup> A.st.

<sup>149</sup> COM (2021) 823 final av den 22 december 2021, s. 3; SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 5.

<sup>150</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 5.

<sup>151</sup> COM (2021) 823 final av den 22 december 2021, s. 3; SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 5.

<sup>152</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 5.

Ytterligare ett värde som kommissionen anser att minimibeskattningsdirektivet tillför är att det erbjuder en gemensam strategi vid den effektiva globala minimibeskattningen, vilket ger skattebetalare rättssäkerhet, stänger glapp mellan olika skattelagstiftningar som kan användas för skatteundandragande samt hindrar ”race to the bottom” för skattesatser.<sup>153</sup> Även detta är ju något som modellreglerna redan gör.

Kommissionen anför vidare att minimibeskattningsdirektivet innebär att compliance-kostnader hålls till ett minimum, genom att företag med hjälp av direktivet endast har en uppsättning regler att förhålla sig till i stället för att ha flera olika nationella åtgärder för implementering av modellreglerna i EU.<sup>154</sup> Eftersom direktiv är rättsligt bindande och lämnar mindre utrymme än modellreglerna för olika typer av implementering anser jag att det anförda är innebär att minimibeskattningsdirektivet tillför ett värde. Jag har inte någon kritik mot det värdet, förutsatt att minimibeskattningsdirektivet faktiskt har den effekten i praktiken.

Utöver vad kommissionen tar upp i sin subsidiaritetsbedömning kan följande värden lyftas. Minimibeskattningsdirektivet innehåller, till skillnad från modellreglerna, regler om sanktioner vid överträdelse av nationella bestämmelser som antagits enligt direktivet, se direktivets artikel 46. Rådet förklarar att effektiviteten och rättvisan i den globala minimiskattereformen i hög grad är beroende av att den genomförs i hela världen. Vidare, förklarar rådet, att för att säkerställa att bestämmelserna i direktivet efterlevs bör medlemsstaterna tillämpa lämpliga sanktioner, särskilt mot enheter som inte fullgör sin skyldighet att lämna in en tilläggsskattedeklaration och betala sin andel av tilläggsskatten.<sup>155</sup> Den närmaste motsvarigheten i modellreglerna är artikel 8.1.8, som endast innebär att sanktioner kan komma i fråga när en enhet inte lämnar in sin tilläggsskatterapport i tid eller om det finns några oriktiga eller ofullständiga uppgifter i den.<sup>156</sup> Motsvarande sanktionsbestämmelser finns alltså inte i modellreglerna. Även i fråga om sanktioner tillför alltså EU något ytterligare värde jämfört med modellreglerna. Existensen av sanktioner kan tänkas innebära bättre regelefterlevnad.

---

<sup>153</sup> COM (2021) 823 final av den 22 december 2021, s. 3; SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 5.

<sup>154</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 5.

<sup>155</sup> Direktiv (EU) 2022/2523, skäl 25.

<sup>156</sup> Se OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, s. 184.

Emellertid är giltigheten i detta argument beroende av om ökad regelefterlevnad bidrar till den inre marknaden. Härvid är det alltså återigen fråga om införandet av global minimibesättning bidrar till den inre marknaden.

Minimibesättningsdirektivet är till skillnad från modellreglerna rättsligt bindande. Modellreglerna i sig är just modellregler, utan någon rättsligt bindande effekt i sig. Den bindande effekten av EU-lagstiftning är avsedd att stärka implementeringsprocessen i genomförandet av Pelare 2 i samtliga stater som åtagit sig att införa modellreglerna.<sup>157</sup> Det går alltså att argumentera för att EU genom att anta minimibesättningsdirektivet effektiviserar införandet av den globala minimibesättningen, vilket således blir ett värde som EU tillför. Dock är frågan om det kan anses vara ett giltigt argument beroende av om ändamålen med Pelare 2 och den inre marknaden sammanfaller.

Ett praktiskt värde som minimibesättningsdirektivet kan medföra rör prövningen i EU-domstolen. När sekundärrätt finns i en fråga tenderar EU-domstolen att vara mer generös i prövningen i den materiella delen, och fokusera prövningen på de formella aspekterna, annat än i extremfall.<sup>158</sup> Pinto Nogueira förklarar att EU-domstolen i regel anser att kommissionens samtliga åtgärder är förenliga EU-rätten, förutom vid extremfall där det finns ett uppenbart brott mot EU-rätten.<sup>159</sup> Detta innebär i praktiken att risken för att den globala minimibesättningen hamnar i konflikt med EU-rätten minskar genom minimibesättningsdirektivet.

Det har nu diskuterats vilka värden EU tillför genom minimibesättningsdirektivet, och huruvida de faktiskt utgör relevanta värden i meningen att de är sådana som har stöd i fördragen. Precis som i avsnittet om nödvändighet är det avgörande att dessa värden tjänar den inre marknaden. De värden som enbart förenklar genomförandet av Pelare 2, och inte har koppling till den inre marknaden, har inte stöd i fördragen och kan således inte anses utgöra giltiga argument i subsidiaritetsprövningen.

---

<sup>157</sup> Schön s. 289.

<sup>158</sup> Pinto Nogueira s. 495.

<sup>159</sup> A.st. med hänvisning till mål C-137/92 BASF AG m.fl., punkterna 48–50.

I realiteten verkar kommissionen inte kräva mycket när det gäller uppfyllandet av subsidiaritetsprincipens krav i fråga om direkt skatt.<sup>160</sup> Tidigare ansågs exempelvis subsidiaritetsprincipens krav vara uppfyllda närhelst där det inte är möjligt för medlemsstaterna att hantera problemet utan att hämma den inre marknaden.<sup>161</sup> Eftersom det trots allt finns argument som talar för att subsidiaritetsprincipens krav är uppfyllda, och mot bakgrund av att subsidiaritetsprincipens krav i realiteten är låga, får dess krav anses uppfyllda i fråga om minimibeskattningsdirektivet.

Även om den motsatta slutsatsen skulle nås saknar det betydelse så länge någon ogiltighetstalan inte väcks. Detta är en konsekvens av principen om berättigade förväntningar. Principen om berättigade förväntningar innebär att medlemsstaterna ska ha rätt att lita på giltigheten av unionsrättsakter.<sup>162</sup> Eftersom EU:s institutioner inte verkar lägga tröskeln särskilt högt för uppfyllandet av subsidiaritetsprincipens krav är det osannolikt att ogiltighetstalan väcks från det hållet. Därmed blir det i praktiken upp till medlemsstaterna att tillvarata sin rätt enligt subsidiaritetsprincipen genom att i förekommande fall nyttja möjligheten att väcka ogiltighetstalan enligt artikel 263 FEUF. Pinto Nogueira framhåller emellertid att enligt fast rättspraxis från EU-domstolen, behöver inte kommissionen gå långt när den förklarar de syften och skäl för sina lagstiftningsakter som motiverar att subsidiaritetsprincipen är uppfylld.<sup>163</sup> EU-domstolen har dessutom visat en generell motvilja att ogiltigförklara rättsakter på grund av brott mot subsidiaritetsprincipen.<sup>164</sup> Det går mot den bakgrunden att argumentera för att medlemsstaternas skydd enligt subsidiaritetsprincipen i realiteten främst finns innan lagstiftningsakter antas, i själva lagstiftningsprocessen. Medlemsstaterna kan nyttja sitt veto enligt enhällighetskravet i artikel 115 FEUF med hänvisning till subsidiaritetsprincipen, och på så vis åtnjuta subsidiaritetsprincipens skydd.

---

<sup>160</sup> Pinto Nogueira s. 494.

<sup>161</sup> A.st. med hänvisning till Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence COM (2018) 147 final and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services COM (2018) 148 final, SWD (2018) 81 final av den 21 mars 2018, s. 80.

<sup>162</sup> Hoffman s. 226.

<sup>163</sup> Pinto Nogueira s. 493 f.

<sup>164</sup> Arfwidsson s. 332.



### 3.3.4 Särskilt om skattesatsen och den internationella skattepolitikens betydelse för subsidiaritetsprincipen

Av intresse i det ovan anförda är att EU genom att införa minimibeskattningsdirektivet reglerar medlemsstaternas skattesatser. Historiskt har det ansetts strida mot subsidiaritetsprincipen att harmonisera skattesatser.<sup>165</sup> Kommissionen har tidigare framhållit att skattesatser faller inom den väsentliga sfären för nationell kompetens på företagsbeskattningsområdet, och att dessa skulle lämnas orörda.<sup>166</sup> Kommissionen nämner frågan om skattesatserna och medlemsstaternas suveränitet avseende dessa i sin subsidiaritetsprövning till minimibeskattningsdirektivet. Kommissionen menar att medlemsstaternas suveränitet inte kränks eftersom de fortfarande är fria att bestämma de nominella skattesatserna och sina nationella skattesystem.<sup>167</sup> Notera vidare att frågan om att själva minimibeskattningen de facto utgör en justering av skattesatsen undviks genom att i stället skifta fokus till den nominella skattesatsen och skattesystemen. Alltså berör kommissionen inte problematiken avseende den förstnämnda frågan, om att minimibeskattningsdirektivet innebär att EU reglerar skattesatsen. Trots det har medlemsstaterna funnit sig i det anförda och har införlivat minimibeskattningsdirektivet. Detta är särskilt intressant vid en jämförelse med de synpunkter som framförs rörande EU:s förslag till direktiv om ett gemensamt ramverk för företagsbeskattning, Befit.<sup>168</sup>

Befit är ett direktivförslag som kommissionen utfärdade hösten 2023, vilket går ut på att inrätta ett gemensamt regelverk för fastställandet av bolagsskattebasen.<sup>169</sup> Även tidigare, år 2011 och 2016, har kommissionen kommit med förslag om gemensam bolagsskattebas, vilka inte ledde till lagstiftning.<sup>170</sup> Sveriges riksdag anser att Befit strider mot

---

<sup>165</sup> HJI Panayi s. 536.

<sup>166</sup> Köfler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 22 med hänvisning till meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén - Mot en inre marknad utan skattehinder - En strategi för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU, COM (2001) 582 final av den 23 oktober 2001, s. 17 och det efterföljande uttalandet avseende en gemensam skattebas i förslag till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas, COM (2016) 685 final av den 25 oktober 2016, s. 5.

<sup>167</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 6.

<sup>168</sup> Förslag till rådets direktiv om regelverk för inkomstbeskattning för företag i Europa (Befit), COM (2023) 532 final av den 12 september 2023.

<sup>169</sup> COM (2023) 532 final av den 12 september 2023.

<sup>170</sup> Förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad skattebas, COM (2011) 121 final av den 16 mars 2011; COM (2016) 685 final av den 25 oktober 2016; förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas, COM (2016) 683 final av den 25 oktober 2016.

subsidiaritetsprincipen. Riksdagen skickade ett motiverat yttrande, där den anför att medlemsstaten initialt är mer lämpade att avgöra hur företagsbeskattningen och regelverk för beskattning för koncerner bör utformas.<sup>171</sup> Riksdagen anser alltså att system för bolagsskattebasen inte hanteras bättre på unionsnivå. I det motiverade yttrandet uttalar riksdagen att företagsbeskattningen är nära integrerad med andra delar av skatteområdet och med medlemsstaternas politiska och ekonomiska förhållanden. Vidare framhåller riksdagen att utformningen av företagsbeskattningen måste ske på ett sådant sätt att det finns utrymme för varje enskild medlemsstat att beakta de särskilda förutsättningar som avser den egna statens näringslivskultur.<sup>172</sup> Samma synpunkter borde rimligen göra sig gällande även i fråga om minimibeskattningsdirektivet och dess förhållande till subsidiaritetsprincipen. En skillnad är dock att Befit inte härrör från en OECD-överenskommelse på samma sätt som den globala minimibeskattningen. EU:s medlemsstater hade redan innan minimibeskattningsdirektivets antagande beslutat att genomföra den globala minimibeskattningen. Så var inte fallet rörande en gemensam bolagsskattebas. Det kan därmed spekuleras i om det på så vis blev lättare för medlemsstaterna att godta ett EU-direktiv om global minimibeskattning.

EU verkar vara av uppfattningen att införandet av Pelare 2 och minimibeskattningsdirektivet öppnar upp för ytterligare EU-lagstiftningsåtgärder på den direkta skattens område. I Befit-förslaget förklarar kommissionen att förutsättningarna för unionens skattepolitik har förändrats avsevärt de senaste åren, och lyfter Pelare 2 som exempel.<sup>173</sup> Det verkar alltså som att EU utnyttjar den internationella skattepolitiken för att försöka utöka sin makt på den direkta skattens område. Detta går i linje med ett resonemang framfört av HJI Panayi. Hon menar att de senaste årens erfarenheter har visat att nyckeln till ytterligare harmonisering på den direkta skattens område verkar vara kommissionens förmåga att tillvarata den politiska drivkraften härrörande från internationella, icke EU-specifika, händelser.<sup>174</sup> Även de Wilde har framfört liknande resonemang när han uttalar sig om Pelare 2 och minimibeskattningsdirektivet.<sup>175</sup> de Wilde förklarar att kommissionen utnyttjar politisk uppmärksamhet och

---

<sup>171</sup> 2023/24:SkU17 bilaga 2.

<sup>172</sup> A.st.

<sup>173</sup> COM (2023) 532 final av den 12 september 2023, s. 2.

<sup>174</sup> HJI Panayi s. 541.

<sup>175</sup> de Wilde s. 774.

känslan av brådska för att agera, när det kommer till internationella företags intäkter. Härvid anger han BEPS-projektet som exempel. de Wilde anför vidare att det var på detta sätt det gick till när EU antog skatteflyktsdirektivet och vid utfärdandet av tidigare direktivförslag om en gemensam konsoliderad skattebas.<sup>176</sup> Smit framför samma synpunkter i fråga om skatteflyktsdirektivet och direktivförslagen om en gemensam konsoliderad skattebas, och menar att EU surfar på vågen av BEPS-projektet.<sup>177</sup> Det framstår därmed som att uppfyllandet av subsidiaritetsprincipens krav på den direkta skattens område påverkas av var medlemsstaterna själva står i en skattepolitisk fråga. Det skulle förklara varför samma protester som de avseende Befit inte fick genomslag rörande minimibeskattningsdirektivet. Medlemsstaterna hade redan, innan EU antog minimibeskattningsdirektivet, ställt sig positiva till införandet av en global minimibeskattnings.

## 4 EU:s maktutövning

### 4.1 Inledning

I detta kapitel undersöks frågan om *hur* EU får utöva makt. I den första delen av kapitlet görs en proportionalitetsbedömning av minimibeskattningsdirektivet. Därefter följer en närmare undersökning av minimibeskattningsdirektivets praktiska utformning, med fokus på vad som är tillåtet enligt direktivformen samt EU:s användning av OECD-material.

Frågan om på vilket sätt EU får utöva sin kompetens har betydelse för om kompetens föreligger överhuvudtaget. Om kraven på rättsenlig maktutövning inte uppfylls, agerar EU utanför sin kompetens och därmed utan rättslig grund. Frågan om *hur* EU får utöva makt sammanhänger alltså med frågan *om* EU har makt. Utövas makten på fel sätt saknas kompetens. Det är därmed av yttersta vikt att EU utövar makt på rätt sätt.

---

<sup>176</sup> de Wilde s. 774.

<sup>177</sup> Smit s. 655.

## 4.2 Proportionalitetsbedömning

### 4.2.1 Inledning

Proportionalitetsprincipen gäller både på områden där EU har delad och exklusiv befogenhet.<sup>178</sup> Proportionalitetsprincipen reglerar frågan om med vilken intensitet eller på vilket sätt EU ska agera.<sup>179</sup> Den uttrycks i artikel 5.1 och 5.4 i FEU, där det framgår att unionens åtgärder till innehåll och form inte ska gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen. För att bedöma huruvida proportionalitetsprincipens krav är uppfyllda görs en proportionalitetsbedömning. Proportionalitetsbedömningen handlar om att fastställa huruvida en åtgärd är lämplig och faktiskt bidrar till att förverkliga de mål som ska uppnås enligt fördragsbestämmelsen i fråga och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.<sup>180</sup> Det är viktigt att inte blanda ihop den typ av proportionalitetsbedömning som görs avseende medlemsstaternas nationella åtgärder med den som görs avseende EU-institutionernas åtgärder. Dessa proportionalitetsbedömningar är nämligen olika. Vidare är det praktiska tillvägagångssättet vid en proportionalitetsbedömning inte helt tydligt och kan göras på olika sätt. För att undvika förvirring följer därför en närmare redogörelse av proportionalitetsbedömningen som sådan, innan jag gör en proportionalitetsbedömning avseende minimibeskattningsdirektivet.

Sauter förklarar att vid bedömningen om proportionalitetsprincipens krav är uppfyllda tillämpas ett proportionalitetstest. Proportionalitetstestet används både vid proportionalitetsbedömningen avseende åtgärder från EU:s institutioner och avseende medlemsstaternas åtgärder.<sup>181</sup> Emellertid tillämpas proportionalitetstestet olika beroende på om det är EU-åtgärder eller medlemsstaternas åtgärder som bedöms.<sup>182</sup> Vidare kan tillämpningen av

---

<sup>178</sup> Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 30 med hänvisning till de förenade målen C-187/12, C-188/12 och C-189/12 SFIR – Società Fondiaria Industriale Romagnola SpA m.fl.

<sup>179</sup> A.st.

<sup>180</sup> Lazarov och Govind s. 866; mål C-482/17 Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 76; mål C-58/08 Vodafone, punkt 51; de förenade målen C-453/03, C-11/04, C-12/04 och C-194/04, ABNA Ltd m.fl., punkt 68.

<sup>181</sup> Sauter s. 440.

<sup>182</sup> A.st.

proportionalitetstestet variera inom dessa två nivåer.<sup>183</sup> Förenklat kan skillnaderna i proportionalitetstestet på EU-nivå och nationell nivå beskrivas enligt följande. När proportionalitetstestet tillämpas på EU-åtgärder är det kompatibiliteten med fördragen som prövningen sker mot, och när proportionalitetstestet tillämpas på medlemsstaternas åtgärder så är det förenligheten med själva implementeringen av EU-åtgärden i fråga samt fördragsfriheterna som prövningen sker mot.<sup>184</sup> Själva naturen av proportionalitetstestet varierar avsevärt beroende på om det är EU-åtgärder eller nationella åtgärder som prövas. När proportionalitetstestet avser en EU-åtgärd så prövas, oftast, om denna är uppenbart oproportionerlig.<sup>185</sup> Uttrycket ”uppenbart olämplig” används ibland synonymt med uttrycket ”uppenbart oproportionerlig”.<sup>186</sup> Om det är fråga om en nationell åtgärd prövas i stället om denna är den minst ingripande åtgärden.<sup>187</sup> För denna uppsats är det proportionalitetstestet såsom det tillämpas rörande EU-åtgärder som är relevant.

Bedömningen om EU-åtgärden i fråga är uppenbart oproportionerlig kan göras på flera sätt. Sauter förklarar att det finns ett generellt proportionalitetstest, som alltså är relevant för både prövningen av EU-åtgärder och medlemsstaternas åtgärder. Enligt det generella testet prövas åtgärdens proportionerlighet i fyra steg, varav de första tre avser nödvändighet och det fjärde avser om lagstiftningen är uppenbart oproportionerlig i fråga om kostnader ställt mot fördelar.<sup>188</sup> Testet kan ställas upp enligt följande:

- 1) Åtgärdens lämplighet
- 2) Om den vidtas för att uppnå legitima ändamål (legalitet – detta är ibland inte ansett som ett separat steg),
- 3) Bland möjliga lämpliga åtgärder, så är den vidtagna åtgärden den minst ingripande (”minst ingripande åtgärd”-bedömning)

---

<sup>183</sup> Sauter s. 440.

<sup>184</sup> A.a. s. 445.

<sup>185</sup> A.st.

<sup>186</sup> A.a. s. 450.

<sup>187</sup> A.a. s. 445.

<sup>188</sup> A.a. s. 448 med hänvisning till mål C-331/88 Fedesa, punkt 13.

- 4) Inte uppenbart oproportionerlig i termer av kostnader jämfört med fördelar, alltså balans ("uppenbart oproportionerlig"-bedömning)<sup>189</sup>

I fråga om EU-åtgärder gäller dock följande. Alla steg tillämpas inte i samtliga fall där proportionalitetstestet har aktualiserats i EU-domstolens praxis.<sup>190</sup> Stegen som rör om åtgärden är den minst ingripande samt om åtgärden är uppenbart oproportionerlig tillämpas ofta som alternativ till varandra.<sup>191</sup> Användningen av "minst ingripande åtgärd"-bedömningen är dock mycket sällsynt när EU:s åtgärder är föremål för prövning.<sup>192</sup> I stället är det "uppenbart oproportionerlig"-bedömningen som i regel tillämpas i fråga om EU-åtgärder.<sup>193</sup> EU-domstolen nämner inte alltid termer som "proportionalitetsprincipen", "proportionalitetstestet" eller uttryck som de i stegen ovan i den praxis där den gör proportionalitetsbedömningar.<sup>194</sup> Detta gör det svårt att ställa upp ett tydligt proportionalitetstest. Jag tolkar det anförda som att det generella testet får ses som en uppsättning komponenter som ska ses till vid en proportionalitetsbedömning snarare än ett steg för steg-test, varvid vissa komponenter är mer relevanta än andra beroende på vems åtgärd som prövas.

Generellt gäller att proportionalitetsbedömningen är utformad att lämna en relativt bred bedömningsmarginal åt EU-institutionerna vars åtgärder prövas.<sup>195</sup> Nedan redogörs för vissa betydelsefulla uttalanden EU-domstolen har gjort om hur proportionalitetsbedömningen ska göras avseende EU:s åtgärder.

När det gäller uppfyllandet av proportionalitetsprincipens krav åtnjuter EU-lagstiftaren ett stort utrymme för skönsmässiga bedömningar.<sup>196</sup> EU-lagstiftaren har ett vidsträckt utrymme för skönsmässig bedömning på områden inom vilka denne ställs inför val av politisk,

---

<sup>189</sup> Sauter s. 448 med hänvisning till mål C-331/88, punkt 13, de förenade målen C-133/93, C-300/93 och C-362/93 Crispoltoni m.fl., punkt 40, mål C-180/96 Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland mot Europeiska gemenskapens kommission, punkt 96 och mål C-189/01 Jippes m.fl., punkt 80.

<sup>190</sup> A.a. s. 448.

<sup>191</sup> A.st.

<sup>192</sup> A.a. s. 449.

<sup>193</sup> A.a. s. 450.

<sup>194</sup> A.a. s. 446 och s. 448.

<sup>195</sup> A.a. s. 448.

<sup>196</sup> Mål C-482/17 Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 77; mål C-58/08 Vodafone, punkt 52; mål C-189/01 Jippes m.fl., punkterna 82–83; mål C-491/01 Imperial Tobacco Ltd, punkt 123.

ekonomisk eller social art och därvid måste göra komplicerade bedömningar.<sup>197</sup> Vidare, förklarar EU-domstolen, att det inte handlar om att avgöra huruvida en åtgärd som har vidtagits på ett sådant område var den enda eller bästa möjliga, utan endast om den var uppenbart olämplig i förhållande till det mål som de behöriga institutionerna eftersträvar och därmed kan påverka åtgärdens laglighet.<sup>198</sup> Emellertid måste EU-lagstiftaren göra sitt val utifrån objektiva kriterier, och beakta om de eftersträvade målen med bestämmelserna är av sådan betydelse att de negativa ekonomiska effekterna därav för vissa aktörer är motiverade.<sup>199</sup>

I det följande görs en proportionalitetsbedömning av minimibeskattningsdirektivet, med utgångspunkt i kommissionens proportionalitetsbedömning avseende detsamma, såsom den framgår i förslaget till minimibeskattningsdirektivet samt det tillhörande arbetsdokumentet. Det är främst arbetsdokumentet som används, eftersom den proportionalitetsbedömning som kommissionen redogör i förslaget till minimibeskattningsdirektivet endast består av toltalt sex meningar.<sup>200</sup> Mest vikt läggs vid komponenten ”uppenbart oproportionerlig”, i stället för komponenten ”minst ingripande åtgärden”, eftersom det tillvägagångssättet är vanligast i EU-domstolens praxis. Vid ”uppenbart oproportionerlig”-bedömningen ser jag till nödvändighet, lämplighet samt ekonomiska för- och nackdelar. I lämplighetshänseende ser jag till objektiva kriterier och granskar av om de eftersträvade målen med minimibeskattningsdirektivet, såsom de framgår enligt artikel 115 FEUF, är av sådan betydelse att de negativa ekonomiska effekterna därav för vissa aktörer är motiverade. Vid bedömningen av nödvändighet utreds om minimibeskattningsdirektivet går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de avsedda ändamålen i artikel 115 FEUF. Lämplighet och nödvändighet behandlas gemensamt eftersom dessa bedömningar i praktiken ofta är sammanflätade. Så är fallet i kommissionens proportionalitetsprövning rörande minimibeskattningsdirektivet. Som framgår i Sauters generella proportionalitetstest är lämplighetsbedömningen ett led i

---

<sup>197</sup> Mål C-482/17 Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 77; mål C-58/08 Vodafone, punkt 52; mål C-189/01 Jippes m.fl., punkterna 82–83; mål C-491/01 Imperial Tobacco Ltd, punkt 123.

<sup>198</sup> A.st.

<sup>199</sup> Mål C-482/17 17 Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 79; mål C-58/08 Vodafone, punkt 53; de förenade målen C-96/03 och C-97/03 Tempelman m.fl., punkt 48; mål C-86/03 Republiken Grekland mot Europeiska kommissionen, punkt 96; mål C-331/88 Fedesa, punkt 17.

<sup>200</sup> COM (2021) 823 final av den 22 december 2021, s. 3 f.

nödvändighetsbedömningen.<sup>201</sup> I kommissionens proportionalitetsbedömning nämns inte nödvändighet som en separat fråga. Det är bara lämplighet som nämns.<sup>202</sup> Det går dock att uttyda nödvändighetsaspekter lämplighetsbedömning som kommissionen gör, vilket jag illustrerar i nästa avsnitt. Att artikel 115 FEUF står i centrum vid proportionalitetsbedömningen beror på att åtgärden i fråga måste ha legitima ändamål och att prövningen ska göras mot fördragen.

#### 4.2.2 Lämplighet och nödvändighet

När kommissionen förklarar på vilket sätt minimibeskattningsdirektivet är en lämplig åtgärd anför den att minimibeskattningsdirektivet är ett lämpligt sätt att uppfylla de åsyftade målen med modellreglerna. Vidare förklarar kommissionen att åtgärderna inte går utöver att försäkra en effektiv minimibeskattnings av sådana enheter som är verksamma på den inre marknaden, och att de är överensstämmande med modellreglerna men är justerade för att uppfylla EU-rättens krav. Därmed, menar kommissionen, går minimibeskattningsdirektivet inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dess mål och respekterar proportionalitetsprincipen.<sup>203</sup> Här anser jag att det vore på sin plats att också göra en koppling till den inre marknaden, eftersom det ändamål som ska uppnås enligt artikel 115 FEUF är upprättandet och funktionen av den inre marknaden. Det framstår annars som om EU avser springa OECD:s ärenden. Visserligen kan, som framgått, samma åtgärder innebära att både EU:s och OECD:s ändamål uppnås och dessa ändamål kan sammanfalla.<sup>204</sup> Men EU har att förhålla sig till de unionsändamål som framgår av den rättsliga grunden artikel 115 FEUF, och inte till en EU-främmande aktörs ändamål. Därmed borde detta uttryckas tydligare i kommissionens motivering.

För att bedöma om en åtgärd ska anses lämplig i proportionalitetsprincipens mening måste valet av instrument för dess genomförande undersökas.<sup>205</sup> Direktiv är inte den enda

---

<sup>201</sup> De första tre stegen i det generella proportionalitetstestet avser nödvändighet, se avsnitt 4.2.1.

<sup>202</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021 s. 6 f.; COM (2021) 823 final av den 22 december 2021, s. 3 f.

<sup>203</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 6 f.

<sup>204</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>205</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 7.



formen av instrument som står EU-lagstiftaren till buds. Det finns andra mindre ingripande instrument. Enligt artikel 288 FEUF har EU:s institutioner exempelvis möjlighet att utfärda yttranden och rekommendationer. Yttranden och rekommendationer är dock i regel inte rättsligt bindande.<sup>206</sup> Av just det skälet är de emellertid mindre ingripande. Sådana rättsakter kan ha betydelse genom att de utgör tolkningsunderlag för rättstillämparen, eftersom de ger information om det politiska syfte som är tänkt att uppnås i en viss fråga eller om den inställning en central aktör ar i denna fråga.<sup>207</sup> Medlemsstaterna skulle alltså med hjälp av ett yttrande eller en rekommendation kunna få information om hur de kan införliva modellreglerna så att förenlighet med unionsrätten uppnås.

Bradley förklarar att direktivformen är särskilt lämplig som rättsligt instrument för uppnåendet av unionsmål inom områden som redan är föremål för ett utvecklat regelverk inom medlemsstaterna.<sup>208</sup> Minimibeskattningsdirektivet reglerar inte frågor som redan är föremål för nationell lagstiftning. Detta talar således mot att det är lämpligt att använda direktiv som rättsligt instrument i förevarande fall. När kommissionen i sin proportionalitetsbedömning till minimibeskattningsdirektivet motiverar valet av direktiv som rättsligt instrument anför den att det viktigaste skälet härför att artikel 115 FEUF är den enda fördragsartikel som ger EU kompetens på den direkta skattens område.<sup>209</sup> Enligt EU-domstolens praxis framgår dock att proportionalitetsbedömningen inte handlar om att avgöra huruvida en åtgärd som vidtagits har varit den enda möjliga.<sup>210</sup> Hållbarheten i kommissionens nyssnämnda argument går alltså att ifrågasätta.

En fråga som kommissionen ställs inför i sin proportionalitetsbedömning är om unionsåtgärden är begränsad till aspekter som medlemsstaterna inte själva kan uppnå och där unionen kan uppnå dessa aspekter bättre.<sup>211</sup> Denna fråga återspeglar alltså frågan om

---

<sup>206</sup> Vissa rättsakter som inte är rättsligt bindande i den mening som avses i artikel 288 FEUF kan ändå ha ”antagits i syfte att viss rättsverkan ska inträda” och kan därför bli föremål för rättslig prövning, se mål C-22/70 Europeiska gemenskapernas kommission mot Europeiska gemenskapernas råd och Bergström och Hettne s. 35.

<sup>207</sup> Bergström och Hettne s. 35.

<sup>208</sup> Bradley s. 105.

<sup>209</sup> COM (2021) 823 final av den 22 december 2021, s. 4; SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 7.

<sup>210</sup> Mål C-482/17 Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 77; mål C-58/08 Vodafone, punkt 52.

<sup>211</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 7.

nödvändighet. Jag kan inte se hur detta besvaras i kommissionens uttalande. För att illustrera det svårbegripliga i kommissionens (icke) svar på frågan citerar jag uttalandet i sin helhet:

“The initiative aims to provide a solid basis for a systemic solution that would address remaining base erosion and profit shifting (BEPS) challenges. To this effect, it will involve setting out rules that broadly provide jurisdictions with a right to “tax back” where other jurisdictions have not fully exercised their primary taxing rights, i.e. have not taxed to the agreed minimum effective rate. Thus, this is primarily about taxing income of large internationally operating businesses, which would otherwise be subject to a low effective taxation, up to an agreed minimum level.

It is expected that this initiative will put a floor to tax competition on corporate income tax, as the introduction of a global minimum corporate tax, will allow jurisdictions to protect their tax base.

With regards to proportionality of the proposed solution, the substance carve-out and de minimis exclusion in the proposed action mean that real economic activities and low risk MNEs are largely excluded from the application of the measures.”<sup>212</sup>

Eftersom nödvändighet och lämplighet är centrala aspekter i proportionalitetsbedömningen anser jag att det är problematiskt att kommissionens uttalande inte ger något klart besked i denna fråga. Jag anser att kommissionen snarare enbart förklarar hur minimibeskattningen fungerar. Mot bakgrund av minimibeskattningsdirektivets detaljrikedom går det att ifrågasätta om det är begränsat till aspekter som medlemsstaterna inte själva kan uppnå och där unionen kan uppnå dessa aspekter bättre. Minimibeskattningsdirektivets nivå av detaljreglering är nämligen slående. Detta är tydligt vid en jämförelse av antalet artiklar i minimibeskattningsdirektivet med antalet artiklar i resterande direktiv på den direkta beskattningens område. Skatteflyktsdirektivet innehåller 13 artiklar, fusionsdirektivet innehåller 19 artiklar och ränte-/royaltydirektivet samt moder/dotterbolagsdirektivet innehåller 11 artiklar vardera.<sup>213</sup>

---

<sup>212</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 7.

<sup>213</sup> Direktiv (EU) 2016/1164; direktiv 2009/133/EG; direktiv 2003/49/EG; direktiv 2011/96/EU.

Minimibeskattningsdirektivet innehåller däremot hela 59 artiklar.<sup>214</sup> Denna detaljreglering kan dock vara motiverad.

Den komplexitet som präglar den globala minimibeskattningen kan motivera detaljreglering. Även det faktum att det inte fanns någon nationell lagstiftning överhuvudtaget om global minimibeskattningsdirektiv innan minimibeskattningsdirektivet antogs kan tala för detaljreglering. En jämförelse kan här göras med övriga direktiv på den direkta beskattningens område. Avseende ränte/royaltydirektivet, moder/dotterbolagsdirektivet, och fusionsdirektivet fanns redan omfattande reglering i medlemsstaterna avseende frågorna som reglerades i direktiven, innan direktiven utfärdades.<sup>215</sup> Rörande skatteflyktsdirektivet tillkom däremot en del helt nya typer av regler och åtgärder, exempelvis CFC-beskattningen.<sup>216</sup> I fråga om minimibeskattningsdirektivet rör det sig om en helt ny typ av beskattning, skattebas och skattesats. Skatteflyktsdirektivet och minimibeskattningsdirektivet har alltså gemensamt att de lagstiftar på ett sätt som var främmande för medlemsstaternas skattesystem, men i olika grad. Båda direktiven härrör från BEPS-projektet.<sup>217</sup> En skillnad är att skatteflyktsdirektivet har betydligt färre och bredare bestämmelser än minimibeskattningsdirektivet. I detta avseende är den kritik som har framförts mot skatteflyktsdirektivet intressant. Docclo kritiserar skatteflyktsdirektivet för att det i för stor grad lämnar det upp till medlemsstaterna att anpassa och införliva det på sätt de finner lämpligt.<sup>218</sup> Hon menar att skatteflyktsdirektivets breda bestämmelser innebär en risk för att medlemsstaterna, när de införlivar direktivet, inskränker de grundläggande friheterna och samt att de breda bestämmelserna i skatteflyktsdirektivet lämnar skattebetalarna med oförutsebara riktlinjer.<sup>219</sup> Även de Wilde kommenterar den breda utformningen av reglerna i skatteflyktsdirektivet. Han anför att reglerna i skatteflyktsdirektivet enligt dess skäl är att utgöra ett gemensamt ramverk för att förebygga en fragmentering av den inre marknaden, annorlunda uttryckt för att försäkra en enhetlig implementering av BEPS-paketet.<sup>220</sup> Emellertid lyfter han att skatteflyktsdirektivet enligt dess artikel 3 utgör en

---

<sup>214</sup> Direktiv (EU) 2022/2523.

<sup>215</sup> Direktiv 2003/49/EG, skäl 2; direktiv 2009/133/EG, skäl 4; direktiv 2011/96/EU, skäl 6.

<sup>216</sup> Direktiv (EU) 2016/1164; Dahlberg s. 188.

<sup>217</sup> A. direktiv, skäl 3; COM (2016) 26 final av den 28 januari 2016, s. 3.

<sup>218</sup> Docclo s. 378.

<sup>219</sup> A.st.

<sup>220</sup> de Wilde s. 656.

minimireglering, och lämnar utrymme för olika typer av nationell lagstiftning. de Wilde påpekar att skatteflyktsdirektivet ger medlemsstaterna flera val i hur de önskar implementera dess bestämmelser, och att detta står i konflikt med ändamålet att förhindra fragmentering av den inre marknaden.<sup>221</sup> Denna omständighet är viktig eftersom en åtgärd som inte faktiskt är utformad att bidra till den inre marknads upprättande och funktion saknar rättslig grund.<sup>222</sup> En viktig skillnad mellan skatteflyktsdirektivet och minimibeskattningsdirektivet är dock att det redan fanns modellregler vid minimibeskattningsdirektivets antagande, vilket inte var fallet för skatteflyktsdirektivet. Modellreglerna är detaljerade och visar tydligt hur stater kan införa den globala minimibeskattningen. Det går på så vis att argumentera för att de Wildes och Docclos resonemang om skatteflyktsdirektivet inte helt kan överföras till minimibeskattningsdirektivet. Dock är, som framgått, modellreglerna inte rättsligt bindande och utgör endast en gemensam strategi, vilket lämnar öppet för medlemsstaterna hur de ska införa den globala minimibeskattningen. Det talar i sin tur för att samma kritik som den riktad mot skatteflyktsdirektivet kan motivera detaljregleringen i minimibeskattningsdirektivet, och därmed för att EU inte har gått utöver vad som är nödvändigt utan snarare har agerat ändamålsenligt. För breda och för få bestämmelser riskerar ärendet att förhindra fragmentering av den inre marknaden. Om åtgärden inte är utformad att uppnå de ändamål som den syftar till att uppnå saknar den rättslig grund.

Sammantaget kan följande konstateras. I kommissionens proportionalitetsprövning framgår inte tydligt på vilket sätt minimibeskattningsdirektivet är nödvändigt i förhållande till den inre marknaden. I stället är fokus på hur minimibeskattningsdirektivet är nödvändigt för att införa modellreglerna på bästa sätt i medlemsstaterna. Detta kan innebära att åtgärden är olämplig på grund av avsaknad av legitima ändamål, beroende på om modellreglernas och EU:s ändamål sammanfaller. I detta avseende gör sig samma aspekter som de i uppsatsens bedömning om rättslig grund samt i uppsatsens subsidiaritetsbedömning gällande.<sup>223</sup> Det går att ifrågasätta om det är lämpligt att använda direktiv som rättsligt instrument i fråga om den globala minimibeskattningen. Det finns andra instrument som är bättre lämpade för områden

---

<sup>221</sup> de Wilde s. 657.

<sup>222</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>223</sup> Se avsnitt 3.2 och avsnitt 3.3.

där medlemsstaterna inte redan har lagstiftat, och som är mindre ingripande. Emellertid kan komplexiteten i den globala minimibeskattningen kräva mer ingripande åtgärder för att åtgärderna i fråga ska uppnå kravet på ändamålsenlighet.<sup>224</sup>

Lämplighetsbedömningen går dock inte ut på att bedöma huruvida åtgärden i fråga är den bästa möjliga, utan endast om den är uppenbart olämplig i förhållande till de mål som de behöriga institutionerna eftersträvar.<sup>225</sup> Det förefaller vara så att argumenten *för* lämplighet och nödvändighet är utslagsgivande, annat än i extremfall som talar för motsatsen. Eftersom det finns argument som talar för att minimibeskattningsdirektivet är lämpligt och nödvändigt så kan det inte anses uppenbart olämpligt.

### 4.2.3 Ekonomiska för- och nackdelar

EU-lagstiftaren måste göra sitt val av instrument utifrån objektiva kriterier, och beakta om de eftersträlvade målen med bestämmelserna är av sådan betydelse att de negativa ekonomiska effekterna därav för vissa aktörer är motiverade.<sup>226</sup> I praxis har EU-domstolen uttalat att denna bedömning går ut på att hänsyn ska tas till att det ansvar som åvilar ekonomiska aktörer så långt som möjligt ska begränsas och stå i proportion till det mål som ska uppnås.<sup>227</sup> Enligt artikel 5 i protokoll 2 om tillämpningen av subsidiaritets och proportionalitetsprincipen ska i utkasten till lagstiftningsakter hänsyn tas till att det finansiella ansvar som åvilar ekonomiska aktörer så långt som möjligt begränsas och stå i proportion till det mål som ska uppnås.

Avseende ekonomiska nackdelar framhåller kommissionen att implementeringen av minimibeskattningsdirektivet visserligen kommer orsaka medlemsstaterna vissa ökningarna i administrativa kostnader, men att liknande kostnader i vilket fall skulle uppstå om

---

<sup>224</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>225</sup> Mål C-58/08 Vodafone, punkt 52; mål C-482/17 Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 77; mål C-189/01 Jippes m.fl., punkterna 82–83.

<sup>226</sup> Mål C-58/08 Vodafone, punkt 53; mål C-482/17 Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 79; mål C-358/14 Republiken Polen mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkterna 97–98.

<sup>227</sup> Mål C-482/17 Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 79; mål C-358/14 Republiken Polen mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkterna 97–98; mål C-176/09 Storhertigdömet Luxemburg mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 63.

medlemsstaterna implementerar modellreglerna utan EU:s inblandning.<sup>228</sup> Kommissionens motivering väcker vissa betänkligheter, eftersom det ju är konsekvenserna av minimibeskattningsdirektivet som ska bedömas, inte konsekvenserna av införandet av modellreglerna. Jag anser att kommissionen i denna del ”dumpar” ansvaret på OECD, och på så vis undviker att besvara denna fråga. Kommissionen tar inte heller ställning till ökningen av kostnader som införandet av den globala minimibeskattningen kommer innebära för företagen. Den konstaterar kort och gott att införandet av global minimibeskattning kommer innebära vissa ökade administrativa kostnader (”some additional administrative costs”) för de företag som omfattas av reglerna.<sup>229</sup> Införandet av global minimibeskattning kommer dock innebära *väsentligt* ökade kostnader för företagen.<sup>230</sup> Företagens ökade kostnaderna beror på att de kommer behöva införa både nya system samt kompetens för att hantera den globala minimibeskattningen.<sup>231</sup> Det vore därför önskvärt att kommissionen tog ställning till dessa kostnader.

Ekonomiska fördelar som uppkommer genom direktivet är, naturligtvis, ökade skatteintäkter.<sup>232</sup> Detta gäller emellertid endast de medlemsstater som har sådana koncernenheter som omfattas av minimibeskattningsdirektivet inom sin skattejurisdiktion och då skatteintäkterna allokeras dit. Det är tänkbart att så inte är fallet för flera medlemsstater, åtminstone inte i tillräcklig grad för att de ökade skatteintäkterna ska bli av någon avsevärd betydelse i förhållande till de kostnader som reglerna i minimibeskattningsdirektivet medför. Här kan Sverige lyftas som exempel. Endast en liten del av skatteintäkterna kommer tillfalla Sverige, medan merparten i stället kommer tillfalla andra länder.<sup>233</sup> Detta innebär alltså att de ekonomiska fördelar som uppkommer genom minimibeskattningsdirektivet inte nödvändigtvis väger tyngre än de ekonomiska nackdelar som direktivet medför. Svaret på den frågan varierar därmed sannolikt från medlemsstat till medlemsstat.

EU-lagstiftaren har ett stort utrymme för skönsmässiga bedömningar när det kommer till uppfyllandet av proportionalitetsprincipens krav. Kravet på att en åtgärd ska vara

---

<sup>228</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 8.

<sup>229</sup> A.st.

<sup>230</sup> Prop. 2023/24:32 s. 498.

<sup>231</sup> A.st.

<sup>232</sup> SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021, s. 8.

<sup>233</sup> Prop. 2023/24:32 s. 504; Näringslivets regelnämnd Dnr Fi2023/00559, Fi2023/01114 s. 2.

uppenbart oproportionerlig är mycket lågt ställt, varför det i praktiken bara sker en marginell utvärdering av EU:s åtgärder som sällan resulterar i att åtgärden i fråga anses uppenbart oproportionerlig.<sup>234</sup> De ekonomiska nackdelarna minimibeskattningsdirektivet orsakar övervägs sannolikt inte av ekonomiska fördelar för samtliga medlemsstater. Det är dock svårt att säga något säkert redan i detta skede, eftersom minimibeskattningsdirektivet i skrivande stund endast varit i kraft i ett halvår.

Sammantaget anser jag att det är svårt att fastställa att minimibeskattningsdirektivet inte uppfyller proportionalitetsprincipens krav. Argumenten *för* proportionerlighet är utslagsgivande, på grund av att en åtgärd måste vara uppenbart oproportionerlig för att inte uppfylla proportionalitetsprincipens krav.

## 4.3 Utformning

### 4.3.1 Inledning

Utredningen har hittills visat att EU:s antagande av minimibeskattningsdirektivet går att både kritisera och motivera. I denna del undersöker jag själva utformningen av minimibeskattningsdirektivet och hur den förhåller sig till kraven på EU:s maktutövning. Det är huvudsakligen två frågor som undersöks i denna del.

Den första frågan som utreds är vad som är tillåtet enligt direktivformen, och huruvida minimibeskattningsdirektivet faktiskt kan anses utgöra ett direktiv. Direktiv är endast bindande till det resultat som åsyftas med det och ska inte reglera form och metod, se artikel 288 FEUF. Minimibeskattningsdirektivet är emellertid mycket detaljerat. Frågan om hur detaljerat ett direktiv faktiskt får vara ställs därmed på sin spets. Vidare undersöks tänkbara skäl till att minimibeskattningsdirektivet är så detaljerat.

Den andra frågan som utreds avser EU:s användning av OECD-material. Det jag vill belysa i det avseendet är frågan om EU, genom att i delar av minimibeskattningsdirektivet hänvisa till OECD-material, har utformat minimibeskattningsdirektivet på ett sätt som i praktiken innebär en förbjuden delegation av normgivningskompetens. Det är EU, inte OECD,

---

<sup>234</sup> Sauter s. 450.

som har stöd i fördragen att lagstifta. För att besvara denna fråga undersöks på vilket sätt och om EU får använda sig av OECD-material.

### 4.3.2 Direktiv som rättsligt instrument

Ett direktiv är rättsligt bindande avseende resultatet som ska uppnås och lämnar åt medlemsstaterna att besluta om vilken metod och form som ska användas för att uppnå resultatet i fråga, enligt artikel 288 FEUF. Det innebär att direktiv är ett rättsligt instrument som är tänkt att lämna medlemsstaterna viss flexibilitet vid införlivandet av en EU-åtgärd i den nationella rätten. Huruvida detta är fallet rörande minimibeskattningsdirektivet går dock att ifrågasätta mot bakgrund av hur omfattande och detaljerade reglerna i det är. Det är därmed intressant att undersöka hur utformningen av minimibeskattningsdirektivet förhåller sig till direktivformen, och varför det är så pass detaljerat.

För att bedöma om minimibeskattningsdirektivet de facto är ett direktiv sett till dess utformning är det först nödvändigt att fastställa till vilken del minimibeskattningsdirektivet som är bindande jämfört med vad det faktiskt reglerar, enligt vad som gäller för direktiv i allmänhet. Minimibeskattningsdirektivet är enligt artikel 288 FEUF bindande avseende det resultat som ska uppnås. För att uttolka vilket resultat som ska uppnås genom minimibeskattningsdirektivet undersöker jag dess syften såsom de är formulerade i direktivskålen. Syftet med direktivet är att förhindra en fragmentering av den inre marknaden och säkerställa förenlighet med primärrätten vid genomförandet av Pelare 2.<sup>235</sup> Minimibeskattningsdirektivet syftar vidare till att genomföra Pelare 2 och skapa ett gemensamt regelverk för en global minimibeskattningsnivå inom unionen på grundval av den gemensamma strategin i modellreglerna.<sup>236</sup> Enligt artikel 288 FEUF är det alltså dessa delar av minimibeskattningsdirektivet som är rättsligt bindande för medlemsstaterna, medan form och tillvägagångssätt för att uppnå dessa avsedda resultat ska lämnas till medlemsstaterna. Jag vill här göra en snabb återblick till kapitel 3, och framhålla att det avsedda resultatet måste ha stöd i artikel 115 FEUF. Om så inte är fallet, kan det avsedda resultatet tekniskt sett inte anses rättsligt bindande, eftersom rättslig grund då inte föreligger. Den diskussionen förs inte igen i detta avsnitt. Nu

---

<sup>235</sup> Direktiv (EU) 2022/2523, skäl 4 och 6.

<sup>236</sup> A. direktiv, skäl 31 och 33.



tillbaka till minimibeskattningsdirektivet i fråga om form och tillvägagångssätt för uppfyllandet av dess avsedda resultat. Minimibeskattningsdirektivet föreskriver specifika regler för hur det avsedda ska uppnås. Det framgår exempelvis exakt hur skatten ska beräknas, enligt vilken typ av regler det ska ske och hur de reglerna ska vara utformade.<sup>237</sup> Rådet beskriver ingående i minimibeskattningsdirektivets skäl hur dessa regler bör tolkas och tillämpas. Mot den bakgrunden kan det diskuteras om minimibeskattningsdirektivet i praktiken utgör en förordning, eftersom det lämnar medlemsstaterna mycket litet utrymme för val av tillvägagångssätt och form. En förordning har allmän giltighet och är till alla delar bindande och direkt tillämplig i varje medlemsstat, se artikel 288 FEUF. Förordningar är rättsligt bindande gällande avsett resultat, tillvägagångssätt och form. Det finns alltså likheter mellan utformningen av en förordning och utformningen av minimibeskattningsdirektivet. Om minimibeskattningsdirektivet egentligen är en förordning innebär det har gått utöver vad som tillåts enligt artikel 115 FEUF, som ju endast ger grund för att använda direktiv som rättsligt instrument. Full harmonisering är inte möjlig med artikel 115 som rättslig grund.<sup>238</sup> I det följande undersöker jag tänkbara anledningar till att minimibeskattningsdirektivet är så detaljerat.

Det ska betonas att det inte är ovanligt att EU detaljreglerar i direktiv. I praktiken detaljreglerar direktiv ofta området som är i fråga och lämnar medlemsstaterna mycket litet eget handlingsutrymme avseende form och tillvägagångssätt.<sup>239</sup> Detta gäller särskilt när frågan som regleras i direktivet är av mycket teknisk karaktär.<sup>240</sup> Den globala minimibeskattningen är som framgått mycket teknisk och komplex. Att direktiv är detaljreglerande beror inte nödvändigtvis på att EU törstar efter makt.<sup>241</sup> Bradley förklarar att detta i stället kan vara en återspeglning av medlemsstaternas bristande tillit för varandra, eftersom många medlemsstater någon gång gjort sig skyldiga till att misslyckas med att implementera direktiv ordentligt. Bradley förklarar vidare att när medlemsstater inte har implementerat direktiv finns främst två konsekvenser. Direktivet kan trots att det inte implementerats i nationell lagstiftning i en medlemsstat få direkt effekt, förutsatt att direktivet i fråga uppfyller förutsättningarna för att

---

<sup>237</sup> Direktiv (EU) 2022/2523, artikel 1; förklaringsmodellen i avsnitt 2.2.

<sup>238</sup> Helminen s. 22.

<sup>239</sup> Bradley s. 105.

<sup>240</sup> A.st.

<sup>241</sup> A.st.

få direkt effekt. Vidare kan medlemsstaten i fråga drabbas av ekonomiska sanktioner.<sup>242</sup> Direkt effekt är ett möjligt incitament för EU att detaljreglera i direktiv, eftersom det säkerställer att direktivet får rättslig verkan vare sig medlemsstaterna införlivar det ordentligt eller inte. För att ett direktiv ska få direkt effekt krävs nämligen att dess bestämmelser är ovillkorliga och tillräckligt tydliga och precisa, samt att medlemsstaten inte har införlivat direktivet i sin nationella lagstiftning inom tidsfristen.<sup>243</sup> Detta innebär att alltför breda eller vaga bestämmelser i ett direktiv inte kan få direkt effekt. Direkt effekt kan vara önskvärt också från medlemsstaternas perspektiv. Det kan vara ett sätt för medlemsstaterna att försäkra sig om att direktivet blir rättsligt gällande även om deras grannar inte införlivar det ordentligt, vilket går i linje med Bradleys resonemang.

Andra skäl som talar för detaljreglering är komplexiteten i den globala minimibeskattningen samt avsaknaden av befintlig nationell lagstiftning i samma fråga. I det hänseendet hänvisar jag tillbaka till avsnitt 4.2.2 och kritiken som framfördes mot skatteflyktsdirektivet. Det verkar nämligen som att detaljerade direktiv som i praktiken angränsar till att vara en förordning, fortfarande är inom ramen för direktivformen om den reglerade frågans beskaffenhet anses kräva detaljerade regler. Det kan alltså vara nödvändigt med detaljerad reglering, för att undvika likartad kritik som den som har riktats mot skatteflyktsdirektivets breda bestämmelser och det fria skön som då lämnades till medlemsstaterna. Detaljreglering kan vara nödvändig för att direktivet ska vara ändamålsenligt och för att uppnå ändamålet att förhindra fragmentering av den inre marknaden samt av rättssäkerhetsskäl.

Sammanfattningsvis drar jag slutsatsen att vad som innefattas i direktivformen i praktiken är flexibelt, trots vad som stadgas i artikel 288 FEUF. Med detta flexibla synsätt går det att argumentera för att EU inte har gått utöver vad som innefattas i direktivformen genom utformningen av minimibeskattningsdirektivet. Vidare ska återigen betonas att en åtgärd antagen med artikel 115 FEUF som rättslig grund genuint måste bidra till upprättandet och funktionen av den inre marknaden.<sup>244</sup> Om åtgärden alltså inte är utformad så att detta

---

<sup>242</sup> Bradley s. 105.

<sup>243</sup> Mål C-26/62 Van Gend & Loos; mål C-41/74 van Duyn, punkterna 12–15.

<sup>244</sup> Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, s. 20.

ändamål kan uppnås, kan den inte anses ha rättslig grund. Även detta talar för att en viss flexibilitet rörande vad som innefattas i direktivformen måste föreligga.

### 4.3.3 EU:s användning av OECD-material

Vid en läsning av skälen till minimibeskattningsdirektivet är det framför allt två av direktivets skäl som särskiljer sig. Skäl 11 behandlar frågan om beräkningen av den effektiva skattesatsen. I fråga om medräknade skatter uttalar rådet att:

”/.../bör detta direktiv tolkas mot bakgrund av eventuell ytterligare vägledning från OECD/.../”.

Skäl 22 behandlar frågan om informationsflöden och information om tilläggsskatt i deklARATIONEN. I detta skäl anför rådet att:

”Ytterligare vägledning som ska tas fram i OECD:s GloBE-regelverk för genomförande kommer vara en användbar källa till illustration och tolkning i detta avseende/.../”<sup>245</sup>

Det anmärkningsvärda i skälen är dels att EU hänvisar till material från OECD som är en EU-främmande aktör, dels att EU hänvisar till framtida material. Frågor som måste ställas är därmed vilken EU-rättslig rättskällestatus OECD-material har vid direktivtolkning, och i vilken mån sådant material kan användas när det inte finns vid direktivets antagande men likväl efteråt. Det är här intressant att undersöka hur EU-domstolen har använt OECD-material i rättstillämpningen. Den praxis som finns avser visserligen användningen av OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer vid direktivtolkning på den direkta skattens område. Denna praxis får emellertid anses relevant för uppsatsens utredning eftersom de uttalanden som finns i målen är av principiell karaktär.

I flera mål har EU-domstolen hänvisat till OECD:s modellavtal.<sup>246</sup> Generaladvokat Kokott uttalar sig om hur OECD-material kan användas vid tolkningen av direktiv på den direkta beskattningens område i sitt förslag till avgörande i mål C-116/16. Det direktiv som är aktuellt i målet är moder-/dotterbolagsdirektivet. Inledningsvis konstaterar Kokott att om

---

<sup>245</sup> ”GloBE-regelverket” är en annan benämning för modellreglerna.

<sup>246</sup> Schön s. 290 f.

en medlemsstat vill inskränka en skattebefrielse av unionsrätten till nackdel för en enskild, ska denna inskränkande reglering alltid tolkas mot bakgrund av unionsrätten. Vidare framhåller Kokott att för denna tolkning av unionsrätten kan även OECD:s modellavtal och kommentarerna till det användas.<sup>247</sup> Kokott anför att OECD:s modellavtal varken är en del av unionsrätten eller rättsligt bindande för EU-domstolen, och att OECD:s material i slutändan endast ger uttryck för vissa rättsuppfattningar.<sup>248</sup> Kokott förklarar att det enligt fast praxis inte är orimligt att medlemsstaterna när de fördelar beskattningsrätten mellan sig tar intryck av internationell praxis, inte minst av det modellavtal som har utarbetats av OECD.<sup>249</sup> Detta gäller även avseende att ta intryck av internationella rättsuppfattningar som kan återspeglas i kommentarerna till OECD:s modellavtal.<sup>250</sup> Emellertid, framhåller Kokott, att kommentarerna till OECD:s modellavtal inte direkt kan påverka tolkningen av ett EU-direktiv, och således inte heller tolkningen om nationell rätt i överensstämmelse med unionsrätten, även om begreppen som används är identiska. I detta avseende, förklarar Kokott, återger kommentarerna endast den uppfattning som företräds av den som utarbetat OECD:s modellavtal, men återspeglar däremot inte viljan hos en parlamentarisk lagstiftande församling eller unionslagstiftaren. För det fall det framgår av ordalydelsen eller förarbetena till direktivet att unionslagstiftaren tagit intryck av ordalydelsen i OECD:s modellavtal och de dåvarande kommentarerna till detta OECD-modellavtal, skulle det eventuellt kunna förstås som en indikation på att en analog tolkning är möjligt.<sup>251</sup> Därmed menar Kokott att domstolen redan har konstaterat att en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal, när detta avtal tolkas mot bakgrund av kommentarerna till OECD:s tillämpliga modellavtal, inte kan begränsa unionsrättens räckvidd. Kokott framhåller att detta i synnerhet gäller för ändringar av OECD:s modellavtal och kommentarerna som utfärdats efter det att direktivet antagits. I annat fall skulle det vara möjligt för OECD:s medlemsstater att bestämma hur ett EU-direktiv ska

---

<sup>247</sup> Förslag till avgörande i mål C-116/16 T Danmark, punkt 80.

<sup>248</sup> A. förslag till avgörande, punkt 81.

<sup>249</sup> A. förslag till avgörande, punkt 82; mål C-414/06 Lidl Belgium, punkt 22; mål C-524/04 Thin Cap Group Litigation, punkt 49; mål C-470-04 N, punkt 45; mål C-336/96 Gilly, punkt 31; mål C-513/03 van Hilten-van der Heijden, punkt 48; mål C-682/15 Berlioz, punkt 67.

<sup>250</sup> Förslag till avgörande i mål C-116/16 T Danmark, punkt 82.

<sup>251</sup> A. förslag till avgörande, punkt 83.

tolkas.<sup>252</sup> Kokott framhåller samma resonemang i förslaget till avgörande i mål C-115/16, men då avseende ränte/royaltydirektivet.<sup>253</sup>

Schön diskuterar vilken betydelse OECD-material, främst OECD:s modellavtal, har haft när EU hanterat skattefrågor. Han menar att EU-domstolen har använt OECD-material i två hänseenden. För det första, vid tolkningen av sekundärrätten. För det andra, vid rättfärdigandet av fiskala hinder hänförliga till nationella skatteåtgärder.<sup>254</sup> Avseende tolkningen av sekundärrätt, anför Schön följande. Han menar att sekundärrätt som avser skatt representerar en speciell blandning av traditionell internationell skatterätt och specifik EU-rätt. Vidare, förklarar Schön, att beroende på i vilken utsträckning direktiven implementerar policyer och tillvägagångssätt som används inom skatteavtalsrätten, har EU-domstolen tolkat direktiven i enlighet med skatteavtalsrättsligt material.<sup>255</sup> Som exempel lyfter Schön ovannämnda mål C-115/16, N Luxemburg.<sup>256</sup> I det målet tolkar EU-domstolen termen ”den som har rätt till räntan eller royaltyn” i ränte/royaltydirektivet i enlighet med OECD:s kommentarer till OECD:s modellavtal. EU-domstolen anför i målet att ränte/royaltydirektivet bygger på artikel 11 i modellavtalet, och att direktivet har samma mål som modellavtalet, nämligen att förhindra internationell dubbelbeskattning.<sup>257</sup> Notera att EU-domstolens slutsats skiljer sig från generaladvokat Kokotts slutsats. EU-domstolen menar att argumentet om att en tolkning mot bakgrund av OECD:s modellavtal och dess kommentarer saknar demokratisk legitimitet inte kan vinna framgång.<sup>258</sup> EU-domstolen förklarar att det beror på att direktivet, enligt dess förslag, bygger på en artikel i OECD:s modellavtal, varför en tolkning med hjälp av OECD-material på så sätt avspeglar unionens demokratiska process.<sup>259</sup> Kofler kritiserar EU-domstolens nyssnämnda ståndpunkt och resonemang. Han menar att själva grunden till EU-domstolens resonemang, alltså att vissa referenser till OECD-material framgår i direktivets förslag, går att ifrågasätta.<sup>260</sup> I detta avseende poängterar Kofler att det varken i själva

---

<sup>252</sup> Förslag till avgörande i mål C-116/16 T Danmark, punkt 84.

<sup>253</sup> Förslag till avgörande i mål C-115/16 N Luxemburg, punkterna 48–55.

<sup>254</sup> Schön s. 290.

<sup>255</sup> A.a. s. 292.

<sup>256</sup> A.st.

<sup>257</sup> Mål C-115/16 N Luxemburg, punkt 90.

<sup>258</sup> A. mål, punkt 91.

<sup>259</sup> A. mål, punkterna 90–91.

<sup>260</sup> Kofler, *Open Issues in the Application of the EU Interest-Royalties Directive*, s. 63 f.

direktivbestämmelserna eller i dess inledning framgår någon hänvisning till OECD-material, det är alltså enbart i direktivförslaget någon sådan hänvisning görs.<sup>261</sup> Jag tolkar Koflers resonemang som att den demokratiska legitimiteten i att använda OECD-material vid direktivtolkning är svagare när referenser till OECD-material endast fanns i direktivförslaget, och inte i någon del av själva direktivet. I minimibeskattningsdirektivet framgår hänvisningar till OECD-material i direktivets skäl. Det kan tyda på att det finns viss demokratisk legitimitet i att använda OECD-material vid tolkningen av minimibeskattningsdirektivet. Detta går också i linje med Kokotts resonemang om att det när det framgår av ordalydelsen eller förarbetena till ett direktiv att unionslagstiftaren tagit intryck av ordalydelsen i OECD:s modellavtal och de dåvarande kommentarerna till detta OECD-modellavtal, skulle det eventuellt kunna förstås som en indikation på att en analog tolkning är möjligt.<sup>262</sup>

Kofler menar dock, precis som Kokott, att det går att ifrågasätta den demokratiska legitimiteten i att tillmäta OECD-material relevans vid direktivtolkningen.<sup>263</sup> Han framhåller att EU-domstolens svar på den invändningen kan godtas åtminstone om det endast är OECD-material som fanns vid direktivets antagande som används.<sup>264</sup> Kofler menar att det är problematiskt att hänvisa till och använda sig av efterföljande tillägg och ändringar i OECD-material. Han framhåller i detta avseende att inte ens OECD skulle anse att efterföljande tillägg till modellavtalet kan anses direkt relevanta för tolkningen av ett skatteavtal baserat på OECD:s modellavtal.<sup>265</sup> Detta menar han väcker ytterligare frågor, såsom vad som hade kunnat förutses av unionslagstiftaren och om, i extremfall, det skulle leda till att OECD skulle få makt över direktivtolkning.<sup>266</sup> Kofler framhåller dock att detta inte är vad EU-domstolen avsåg, eftersom efterföljande kommentarer till OECD:s modellavtal endast är relevanta, inte bindande, vid tolkningen av skattedirektivet i fråga.<sup>267</sup> Däremot väcker EU-domstolens resonemang frågan om huruvida statisk eller ambulatorisk tolkning, som används vid skatteavtalstolkning avseende kommentarerna till OECD:s modellavtal, ska

---

<sup>261</sup> Kofler, *Open Issues in the Application of the EU Interest-Royalties Directive*, s. 64.

<sup>262</sup> Se förslag till avgörande i mål C-116/16 T Danmark, punkt 83.

<sup>263</sup> Kofler, *Open Issues in the Application of the EU Interest-Royalties Directive*, s. 64.

<sup>264</sup> A.st.

<sup>265</sup> A.st.

<sup>266</sup> A.st.

<sup>267</sup> A.a. s. 64 f.

användas vid tolkningen av EU-rätt också.<sup>268</sup> Statisk tolkning innebär att endast sådana kommentarer som fanns vid tidpunkten för avtalsingåendet används vid tolkningen av ett skatteavtal.<sup>269</sup> Ambulatorisk tolkning innebär att även sådana kommentarer som tillkom efter avtalsingåendet används vid tolkningen av ett skatteavtal.<sup>270</sup> Kofler menar att viss ambulatorisk tolkning inte vore helt överraskande eftersom en sådan använts tidigare i praxis vid tolkningen av direktiv i praxis.<sup>271</sup> Han hänvisar till mål C-682/15 *Berlioz*. I det målet använder EU-domstolen 2012 års modellavtal för att tolka ett direktiv som utkom år 2011.<sup>272</sup> Kofler lyfter att även i senare mål har EU-domstolen på samma sätt använt kommentarerna till OECD:s modellavtal vid direktivtolkning, men då endast som en ”bekräftelse” på EU-domstolens autonoma tolkning av EU-rätten.<sup>273</sup>

Blaakman och Korving uttalar sig i frågan om att EU i minimibeskattningsdirektivets skäl hänvisar till framtida vägledning från OECD. De menar att användningen av soft law som inte härrör från EU som instiftas genom ett direktiv innebär att en extern normgivare som inte i sig är demokratiskt ansvarig endast gentemot EU:s medlemsstater ändå kan skapa normer som ska få rättsverkningar i EU.<sup>274</sup> Blaakman och Korving förespråkar ett mer flexibelt tillvägagångssätt genom att tillåta en ambulatorisk tolkning av bestämmelserna i EU-direktiven i ljuset av ändringar i OECD:s grunddokument men endast i den mån ändringarna inte strider mot befintlig EU-lagstiftning.<sup>275</sup> De menar att en sådan ambulatorisk tolkning är begränsad till förtydliganden och inte nödvändigtvis till alla justeringar av OECD:s källdokument.<sup>276</sup> I minimibeskattningsdirektivets skäl 24 anför också rådet att OECD-material bara bör användas som tolkningskälla i den mån det överensstämmer med direktivet och unionsrätten.

---

<sup>268</sup> Kofler, *Open Issues in the Application of the EU Interest-Royalties Directive*, s. 64 f.

<sup>269</sup> Linderfalk och Hilling s. 34.

<sup>270</sup> A.st.

<sup>271</sup> Kofler, *Open Issues in the Application of the EU Interest-Royalties Directive*, s. 65.

<sup>272</sup> Mål C-682/15 *Berlioz*, punkterna 66–67.

<sup>273</sup> Kofler, *Open Issues in the Application of the EU Interest-Royalties Directive*, s. 65; mål C-437/19 L, punkterna 69–71.

<sup>274</sup> Blaakman och Korving s. 6.

<sup>275</sup> A.st.

<sup>276</sup> A.st.

En jämförelse kan göras med tolkningen av skatteavtal grundade på OECD:s modellavtal. En likartad fråga uppstår nämligen i skatteavtalsrätten. Frågan där är om skatteavtal som är grundade på OECD:s modellavtal får tolkas i enlighet med kommentarer till OECD:s modellavtal som tillkommit efter avtalsingåendet. Dahlberg anför att det är problematiskt att tillämpa ett kommentaruttalande med en ny materiell innebörd i förhållande till ett tidigare ingånget skatteavtal.<sup>277</sup> Den generella rättsuppfattningen i doktrinen är att efterföljande OECD-material får användas vid tolkningen av skatteavtal endast i den mån det är förtydligande.<sup>278</sup> Inte ens OECD anser att efterföljande tillägg kan anses direkt relevanta vid tolkningen av ett skatteavtal.<sup>279</sup> Förmodligen skulle samma synsätt gälla vid tolkningen av en stats implementering av modellreglerna, alltså att efterföljande OECD-material endast får användas som tolkningshjälp i den mån det är förtydligande för den version av modellreglerna som staten i fråga har implementerat. Att något annat skulle gälla i en EU-rättslig kontext, som styrs av särskilda rättssäkerhetskrav, vore märkligt. Det bör nämligen, vid denna jämförelse med skatteavtal grundade på OECD:s modellavtal, betonas att skatteavtalsrätten styrs av andra principer än EU-rätten. Skatteavtal är folkrättsliga traktat som ska tolkas i enlighet med Wienkonventionen. Således är parternas gemensamma avsikt vid avtalsingåendet samt den gängse mening som uttrycken i avtalen har avgörande för hur ett skatteavtal ska tolkas.<sup>280</sup> EU-rätten styrs däremot av andra rättssäkerhetskrav, såsom principen om berättigade förväntningar.<sup>281</sup> Den innebär att medlemsstaterna ska ha rätt att lita på giltigheten av unionsrättsakter.<sup>282</sup> Vidare gäller rättssäkerhetsprincipen, som innebär att rättsregler ska vara klara, precisa och förutsägbara när det gäller vilka rättsverkningar de har, så att berörda parter kan sätta sig in i de situationer och rättsförhållanden som omfattas av unionens rättsordning.<sup>283</sup> En alltför flexibel tolkning av minimibeskattningsdirektivet i enlighet efterföljande OECD-

---

<sup>277</sup> Dahlberg s. 284.

<sup>278</sup> Kofler, *Open Issues in the Application of the EU Interest-Royalties Directive*, s. 64.

<sup>279</sup> A.st. med hänvisning till OECD, *Income and Capital Model Convention and Commentary: Condensed Version 2017*, Introduction, punkterna 34–35.

<sup>280</sup> Wienkonventionen om traktaträtten, artikel 31.

<sup>281</sup> Hoffman s. 226.

<sup>282</sup> A.st.

<sup>283</sup> Mål C-482/17 Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, punkt 148; mål C-199/03 Irland mot Europeiska gemenskapens kommission, punkt 69; mål C-29/08 AB SKF, punkt 77; mål C-158/06 Stichting ROM-projecten, punkt 25.



material skulle alltså riskera strida mot dessa krav, främst i fråga om OECD-material som innehåller en ny materiell innebörd jämfört med direktivreglerna. Det anförda talar sammantaget för att efterföljande OECD-material avseende modellreglerna endast får användas vid tolkningen av minimibeskattningsdirektivet i den mån det är förtydligande.

Sammanfattningsvis konstaterar jag följande. De centrala problemen med att använda efterföljande, alltså framtida, OECD-material vid direktivtolkning är att sådant material inte kan anses återspegla viljan hos en parlamentarisk lagstiftande församling eller unionslagstiftaren, att OECD inte får begränsa unionsrättens räckvidd samt de rättssäkerhetskrav som finns i EU-rätten. Rörande minimibeskattningsdirektivet har unionslagstiftaren uttryckt i direktivskälen att avsikten är att efterföljande OECD-material ska användas, varför stöd hos en parlamentarisk lagstiftande församling och unionslagstiftaren kan anses finnas. Det är dock inte möjligt att anse att material som ännu inte existerar, och som uttrycker en ny materiell innebörd än det OECD-material som fanns vid direktivets antagande, återspeglar viljan hos en parlamentarisk lagstiftande församling eller unionslagstiftaren. Detta är naturligt eftersom material som inte existerar inte heller går att ta ställning till. Att i en sådan situation ändå mena att sådant material ska användas vid tolkningen av minimibeskattningsdirektivet innebär därför att makten förskjuts från EU till OECD, vilket strider mot fördragen. Det är EU och inte OECD som har legitim makt att skapa unionslagstiftning, och EU-domstolen som är den slutliga uttolkaren av densamma. Slutsatsen är att graden överensstämmelse mellan minimibeskattningsdirektivet och det efterföljande OECD-materialet i fråga är avgörande för om och i vilken utsträckning det får användas vid tolkningen av minimibeskattningsdirektivet. Det beror på att efterföljande OECD-material endast får användas i förtydligande bemärkelse. Det nyssnämnda är dessutom nödvändigt för att efterleva de rättssäkerhetskrav som gäller i EU-rätten.

## 5 Avslutning

Syftet med denna uppsats har varit att undersöka om EU-lagstiftaren har hållit sig inom sin konstitutionella ram vid antagandet av minimibeskattningsdirektivet. Konstitutionell ram avser vilken kompetens EU har på den direkta beskattningens område och hur denna kompetens får utövas, med fokus på vilka rättsliga krav som gäller vid utformningen av direktiv.

I den första delen av uppsatsen utreddes frågan om vilken kompetens EU har på den direkta skattens område och hur minimibeskattningsdirektivet förhåller sig till det. Utgångspunkten är att EU inte har kompetens att lagstifta på den direkta skattens område men att medlemsstaterna icke desto mindre alltid har att beakta EU-rätten, således även inom skattefrågor. Det finns ingen artikel i fördragen som ger EU någon uttrycklig kompetens att lagstifta på den direkta skattens område. Rättslig grund för kompetens på den direkta skattens område får i stället sökas i de allmänna kompetensartiklarna, varvid främst artikel 115 FEUF kommer i fråga. Det innebär att EU:s kompetens på den direkta skattens område i praktiken är begränsad till frågor som har en direkt inverkan på upprättandet eller funktionen av den inre marknaden samt av ett enhällighetskrav. Vidare är direktiv den enda rättsliga åtgärd som artikel 115 FEUF tillåter.

Förutsättningarna för att använda artikel 115 FEUF som rättslig grund skiljer sig åt beroende på om det rör sig om att åtgärda ett redan föreliggande problem eller om att förebygga ett potentiellt uppkommande problem. Eftersom minimibeskattningsdirektivet utgör förebyggande lagstiftning måste det beaktas vid prövningen om artikel 115 FEUF kan utgöra rättslig grund för dess antagande. I praxis och doktrin går följande villkor att utröna för att artikel 115 FEUF ska kunna utgöra rättslig grund för ett förebyggande direktiv:

- Direktivet måste syfta till att skydda den inre marknaden upprättande eller funktionen, och
- en koppling till den inre marknaden måste därmed föreligga, som
- grundar sig i en sannolik risk för intrång i de grundläggande friheterna eller snedvridning av konkurrensen, och
- åtgärden i fråga faktiskt är utformad att förhindra den.

Det är alltså uppfyllandet av dessa villkor som avgör huruvida EU har kompetens att anta minimibeskattningsdirektivet, varav det sistnämnda faller inom diskussionen för vilka krav som gäller för *hur* EU får utöva makt.

Det finns omständigheter som talar både för och mot att minimibeskattningsdirektivet syftar till att skydda den inre marknaden upprättande eller funktion. Det beror på att EU motiverar antagandet av minimibeskattningsdirektivet med huvudsakligen två olika typer av syften. Det första är att förhindra en fragmentering av den inre marknaden och skydda de grundläggande friheterna. Det andra syftet är att på ett effektivt sätt genomföra Pelare 2 i

unionen. Detta andra syfte har emellertid endast rättslig grund om ändamålen med Pelare 2 sammanfaller med ändamålet att bidra till upprättandet och funktionen av den inre marknaden. Så är inte nödvändigtvis fallet. Pelare 2, alltså modellreglerna, syftar huvudsakligen till att skydda skattebasen och motverka skattekonkurrens för att åstadkomma en rättvis beskattning. Det övergripande ändamålet med Pelare 2 är att förhindra skatteundandraganden. Dessa ändamål är inte nödvändigtvis förenliga med upprättandet och funktionen av den inre marknaden. Den inre marknaden präglas av ekonomisk frihet. Att reglera skattekonkurrens, skydda skattebaser och motverka skatteundandraganden går inte nödvändigtvis i linje med den inre marknads ekonomiska frihet. Uppfattningen i denna fråga har varierat genom tiderna. Allteftersom skadlig skattekonkurrens och företags skatteundandraganden har ökat verkar den nuvarande attityden vara att det ligger i den inre marknads intressen att motverka desamma. På så vis kan ändamålen med Pelare 2 och den inre marknaden sammanfalla.

Det är möjligt att fastställa en koppling mellan den inre marknaden och den globala minimibeskattningen. De argument som EU anför för att en koppling till den inre marknaden föreligger i fråga om minimibeskattningsdirektivet utgår från huvudsakligen två argumentationslinjer. Den ena är risken för att medlemsstaterna införlivar modellreglerna på olika sätt med följderna att skillnaderna i medlemsstaternas skattesystem skadar den inre marknaden. Den andra kopplingen har sin grund i modellreglernas materiella innehåll, på så vis att de riskerar kränka etableringsfriheten. Modellreglerna behandlar nämligen multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner olika. Modellreglerna utgör emellertid endast en gemensam strategi. Det står stater fritt att justera dem på sätt som passar bäst i deras nationella skattesystem. Konsekvensen av detta är att det finns en risk för olikformiga införlivanden i medlemsstaternas skattesystem, såsom den första argumentationslinjen tar sikte på. Samma flexibilitet tillåter också att medlemsstaterna kan justera modellreglerna så att de inte strider mot etableringsfriheten. Att modellreglerna behandlar storskaliga nationella koncerner och multinationella koncerner olika är uppenbart eftersom det framgår i modellreglernas ordalydelse. Det är därför osannolikt att medlemsstaterna själva inte skulle upptäcka detta och åtgärda det på eget bevåg, och nyttja den flexibilitet som upplägget med en gemensam strategi tillåter. Detta innebär att kopplingen till den inre marknaden är svagare om den enbart grundas i modellreglernas materiella innehåll, på grund av sannolikhetsaspekten. Icke desto mindre går det att konstatera att en koppling till den inre marknaden föreligger.

För att EU ska få lagstifta måste även subsidiaritetsprincipens krav vara uppfyllda. I doktrinen har författare uttryckt att EU genom att utfärda minimibeskattningsdirektivet riskerar bryta mot subsidiaritetsprincipens krav. Vissa av EU:s argument för att subsidiaritetsprincipens krav är uppfyllda går att ifrågasätta. En del argument är motsägelsefulla, såsom att EU anför att minimibeskattningsdirektivet behövs för att förhindra skillnader i medlemsstaternas införlivande av modellreglerna som är skadliga för den inre marknaden, men samtidigt att modellreglerna med tillhörande förklaringar och exempel ska användas för att försäkra en konsekvent tillämpning av minimibeskattningsdirektivet. Andra argument har inte nödvändigtvis stöd i de ändamål som måste föreligga för vara inom ramen för artikel 115 FEUF. I fråga om att EU måste tillföra något ytterligare värde genom minimibeskattningsdirektivet så är utvidgningen till att omfatta storskaliga nationella koncerner för att försäkra förenlighet med etableringsfriheten central. Just detta värde kan dock kränka medlemsstaternas suveränitet, eftersom det utgör en rent nationell angelägenhet. Däremot kan det ändå vara motiverat, eftersom det finns goda skäl för att anta att just denna justering är vad som krävs för att tillförsäkra förenlighet med primärrätten. Vidare motverkar det snedvridning av konkurrensen på så vis att det genom denna justering inte är möjligt att dra nytta av förmånliga skatteregler genom att bedriva verksamhet i endast en medlemsstat, för det fall den medlemsstaten har förmånliga skatteregler. Subsidiaritetsprincipens krav är i praktiken lågt ställda. EU har dessutom en förmåga att utnyttja händelser i den internationella skattepolitiken. Eftersom medlemsstaterna redan före minimibeskattningsdirektivet blev aktuellt hade beslutat att införa regler om global minimibeskattning blev EU:s initiativ i frågan inte något helt främmande. Det kan därför tänkas att minimibeskattningsdirektivet inte framstår som lika ingripande för medlemsstaterna som det hade gjort om medlemsstaterna inte själva redan bestämt sig för att anta liknande regler oberoende av EU. En konsekvens av detta är att den internationella skattepolitiken har en viktig roll för subsidiaritetsprincipens uppfyllnad och därmed för EU:s kompetens på den direkta skattens område.

Avseende vilka grundläggande krav som gäller för utformningen av direktiv och hur dessa förhåller sig till minimibeskattningsdirektivet konstaterar jag följande. Proportionalitetsprincipens krav är uppfyllda så länge inte åtgärden kan anses uppenbart oproportionerlig. Tröskeln för uppfyllandet av proportionalitetsprincipens krav är således mycket låg. Så länge det går att finna skäl för att minimibeskattningsdirektivet möter dessa krav är proportionalitetsprincipens krav uppfyllda. Skäl som talar för att minimibeskattningsdirektivet möter

proportionalitetsprincipens krav ökade skatteintäkter, minskade compliance-kostnader och framför allt minimibeskattnings komplexitet. Skäl som talar mot att så är fallet är främst att direktiv i regel inte är ett lämpligt rättsligt instrument på områden som helt saknar nationell lagstiftning samt att ekonomiska nackdelar kan överväga ekonomiska fördelar för åtminstone en del medlemsstater. Det beror på att ökningen av skatteintäkter för en medlemsstat förutsätter att koncernenheten som blir föremål för den globala minimibeskattningen faller inom den medlemsstatens skattejurisdiktion och att skatteintäkterna i fråga allokeras dit, vilket inte alltid kommer vara fallet.

Eftersom minimibeskattningsdirektivet är ett direktiv, är gränserna för vad som innefattas i direktivformen är intressanta. Detta är beroende av beskaffenheten av den fråga som regleras. Minimibeskattningsdirektivet är så pass detaljerat att det i praktiken angränsar till att vara en förordning. Emellertid kan för breda och vaga bestämmelser innebära en risk för bristande rättssäkerhet samt för att ändamålet att förhindra fragmentering av den inre marknaden inte uppnås. Det innebär att ett direktiv kan behöva vara mycket detaljerat för att möta kraven på rättssäkerhet och för att vara ändamålsenligt. Om åtgärden inte är ändamålsenlig föreligger inte rättslig grund. Konsekvensen av det anförda är att gränserna för vilka åtgärder som får vidtas inom ramen för direktivformen varierar.

EU:s hänvisning till framtida OECD-material i direktivskälen är inte så kontroversiell som den kan verka vid en första anblick. Det är nämligen osannolikt att sådant framtida OECD-material tillåts användas på något annat sätt än i förtydligande syfte, och alltså inte för att tillföra någon ny materiell innebörd. Eftersom det trots allt finns hänvisningar till OECD-material i själva direktivet så finns en viss demokratisk legitimitet i användningen av OECD-material vid tolkningen av minimibeskattningsdirektivet. Den demokratiska legitimiteten är emellertid beroende av i vilken mån OECD-materialets materiella innehåll överensstämmer med minimibeskattningsdirektivets materiella innehåll. Där denna överensstämmelse tar slut upphör den demokratiska legitimiteten.

Slutsatsen är att EU, trots den kritik som framförts, har hållit sig inom sin konstitutionella ram vid antagandet av minimibeskattningsdirektivet. Det är nämligen mycket svårt att nå en annan slutsats, eftersom kraven i EU:s konstitutionella ram i praktiken är lågt ställda och flexibla.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Svenskt offentligt tryck

Prop. 2023/24:32 Tilläggsskatt för företag i stora koncerner

SOU 2023:6 En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Skatteutskottets utlåtande 2023/24:SkU17 Subsidiaritetsprövning av kommissionens förslag till direktiv om ett gemensamt ramverk för företagsbeskattning i Europa

Näringslivets regelnämnds remissyttrande Dnr Fi2023/00559, Fi2023/01114 (2023-05-15)

Yttrande över delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) och promemorian Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

### EU-dokument

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, EUT L 157, 26.6.2003, s. 49–54

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (kodifierad version), EUT L 310, 25.11.2009, s. 34–46

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (omarbetning), EUT L 345, 29.12.2011, s. 8–16

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, EUT L 193, 19.7.2016, s. 1–14

Rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, EUT L 328, 22.12.2022, s. 1–58

Förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad skattebas, COM (2011) 121 final av den 16 mars 2011

Förslag till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, COM (2016) 26 final av den 28 januari 2016

Förslag till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas, COM (2016) 685 final av den 25 oktober 2016

Förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas, COM (2016) 683 final av den 25 oktober 2016.

Förslag till rådets direktiv om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella företagsgrupper i unionen, COM (2021) 823 final av den 22 december 2021

Förslag till rådets direktiv om regelverk för inkomstbeskattning för företag i Europa (Befit), COM (2023) 532 final av den 12 september 2023

Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén - Mot en inre marknad utan skattehinder - En strategi för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU, COM (2001) 582 final av den 23 oktober 2001

Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet och Rådet – En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling, COM (2015) 302 final av den 17 juni 2015

Commission Staff Working Document, Impact Assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying Down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM (2018) 147 final, COM (2018) 148 final, SWD (2018) 82 final, SWD (2018) 81 av den 21 mars 2018 (svensk översättning saknas)

Commission Staff Working Document, Subsidiarity Grid, Accompanying the document Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, SWD (2021) 580 final av den 22 december 2021 (svensk översättning saknas)

Europaparlamentets betänkande om meddelandet från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén om skattepolitiken i

Europeiska unionen – Prioriteringar för de kommande åren, A5-0048/2002 av den 22 februari 2002

Council Conclusions, EUCO 23/13 av den 14 mars 2013

### **OECD-dokument**

OECD, Addressing base erosion and profit shifting, Paris, 2013.

OECD, Income and Capital Model Convention and Commentary: Condensed Version 2017, 21 november 2017.

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, Paris, 2021.

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Paris, 2022.

### **Litteratur**

Arfwidsson, A, Hybrid Mismatches in International Transactions – A Study of Linking Rules in EU and Tax Treaty Law, Doktorsavhandling, Juridiska fakulteten, Uppsala universitet, 2024.

Baaran, M och Berggren, H, Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I), Skattenytt 2024 s. 89–127.

Bergström, C, F och Hettne, J, Introduktion till EU-rätten, 1:2 uppl, Studentlitteratur 2014.

Blaakman, S och Korving, J, The Tax Base in Benefit and Pillar Two: Harmony, Dissonance, or Off-Key?, Intertax, Volume 2, Issue 5, 2024 s. 1–26.

Bradley, K, Legislating in the European Union, I: European Union Law, Barnard, C och Peers, S (red.), 3 uppl, Oxford University Press 2020, s. 101–154.

Cerioni, L, Harmful Tax Competition Revisited: Why not a Purely Legal Perspective under EC Law?, European Taxation, July 2005, s. 267–281.

Dahlberg, M, Internationell beskattning, 5:1 uppl, Studentlitteratur 2020.

De Broe, L, Some EU and Tax Treaty Law Considerations on the Draft EU Directive on Global Minimum Taxation for Multinationals in the Union, Intertax, Volume 50, Issue 12, 2022 s. 874–887.

Derlén, M, Lindholm, J och Naarttijärvi, M, Konstitutionell rätt, 1:4 uppl, Wolters Kluwer 2016.



- de Wilde, M, Company tax proposals and tax policy initiatives, I: Terra/Wattel – European Tax Law, Volume 1 - General Topics and Direct Taxation, Douma, S, Marres, O, Vermeulen, H och Weber, D (red.), 8 uppl, Wolters Kluwer 2023, s. 771–799.
- Di Tanno, T, The Global Minimum Tax: Some Known Unknowns, International Tax Studies, Issue 5 – 2022, s. 2–5.
- Docclo, C, The European Union’s Ambition to Harmonize Rules to Counter the Abuse of Member States’ Disparate Tax Legislations, Bulletin for International Taxation, July 2017, s. 367–378.
- Elmqvist, C, En kreativ men otillåten genväg i lagstiftningsprocessen? – en analys av den rättsliga grunden för rådets förordning (EU) 2022/1854 om en krisintervention för att komma till rätta med de höga elpriserna, Skattenytt 2023 s. 488–505.
- Helminen, M, EU Tax Law – Direct Taxation 2023, IBFD 2023.
- HJI Panayi, C, 60 Years of Harmonization Initiatives on Corporate Taxation, European Taxation, December 2021, s. 534–541.
- Hoffman, C. H., C, General Principles of EU law and EU administrative law, I: European Union Law, Barnard, C och Peers, S (red.), 3 uppl, Oxford University Press 2020, s. 212–242.
- Kleineman, J, Rättsdogmatisk metod, I: Juridisk metodlära, Nääv, M och Zamboni, M (red.), 2:2 uppl, Studentlitteratur 2019, s. 21–46.
- Kofler, G, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, I: Research handbook on European Union taxation law, HJI Panayi, C, Haslehner W och Traversa, E (red.), Edward Elgar Publishing 2020, s. 11–50.
- Kofler, G, Open Issues in the Application of the EU Interest-Royalties Directive, I: Taxation of Interest under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, Maisto, G (red.), Vol. 19, EC and International Tax Law Series, IBFD Publications BV 2022, s. 59–81.
- Korving, J.A.M., J, The European Triangle: On the Relationship between Primary EU Law, Secondary EU Law and National Law in the Field of Direct Taxation, European Business Law Review, 35, no. 1, 2024 s. 1–48.
- Lazarov, I och Govind, S, Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law, Intertax, Volume 47, Issue 10, 2019, s. 852–868.

- Linderfalk, U och Hilling, M, The Use of OECD Commentaries as Interpretive Aids – The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, *Nordic Tax Journal*, 2015, s. 34–59.
- Olsen, L, Rättsvetenskapliga perspektiv, *SvJT* 2004 s. 105–145.
- Pinto Nogueira, J, F, GloBE and EU Law: Assessing the Compatibility of the OECD’s Pillar II Initiative on a Minimum Effective Tax Rate with EU Law and Implementing It within the Internal Market, *World Tax Journal*, August 2020, s. 465–498.
- Reichel, J, EU-rättslig metod, I: Juridisk metodlära, Nääv, M och Zamboni, M (red.), 2:2 uppl, Studentlitteratur 2018, s. 109–142.
- Sauter, W, Proportionality in EU Law: A Balancing Act?, *Cambridge Yearbook of European Legal Studies* 15, 2012–2013, s. 439–466.
- Schütze, R, Constitutionalism and the European Union. I: European Union Law, Barnard, C och Peers, S (red.), 3 uppl, Oxford University Press, Oxford 2020, s. 75–100.
- Schön, W, Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, *Bulletin for International Taxation*, April/May 2020 s. 286–302.
- Smit, D, The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD), I: Terra/Wattel – European Tax Law, Volume 1 - General Topics and Direct Taxation, Douma, S, Marres, O, Vermeulen, H och Weber, D (red.), 8 uppl, Wolters Kluwer 2023, s. 653–706.

### **Internetkällor**

- OECD, What is BEPS?, More about BEPS, Base erosion and profit shifting, Tax, Topics <https://www.oecd.org/tax/beps/> (hämtad 20-01-2024)
- OECD, Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, updated 24 may 2024, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (hämtad 28-05-2024)
- Rådets pressmedelände, Council conclusions on corporate taxation – base erosion and profit shifting, 8 december 2015, <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08/ecofin-conclusions-corporate-taxation/> (hämtad 22-04-2024)
- Skatteverket, Vad är tilläggsskatt?, Rättslig vägledning 2024, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/437808.html> (hämtad 01-04-2024)

## Rättsfallsförteckning

- Dom av den 5 februari 1963 i mål C-26/62, NV Algemene Transporten Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen, ECLI:EU:C:1963:1
- Dom av den 31 mars 1971 i mål C-22/70, Europeiska gemenskapernas kommission mot Europeiska gemenskapernas råd, ECLI:EU:C:1971:32
- Dom av den 4 december 1974 i mål C-41/74, Yvonne van Duyn mot Home Office, ECLI:EU:C:1974:133
- Dom av den 23 februari 1988 i mål C-131/86, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland mot Europeiska gemenskapernas råd, EU:C:1988:86
- Dom av den 13 november 1990 i mål C-331/88, The Queen mot Fedesa m.fl., ECLI:EU:C:1990:391
- Dom av den 11 juni 1991 i mål C-300/89, Europeiska gemenskapernas kommission mot Europeiska gemenskapernas råd, ECLI:EU:C:1991:244
- Dom av den 15 juni 1994 i mål C-137/92 P., Europeiska gemenskapernas kommission mot BASF AG m.fl., ECLI:EU:C:1994:247
- Dom av den 5 oktober 1994 i de förenade målen C-133/93, C-300/93 och C-362/93, Antonio Crispoltoni m.fl (C-133/93), Giuseppe Natale m. fl. (C-300/93), Antonio Pontillo (C-362/93) mot Europeiska unionens råd och Europeiska kommissionen, ECLI:EU:C:1994:364
- Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker, ECLI:EU:C:1995:3
- Dom av den 5 maj 1998 i mål C-180/96, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland mot Europeiska gemenskapens kommission, ECLI:EU:C:1998:192
- Dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Makarna Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, ECLI:EU:C:1998:221
- Dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECLI:EU:C:1998:370
- Dom av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten), ECLI:EU:C:1999:216

Dom av den 4 april 2000 i mål C-269/97, Europeiska kommissionen mot Europeiska unionens råd, ECLI:EU:C:2000:183

Dom av den 5 oktober 2000 i mål C-376/98, Förbundsrepubliken Tyskland mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, ECLI:EU:C:2000:544

Dom av den 12 juli 2001 i mål C-189/01, H. Jippes m.fl. och Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij, ECLI:EU:C:2001:420

Dom av den 10 december 2002 i mål C-491/01, The Queen och Secretary of State for health mot Imperial Tobacco Ltd, ECLI:EU:C:2002:741

Dom av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt, ECLI:EU:C:2002:749

Dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Petri Manninen, ECLI:EU:C:2004:484

Dom av den 10 mars 2005 i de förenade målen C-96/03 och C-97/03, A Tempelman (C-96/03) och makarna T.H.J.M. van Shajik (C-97/03) mot Directeur van de Rijksdienst voor de keuring van Vee en Vlees, ECLI:EU:C:2005:145

Dom av den 15 september 2005 i mål C-199/03, Irland mot Europeiska gemenskapens kommission, ECLI:EU:C:2005:548

Dom av den 6 december 2005 i de förenade målen C-453/03, C-11/04, C-12/04 och C-194/04, ABNA Ltd m.fl. mot Secretary of State for Health m.fl., ECLI:EU:C:2005:741

Dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECLI:EU:C:2005:763

Dom av den 15 december 2005 i mål C-86/03, Republiken Grekland mot Europeiska kommissionen, ECLI:EU:C:2005:769

Dom av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Margaretha Bouanich mot Skatteverket, ECLI:EU:C:2006:51

Dom av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, Arvingarna till M. E. A. van Hilten-van der Heijden mot Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, ECLI:EU:C:2006:131

Dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, ECLI:EU:C:2006:525

Dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544

Dom av den 12 december 2006 i mål C-380/03, Förbundsrepubliken Tyskland mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, ECLI:EU:C:2006:772

Dom av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2007:161

Dom av den 21 juni 2007 i mål C-158/06, Stichting ROM-projecten mot Staatssecretaris van Economische Zaken, ECLI:EU:C:2007:370

Dom av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Heilbronn, ECLI:EU:C:2008:278

Dom av den 6 november 2008 i mål C-155/07, Europaparlamentet mot Europeiska unionens råd, ECLI:EU:C:2008:605

Dom av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, Skatteverket mot AB SKF, ECLI:EU:C:2009:665

Dom av den 8 juni 2010 i mål C-58/08, The Queen, på begäran av Vodafone Ltd m.fl. mot Secretary of State for Business, Enterprise and Regulatory Reform, ECLI:EU:C:2010:321

Dom av den 12 maj 2011 i mål C-176/09, Storhertigdömet Luxemburg mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, ECLI:EU:C:2011:290

Förslag till avgörande av generaladvokat Trstenjak föredraget den 8 september 2011 i mål C-282/10, Maribel Dominguez mot Centre informatique du Centre Ouest Atlantique mot Préfet de la région Centre, ECLI:EU:C:2011:559

Dom av den 14 november 2013 i de förenade målen C-187/12, C-188/12 och C-189/12, SFIR – Società Fondiaria Industriale Romagnola SpA (C-187/12), Italia Zuccheri SpA m. fl. (C-188/12) och Eridania Sadam SpA m. fl. (C-189/12) mot Ministero delle Politiche agricole, alimentari e forestali och AGEA – Agenzia per le Erogazioni in Agricoltura, ECLI:EU:C:2013:737

Dom av den 4 maj 2016 i mål C-358/14, Republiken Polen mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, ECLI:EU:C:2016:323

Dom av den 16 maj 2017 i mål C-682/15, Berlioz Investment Fund SA mot Directeur de l'administration des contributions directes, ECLI:EU:C:2017:373

Förslag till avgörande av generaladvokat J. Kokott föredraget den 1 mars 2018 i de förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, N Luxemburg (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16) och Z Denmark ApS (C-299/16) mot Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2018:143

Förslag till avgörande av generaladvokat J. Kokott föredraget den 1 mars 2018 i de förenade målen C-116/16 och C-117/16, Skatteministeriet mot T Danmark (C-116/16) och Y Denmark ApS (C-117/16), ECLI:EU:C:2018:144

Dom av den 26 februari 2019 i de förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, N Luxemburg (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16) och Z Denmark ApS (C-299/16) mot Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2019:134

Dom av den 3 december 2019 i mål C-482/17, Tjeckiska republiken mot Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, ECLI:EU:C:2019:1035

Dom av den 25 november 2021 i mål C-437/19, État luxembourgeois mot L, ECLI:EU:C:2021:953