



EUROPAPOLITISK ANALYS

EU och företagsbeskattning – ett område av växande betydelse

Mattias Dahlberg*

Sammanfattning

Till och med 1990-talet var EU:s (tidigare EG:s) inflytande relativt litet inom området för företagsbeskattning. Under 1990-talet antogs emellertid ett antal direktiv, främst i syfte att undanröja hinder på den inre marknaden. Efter hand har ambitionen att motverka skatteflykt och upprätthålla en rättvis fördelning av beskattningsrätten blivit viktigare. I det avseendet har EU-domstolens praxis fått en växande betydelse och kan i vissa fall rättfärdiga nationell lagstiftning som begränsar fria rörligheter.

Under senare år har Europeiska kommissionen flyttat fram positionerna. Ett exempel är det utökade arbetet mot otillåtet statligt stöd inom skatteområdet. Samtidigt pågår ett omfattande internationellt samarbete mot skatteflykt och skatteplanering. En grundidé är att värde (bolagsvinster) ska beskattas där de genereras. OECD och G20-gruppen arbetar med detta inom ramen för BEPS-projektet. EU:s skatteflyktsdirektiv, som trädde i kraft år 2019 är i hög grad ett resultat av det arbetet. Kommissionen föreslår också ytterligare harmonisering dels genom en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCTB och CCCTB), dels genom beskattning av digitala tjänster och digital verksamhet. Ett annat förslag är att kravet på enhällighet i skattefrågor tas bort och ersätts med ett krav på kvalificerad majoritet. Hur medlemsstaterna förhåller sig till dessa förslag kan bli avgörande för EU:s inriktning inom området för företagsbeskattning under de närmaste åren.

* Mattias Dahlberg är professor i finansrätt vid juridiska fakulteten, Uppsala universitet.

1 Inledning

1.1 Bakgrund

När Sverige övervägde medlemskap i EU var frågor om beskattning inte något som nämnvärt diskuterades. Det stod emellertid klart att vissa delar av Sveriges skattesystem skulle påverkas i avsevärd omfattning. Det gällde särskilt området för mervärdesbeskattning som är helt harmoniserat inom EU. Att EU-medlemskapet skulle få stora återverkningar också inom inkomstbeskattningens område, inklusive företagsbeskattning, var emellertid inte allmänt känt vid tidpunkten för EU-inträdet. Ett viktigt skäl var att det i början av 1990-talet inte var klart ens inom dåvarande Europeiska gemenskapen (EG) vilken betydelse de fria rörligheterna skulle få för de nationella bolagsskattesystemen.

"När Sverige övervägde medlemskap i EU var frågor om beskattning inte något som nämnvärt diskuterades."

Den senaste stora skattereformen genomfördes i Sverige åren 1990 och 1991 och var resultatet av partipolitiskt blocköverskridande överenskommelser. Det utredningsarbete som ledde fram till denna "århundradets skattereform" gjordes i slutet av 1980-talet. Stora samhällsförändringar har ägt rum därefter, och EU-medlemskapet är bara en sådan förändring. En annan fundamental förändring är valutaavregleringen som ägde rum i slutet av 1980-talet och början av 1990-talet. Den tidigare valutaavregleringen fungerade i viss mån som ett skyddsnät mot internationell skatteflykt och skatteplanering.

Med skatteflykt ("tax evasion") avses olagliga transaktioner som alltså inte är förenliga med lagstiftningens ordalydelse, och i varje fall inte med dess syften. Uttrycket skatteplanering ("tax avoidance") avser transaktioner som är förenliga med lagstiftningen men inte alltid förutsedda av lagstiftaren. Viss skatteplanering kan därför föranleda lagstiftaren att införa olika slags motåtgärder. Gränsdragningen mellan skatteflykt och skatteplanering är inte skarp, och inte minst i den allmänna debatten används ofta skatteflykt som synonym med skatteplanering. Ibland används uttrycket "aggressiv skatteplanering" där attributet "aggressiv" avser en särskilt omfattande eller tekniskt avancerad skatteplanering.

Valutaavregleringen hade i grunden många positiva konsekvenser och underlättade internationell kapitalbildning. En negativ bieffekt var dock att det blev enklare att flytta kapital till lågskattejurisdiktioner och att genomföra olika former av skatteflykt och skatteplanering. Inom EU och även inom OECD har det sedan början av 1990-talet pågått ett arbete mot internationell skatteflykt och skatteplanering, om än med varierande intensitet över tiden. Nu är detta arbete mer omfattande än tidigare.

Systemen för bolagsbeskattning i EU:s medlemsstater är inte harmoniserade, även om det i många av staterna finns gemensamma grunddrag. De effektiva skattesatserna skiljer sig också åt mellan medlemsstaterna. De åtgärder som EU har vidtagit inom företagsbeskattningens kan indelas i tre faser:

- Den första fasen avser att motverka hinder för den inre marknaden. EU-domstolens praxis avseende fria rörligheter, kommissionens arbete mot otillåtet statligt stöd samt de få direktiven på företagsbeskattningens område i början av 1990-talet är uttryck för detta. Denna fas påbörjades under 1990-talet och är alltjämt pågående.
- Den andra fasen avser arbetet mot internationell skatteflykt och skatteplanering, och har vuxit i betydelse genom 2016 års skatteflyktsdirektiv, som trädde i kraft år 2019.
- Den tredje fasen avser delvis harmonisering av företagsbeskattningen i form av en gemensam bolagsskattebas och digitala skatter. Här har några beslut ännu inte tagits, men kommissionen är en drivande kraft. Denna fas är relativt ny.

1.2 Syfte, avgränsningar och disposition

Det huvudsakliga syftet med denna analys är att identifiera vilken betydelse EU-rätten har för svensk företagsbeskattning. Det är inte möjligt att här gå in i detalj i de olika regelverk som behandlas. Fokus är i stället på den skattepolitiska innebörden och konsekvenserna av de olika åtgärderna. Frågan är vilka ändamål EU:s olika åtgärder har och vilka generella konsekvenser de medför för medlemsstaterna.

Under de senaste åren har EU engagerat sig allt kraftigare inom området för företagsbeskattning. Detta arbete är i hög grad parallellt med det arbete för att skydda de nationella företagskattebaserna som bedrivs av OECD och G20-gruppen inom projektet för att motverka urholkning av

bolagsskattebas och överflyttning av vinster, ”Base Erosion and Profit Shifting”, BEPS.¹ Inte minst EU:s generella policy för bolagsbeskattning är uttryck för mål och strategier inom BEPS-projektet. EU är aktivt inom BEPS-projektet genom Europeiska kommissionen, och särskilt EU:s så kallade skatteflyktsdirektiv är i hög grad ett resultat av BEPS-projektet.²

”Under de senaste åren har EU engagerat sig allt kraftigare inom området för företagsbeskattning.”

EU:s generella policy inom området för bolagsbeskattning behandlas i analysen. Flera av EU:s pågående projekt inom området för bolagsbeskattning diskuteras också. Det gäller bland annat förslagen om en gemensam (konsoliderad) bolagsskattebas och digitala skatter.

I analysen ges ett särskilt utrymme åt förhållandet mellan nationell företagsbeskattning och de fria rörligheter som uttrycks i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). Dessa fria rörligheter gäller mellan de, för närvarande, 28 medlemsstaterna i EU, men också i förhållande till de tre EFTA-staterna Island, Liechtenstein och Norge inom ramen för EES-avtalet. Härutöver gäller de fria kapitalrörelserna i betydande omfattning också i förhållande till tredje land.

En annan mekanism för att skydda den inre marknaden är förbudet mot statligt stöd. Denna mekanism har kommit till användning i en rad ärenden inom bolagsbeskattningens område. En översikt över detta område ges också. Av utrymmesskäl är det inte möjligt att behandla miljöskatter och energiskatter, som också förtjänar att studeras i särskild ordning. Informationsutbyte och förfaranderegler behandlas inte heller. Fokus ligger på materiella beskattningsregler inom företagsbeskattningens område.

Slutligen ska en terminologisk fråga tas upp. I analysen används uttrycken ”företagsbeskattning” och ”bolagsbeskattning” synonymt. Dessa uttryck förekommer också omväxlande i rättsakter från EU, och någon praktisk betydelseskillnad finns inte.³

Analysen har följande disposition. I *avsnitt 2* behandlas ett par element i den internationella utvecklingen. Det gäller BEPS-projektet, det vill säga

OECD:s arbete mot urholkning av bolagsskattebas och överflyttning av vinster. *Avsnitt 3* behandlar de olika områden där EU har infört, eller föreslår att införa, regler som påverkar medlemsstaternas företagsbeskattning. Stort utrymme ägnas åt EU-domstolens praxis om fria rörligheter, där i många fall nationell företagsbeskattning har befunnits strida mot exempelvis etableringsfriheten eller de fria kapitalrörelserna. I *avsnitt 4* behandlas också de förslag om reformerad företagsbeskattning på EU-nivå som Europeiska kommissionen relativt nyligen har föreslagit. Det gäller en gemensam konsoliderad bolagsskattebas samt digitala skatter. I *avsnitt 5* ges några sammanfattande slutsatser.

2 Den internationella utvecklingen

Globaliseringen har fått återverkningar på EU:s arbete med frågor om företagsbeskattning. Sedan år 2013 har OECD i samarbete med G20 och EU som sagt utvecklat ett stort projekt mot urholkning av bolagsskattebasen, Base Erosion and Profit Shifting, BEPS.⁴ Under många år har EU inom ramen för olika projekt arbetat mot internationell skatteflykt och skatteplanering.⁵ EU deltar aktivt i BEPS-projektet. Det är framförallt skyddet av bolagsskattebasen som är i fokus. OECD:s medlemsstater har sett ökade problem med att säkra bolagsskattebasen. Som en andel av de samlade skatteinkomsterna är bolagsskatten inte stor, men den är ändå en viktig del av staternas samlade skatteinkomster.

Inom OECD-kretsen utgör staternas inkomster från bolagsskatten ungefär 3 procent av bruttonationalprodukten (BNP) eller omkring 10 procent av skatteinkomsterna.⁶ I Sverige genererar bolagsskatten skatteintäkter i nivå med 3 procent av BNP, alltså detsamma som generellt inom OECD-kretsen. För Sveriges del motsvarar det ungefär 100 miljarder kronor årligen.⁷ Under 1980- och 1990-talen medförde många staters skattereformer att bolagsskattesatserna sänktes och att bolagsskattebasen breddades. Reformerna har dock inte haft någon betydande effekt på uttaget av bolagsskatt.

Globaliseringen har fått återverkningar på hur internationella koncerner organiserar sin verksamhet. Användningen av skatteparadis för att göra utländska direktinvesteringar är betydande, enligt uppgifter som OECD har tagit fram ur statistik som tillhandahållits av Internationella valutafonden.⁸ Uppgifterna visar att år 2010 erhö

skatteparadisen Barbados, Bermuda och Brittiska Jungfruöarna större utländska direktinvesteringar än Tyskland respektive Japan. Samma år gjorde företag hemmahörande i dessa tre skatteparadis större utländska direktinvesteringar än Tyskland. Det finns fler exempel. Bolag hemmahörande i önationen Mauritius i Indiska oceanen är den största utländska investeraren i Indien. Bolag hemmahörande i Cypern, Brittiska Jungfruöarna, Bermuda och Bahamas är bland de fem största investerarna i Ryska federationen.⁹

OECD uppmärksammar att globaliseringen har medfört en förändring av många företags affärsmodeller. Fria kapitalrörelser och fri rörlighet för arbetstagare har förändrat kapitalanskaffning och bemanning. Överföring av tillverkning från högkostnadsländer till lågkostnadsländer, successivt avskaffande av handelshinder, utveckling av teknik och telekommunikation, fokus på riskhantering inom koncerner samt utveckling, användning och skydd av immateriella rättigheter, är också viktiga komponenter i globaliseringen. Utveckling av artificiell intelligens och robotisering kan förväntas medföra ytterligare förändring av näringslivet under kommande år.

Ett annat kännetecken för den ökade globaliseringen är företags ”global value chains”, vilket skulle kunna översättas med globala värdekedjor. Dessa värdekedjor innebär att företag i ökad omfattning ”fragmentiserar” sin produktion i olika led som befinner sig i olika stater. Det kan innebära att forskning och utveckling sker i en stat, som kan vara en högskattestat med stor offentlig sektor och ett utvecklat statligt universitets- och högskoleväsende där grundforskning och tillämpad forskning bedrivs i samverkan med näringslivet. Patent från forskning i en sådan stat förs till en annan stat, kanske ett skatteparadis. Råvaror till produkter hämtas från andra stater, och tillverkning sker liksom i andra stater. Marknaden för de färdiga produkterna kan vara global.

De skatterättsliga grundprinciper som är utgångspunkten för skattesystemen i många medlemsstater inom OECD har sin grund i den teoribildning som utvecklades i slutet av 1920-talet, däribland den modell för skatteavtal som utvecklades av Nationernas förbund, Förenta nationernas föregångare. Detta system är baserat på hemvistprincipen och källstatsprincipen. Den ökade globaliseringen av företag och skatterådgivare samt förekomsten av skatteparadis och särskilt

förmånlig skattelagstiftning har utsatt dessa skatteprinciper för stark press. Beskattning sker inte nödvändigtvis – eller i samma grad som tidigare – där det ekonomiska värdet skapas.

Inom ramen för BEPS-projektet föreslår OECD en rad åtgärder för att förbättra medlemsstaternas skydd av den nationella bolagsskattebasen.¹⁰ Det ska slutligen noteras att USA under 2018 har genomfört en omfattande skattereform. Den omfattar bland annat en kraftigt sänkt bolagsskattesats till 21 procent. Det generella anslaget för reformen är att beskattning av bolagsvinster ska ske där de skapas, och inte där skattesubjektet är hemmahörande.¹¹

3 EU:s åtgärder inom företagsbeskattningens område

3.1 Inledning

Under de senaste åren har EU genom Europeiska kommissionen blivit mer aktiv inom området för företagsbeskattning, och lämnat förslag på EU-lagstiftning. Dessa förslag ska ses i ljuset av det omfattande arbetet inom OECD:s BEPS-projekt, som syftar till att värna de nationella bolagsskattebaserna.

”Den ökade globaliseringen, skattekonkurrensen och nationella skattesystem baserade på gamla principer gör det enligt kommissionen nödvändigt att vidta åtgärder.”

År 2015 uttalade Europeiska kommissionen en generell policy för en rättvis och effektiv företagsbeskattning inom EU.¹² Den ökade globaliseringen, skattekonkurrensen och nationella skattesystem baserade på gamla principer gör det enligt kommissionen nödvändigt att vidta åtgärder. Beskattning ska ske där den ekonomiska verksamheten äger rum. Kommissionen vill att EU arbetar med följande fem områden.

- För det *första* behövs en gemensam konsoliderad bolagsskattebas inom EU. Det innebär att bolagsvinsten ska beräknas på ett gemensamt sätt och att gränsöverskridande resultatutjämnning (”konsolidering”) ska vara möjlig.¹³ Bolagsskattebasen ska dessutom fördelas mellan medlemsstaterna enligt en

särskild fördelningsnyckel.¹⁴ Medlemsstaterna ska emellertid självständigt kunna bestämma om bolagsskattesatsens höjd.

- För det *andra* ska en effektiv beskattning säkerställas där vinster genereras. Det inbegriper olika åtgärder mot skatteflykt.
- För det *tredje* ska ytterligare åtgärder vidtas för en ökad samordning av företagsbeskattningen. Det omfattar bland annat möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämning.
- Det *fjärde* området avser utökad skattemisshandlingens för att motverka skattemisshandling och att beskattning ska äga rum där verksamheten bedrivs.
- Det *femte* området gäller utformning av EU-verktyg för samordning mellan medlemsstaterna. Det avser förbättrad samordning av skatterevisioner och en omarbetning av uppförandekoden för företagsbeskattning, vilken avser att motverka skadlig skattekonkurrens.

Dessa fem områden ska ses som Europeiska kommissionens målsättning inom företagsbeskattningens område. För att kunna genomföra åtgärder krävs förstås medlemsstaternas stöd.

I följande avsnitt kommer jag att behandla några av de områden där EU har påverkat medlemsstaternas företagsbeskattning. Först behandlas direktiv inom företagsbeskattningens område. Därefter ges stort utrymme åt de fria rörligheterna och EU-domstolens *rule of reason*-doktrin (förnuftsdoktrinen eller skälighetsregeln).

3.2 Direktiv inom företagsbeskattningens område

Inom EU har flera direktiv antagits inom den direkta beskattningens område. I början av 1990-talet antogs det så kallade moder-/dotterbolagsdirektivet¹⁵ samt fusionsdirektivet¹⁶. Moder-/dotterbolagsdirektivet syftar till att undvika kedjebeskattnings av bolagsvinster när de vidareförmädlas som utdelning inom koncerner med dotterbolag i olika medlemsstater. Fusionsdirektivet syftar till att underlätta gränsöverskridande omstruktureringar av företagsgrupper (koncerner). Båda direktiven föranledde ändringar i svensk rätt. Härfter har tillkommit ränte-/royaltydirektivet¹⁷ och sparanddirektivet (vilket numera är upphävt). I likhet med moder-/dotterbolagsdirektivet syftar ränte-/royaltydirektivet till att undanröja kedjebeskattnings av ränte- och royaltybetalningar inom koncerner med koncern-

bolag i olika medlemsstater.¹⁸ Under perioden från 1990-talet till mitten av 2010-talet genomförde EU i huvudsak förändringar av de befintliga direktiven inom företagsbeskattningens område, men från år 2019 har en betydande förändring ägt rum genom skatteflyktsdirektivet.¹⁹

"[...] från år 2019 har en betydande förändring ägt rum genom skatteflyktsdirektivet."

Det innehåller bestämmelser om hur medlemsstaternas lagstiftning mot skatteflykt ska utformas. I direktivet behandlas ränteavdragsbegränsningsregler, utflytningsbeskattning (ibland kallat "exitbeskattnings"), en allmän regel mot missbruk, CFC-regler²⁰ samt regler mot hybrida missmatchningar²¹. Regeringen har föreslagit lagstiftning om hur svensk rätt behöver förändras för att möta direktivets krav.²² Dessa regler trädde i kraft den 1 januari 2019, och ytterligare regelförändringar är att vänta till följd av detta direktiv.²³

Skatteflyktsdirektivet skiljer sig i jämförelse med tidigare direktiv inom området för direkt beskattning. De tidigare direktiven ska undanröja eller lindra beskattning vid gränsöverskridande transaktioner inom EU, och syftar till att främja den inre marknaden genom att ta bort skattehinder. Dessa direktiv ska alltså lindra beskattningen enligt nationell rätt. Inom ramen för dessa direktiv finns visserligen också några bestämmelser mot skatteflykt, men de är av underordnad betydelse. Skatteflyktsdirektivet är däremot helt inriktat på att motverka skatteflykt och anger en miniminivå för hur sådana regler ska utformas. Medlemsstaterna är fria att om de vill införa strängare regler mot de olika formerna av skatteflykt. Enligt min mening kan genomförandet av skatteflyktsdirektivet vara ett första steg mot betydligt ökad aktivitet från EU inom företagsbeskattningens område. Kommissionen har visserligen lagt fram olika förslag tidigare, men de har sällan vunnit gehör. Skatteflyktsdirektivet är ett nytt steg.

3.3 Fria rörligheter och rule of reason-doktrinen

De fria rörligheterna har stor betydelse för utformningen av medlemsstaternas skattesystem. De framgår av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF)²⁴ och omfattar fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital. Den fria rörligheten för personer kan i sin tur indelas i fri

rörlighet för arbetstagare och etableringsfriheten. Vad gäller utformningen av medlemsstaternas företagsbeskattning, är det framförallt etableringsfriheten, det fria tillhandahållandet av tjänster och de fria kapitalrörelserna som har haft och alltjämt har stor betydelse. Det finns en hög grad av "konvergens" mellan de fria rörligheterna, det vill säga att innebörd, tolkning och tillämpning av friheterna är likartad. Härutöver finns också unionsmedborgarskapet som även det skyddar fri rörlighet och innebär ett förbud mot hindrande åtgärder.

"De fria rörligheterna har stor betydelse för utformningen av medlemsstaternas skattesystem."

Medlemsstaternas skattelagstiftning kan medföra hinder mot en eller flera av de fria rörligheterna.²⁵ Det kan vara fråga om olika slags diskriminering eller restriktioner. I den rättsvetenskapliga litteraturen talar man om "direkt diskriminering", "indirekt diskriminering" och "icke-diskriminerande restriktion". Direkt diskriminering föreligger om en olikbehandling grundas på exempelvis nationalitet och olikbehandlingen medför en nackdel för den berörde. Indirekt diskriminering föreligger om ett annat kriterium används som får som konsekvens att exempelvis personer med utländsk nationalitet behandlas sämre än dem som har medborgarskap i den aktuella staten.²⁶ En icke-diskriminerande restriktion är i princip fallet om en olikbehandling skulle föreligga trots att det inte är fråga om direkt eller indirekt diskriminering. I praktiken är det emellertid svårt att identifiera en situation som inte innehåller diskriminerande inslag.²⁷

Den nationella lagstiftningsåtgärd som medför indirekt diskriminering eller en icke-diskriminerande restriktion kan ändå rättfärdigas (ibland "berättigas" eller "motiveras") om det finns tvingande hänsyn till allmänintresset, som den nationella åtgärden kan sägas uppfylla. EU-domstolen har i sin praxis identifierat flera sådana rättfärdigande grunder, däribland upprätthållandet av "skattesystemets inre sammanhang", motverkande av skatteflykt, effektiv skattekontroll och den "välvägd fördelningen av beskattningsrätten".²⁸

Det finns ytterligare ett led i EU-domstolens prövning, nämligen proportionalitetsbedömningen. En nationell skattebestämmelse som utgör en indirekt diskriminering eller icke-hindrande

restriktion måste således vara proportionerlig mot sitt syfte, om den ska kunna rättfärdigas. Den får alltså inte gå utöver vad som krävs, och om den gör det är den oproportionerlig och därmed otillåten.

Direkt diskriminering, exempelvis på grund av nationalitet, kan dock inte rättfärdigas enligt den förnuftsdoctrin (*rule of reason*-doctrin) som EU-domstolen har utvecklat. Hindret mot fria rörligheter kan förekomma såväl i den skattskyldiges hemstat, som i den stat i vilken den skattskyldige erhåller en inkomst exempelvis på grund av en investering.

Från senare delen av 1990-talet har EU-domstolen blivit mer oklar vad gäller vilket slags hinder den nationella lagstiftningsåtgärden ska anses utgöra.²⁹ EU-domstolen finner det ofta tillräckligt att fastslå att den ifrågavarande skattebestämmelsen medför ett "hinder" eller en "restriktion". Termen "diskriminering" används alltmer sällan i mål om nationella skattesystem i förhållande till fria rörligheter. Man kan fråga sig varför. Enligt min mening kan ett skäl vara att EU-domstolen vill komma ifrån den äldre praxis som innebar att "direkt diskriminering" inte kan rättfärdigas. På beskattningens område kan det ofta bli fråga om direkt diskriminering av aktiebolag.

Skälet är att distinktionen mellan obegränsad och begränsad skattskyldighet beträffande juridiska personer ofta avgörs på grundval av var personen är registrerad eller har sitt säte, det vill säga på grundval av bolagets nationalitet. Obegränsad skattskyldighet medför i normalfallet skattskyldighet i hemstaten för samtliga inkomster, en begränsad skattskyldighet medför normalt en skattskyldighet endast för inkomster som har sin källa eller sitt ursprung i den staten. Obegränsad skattskyldighet är ofta förknippad med vissa förmåner, och om dessa inte utsträcks till begränsad skattskyldiga kan det i vissa situationer uppstå ett hinder mot någon av de fria rörligheterna.

Eftersom det särskiljande kriteriet i praktiken är den juridiska personens nationalitet kan alltså olikbehandlingen av obegränsad och begränsad skattskyldiga medföra en direkt diskriminering. Enligt EU-domstolens förnuftsdoctrin kan direkt diskriminering inte rättfärdigas. Detta är enligt min uppfattning ett skäl till att EU-domstolen numera ofta väljer en vagare terminologi. Det möjliggör nämligen en användning av förnuftsdoctrinen utan att EU-domstolen behöver göra något principiellt

uttalande om en praxisförändring avseende doktrinen innebörd, och att det som egentligen är direkt diskriminering också kan rättfärdigas. Det kan därmed sägas att EU-domstolen i viss mån har befast medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet utan att göra någon formell ändring av praxis.

"Det kan därmed sägas att EU-domstolen i viss mån har befast medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet utan att göra någon formell ändring av praxis."

Det finns några avgöranden från EU-domstolen om fria rörligheter som är särskilt viktiga för utformningen av medlemsstaternas företagsbeskattning. Det första gäller CFC-lagstiftning, som står för *controlled foreign corporation* och är en lagstiftning mot viss skatteplanering, eller skatteflykt i vid mening. En stat som har en CFC-lagstiftning kan beskatta de inhemska delägarna i utländska lågbeskattade juridiska personer utan att vinsten i formell mening har tagits hem i form av utdelning eller genom att personen har avyttrat sina aktier i bolaget. Att vinst i ett dotterbolag beskattas på moderbolagsnivå först vid tidpunkten för utdelning eller avyttring av dotterbolagsaktierna kallas "principen om uppskov med beskattning" (*the principle of tax deferral*). CFC-lagstiftning innebär ett avsteg från denna beskattningsprincip. Om ett svenskt bolag äger andelar i ett lågbeskattat bolag i ett skatteparadis innebär alltså den svenska CFC-lagstiftningen att denna delägare blir omedelbart beskattad i Sverige för sin andel av vinsten i det utländska bolaget, se 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. EU-domstolen prövade Storbritanniens CFC-lagstiftning i förhållande till fria rörligheter i mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.³⁰ Frågan som EU-domstolen hade att ta ställning till var om en sådan beskattning var förenlig med fria rörligheter, särskilt fria kapitalrörelser, etableringsfriheten och det fria tillhandahållandet av tjänster. EU-domstolen kom fram till att den brittiska CFC-lagstiftningen medförde ett hinder mot etableringsfriheten, och att den i situationer inom EU endast kunde rättfärdigas med hänsyn till att motverka skatteflykt, om lagstiftningen var så snäv att den endast träffade "rent konstlade upplägg" (*wholly artificial arrangements*). Om CFC-lagstiftningen

träffar däremot också genuin affärsverksamhet är den inte tillåten. Sverige har anpassat sin CFC-lagstiftning till *Cadbury Schweppes*-domen, se 39 a kap. 7 a § IL.³¹ Den är inte tillämplig inom EES för det fall att det lågbeskattade bolaget har bland annat lokaler och personal, det vill säga en genuin verksamhet. Gränsdragningen är dock inte enkel.

Ett annat viktigt rättsfall är mål C-446/03 *Marks & Spencer* som avsåg gränsöverskridande resultatutjämning inom koncerner.³² Det brittiska moderbolaget Marks & Spencer plc hade dotterbolag i Belgien, Tyskland och Frankrike. Samtliga dessa dotterbolag hade underskott. Det brittiska moderbolaget ville i sin brittiska deklaration göra ett så kallad koncernavdrag för underskotten i de utländska dotterbolagen. Det var dock inte möjligt enligt brittisk skatterätt eftersom dessa dotterbolag inte var hemmahörande i Storbritannien; ett hinder mot etableringsfriheten förelåg. Enligt EU-domstolen kunde dock detta hinder rättfärdigas om den nationella lagstiftningen i Storbritannien samtidigt uppfyllde tre krav.

För det första skulle den nationella bestämmelsen uppfylla kravet på symmetri i beskattningen, det vill säga att om underskott drogs av skulle överskott tas upp till beskattning. För det andra skulle den motverka att förluster behandlas två gånger. För det tredje skulle den nationella bestämmelsen motverka skatteundandragande.

Även om en nationell skattebestämmelse kunde rättfärdigas med hänsyn till dessa krav, skulle den trots allt vara otillåten om den var oproportionerlig. Den nationella åtgärden ansågs oproportionerlig om i) det utländska dotterbolaget inte kunde använda förlusterna på annat sätt i sin hemstat, eller ii) det utländska dotterbolaget inte kunde rulla fram förlusterna och använda dem ett senare beskattningsår. I det ifrågavarande fallet var de utländska förlusterna definitiva och det nekade avdraget i Storbritannien var därmed oproportionerligt. Det medförde att Storbritannien var tvunget att medge gränsöverskridande koncernavdrag.

Mot bakgrund av Marks & Spencer-målet har medlemsstaterna varit tvungna att omarbota nationell lagstiftning om gränsöverskridande resultatutjämning inom koncerner.³³ Sverige har genomfört en anpassning till utgången i Marks & Spencer-målet, se 35 a kap. IL. Det kan diskuteras om denna anpassning är tillräcklig. Skälet är att resultatutjämning i en svensk koncern kan göras

i form av ”koncernbidrag”, vilket omfattar ett betydligt större antal principiella situationer än de situationer som täcks av de gränsöverskridande ”koncernavdragen”.³⁴ Det finns därmed en risk att de svenska reglerna om koncernavdrag strider mot etableringsfriheten.

”Det finns därmed en risk att de svenska reglerna om koncernavdrag strider mot etableringsfriheten.”

Ett annat rättsfall av stor betydelse för utformningen av medlemsstaternas företagsbeskattning är mål C-452/04 *Fidium Finanz*.³⁵ Detta rättsfall avser förhållandet mellan de fria kapitalrörelserna och övriga fria rörligheter. Till skillnad från de övriga fria rörligheterna gäller de fria kapitalrörelserna också i förhållande till tredje land. Frågan är emellertid i vilken omfattning som de fria kapitalrörelserna gäller i förhållande till tredje land, för det fall att någon annan frihet i princip också är materiellt tillämplig. I *Fidium Finanz* förklarade EU-domstolen att om en annan frihet var tillämplig tillsammans med fria kapitalrörelser, skulle denna andra frihet utesluta tillämpningen av fria kapitalrörelser, för det fall att den andra friheten var ”dominerande”. I *Fidium Finanz*-målet var det fråga om det fria tillhandahållandet av tjänster i förhållande till de fria kapitalrörelserna. I senare rättsfall har EU-domstolen förklarat att samma relation gäller i förhållande till etableringsfriheten, vilken är en frihet som särskilt påverkar företagsbeskattningen.

En konsekvens av *Fidium Finanz*-doktrinen är att de fria kapitalrörelserna inte är tillämpliga i förhållande till tredje land om en annan frihet – såsom etableringsfriheten eller fri rörlighet för tjänster – är tillämplig och anses ”dominerande”.³⁶ Skälet är att en sådan dominerande frihet inte gäller i förhållande till tredje land. Det ska sägas att jag för egen del är kritisk till logiken i EU-domstolens resonemang. Jag förstår inte hur exempelvis etableringsfriheten kan sägas vara dominerande över fria kapitalrörelser när den inte är territoriellt tillämplig i förhållande till tredje land. Min generella tolkning är att EU-domstolen sökte efter ett sätt att begränsa tillämpningsområdet för de fria kapitalrörelserna och därför konstruerade detta betraktelsesätt vars inre logik kan ifrågasättas.³⁷ Konsekvensen är att tillämpligheten av de fria

kapitalrörelserna i förhållande till tredje land är kraftigt beskuren. Etableringsfriheten är i hög grad parallell med de fria kapitalrörelserna – det går knappast att föreställa sig en etablering som inte samtidigt utgör en kapitalrörelse. Så snart etableringsfriheten är tillämplig och dominerande i förhållande till fria kapitalrörelser, är de fria kapitalrörelserna avskurna i förhållande till tredje land eftersom etableringsfriheten inte gäller i förhållande till tredje land. Medlemsstaternas möjlighet att införa restriktiv skattelagstiftning i förhållande till tredje land har därmed ökat betydligt.

EU-domstolen har också förklarat att andra rättfärdigande grunder kan komma i fråga i förhållande till tredje land, se mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*.³⁸ Det möjliggör exempelvis en mindre snäv syn på vad som är acceptabla regler mot skatteflykt i intern rätt. Det innebär att det förmodligen är möjligt att ha ”mekaniskt” verkande regler mot skatteflykt i förhållande till tredje land, det vill säga regler som generellt förbjuder vissa skatteförmåner utan att ta hänsyn till vilket syfte, exempelvis skatteundandragande, som investeraren hade med transaktionen. Skatteförmåner kan exempelvis nekas i förhållande till transaktioner med bolag i vissa skatteparadis eller i förhållande till bolag som är föremål för en låg effektiv beskattning.

3.4 Förbud mot statligt stöd

Inom EU finns också ett förbud mot statligt stöd som snedvrider konkurrensen och påverkar den inre marknaden på ett negativt sätt. Det framgår av artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) att stöd som ges av en medlemsstat eller med statliga medel, och som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, är oförenligt med den inre marknaden i den mån som det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Europeiska kommissionen har i uppdrag att övervaka att otillåtet statligt stöd inte förekommer. Vissa undantag finns från förbudet mot statligt stöd (artikel 107.2–3 FEUF). I en så kallad upplysning från kommissionen finns en relativt detaljerad beskrivning av reglerna om otillåtet statligt stöd och deras tillämplighet inom skatteområdet, som detta avsnitt bygger på.³⁹

För att det ska vara fråga om ett otillåtet stöd enligt artikel 107.1 FEUF är det fyra kriterier

som samtidigt ska vara uppfyllda. Av denna bestämmelse följer att stödet ska:

- (i) ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel,
- (ii) snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen,
- (iii) gynna vissa företag eller viss produktion ("selektivitetskriteriet"), och
- (iv) påverka handeln mellan medlemsstaterna.

Inom skatteområdet är det framförallt det tredje kriteriet – "selektivitetskriteriet" – som är svårt att fastställa. EU-domstolen har utvecklat viss praxis inom området.⁴⁰

En nationell lagstiftningsåtgärd är "sektiv" om den gynnar vissa företag eller viss produktion. För att fastställa om en viss åtgärd är selektiv måste följaktligen ett referenssystem fastställas. Det är i förhållande till detta referenssystem som en selektiv åtgärd, det vill säga ett undantag, kan identifieras. Det ordinarie bolagsskattesystemet kan exempelvis vara referenssystem till ett parallellt bolagsskattesystem med särskilda lättnader för utländska investerare. Om ett undantag identifieras är det dessutom möjligt att i vissa fall rättfärdiga det på grund av systemets art och funktion. För att kunna rättfärdiga en selektiv åtgärd måste en medlemsstat kunna visa att avvikelserna är en del av de vägledande principerna för referenssystemet. Inom skatteområdet kan sådana vägledande principer vara skatt efter bärkraft (som rättfärdigar progressivitet i beskattningen), neutralitet i beskattningen samt att motverka skattebedrägeri.⁴¹

Det finns några generella fall när selektivitet anses föreligga på skatteområdet. Det kan vara fråga om undantag från beskattning eller att skattemyndigheten har tilldelats ett alltför stort "skön", eller tolkningsutrymme, för att göra sin bedömning. Om en skatteförmån endast medges "genuin affärsverksamhet" kan bedömningen av vad som är genuin innebära att skattemyndigheten har fått ett alltför stort tolkningsutrymme. Det kan därmed vara fråga om en selektiv skatteåtgärd.

Om ett företag har erhållit otillåtet statligt stöd ska det betala tillbaka det, se 3 § i lagen (2013:388) om tillämpning av Europeiska unionens statsstödsregler.

Stor uppmärksamhet har ägnats förhandsbesked i skattefrågor som inte minst stora amerikanska

företag har erhållit av medlemsstater inom EU, exempelvis Irland och Luxemburg, vilka har medfört betydande skattefördelar.⁴² Sådana förhandsbesked kan utgöra en selektiv fördel för mottagaren om de innebär att mottagaren får betala en lägre skatt eller om förhandsbeskedet inte är tillgängligt för företag i en jämförbar rättslig eller faktisk situation.⁴³ Europeiska kommissionen har riktat in sig på förhandsbesked från medlemsstaterna om internprissättning. Dessa förhandsbesked avser prissättning av varor och tjänster som säljs och köps mellan företag inom samma koncern, och där koncernföretagen finns i olika stater. Utgångspunkten i internationell skatterätt är att priserna på koncerninterna transaktioner ska sättas till det så kallade armlängdspriset, det vill säga det pris som hade gällt om transaktionen hade ägt rum mellan oberoende näringsidkare.⁴⁴ De gränsoverskridande situationerna kan vara mellan företag i olika EU-länder eller mellan företag i EU-land och tredje land.

"Stor uppmärksamhet har ägnats förhandsbesked i skattefrågor som inte minst stora amerikanska företag har erhållit av medlemsstater inom EU, exempelvis Irland och Luxemburg, vilka har medfört betydande skattefördelar."

Nyligen meddelade EU-domstolen dom i ett mål där kommissionen hade ifrågasatt en medlemsstats förhandsbesked inom skatteområdet i förhållande till statsstödsreglerna. EU-domstolen fann inte att något hinder förelåg i förhållande till statsstödsreglerna.⁴⁵ Det återstår emellertid att se hur EU-domstolen kommer att döma i övriga fall.

Ett relativt nyligt exempel är Europeiska kommissionens fördjupade undersökning av Nederländernas skatterättsliga behandling av Inter IKEA.⁴⁶ Kommissionen har tidigare ifrågasatt förhandsbesked inom detta område som givits till bland annat Apple (Irland), Starbucks (Nederländerna) och Fiat Finance and Trade (Luxemburg). Enligt kommissionen medför dessa nationella förhandsbesked otillåtet statligt stöd. Kommissionens uppfattning har kritiserats, bland annat för att den fäster alltför stor vikt vid de rekommendationer som finns i OECD:s riktlinjer för internprissättning.⁴⁷ Om Europe-

iska kommissionen slutligen når framgång i dessa pågående tvister kan de ifrågavarande företagen bli återbetalningsskyldiga med mångmiljardbelopp. Sverige har också en lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.⁴⁸ Såvitt bekant har den i varje fall ännu inte ifrågasatts av kommissionen i förhållande till statsstödsreglerna.

3.5 Internprissättning

Det helt dominerande systemet för allokering av bolagsvinster mellan stater sker enligt den tidigare nämnda armlängdsprincipen och de metoder som OECD har utvecklat genom Transfer Pricing Guidelines.⁴⁹ Inom EU finns vidare sedan många år en skiljemannakonvention som avser hur tvister om allokeringen kan avgöras.⁵⁰ Härtill finns tvistlösningsmekanismer i bilaterala och multilaterala skatteavtal mellan medlemsstaterna. EU anser emellertid att dessa mekanismer är alltför begränsade, tidskrävande och kostsamma. Av denna anledning har ett direktiv antagits, direktivet om skattetvistlösningsmekanismer.⁵¹ Det omfattar klagomål som framförs från och med den 1 juli 2019 och som avser skatt på inkomst eller kapital som förvärvats den 1 januari 2018 eller därefter. Det nya direktivet kompletterar skiljemannakonventionen, och tillsammans har de förutsättningar att avsevärt effektivisera förfarandet. Direktivet är tillämpligt på ett vidare spektrum av tvister än skiljemannakonventionen, vilken endast avser tvister avseende internprissättning. Direktivet avser alla tvister som leder till dubbelbeskattning.

Inom EU finns också "EU Joint Transfer Pricing Forum" (förkortat JTPF) som diskuterar och tar ställning i frågor om internprissättning.⁵² Europeiska kommissionen har nyligen uttalat sig om hur EU på ett samordnat sätt ska ta sig an gränsöverskridande skatterevisjoner inom området för internprissättning.⁵³ Det ska understrykas att det framförallt är OECD som är aktivt inom området för internprissättning på internationell nivå, och att EU:s aktivitetsgrad genom JTPF är jämförelsevis begränsad. Härutöver ska det ju också noteras att i varje fall Europeiska kommissionen förespråkar en övergång från internprissättning och tillämpning av armlängdsprincipen till en "formulary apportionment method" inom ramen för förslaget om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB), som behandlas i det följande avsnittet. Denna alternativa metod innebär att vinster inom en koncern allokeras med hänsyn till storleken av

produktionsfaktorer hos de olika koncernföretagen. Armlängdsprincipen fokuserar i stället på en jämförelse med prissättning på varor och tjänster som säljs av oberoende företag. Det är fråga om två principiellt olika allokeringsmodeller. EU är alltså engagerat i båda modellerna, men kommissionen förespråkar den ena (*formulary apportionment method*), men har än så länge inte vunnit tillräckligt gehör för den bland medlemsstaterna.

4 Förslag om ny lagstiftning om företagsbeskattning inom EU

4.1 Skatt på finansiella transaktioner

I kölvattnet av finanskrisen år 2007/08 presenterade kommissionen förslag på skatt på finansiella transaktioner, en så kallad *financial transaction tax* (FTT). Det fanns en uppfattning bland flera medlemsstater och kommissionen att finanskrisen hade påvisat en hög grad av risktagande på finansmarknaderna. För att rädda enskilda företag och ekonomin på ett mer generellt plan fick många stater, och därigenom skattebetalarna, betala ett högt pris genom olika räddningsåtgärder och andra interventioner på marknaden. Många ansåg att den finansiella sektorn skulle lämna ett bidrag till detta genom ökad beskattning av denna sektor. Vissa ansåg också att en skatt på finansiella transaktioner skulle ha en dämpande effekt på alltför stort risktagande i den finansiella sektorn. Tyskland och Frankrike stödde införandet av en skatt på finansiella transaktioner, medan länder som Storbritannien och Sverige var motståndare.

Kommissionen har lämnat flera förslag inom området, och det senaste är från år 2013.⁵⁴ Direktivförslaget innebär att en skatt på vissa finansiella transaktioner skulle införas inom EU. Endast elva medlemsstater skulle omfattas av direktivet, som alltså skulle ske inom ramen för ett så kallat fördjupat samarbete i vilket endast vissa medlemsstater deltar. Tyskland och Frankrike var i denna grupp men inte länder som Danmark, Polen, Sverige och Storbritannien. Skatten skulle tas ut som en omsättningsskatt på finansiella transaktioner i de medlemsstater som omfattades av direktivet. Beskattningsunderlaget skulle i vissa fall beräknas på marknadsvärdet och i andra fall på det nominella värdet på transaktionen. I vissa fall skulle skattesatsen vara 0,1 procent och i andra fall 0,01 procent. Tidpunkten för transaktionen skulle vara beskattningstidpunkt.

Förslaget möttes av omfattande kritik och har inte genomförts. Bland de kritiska synpunkterna kan följande nämnas. Om EU ensidigt inför en FTT riskerar det finansiella kapitalet att investeras i andra länder i stället. Det kan medföra att de finansiella marknaderna i EU tappar marknadsandelar. En FTT riskerar att övervältras på konsumenter och i praktiken inte bäras av de finansiella aktörerna, som bankerna.

"Vissa ansåg också att en skatt på finansiella transaktioner skulle ha en dämpande effekt på alltför stort risktagande i den finansiella sektorn."

Det kan noteras att Sverige för några år sedan övervägde att införa en bankskatt, men att den inte genomfördes.⁵⁵ Kritiken mot denna bankskatt sammanföll i hög grad med den ovan redovisade kritiken mot FTT, även om dess utformning var annorlunda. Den svenska bankskatten skulle i stället för på transaktioner beräknas på lönekostnader och vinst i finansiella företag.

4.2 Förslag om en Common Corporate Tax Base (CCTB) och en Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

Europeiska kommissionen har vid två tillfällen lämnat förslag på en gemensam bolagsskattebas inom EU. Förslagen syftar till att harmonisera bolagsbeskattningen inom unionen genom att bland annat föreskriva att bolagsskattebasen beräknas på samma sätt, men ändå tillåta att medlemsstaterna har olika bolagsskattesatser. Det första förslaget lanserades år 2011 och avsåg en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB). Det innebar ett frivilligt system för bolag inom EU att beräkna beskattningsbar inkomst på ett enhetligt sätt, och dessutom att resultatutjämna mellan de ingående bolagen i företagsgruppen. Allokering av inkomster mellan bolagen inom gruppen skulle ske enligt en särskild formel baserad på storleken av vissa produktionsfaktorer. Förslaget diskuterades och övervägdes men ledde inte till några lagstiftningsåtgärder. Det fanns flera skäl, bland annat att medlemsstaterna alltjämt värnar sin suveränitet inom skatteområdet och att förslaget är principiellt annorlunda i förhållande till den rådande armlängdsprincipen.

År 2016 återkom Europeiska kommissionen med ett nytt förslag som består av två direktiv, och avsikten är att de ska genomföras successivt efter varandra. Det första direktivförslaget⁵⁶ avser en gemensam bolagsskattebas, som därefter skulle följas av ett direktiv som dessutom medförde en konsolidering av inkomsten för en företagsgrupp och allokering av inkomster mellan koncernföretagen enligt en fördelningsnyckel.⁵⁷ Till skillnad från 2011 års förslag är de nya föreslagna reglerna obligatoriska för företag över en viss storlek.⁵⁸ För att understödja forskning och utveckling medges omfattande avdrag för utgifter för sådan verksamhet (*super-deduction for R&D costs*). I förslaget finns olika slags regler mot skatteundandragande.

En stor fördel med en "Common Corporate Tax Base" (CCTB) och en "Common Consolidated Corporate Tax Base" (CCCTB) är att bolag får hantera ett enda bolagsskattesystem i stället för en rad olika system när man har verksamhet i andra medlemsstater. Risken för skatteanpassade transaktioner minskar, och utgifterna för skatteadministration minskar hos företagen. Det problem som finns med att allokera företagsvinster med stöd i armlängdsprincipen och reglerna om internprissättning försvinner också inom ett EU-sammanhang, men kvarstår förstas i förhållande till tredje land. Att förmå medlemsstaterna att i betydande grad ge upp sin suveränitet inom bolagsskatteområdet är dock inte enkelt att få gehör för. Enligt min mening har förslaget om CCTB och CCCTB betydande fördelar, även om fördelningsnyckeln efter produktionsfaktorer i förslaget om CCCTB har vissa brister.⁵⁹

Fördelningsnyckeln är baserad på företagets tillgångar, arbetskraft och försäljning. För en liten, öppen och exportberoende stat som Sverige är särskilt faktorn försäljning problematisk, eftersom försäljning allokeras till den stat till vilken varan eller tjänsten är destinerad. Att fördela bolagsskattebasen efter en fördelningsnyckel är dock inte något helt nytt. Mekanismen används för att fördela bolagsskattebasen mellan USA:s delstater, som jämte den federala nivån också har beskattningsrätt för bolagsinkomster.⁶⁰

4.3 Förslag om skatt på digitala tjänster och digital närvaro

Beskattning av digital närverksamhet har fått betydande uppmärksamhet inom EU genom de

förslag om digital beskattning som Europeiska kommissionen har lämnat. Kommissionen har nämligen lämnat förslag på två direktiv som skulle medföra ett ökat skatteuttag av digital näringsverksamhet. Bakgrunden är att kommissionen anser att den digitala ekonomin har inneburit stora förändringar av det sätt på vilket näringsverksamhet bedrivs, och att de principer för beskattning som utformades i början av 1900-talet inte längre är tillräckliga för att säkra beskattningsunderlaget. En bärande idé i kommissionens förslag inom området är att beskattning ska äga rum där värde skapas.⁶¹ Här kan det dock invändas att den digitala ekonomin i dag praktiskt taget berör all näringsverksamhet, om än i varierande grad. Att genomföra särskilda skattelösningar för "digital ekonomi" blir därmed svårt eftersom den riskerar att påverka all näringsverksamhet.

"Om EU ensidigt inför detta slag av beskattning kommer det att ha en styrande effekt på var företag förlägger sin verksamhet, vilket riskerar att hämma utvecklingen av digitala tjänster inom EU."

Kommissionen har lämnat ett förslag på direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster.⁶² Det står klart att direktivförslaget i betydande grad skulle träffa stora amerikanska företag som Google, Facebook och Amazon. Avsikten med direktivet är att beskatta intäkter från tillhandahållandet av vissa tjänster där användarna i varierande grad anses skapa värdet. Användarnas verksamhet måste här vara en väsentlig förutsättning för att företaget ska kunna bedriva verksamheten. Det kan till exempel vara fråga om att på ett digitalt gränssnitt placera reklam som riktas mot gränssnittets användare. Det krävs en viss storlek på verksamheten för att det ska vara fråga om en beskattningsbar person. De globala intäkterna för den ifrågavarande personen ska under det relevanta räkenskapsåret överstiga 750 miljoner euro. Dessutom ska personens intäkter inom EU överstiga 50 miljoner euro för samma räkenskapsår. Skatten ska tas ut där användarna befinner sig. Skattesatsen föreslås vara 3 procent på de beskattningsbara intäkterna. Med tanke på de höga tröskelvärdena för att

bli skattskyldig kan det antas att framförallt utländska, kanske särskilt amerikanska, företag kommer att omfattas av skatten. Sveriges regering har åtminstone hittills ställt sig avvisande till direktivförslaget, inte minst mot bakgrund av befarade konsekvenser om endast EU inför reglerna och inte övriga världen. Skatten riskerar att bli handlingsdirigerande och hämma tillväxten av digital näringsverksamhet inom EU.

Ett annat direktivförslag avser bolagsbeskattning av en betydande digital närvaro.⁶³ För det första innehåller direktivförslaget regler om "skatteförbindelse" till en viss medlemsstat för digitala företag med gränsoverskridande verksamhet. När ska dessa företag anses ha en tillräcklig anknytning till en medlemsstat för att skatt ska kunna tas ut? I artikel 4 i direktivförslaget behandlas innebörden av uttrycket "betydande digital närvaro" som ger upphov till ett fast driftställe och därmed skattskyldighet i den stat där det fasta driftstället är beläget. Det handlar om en verksamhet som helt eller delvis består av att tillhandahålla digitala tjänster genom ett digitalt gränssnitt där under beskattningsperioden (i) intäkterna överstiger 7 miljoner euro, (ii) antalet användare överstiger 100 000 stycken, eller (iii) antalet affärskontrakt med användare i medlemsstaten överstiger 3 000 stycken. För det andra innehåller förslaget riktlinjer för hur vinster ska fördelas till en digital verksamhet, se artikel 5 i direktivförslaget. Utgångspunkten är att allokering till det fasta driftstället ska ske enligt den metod OECD rekommenderar i artikel 7 i skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal. Denna metod innebär i korthet att ett fast driftställe (en "filial") ska beskattas som om det vore ett självständigt företag. Mot bakgrund av de anställda, risker och kapital som kan hänföras till det fasta driftstället, allokeras i nästa steg inkomster till det fasta driftstället.

Om EU ensidigt inför detta slag av beskattning kommer det att ha en styrande effekt på var företag förlägger sin verksamhet, vilket riskerar att hämma utvecklingen av digitala tjänster inom EU.

Enligt min mening har direktivförslaget om bolagsbeskattning på grund av betydande digital närvaro relativt goda förutsättningar att kunna genomföras. Det bygger på etablerade principer för beskattning även om det innebär en betydande utvidgning av beskattningsutrymmet. Jag ställer mig emellertid skeptisk till direktivet om en gemensam skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala

tjänster. Om EU ensidigt inför detta slag av beskattning kommer det att ha en styrande effekt på var företag förlägger sin verksamhet, vilket riskerar att hämma utvecklingen av digitala tjänster inom EU. En viktig allokeringfaktor för inkomster från digitala tjänster är hur stor marknaden är i form av antalet användare och antalet affärskontrakt. Sverige är en liten och öppen ekonomi med en relativt stor andel företag verksamma med digitala tjänster. Med endast 10,2 miljoner invånare är den inhemska marknaden för digitala tjänster i Sverige relativt liten. Med detta förslag riskerar Sverige att förlora skatteinkomster till de större medlemsstaterna inom EU.

5 Avslutning

Under många år genomförde EU relativt få åtgärder inom företagsbeskattningens område. Man ville främst skydda och undanröja hinder på den inre marknaden samt motverka olika former av skadlig skattekonkurrens. Konkret handlade det om ett fåtal direktiv och om en relativt omfattande praxis från EU-domstolen avseende nationell skatterätt i förhållande till de fria rörligheterna. I dag råder emellertid en betydligt större aktivitet.

Under senare år har kommissionen blivit avsevärt mer aktiv inom området för företagsbeskattning. Statsstödsreglerna används numera flitigt för att få bort hinder för den inre marknaden. Europeiska kommissionen agerar offensivt i förhållande till medlemsstaternas mekanismer för förhandsbesked på internprissättningsområdet, vilka kommissionen i flera fall anser utgör otillåtet statligt stöd.

"Det står klart att Europeiska kommissionen strävar efter ökad harmonisering inom området för företagsbeskattning."

Europeiska kommissionen har dessutom flyttat fram positionerna ytterligare under den senaste tiden. Det av medlemsstaterna antagna skatteflyktsdirektivet är ett uttryck för det. I det tidigare behandlade meddelandet från Europeiska kommis-

sionen från år 2015 anges fem nyckelområden där det krävs åtgärder för att nå en rättvis och effektiv företagsbeskattning inom EU. Det innehåller bland annat det reviderade förslaget till en gemensam konsoliderad bolagsskattebas och strävan att bolagsvinster ska beskattas där vinsterna genereras.

Det står klart att Europeiska kommissionen strävar efter ökad harmonisering inom området för företagsbeskattning. Det återstår att se hur långt medlemsstaterna är beredda att gå i den riktningen. Det kan sägas att Storbritannien företrädde en linje enligt vilken EU:s inflytande på området för företagsbeskattning skulle begränsas. I och med brexit har den gruppen av stater inom EU tappat i styrka. I formell mening har varje medlemsstat veto i förhållande till åtgärder inom skatteområdet eftersom beslut kräver enhällighet i rådet. Frågan är i vilken utsträckning det är möjligt för mindre medlemsstater att vidhålla suveräniteten på företagsbeskattningens område bortom skyddet av den inre marknaden, om en stor grupp av andra medlemsstater vill öka integrationen inom skatteområdet. De mycket stora svårigheter som Storbritannien har med sitt utträde ur EU kan verka avskräckande för enskilda stater som vill avvika från en uppfattning som har starkt stöd bland de övriga medlemsstaterna. Att använda hotet om ett eventuellt utträde ur EU i en förhandlingssituation inom rådet, kan nog te sig ännu mer avlägset för många medlemsstater mot bakgrund av problemen med brexit.

Det kan noteras att kommission i januari 2019 har föreslagit att kravet på enhällighet i skattefrågor tas bort och ersätts med ett krav på kvalificerad majoritet.⁶⁴ För att kunna fatta ett beslut om en sådan förändring krävs förstås alla medlemsstaters samtycke, och det återstår att se vilken framgång förslaget kommer att få.

Hur medlemsstaterna förhåller sig till kommissionens förslag om CCTB och CCCTB samt digitala skatter kan bli avgörande för vilken inriktning EU kommer att ha under de närmaste åren inom företagsbeskattningens område. Om dessa förslag skulle genomföras kan det öppna för ytterligare harmonisering inom skatteområdet.

Slutnoter

¹ Med *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) avses att en stats skattebas (dvs. beskattningsbara inkomster) överförs till andra stater ("eroderar") genom olika former av skatteplanering. Det kan exempelvis vara fråga om ränteavdrag som görs i högskattestater och som betalas till en långivare som dessutom är ett närstående bolag hemmahörande i ett skatteparadis.

² Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (ändrat genom direktiv 2017/952/EU).

³ Termen "företag" inbegriper visserligen näringsverksamhet som bedrivs av enskild näringsidkare (fysisk person", men de EU-rättsliga åtgärder som behandlas i denna analys avser huvudsakligen bolag. Den inre marknaden omfattar självfallet också enskilda näringsidkare. Större företag liksom många små och medelstora företag bedrivs genom bolag.

⁴ Det två initiala rapporterna inom OECD:s BEPS-projekt är "Addressing base erosion and profit shifting" och "Action plan on base erosion and profit shifting", båda utgivna i Paris, 2013.

⁵ Ett exempel är EU:s arbete mot skadlig skattekonkurrens (*harmful tax competition*) som inleddes i slutet av 1990-talet. Se Dahlberg, Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Kluwer Law International, The Hague, 2005, s. 57–61.

⁶ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, 2013, s. 15.

⁷ SOU 2014:40 Företagsskattekommittén (2014). *Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet*. Stockholm: Fritze, s. 69.

⁸ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, 2013, s. 15.

⁹ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, 2013, s. 17.

¹⁰ Förslagen avser bl.a. ytterligare regler mot skatteflykt i skatteavtalen, skärpt CFC-lagstiftning, utökade ränteavdragsbegränsningar, utökad informationsutbyte och utökade regler mot skatteplanering med immateriella rättigheter.

¹¹ Se Niesten, Hannelore, *Unravelling the recent US tax reform: A paradigm shift in international and EU tax landscape*, *European Taxation*, 2018, s. 442–452. Se även Fensby, Torsten, *Den amerikanska skattereformen ur ett skattepolitiskt perspektiv*, *Skattenytt*, 2018, s. 141–159.

¹² Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling. Bryssel den 17.6.2016, COM(2015) 302 final.

¹³ Gränsöverskridande resultatutjämnning ("konsolidering") innebär att bolag i samma koncern som hör hemma i olika stater ska kunna resultatutjämnas med varandra. Om moderbolaget i medlemsstat A går med vinst, ska det kunna göra avdrag för en förlust i ett dotterbolag i medlemsstat B. Sådan resultatutjämnning är ofta tillåten i en rent intern situation, men endast i begränsad omfattning i gränsöverskridande situationer.

¹⁴ Se avsnitt 4.1 om en *Common Consolidated Corporate Tax Base*.

¹⁵ Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

¹⁶ 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.

¹⁷ 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.

¹⁸ Sparandedirektivet avsåg informationsutbyte och i vissa fall källskatter på inkomster från sparande. Det direktivet har avskaffats i och med utvidgade möjligheter till informationsutbyte inom EU. Sparandedirektivet (2003/48/EG) upphävdes från utgången av år 2015. Skälet var att ett ännu effektivare direktiv om informationsutbyte trädde i kraft, som bl.a. medför ett automatiskt utbyte av upplysningar. Detta reviderade direktiv om

informationsutbyte trädde i kraft år 2016, och har beteckningen rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt stöd i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EG.

¹⁹ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion. Detta direktiv benämns ofta ATAD som är en förkortning av den engelska beteckningen, *Anti Tax Avoidance Directive*.

²⁰ CFC står för *controlled foreign corporation*. Det är en lagstiftning mot internationell skatteplanering. Den innebär att inhemska delägare i lågbeskattade utländska bolag blir löpande (årligen) beskattade för sin andel av vinsten i de utländska bolagen. I annat fall hade det varit uppskov med beskattningen av dessa utländska bolagsvinster till dess att de vidareförmedlas som utdelning eller tas hem som kapitalvinst när aktierna i dessa bolag avyttras. Sverige har CFC-lagstiftning sedan år 1990, vilken har reviderats år 2004 och 2019.

²¹ En "hybrid mismatchning" kan uppstå i anknytning till hybridinstrument eller hybridföretag. Ett hybridinstrument är ofta i gränslandet mellan eget kapital och lånekapital. Det innebär att avkastningen kan behandlas som avdragsgill ränta i ett land och som skattefri utdelning i ett annat land. Ett hybridföretag kan vara skattesubjekt i ett land och beskattas på delägarnivå i ett annat land. Det innebär att en kostnad kan bli avdragsgill på både bolagsnivå i ett land och delägarnivå i ett annat land.

²² Prop. 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.

²³ Se Finansdepartementets promemoria av den 1 februari 2019, Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar, Fi2019/00329/S1.

²⁴ Fördraget om Europeiska unionens funktions-sätt, C 326/50, 26.10.2012.

²⁵ Se härom exempelvis, Terra, Ben & Wattel, Peter, *European Tax Law*, 6 Ed., Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2012, Helminen, Marjaana, *EU Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2018; Dahlberg, Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom*

of establishment and the free movement of capital, Kluwer Law International, The Hague, 2005.

²⁶ Inom individbeskattningens område är ett särskiljande kriterium "bosatt". Att vara skatterättsligt bosatt i en stat medför ofta obegränsad skattskyldighet samt vissa skatteförmåner som olika slags grundavdrag. Att en person är skatterättsligt bosatt i en stat förutsätter inte att personen är medborgare i den staten, även om statens medborgare ofta är obegränsat skattskyldiga i den staten. Olikbehandling p.g.a. bosättning kan ge upphov till indirekt diskriminering.

²⁷ Se Dahlberg, Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Kluwer Law International, The Hague, 2005, s. 64–70.

²⁸ Se Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014, s. 366–387.

²⁹ Detta är ett tema i Dahlberg, Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Kluwer Law International, The Hague, 2005.

³⁰ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*. ECLI:EU:C:2006:544.

³¹ Se även 39 a kap. 7 § andra stycket IL, som är en anpassning till etableringsfriheten som genomfördes redan före domen i Cadbury Schweppes-målet.

³² Mål C-446/03 *Marks & Spencer*. ECLI:EU:C:2005:763.

³³ Det finns ytterligare fall som förtydligar innebörden av utgången i Marks & Spencer-målet, exempelvis mål C-337/08 *X Holding*. ECLI:EU:C:2010:89.

³⁴ Se härom Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, 4 uppl., Lund, 2014, s. 169–174.

³⁵ Mål C-452/04 *Fidium Finanz*. ECLI:EU:C:2006:631.

³⁶ Se härom mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

³⁷ Se vidare Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4 uppl., Lund, Studentlitteratur, s. 407–415.

³⁸ Mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*. ECLI:EU:C:2009:717.

³⁹ Upplysningar från Europeiska unionens institutioner, byråer och organ. Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. 2016/C 262/01. 19.7.2016.

⁴⁰ Se t.ex. mål C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*. ECLI:EU:C:2001:598.

⁴¹ Se Gren, Marc, *Selektiva skatter och statstöd, SvSkT*, 2016, s. 3-8.

⁴² Detta har rönt stor uppmärksamhet i internationella medier, se exempelvis *The Economist*, January 28th, 2016, Going after Google.

⁴³ Se kommissionens tillkännagivande (ovan) punkt 174. Dessa slags förhandsbesked om internprissättning vid försäljning av varor och tjänster inom multinationella koncerner lämnas av staters skattemyndigheter. De ska förstås åtskiljas från de förhandsavgöranden som EU-domstolen meddelar om innebörden av EU-rätten.

⁴⁴ Armlängdsprincipen finns uttryckt i staters interna rätt, skatteavtal och i OECD:s och FN:s riktlinjer för internprissättning.

⁴⁵ Se domen i de förenade målen T-131/16 och T-263/16 *Belgium and Magnetrol v. European Commission*. ECLI:EU:T:2019:91.

⁴⁶ Se kommissionens pressmeddelande av den 18 december 2017 – Statligt stöd: Kommissionen inleder fördjupad undersökning av Nederländernas skattemässiga behandling av Inter IKEA.

⁴⁷ Se härom Forrester, Emily, Is the state aid regime a suitable instrument to be used in the fight against harmful tax competition, *EC Tax Review*, 2018, s. 19–35.

⁴⁸ Lag (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Den har såvitt känt inte ifrågasatts av Europeiska kommissionen.

⁴⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris, 2017.

⁵⁰ Konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (90/436/EEG).

⁵¹ Rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skatttvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen, L 265/1, 14.10.2017.

⁵² EU Joint Transfer Pricing Forum är ett EU-organ som är rådgivande till Europeiska kommissionen. Det består av en medlem från varje medlemsstat och därutöver 18 medlemmar från icke-statliga organisationer som företag och intresseorganisationer. Arbetet sker inom det ramverk för internprissättning som OECD har utvecklat. Uttalanden från forumet är inte rättsligt bindande.

⁵³ Uttalandet med rekommendationer från forumet finns i EU Joint Transfer Pricing Forum. A coordinated approach to transfer pricing controls within the EU, Brussels, October 2018, Taxud/D2. Det rättsliga stödet för att genomföra rekommendationerna är rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (se särskilt artikel 11 i 2011 års direktiv).

⁵⁴ Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax, COM(2013) 71 final, Brussels, 14.2.2013. Förslag hade också lämnats år 2011. Se Vogel, Thorsten & Cortez, Benjamin, The Commission's proposal to introduce an EU financial transaction tax, *European Taxation*, 2012, s. 77–84.

⁵⁵ SOU 2016:76 Utredningen om skatt på finansiell verksamhet (2016). *Skatt på finansiell verksamhet*. Stockholm: Wolters Kluwer.

⁵⁶ Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, COM(2016) 685 final. Strasbourg, 25.10.2016.

⁵⁷ Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, COM(2016) 683 final. Strasbourg, 25.10.2016.

⁵⁸ Företaget ska tillhöra en koncern som har inkomster som årligen överstiger 750 miljoner euro.

⁵⁹ Se vidare om förslagen Andersson, Krister, En gemensam konsoliderad bolagsskattebas i EU, *SvSkT*, 2017, nr 1.

⁶⁰ Se Sánchez Sánchez, Angel, The apportionment formula under the European proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, *European Taxation*, 2018, s. 230–236.

⁶¹ För en jämförelse av direktivförslagen se Nieminen, Martti, The scope of the Commission's digital tax proposals, *Bulletin*, 2018, s. 664–675.

⁶² Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster, COM(2018) 148 final. Bryssel den 21.3.2018.

⁶³ Förslag till rådets direktiv om fastställande av regler med avseende på bolagsbeskattning av en betydande digital närvaro, COM(2018) 147 final. Bryssel den 21.3.2018.

⁶⁴ Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council, Towards a more efficient and democratic decision making in the EU tax policy. Strasbourg, 15.1.2019, COM(2019) 8 final.

Referenser

Offentligt tryck

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, C 326/50, 26.10.2012.

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 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.

Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt stöd i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EG.

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (ändrat genom direktiv 2017/952/EU).

Rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen, L 265/1, 14.10.2017.

Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax, COM(2013) 71 final. Brussels, 14.2.2013.

Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, COM(2016) 685 final. Strasbourg, 25.10.2016.

Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, COM(2016) 683 final. Strasbourg, 25.10.2016.

Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster, COM(2018) 148 final. Bryssel den 21.3.2018.

Förslag till rådets direktiv om fastställande av regler med avseende på bolagsbeskattning av en betydande digital närvaro, COM(2018) 147 final. Bryssel den 21.3.2018.

Upplysningar från Europeiska unionens institutioner, byråer och organ. Europeiska kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, 2016/C 262/01, 19.7.2016.

Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling. Bryssel den 17.6.2016, COM(2015) 302 final.

Kommissionens pressmeddelande av den 18 december 2017 – Statligt stöd: Kommissionen inleder fördjupad undersökning av Nederländernas skattemässiga behandling av Inter IKEA.

Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council, Towards a more efficient and democratic decision making in the EU tax policy. Strasbourg, 15.1.2019, COM(2019) 8 final.

EU Joint Transfer Pricing Forum. A coordinated approach to transfer pricing controls within the EU, Brussels, October 2018, Taxud/D2.

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

OECD, Action plan on base erosion and profit shifting, Paris, 2013.

OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris, 2017.

United Nations, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, New York, 2017.

- Prop. 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.
- SOU 2014:40 Företagsskattekommittén (2014). *Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet*. Stockholm: Fritze.
- SOU 2016:76 Utredningen om skatt på finansiell verksamhet (2016). *Skatt på finansiell verksamhet*. Stockholm: Wolters Kluwer.
- Finansdepartementets promemoria av den 1 februari 2019, Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar, Fi2019/00329/S1.
- Litteratur*
- Andersson, Krister, En gemensam konsoliderad bolagsskattebas i EU, *SvSkT*, 2017, nr 1.
- Dahlberg, Mattias, Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital, Kluwer Law International, The Hague, 2005.
- Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, 4 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014.
- Fensby, Torsten, Den amerikanska skattereformen ur ett skattepolitiskt perspektiv, *Skattenytt*, 2018, s. 141–159.
- Forrester, Emily, Is the state aid regime a suitable instrument to be used in the fight against harmful tax competition? *EC Tax Review*, 2018, s. 19–35.
- Gren, Marc, Selektiva skatter och statsstöd, *SvSkT*, 2016, s. 3–8.
- Helminen, Marjaana, EU Tax Law, IBFD, Amsterdam, 2018.
- Niemenen, Martti, The scope of the Commission's digital tax proposals, *Bulletin*, 2018, s. 664–675.
- Niessen, Hannelore, Unravelling the recent US tax reform: A paradigm shift in international and EU tax landscape, *European Taxation*, 2018, s. 442–452.
- Sánchez Sánchez, Angel, The apportionment formula under the European proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, *European Taxation*, 2018, s. 230–236.
- Terra, Ben & Wattel, Peter, European Tax Law, 6 Ed., Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2012.
- The Economist*, January 28th, 2016, Going after Google.
- Vogel, Thorsten & Cortez, Benjamin, The Commission's proposal to introduce an EU financial transaction tax, *European Taxation*, 2012, s. 77–84.
- Rättsfall från EU-domstolen*
- Mål C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*. ECLI:EU:C:2001:598.
- Mål C-446/03 *Marks & Spencer*. ECLI:EU:C:2005:763.
- Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*. ECLI:EU:C:2006:544.
- Mål C-452/04 *Fidium Finanz*. ECLI:EU:C:2006:631.
- Mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*. ECLI:EU:C:2009:717.
- Mål C-337/08 *X Holding*. ECLI:EU:C:2010:89.
- Förenade målen T-131/16 och T-263/16 *Belgium and Magnetrol v. European Commission*. ECLI:EU:T:2019:91.