



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Hanna Ydén

Integrera eller konkurrera?

En rättsvetenskaplig studie om EU:s möjligheter att använda
differentierad integration för att åstadkomma samarbete på
området för digital beskattning

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Richard Croneberg

Termin för examen: Period 1 VT2022

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	9
1.3 Avgränsningar	10
1.4 Metod och material	12
1.4.1 Metod	12
1.4.2 Material	15
1.5 Forskningsläge	16
1.6 Disposition	18
2 POSITIV INTEGRATION PÅ OMRÅDET FÖR DIREKT BESKATTNING	19
2.1 Inledning	19
2.2 EU-skatterättens grunder	20
2.2.1 Allmänt om integration	20
2.2.2 EU:s och medlemstaternas befogenheter inom beskattning	21
2.3 Regleringskonkurrens	26
2.4 Sammanfattning	30
3 DIFFERENTIERAD INTEGRATION INOM EU	32
3.1 Inledning	32
3.2 Allmänt om differentierad integration	32
3.3 Möjligheter till differentierad integration	35
3.3.1 Fördjupat samarbete på skatterättens område	35
3.3.2 Minimiharmonisering på skatterättens område	39
3.4 Två tidigare exempel på differentierad integration	40
3.4.1 FTT-förslaget	40
3.4.2 Skatteflyktsdirektivet	42

3.5	Sammanfattning	44
4	BESKATTNING AV DEN DIGITALA EKONOMIN	46
4.1	Inledning	46
4.2	Global nivå	47
4.3	EU-nivå	50
4.3.1	Bakgrund	50
4.3.2	Kommissionens tidigare förslag	51
4.3.2.1	Beskattning av en betydande digital närvaro	51
4.3.2.2	Ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster	52
4.3.3	Kommissionens senaste förslag	54
4.4	Sammanfattning	55
5	ANALYS	57
6	SLUTSATS	64
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	65
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	73

Summary

National and international tax systems face significant challenges due to the digitalisation of the economy. The European Union (EU) argues that these challenges must be met with solutions at union level that involve all Member States. If no harmonisation is achieved, there is a risk that the Member States will compete with each other through regulatory competition. The European Commission has made several extensive legislative attempts to harmonise areas of the taxation of the digital economy, however without success. This indicates that harmonisation might not be achievable through traditional routes of integration. An option is to use differentiated integration to achieve a cooperation between the Member States.

The aim of this thesis is to analyse what constitutional tools are available to the EU to use differentiated integration, in the shape of minimum harmonisation or enhanced cooperation, and to put these tools in the context of the taxation of the digital economy. The aim is further to examine which variation of differentiated integration is most appropriate to use to prevent regulatory competition between the Member States. Through analysing EU law and EU tax law by using an EU law method and a legal dogmatic method, several conclusions can be made.

The Treaties allow for the use of minimum harmonisation and enhanced cooperation in tax matters. Both variations of differentiated integration offer an alternative to traditional routes of integration and may possibly make harmonisation more realistically achievable. In the context of the taxation of the digital economy however, minimum harmonisation is more appropriate if the purpose of the harmonisation is to prevent regulatory competition.

This due to minimum harmonisation setting a minimum level of regulation for all Member States, which means there is a minimum level of harmonisation across the whole Union. A use of enhanced cooperation would result in some Member States having identical regulations whereas others would be able to shape their tax rules relatively freely. This creates a risk that Member States that do not participate in the enhanced cooperation will adjust their tax rules with the purpose of competing with the Member States that do participate in the enhanced cooperation. Minimum harmonisation guarantees a certain amount of regulation across all Member States. Even though they can introduce differentiated legislation above this level, the regulatory competition between the Member States is limited.

Sammanfattning

Den digitala ekonomin innebär stora utmaningar för nationella och internationella skattesystem. Den Europeiska unionen (EU) vill bemöta dessa utmaningar genom lösningar på unionsnivå som involverar samtliga medlemsstater. Om det inte går att uppnå harmonisering på området är risken att medlemsstaterna konkurrerar med varandra genom regleringskonkurrens. Den Europeiska kommissionen har presenterat flera omfattande lagstiftningsförslag i försök att harmonisera beskattningen av den digitala ekonomin, dock utan framgång. Detta indikerar att en harmonisering inte nödvändigtvis är möjlig att uppnå genom traditionella vägar för integration. Ett alternativ är att använda differentierad integration för att uppnå ett samarbete mellan medlemsstaterna.

Syftet med denna uppsats är att analysera vilka konstitutionella möjligheter som finns för EU att använda differentierad integration i form av minimiharmonisering eller fördjupat samarbete och att sätta dessa möjligheter i kontexten av beskattningen av den digitala ekonomin. Syftet är vidare att utreda vilken form av differentierad integration som är mest lämplig att använda för att motverka regleringskonkurrens mellan medlemsstaterna. Genom att analysera EU-rätten med en EU-rättslig metod och en rättsdogmatisk metod kan flera slutsatser dras.

Fördragen tillåter en användning av minimiharmonisering och fördjupat samarbete på skatterättens område. Båda variationer av differentierad integration erbjuder ett alternativ till traditionella vägar för integration och kan eventuellt möjliggöra viss harmonisering på området för beskattning av den digitala ekonomin. Minimiharmonisering är dock lämpligare att använda om syftet med harmoniseringen är att motverka regleringskonkurrens mellan medlemsstaterna.

Detta eftersom minimiharmonisering förutsätter att samtliga medlemsstater har en viss grundnivå av reglering, alltså att det finns en viss nivå av harmonisering över hela unionen. Vid en användning av fördjupat samarbete har vissa medlemsstater samma reglering medan andra är förhållandevis fria att utforma sina egna skatteregleringar. Det innebär att de länder som inte deltar i det fördjupade samarbetet har möjlighet att anpassa sina lagstiftningar i syfte att konkurrera med de länder som deltar i samarbetet. Minimiharmonisering garanterar däremot att samtliga medlemsstater har en viss nivå av enhetlig reglering. Även om de kan införa differentierade åtgärder utöver denna nivå, är regleringskonkurrensen mellan medlemsstaterna begränsad.

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Controlled Foreign Company
EMU	Ekonomiska och monetära unionen
EU	Europeiska unionen
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FTT	Financial Transaction Tax
G20	Group of Twenty
Jfr	Jämför
KOM/COM	Europeiska kommissionen
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I takt med en ökande globalisering och digitalisering av världens ekonomier har den gränsöverskridande handeln underlättats och påskyndats. Även om detta innebär ekonomiska möjligheter för Europeiska unionen (EU) och dess medlemsstater, innebär det också stora skatterättsliga utmaningar.¹ Dagens internationella skatteregler utformades under en tid då de flesta företag hade en fysisk närvaro i de länder där de tjänade in sina vinster, varför fysisk närvaro är vad som huvudsakligen ger länder en rätt att utöva sina skattebefogenheter. Företag idag har dock ofta möjlighet att använda digitala medel för att sälja sina varor och tjänster. De behöver inte längre alltid befinna sig fysiskt i den marknad där de tjänar in sin vinst.²

Globaliseringen och digitaliseringen har också inneburit att företag använder andra affärs- och värdeskapande modeller än vad som var i åtanke när de internationella skattereglerna tillkom.³ För att fungera i en modern och digital ekonomi måste de internationella skattereglerna därför uppdateras och förändras.⁴

För att bemöta bland annat dessa utmaningar har Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) sedan 2013 arbetat med Base Erosion and Profit Shifting-projektet (BEPS-projektet).⁵ EU har också ökat sin strävan att harmonisera på området för beskattning av den digitala ekonomin.⁶ År 2018 publicerade den Europeiska kommissionen två förslag till direktiv med syfte att lösa en del av de skatterättsliga problem som uppstår med anledning av den digitala ekonomin inom ramen för

¹ Se COM(2017) 547 final s. 4.

² Ibid s. 4 f.

³ Se COM(2018) 147 final s. 1.

⁴ Se COM(2021) 251 final s. 1.

⁵ Se OECD (2013a).

⁶ Se COM(2017) 547 final s. 2 ff.

medlemsstaternas bolagsskattesystem.⁷ Inget av dessa förslag har fått tillräckligt stöd för att kunna genomföras i unionen.⁸ I oktober år 2021 enades 137 stater, inom ramen för BEPS-projektet, om en lösning som bemöter vissa av de nya skatterättsliga utmaningarna.⁹ I december 2021 presenterade kommissionen ett förslag till direktiv innehållande ett gemensamt regelverk för att genomföra delar av denna överenskommelse i medlemsstaternas nationella lagstiftning.¹⁰ Inte heller detta förslag har ännu lyckats genomföras i unionen.¹¹

Kommissionen har uttryckt att åtgärder måste vidtas gemensamt för att bemöta de nya skatterättsliga utmaningarna och för att hantera den ökade skattekonkurrensen som utmaningarna har lett till.¹² En avsaknad av internationella lösningar innebär en risk att medlemsstaterna försöker konkurrera med varandra genom sina skattelagstiftningar i form av regleringskonkurrens.¹³ Regleringskonkurrens innebär i detta sammanhang att medlemsstaterna anpassar sina lagstiftningar i syfte att konkurrera med varandra.¹⁴ För att undvika en sådan utveckling vill kommissionen harmonisera på skatteområdet.¹⁵

En harmonisering på området för digital beskattning¹⁶ har dock visat sig vara svårt att åstadkomma. Skatterätten präglas generellt av spänningar mellan medlemsstaternas vilja att styra sina egna nationella skattesystem och EU:s harmoniseringssträvanden.¹⁷ En följd av detta är att fenomenet differentierad integration har blivit alltmer framträdande inom skatterätten.¹⁸

⁷ Se COM(2018) 147 final.; Se COM(2018) 148 final.

⁸ Se Outcome of the Council meeting (7368/19) av den 12 mars 2019.

⁹ Se OECD (2021a).

¹⁰ Se COM(2021) 823 final s. 1 f.

¹¹ Se Interinstitutional File 2021/0433 (CNS).

¹² Se COM(2018) 147 final s. 5.

¹³ Se COM(2017) 547 final s. 9.

¹⁴ Se Stark (2019) s. 34 f.

¹⁵ Se COM(2017) 547 final s. 9.

¹⁶ Benämningen ”digital beskattning” används inom ramen för denna uppsats synonymt med benämningen ”beskattning av den digitala ekonomin”.

¹⁷ Se Kendrick (2020) s. 371.

¹⁸ Se Howarth och Sadeh (2010) s. 922.

Det innebär, i den betydelse av differentierad integration som avses i denna uppsats, att antagandet om att alla medlemsstater alltid ska delta i alla EU:s åtgärder och att alla medlemsstater ska ha samma reglering ifrågasätts. EU-rättslig integration behöver därmed inom ramen för differentierad integration inte alltid innebära att alla medlemsstater har en identisk lagstiftning.¹⁹ Differentierad integration kan vara ett alternativ när harmonisering genom traditionell integration inte är möjlig att uppnå.²⁰

Differentierad integration kan användas på skatterättens område för att åstadkomma kompromisser och driva marknadsintegrationen inom EU framåt. Kommissionen har använt differentierad integration på skatterättens område i form av bland annat fördjupat samarbete och minimiharmonisering. I förslaget till rådets direktiv om genomförande av det fördjupade samarbetet på området för skatt på finansiella transaktioner²¹ (FTT-förslaget) används fördjupat samarbete. Detta förslag har dock inte genomförts i unionen.²² I rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (skatteflyktsdirektivet) används minimiharmonisering. Differentierad integration är dock inte inkluderat i kommissionens förslag som berör beskattningen av den digitala ekonomin. Frågan är om differentierad integration eventuellt kan användas på detta område för att uppnå ett samarbete och för att undvika att staterna konkurrerar med varandra?

¹⁹ Se Leuffen, Rittberger och Schimmelfennig (2013) s. 22.

²⁰ Jfr Kendrick (2020) s. 380.

²¹ Se COM(2013) 71 final.

²² Jfr Interinstitutional File 2013/0045 (CNS).

1.2 Syfte och frågeställningar

Denna uppsats har två delsyften. Det första delsyftet är att analysera vilka möjligheter EU har att använda differentierad integration för att uppnå ett samarbete mellan medlemsstaterna på området för digital beskattning. Dessa möjligheter kopplas direkt till kommissionens förslag till beskattning av den digitala ekonomin och de mål som EU önskar uppnå med förslagen.

Analysen sker dels genom att undersöka de konstitutionella möjligheterna till differentierad integration, dels genom att undersöka två tidigare exempel på differentierad integration inom skatterättens område.

Mot bakgrund av detta delsyfte besvaras följande frågeställningar i uppsatsen:

- Vilka konstitutionella möjligheter till differentierad integration finns på skatterättens område?
- Hur förhåller sig möjligheterna till differentierad integration till kommissionens förslag om beskattning av den digitala ekonomin?

Det andra delsyftet med denna uppsats är att analysera hur olika integrationsalternativ inom digital beskattning kan påverka utrymmet för regleringskonkurrens mellan medlemsstaterna. Denna analys utgår från ett antagande om att regleringskonkurrens inom skatterätten är problematiskt i förhållande till EU:s övergripande målsättningar för unionen som sådan. I uppsatsen undersöks därför regleringskonkurrens i förhållande till ingen harmonisering, minimiharmonisering och fördjupat samarbete på området för digital beskattning. Analysen tar sin utgångspunkt i motsättningen mellan skälen för EU:s harmoniseringssträvanden och de rättsliga svårigheter som finns med att uppnå en sådan harmonisering.

Mot bakgrund av detta delsyfte besvaras följande frågeställning i uppsatsen:

- Är minimiharmonisering eller fördjupat samarbete lämpligast att använda i syfte att motverka regleringskonkurrens på området för beskattning av den digitala ekonomin?

1.3 Avgränsningar

Integration och differentierad integration inom EU kan åsyfta såväl vertikala som horisontella förhållanden.²³ *Vertikal integration* beskriver den variation som finns i graden av integration på EU:s olika politikområden. *Vertikal differentierad integration* innebär därmed att olika politikområden har olika tidsmönster för och olika grader av integration. *Horisontell integration* berör i stället den territoriella utvidgningen av EU:s politikområden. *Horisontell differentierad integration* innebär därmed att antagandet om alla medlemsstaters absoluta och exklusiva deltagande i alla EU:s politikområden ifrågasätts.²⁴ Då syftet med denna uppsats är att undersöka möjligheten att genom differentierad integration försöka uppnå ett samarbete mellan medlemsstaterna på området för digital beskattning behandlas endast horisontell differentierad integration. I sammanhanget ska även nämnas att horisontell differentierad integration kan involvera såväl integration mellan EU:s medlemsstater (intern integration) som mellan icke-medlemsstater som tillämpar EU-rätt (extern integration).²⁵ Denna uppsats har inte som syfte att diskutera eventuella möjligheter för tredjeländer att delta i EU:s initiativ, varför uppsatsen endast behandlar intern integration. För att underlätta läsningen används begreppet *differentierad integration* i resterande del av uppsatsen och åsyftar i samtliga fall *horisontell intern differentierad integration*.

Vidare är syftet med uppsatsen inte att behandla konceptet differentierad integration i sin helhet. Differentiering är närvarande på många EU-rättsliga områden. Denna uppsats undersöker dock endast förhållandet mellan differentierad integration och skatterätten i allmänhet samt artikel 113 och 115 FEUF i synnerhet. En viss övergripande redogörelse av differentierad integration som fenomen sker dock för att ge en bakgrund till de efterföljande delarna av uppsatsen.

²³ Se Leuffen, Rittberger och Schimmelfennig (2013) s. 22.

²⁴ Ibid. s. 22 och 245.

²⁵ Ibid. s. 15.

Det finns många olika former av differentierad integration. Inom ramen för denna uppsats behandlas dock endast möjligheten att använda minimiharmonisering och fördjupat samarbete. Valet att endast behandla minimiharmonisering och fördjupat samarbete som exempel på differentierad integration har sin grund i dessa två tillvägagångssätts karakterer och skillnader. Minimiharmonisering kan sägas innehålla en mindre grad av differentiering, då ett sådant tillvägagångssätt förutsätter en viss enhetlig harmonisering över hela unionen. Vid minimiharmonisering sker inte differentiering i EU-rättsakten som sådan, utan snarare i hur medlemsstaterna väljer att förhålla sig till rättsakten.²⁶ Genom en sådan harmonisering garanteras att samtliga medlemsstater når upp till en viss miniminivå av reglering, men medlemsstaterna kan sedan välja att reglera utöver denna miniminivå.²⁷ Differentieringen uppstår därmed i den reglering som medlemsstaterna väljer att införa utöver minimiharmoniseringen.²⁸ Fördjupat samarbete innebär i stället en högre grad av differentiering som dessutom sker genom rättsakten som sådan. Vid ett fördjupat samarbete föreskrivs redan i rättsakten att endast vissa medlemsstater deltar i samarbetet. Det innebär att de medlemsstater som deltar i samarbetet kan ha en helt annan reglering på området än de länder som inte deltar i samarbetet.²⁹ Trots att båda dessa tillvägagångssätt kan innebära differentierad integration, sker alltså differentieringen på olika sätt. Fördjupat samarbete och minimiharmonisering har valts som exempel eftersom de illustrerar dels hur differentiering kan skilja sig åt, dels hur differentiering kan uppstå såväl på EU-nivå som på medlemsstatsnivå.

Med hänsyn till uppsatsens syfte behandlas inte det tekniska innehållet i kommissionens förslag kring beskattningen av den digitala ekonomin i någon större utsträckning. En redogörelse av skälen till förslagen sker dock för att ge en inblick i den problematik som föranleder diskussionen om en eventuell användning av differentierad integration. Inte heller redogörs för

²⁶ Jfr till exempel stycke sex i ingressen till skatteflyktsdirektivet.

²⁷ Ibid.

²⁸ Ibid.

²⁹ Jfr till exempel COM(2013) 71 final.

det tekniska innehållet i FTT-förslaget eller skatteflyktsdirektivet i någon större utsträckning.

I uppsatsen förutsätts genomgående att läsaren har viss förkunskap gällande såväl EU-rättens som EU-skatterättens grunder. Visserligen innehåller uppsatsen en redogörelse av viss grundläggande EU-skatterätt, men det läggs inget större fokus på att exempelvis förklara grundläggande skatterättsliga begrepp eller EU-rättens uppbyggnad.

1.4 Metod och material

1.4.1 Metod

I uppsatsen undersöks vilka möjligheter EU har att använda differentierad integration för att åstadkomma en harmonisering på området för digital beskattning. För att genomföra denna undersökning används såväl en EU-rättslig som en rättsanalytisk metod.

I huvuddelen av uppsatsen tillämpas en EU-rättslig metod. Det finns inte *en* EU-rättslig metod som sådan, utan EU-rättslig metod utgör snarare ett samlingsbegrepp på flera tillvägagångssätt för att hantera EU-rättsliga källor.³⁰ I EU-domstolens verksamhet används flera olika tolkningsmetoder, som exempel kan nämnas texttrogen tolkning och autonom tolkning.³¹ EU-domstolen tillämpar även en systematisk tolkning, vilket innebär att hela rättsordningen beaktas.³² Generellt kan sägas att den mest utpräglade tolkningsmetod som används av EU-domstolen är den ändamålsorienterade, vilken innebär att EU-rättsliga bestämmelser och allmänna rättsprinciper tolkas med beaktning av såväl bestämmelsens ordalydelse som dess sammanhang och bakomliggande syfte.³³

³⁰ Se Reichel (2018), s. 109.

³¹ Jfr Hettne och Otken Eriksson (2011) s. 159 ff.

³² Ibid. s. 163.

³³ Ibid. s. 158.

Den ändamålsorienterade tolkningsmetoden används då bestämmelsens lydelse eller kontextuella sammanhang är oklart.³⁴ Det sammanhang som beaktas vid en sådan tolkning är såväl det mindre som det större sammanhanget, med syfte att uppnå fördragets och rättsordningens långsiktiga mål.³⁵ Den EU-rättsliga metod som används i denna uppsats utgår från att EU-rättsliga bestämmelser och kommissionens förslag sätts i ljuset av EU-rättens övergripande mål, i enlighet med en ändamålsorienterad tolkningsmetod.

För att uppfylla syftet med uppsatsen är det nödvändigt att redogöra för gällande rätt inom EU-rätten. I uppsatsen kartläggs vilka regler och bestämmelser som finns på området dels med stöd i de *traditionella rättskällorna*³⁶, dels med stöd i sådant *material som påverkar gällande rätt*³⁷ men som inte direkt utgör gällande rätt.³⁸ Det innebär att uppsatsen innehåller en analys *de lege lata*, det vill säga en analys av vad gällande rätt är och innebär.³⁹ Detta faller inom den rättsdogmatiska metoden, vilken generellt innebär ett användande av de traditionella rättskällorna för att rekonstruera en rättsregel eller föreslå en lösning på ett rättsligt problem genom att applicera en rättsregel på problemet.⁴⁰ Detta sker med syfte att skapa en mer sammanfattad och lättillgänglig bild av hur rätten ter sig inom ett visst område.⁴¹ Jan Kleineman beskriver rättsdogmatisk analys som en analys av rättskällornas olika element på ett sådant sätt att analysens slutresultat speglar innehållet i gällande rätt.⁴² Kleineman menar att det utöver en *de lege lata*-analys även finns utrymme inom den rättsdogmatiska metoden att under vissa förutsättningar föra en *de lege ferenda*-argumentation, vilken inriktar sig på att föreslå lösningar på juridiska

³⁴ Se Hettne och Otken Eriksson (2011) s. 36 och s. 168.

³⁵ Ibid. s. 158.

³⁶ Med traditionella rättskällor avses i detta sammanhang lagstiftning, lagförarbeten, rättspraxis och doktrin. Jfr Sandgren (2018) s. 45.

³⁷ Sådant som kan påverka gällande rätt kan exempelvis vara soft law. Jfr Sandgren (2018) s. 45 f.

³⁸ Jfr Sandgren (2018) s. 49.

³⁹ Se Ramberg (2018) s. 15.

⁴⁰ Se Kleineman (2018) s. 21.

⁴¹ Ibid.

⁴² Ibid. s. 26.

problem.⁴³ Claes Sandgren menar att den rättsdogmatiska metoden utgår från att det finns *ett* korrekt svar på en juridisk problematik.⁴⁴

I uppsatsen undersöks alternativ för hur EU-rätten kan utformas. I en sådan undersökning finns det inte en objektiv sanning om vad som är rätt respektive fel. I uppsatsen redogörs därför inte för vad som är den enda och rätta vägen för EU, utan i stället förs en argumentation kring vilka möjliga vägar som finns för EU på området för digital beskattning. Denna typ av argumentation motiveras genom att uppsatsens syfte kräver en viss distansering från vad som utgör gällande rätt för att analysera vad som är eventuella lösningar på den rättsliga problematiken.⁴⁵ Det innebär att uppsatsen till stor del inte enbart innehåller en redogörelse av gällande rätt eller ett försök att komma fram till *en* lösning, utan även en analys av gällande rätt och eventuella rättsliga möjligheter till differentierad integration. Detta ligger närmare vad Sandgren benämner som en rättsanalytisk metod. Den rättsanalytiska metoden kan visserligen innehålla en utredning av vad gällande rätt är och innebär, men kan även röra sig utanför detta.⁴⁶ Vidare finns inte nödvändigtvis *ett* korrekt svar på ett visst rättsligt problem inom den rättsanalytiska metoden.⁴⁷ Sandgren menar att den rättsanalytiska metoden tillåter en friare tolkningsanalys av gällande rätt än en strikt rättsdogmatisk metod. Den rättsanalytiska metoden tillåter även studier av material som inte nödvändigtvis ingår i den traditionella rättskälleläran, men som har relevans i förhållande till arbetets syfte.⁴⁸

⁴³ Ibid. s. 36.

⁴⁴ Se Sandgren (2018) s. 51.

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Ibid. s. 51 f.

1.4.2 Material

För att utröna vad som gäller enligt EU-rätten används i huvudsak material från EU-institutionerna. De rättskällor som används i uppsatsen är primärrätt, inbegripet EU-domstolens praxis och utarbetade allmänna rättsprinciper, samt sekundärrättsliga instrument.⁴⁹ Vägledande material i form av exempelvis förarbeten och meddelanden från EU-institutionerna används också i uppsatsen.⁵⁰ Detta material används för att ta del av bakomliggande skäl och motiveringar till förslagen om beskattning av den digitala ekonomin, skatteflyktsdirektivet och FTT-förslaget. Förarbeten inom EU offentliggörs i form av exempelvis grön- och vitböcker, kommissionens förslag till rättsakter och motiveringar samt kommentarer därtill.⁵¹ Förarbetsuttalandena som används i uppsatsen verkar som en tolkningskälla snarare än som absolut fakta. Detta med anledning av att slutresultatet av EU-rättsakter ofta skiljer sig från förarbetsuttalanden.⁵² Med anledning av uppsatsens användning av den EU-rättsliga metoden verkar fördragen som utgångspunkt vid kartläggningen av den grundläggande EU-rätten, varefter övrigt EU-rättsligt material används för att ta del av bakomliggande skäl till harmonisering.

Som komplement till materialet från EU-institutionerna används juridisk doktrin i form av böcker och artiklar. Uttalanden i doktrin utgör en kompletterande rättskälla vid sidan av författningar, rättspraxis och förarbeten.⁵³ Sandgren beskriver doktrin som innehållande av information om rättskällor, men även som en egen rättskälla i sig själv.⁵⁴ Urvalet av doktrin har skett mot bakgrund av författarnas rättsvetenskapliga ställning och juridiska auktoritet inom sina respektive yrkesfält och länder. Valet att ta del av doktrin från flertalet europeiska länder grundar sig i att uppsatsen behandlar EU-rätten ur ett unionsrättsligt perspektiv, snarare än ett

⁴⁹ Jfr Hettne och Otken Eriksson (2011) s. 40.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Ibid. s. 113.

⁵² Ibid. s. 114.

⁵³ Se Ramberg (2018) s. 73.

⁵⁴ Jfr Sandgren (2018) s. 19.

nationellt. Det ska här uppmärksammas att det finns arbeten som kan ha relevans för uppsatsen som inte har kunnat tas del av med anledning av språkbarriärer. De artiklar som använts har huvudsakligen publicerats i kända rättsvetenskapliga och unionsrättsliga tidskrifter som riktar sig mot en europeisk publik, såsom exempelvis *Journal of Common Market Studies*, *Journal of International and Comparative Law* och *EC Tax Review*. I sammanhanget ska även nämnas att ämnena som berörs ofta har en politisk prägel, varför opartiskhet inte alltid kan garanteras i materialet. Materialinhämtningen har därför skett kritiskt och mot bakgrund av uppsatsens syfte.

I den del av uppsatsen som behandlar EU-skatterättens grunder är forskning av författarna Mattias Derlén, Staffan Ingmanson, Johan Lindholm, Jörgen Hettne och Ida Otken Eriksson av särskilt stor vikt. På detta område används även EU-domstolens praxis i stor utsträckning. Den del av uppsatsen som behandlar regleringskonkurrens baseras till stor del på material från Johanna Stark och EU-domstolen. I kapitlet om differentierad integration används material från bland andra Daniel Thym, Richard Ness, Dirk Leuffen, Berthold Rittberger och Frank Schimmelfennig samt kommissionen. I kapitlet som behandlar digital beskattning är material från OECD och EU-institutionerna av särskilt stor vikt.

1.5 Forskningsläge

Differentierad integration är inte ett nytt fenomen inom EU-rätten. Visserligen har fenomenet under de senaste decennierna blivit alltmer framträdande och omdiskuterat, men diskussioner om differentierad integration har förts sedan 1970-talet.⁵⁵ Det finns åtskilliga forskningsarbeten som behandlar fenomenet inom såväl rättsvetenskapen som samhällsvetenskapen. Differentierad integration i sin helhet har behandlats i forskning av bland andra Ellen Vos, Daniel Thym, Dirk

⁵⁵ Se Leruth, Gänzle och Trondal (2019) s. 1384.; Se Leuffen, Rittberger och Schimmelfennig (2013) s. 17.

Leuffen, Berthold Rittberger och Frank Schimmelfennig.⁵⁶ Arbeten som behandlar differentierad integration särskilt i förhållande till EU-skatteätten har författats av bland andra Richard Ness, Anzhela Cédelle och John Vella.⁵⁷ Även EU-institutioner har publicerat material som behandlar differentierad integration såväl i sin helhet som mer ämnesspecifikt.⁵⁸

Inte heller regleringskonkurrens är ett nytt fenomen inom EU.⁵⁹ Ämnet har behandlats i forskning av bland andra Johanna Stark, Reuven Avi-Yonah och Wolfgang Schön.⁶⁰ Det ska i sammanhanget märkas att regleringskonkurrens varierar i form och konsekvens beroende på vilket rättsområde det rör sig om.⁶¹ Med anledning av detta finns det en mängd forskning som visserligen ingående behandlar regleringskonkurrens, men som inte är relevant i förhållande till skatteättens område. Det finns flera forskningsarbeten som, till skillnad från denna uppsats, argumenterar för att regleringskonkurrens kan vara positivt. Dessa arbeten berör dock inte skatteätt utan andra rättsområden, som till exempel socialrätt. På skatteättens område finns en relativt stor konsensus om att regleringskonkurrens har en negativ effekt på EU:s medlemsstater och deras bolagsskattebas.⁶²

Med hänsyn till att det ännu inte finns någon EU-rättslig lagstiftning på området för digital beskattning är forskningsläget förhållandevis begränsat. Det finns dock forskning som berör specifika aspekter av digital beskattning, som till exempel förhållandet mellan rådande definitioner av fast driftställe och digitala affärsverksamheter.⁶³ De förslag som har

⁵⁶ Se Vos (2001).; Se Thym (2017).; Se Leuffen, Rittberger och Schimmelfennig (2013).

⁵⁷ Se Ness (2016).; Se Cédelle och Vella (2017).

⁵⁸ Se till exempel COM (2017) 2025 final och Europaparlamentet, *Betänkande om differentierad integration*, 2018/2093 (INI) av den 27 november 2018.

⁵⁹ Se Schön (2005) s. 332.

⁶⁰ Se Stark (2019).; Se Avi-Yonah (2000).; Se Schön (2005).

⁶¹ Jfr Stark (2019) s. 31 ff.

⁶² Ibid. s. 34.

⁶³ Se till exempel Pistone (2019).

presenterats av kommissionen på området för digital beskattning har publicerats i relativ närtid, vilket ytterligare begränsar forskningsläget.⁶⁴

Differentierad integration i förhållande till digital beskattning och regleringskonkurrens har i viss mån behandlats i forskning av Maria Kendrick.⁶⁵ Att förslagen till beskattning av den digitala ekonomin inte är genomförda begränsar forskningsläget även när det gäller förhållandet mellan dessa tre ämnen. Även om det finns åtskilliga forskningsarbeten inom differentierad integration och regleringskonkurrens samt en del inom digital beskattning är sammankopplingen av de tre ämnena förhållandevis outforskad.

1.6 Disposition

I uppsatsens andra kapitel redogörs för hur EU kan åstadkomma positiv integration på beskattningsområdet och vilka problem i form av regleringskonkurrens som en brist på harmonisering kan leda till. Detta kapitel utgör en utgångspunkt för den efterföljande redogörelsen i uppsatsen. I det tredje kapitlet behandlas differentierad integration på skatterättens område med fokus på minimiharmonisering och fördjupat samarbete. I detta kapitel inkluderas även en redogörelse av två tidigare exempel på differentierad integration på skatterättens område. I det efterföljande fjärde kapitlet presenteras de förslag till beskattning av den digitala ekonomin som getts av kommissionen och OECD. Uppsatsen fortsätter sedan med det femte kapitlet där det material som framkommit i uppsatsen analyseras och frågeställningarna besvaras. Slutligen presenteras några avslutande kommentarer och slutsatser i det sjätte kapitlet.

⁶⁴ Se COM(2018) 146 final.; Se COM(2018) 147 final.; Se COM(2018) 148 final.

⁶⁵ Se Kendrick (2020).

2 Positiv integration på området för direkt beskattning

2.1 Inledning

I uppsatsens andra kapitel redogörs för hur EU kan åstadkomma positiv integration på området för direkt beskattning och den problematik som en brist av harmonisering riskerar att leda till. Målet med kapitlet är att presentera grunderna för hur EU-skatterätten fungerar och vilka primärrättsliga regler den har att förhålla sig till. Vidare är målet med kapitlet att beskriva de konsekvenser som kan följa av att medlemsstaterna har möjlighet att någorlunda fritt utforma sina nationella skattesystem. I kapitlet presenteras därför vilka grundläggande rättsliga förutsättningar som finns för harmonisering inom direkt beskattning och varför det kan finnas ett behov av att åstadkomma en sådan harmonisering.

Med anledning härav inleds kapitlet med en redogörelse för EU-skatterättens grunder. Denna del av kapitlet ger först en bakgrund till integration på beskattningsområdet. Därefter beskrivs vilka regler som såväl EU som medlemsstaterna har att förhålla sig till vid utformning och tillämpning av skattelagstiftning. Kapitlet fortsätter sedan med en redogörelse för fenomenet regleringskonkurrens. Denna del beskriver hur svårigheterna att åstadkomma harmonisering inom beskattning kan leda till att medlemsstaterna konkurrerar med varandra genom sina skattelagstiftningar. Kapitlet avslutas sedan med en sammanfattning.

2.2 EU-skatte rättens grunder

2.2.1 Allmänt om integration

Artikel 1 FEU stadgar att upprättandet av EU är en del av ett arbete mot en ”allt fastare sammanslutning av de europeiska folken”. Utgångspunkten för EU-rättsordningen är åstadkommandet av en uniform och harmoniserad tillämpning av EU-rätten.⁶⁶ Denna rättsordning är bindande för medlemsstaterna och ska utgöra en integrerad del av deras nationella rättssystem.⁶⁷

EU-rättslig integration sker genom både positiv och negativ integration. Positiv integration regleras i artikel 114 och 115 FEUF och innebär att EU harmoniserar medlemsstaternas lagstiftningar genom att införa positiva regler. Denna typ av lagstiftning fastställer hur den inre marknaden ska fungera och förpliktigar medlemsstaterna att införa vissa gemensamma regler som ersätter nationell lagstiftning.⁶⁸ Negativ integration sker i stället genom att EU-domstolen underkänner nationella regleringar mot bakgrund av medlemsstaternas skyldigheter enligt fördragen.⁶⁹ Det innebär att medlemsstaternas handlingsutrymme begränsas genom att EU-domstolen bestämmer vilket innehåll nationell rätt inte får ha, snarare än vilket innehåll den ska ha.⁷⁰ Eftersom negativ integration sker genom utvecklingen av EU-domstolens praxis har den också vissa begränsningar. Domstolen prövar sina mål endast i förhållande till särskilda fall och regleringar. Prövningen innebär därmed inte att EU-domstolen tolkar regleringen som sådan, utan endast huruvida regleringen är förenlig med fördragen.⁷¹

⁶⁶ Se mål 6/64 *Costa mot E.N.E.L.*, EU:C:1964:66.

⁶⁷ Se mål 26/62 *Van Gend en Loos*, EU:C:1963:1.; Se Ståhl, Österman, Hilling och Öberg (2011) s. 21.

⁶⁸ Se Derlén, Ingmanson och Lindholm (2021) s. 15.

⁶⁹ Se López, Régil och Plaza (2019) s. 62.

⁷⁰ Se Derlén, Ingmanson och Lindholm (2021) s. 15.

⁷¹ Se López, Régil och Plaza (2019) s. 63 f.

Negativ integration är nära sammankopplat med principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt (*företrädesprincipen*), som har fastslagits av EU-domstolen i bland annat mål 6/64 *Costa mot E.N.E.L.*⁷²

Medlemsstaterna måste avstå en del av sin nationella suveränitet till förmån för bindande regler som är direkt eller indirekt gällande enligt EU-rätten.⁷³

Företrädesprincipen innebär att nationell rätt måste vara förenlig med EU-rätten då EU-rätten anses vara högre upp i rättskällehierarkin, detta oavsett om en nationell bestämmelse exempelvis har tillkommit senare än den EU-rättsliga.⁷⁴

Av central vikt för integrationen inom EU är den *inre marknaden* och den *fria rörligheten*. Av artikel 3.2 FEU följer att unionen ska innebära ett område utan några inre gränser. Alla hinder för handeln inom unionen ska avskaffas och förhållandena ska så långt som möjligt likna de som finns på en marknad inom ett land.⁷⁵ Artikel 26.2 FEU stadgar att det inom unionen ska råda fri rörlighet för ”varor, personer, tjänster och kapital”.

Etableringsfriheten som kommer till uttryck i artikel 49 FEUF tillhör också den fria rörligheten. Den fria rörligheten tar sikte mot nationella regler och åtgärder som hindrar rörligheten mellan medlemsstaterna, vilket innebär att den endast aktualiseras i gränsöverskridande situationer.⁷⁶

2.2.2 EU:s och medlemsstaternas befogenheter inom beskattning

EU har inte någon självständig rätt att beskatta och beskattning anses generellt tillhöra medlemsstaternas nationella suveränitet.⁷⁷ Det innebär dock inte att EU-rätten inte har betydelse för skatterätten.

⁷² Se mål 6/64 *Costa mot E.N.E.L.*, EU:C:1964:66.; Se mål 26/62 *Van Gend en Loos*, EU:C:1963:1.; Se mål 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114.; Se mål 106/77 *Simmmenthal*, EU:C:1978:49.

⁷³ Jfr Pålsson (2018) s. 53.

⁷⁴ Se Derlén, Ingmanson, Lindholm (2021), s. 35.

⁷⁵ Detta har konstaterats av EU-domstolen i flera mål, se till exempel mål 15/81 *Gaston Schul*, EU:C:1982:135.

⁷⁶ Se Derlén, Ingmanson och Lindholm (2021) s. 53.

⁷⁷ Se Wattel (2017) s. 319.

Flera beskattningsområden har blivit föremål för EU-rättslig reglering och medlemsstaterna måste alltid utöva sina beskattningsbefogenheter i enlighet med fördragen.⁷⁸

I artiklarna 110 till 113 FEUF finns bestämmelser som riktar in sig särskilt på skatter och avgifter. Dessa bestämmelser innehåller bland annat ett förbud mot att ha diskriminerande skatter och ett möjliggörande för harmonisering av omsättningskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter.⁷⁹ För att harmoniseringsåtgärder ska kunna införas på detta område krävs att en harmonisering är nödvändig för att säkerställa den inre marknadens upprättande och funktion samt för att undvika snedvridning av konkurrensen.⁸⁰

EU-rätten har framför allt haft ett stort inflytande på området för indirekt beskattning, där harmonisering kan ske enligt artikel 113 FEUF.⁸¹ Unionen har dock sedan 1990-talet även ökat sin närvaro på den direkta beskattningens område.⁸² Detta har skett dels genom att fler direktiv har införts på området, dels genom att EU-domstolen har tolkat de grundläggande friheterna i fördraget och funnit nationell skattelagstiftning oförenlig med den fria rörligheten.⁸³ EU-domstolen kan förklara att nationella skatterättsliga regleringar är oförenliga med EU-rätten, även om området i fråga inte är harmoniserat på unionsnivå.⁸⁴ Trots att unionen numera är mer involverad inom direkt beskattning och att medlemsstaterna är skyldiga att respektera fördragen vid utövandet av nationell rätt, finns fortfarande stort utrymme för medlemsstaterna att utforma sina egna skattesystem.⁸⁵

⁷⁸ Se Wattel (2017) s. 319.; Se Schmidtke (2016) s. 64.; Se López, Régil och Plaza (2019) s. 61 f.

⁷⁹ Se artiklarna 110–113 FEUF.

⁸⁰ Se artikel 113 FEUF.

⁸¹ Se Dahlberg (2020) s. 372.; Se Pahlsson (2018) s. 55.

⁸² Se Dahlberg (2020) s. 372.; Se Pahlsson (2018) s. 55.

⁸³ Se Dahlberg (2020) s. 372 f.

⁸⁴ Se mål 6/64 *Costa mot E.N.E.L.*, EU:C:1964:66.; Se López, Régil och Plaza (2019) s. 62.

⁸⁵ Se till exempel C-279/93 *Finanzamt Köln-Alstadt v. Schumacker*, EU:C:1995:31 och C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763.

Om EU ska reglera på skatterättens område ska ett särskilt lagstiftningsförfarande användas, detta enligt artiklarna 113 och 115 FEUF. Eftersom direkt beskattning inte omfattas av artikel 113 FEUF, måste unionen vända sig till de generella harmoniseringsbestämmelserna i artiklarna 114 och 115 FEUF vid frågor som rör direkt beskattning. Av artikel 114.2 FEUF följer dock att artikel 114 FEUF inte ska tillämpas på skatter. Det innebär att endast artikel 115 FEUF finns som rättslig grund för en harmonisering av direkt beskattning, vilket även innebär att direktiv är den enda form av bindande juridiska dokument som kan användas vid en harmonisering av direkta skatter. Artikel 115 FEUF stadgar att ett direktiv om tillnärmning endast får beröra sådana lagar eller andra författningar i medlemsstaterna som ”direkt inverkar på den inre marknadens upprättande eller funktion”. Direktivet måste dessutom bidra till de mål som är uppställda i fördraget.⁸⁶

När EU reglerar på skatterättens område finns det flera allmänna rättsprinciper som unionen måste förhålla sig till. EU:s befogenheter på skatterättens område begränsas huvudsakligen av tre principer som samtliga framgår av artikel 5 FEU, nämligen *principen om tilldelade befogenheter*, *subsidiaritetsprincipen* och *proportionalitetsprincipen*.⁸⁷

Principen om tilldelade befogenheter kommer till uttryck i artikel 5.2 FEU och reglerar när EU får handla. EU får inte agera utanför den ram av befogenheter som har tilldelats unionen genom fördragen för att nå de mål som fastställs där. Av detta följer att EU:s befogenheter är begränsade och endast kan utökas genom ändringar i fördragen.⁸⁸ Befogenheter som inte är tilldelade unionen tillhör fortsatt medlemsstaterna.⁸⁹ Det finns dock visst utrymme för unionen att agera utanför principen om tilldelade befogenheter, nämligen om agerandet är i enlighet med *principen om underförstådda*

⁸⁶ Se artikel 288 FEUF.

⁸⁷ Se Hettne och Otken Eriksson (2011) s. 80.

⁸⁸ Se Derlén, Ingmanson och Lindholm (2021) s. 28 f.

⁸⁹ Se artikel 5.2 FEU.; Se artikel 4.1 FEU.

befogenheter. De underförstådda befogenheter som avses är de som är nödvändiga för att unionen ska kunna utföra de åligganden som anges i fördragen. I övrigt måste alla åtgärder som EU vidtar ha stöd i en kompetens som framgår av fördragen.⁹⁰

Subsidiaritetsprincipen regleras i artikel 5.3 FEU och styr när EU *bör* handla. EU ska, på de områden där unionen inte har exklusiv befogenhet, avstå från att utöva sina befogenheter om syftet med en åtgärd lika väl kan uppnås genom att medlemsstaterna agerar var för sig.⁹¹

Proportionalitetsprincipen regleras i artikel 5.4 FEU och bestämmer när EU *kan* handla. Principen innebär att de åtgärder som EU genomför inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen.

Proportionalitetsprincipen är avgörande för vilken behörighet EU har att agera. Vid mål som behandlar proportionalitetsprincipen i förhållande till EU-rättslig lagstiftning ska EU-domstolen göra en proportionalitetsbedömning genom ett uppenbarhetstest. Detta test innebär att ett lagstiftningsval underkänns endast då det är uppenbart felaktigt.⁹²

Vad gäller medlemsstaternas nationella skattelagstiftningar och deras tillämpning av EU-skatterätten finns det också ett antal regler som de måste förhålla sig till. Av vikt för tillämpningen av EU-skatterätten är principen om lojalt samarbete (*lojalitetsprincipen*), som kommer till uttryck i artikel 4.3 FEU. Principen innebär att medlemsstaterna har en positiv förpliktelse att vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att de fullgör sina skyldigheter enligt EU-rätten. Medlemsstaterna har också en negativ förpliktelse att avstå från sådana åtgärder som kan förhindra fullgörandet av unionens mål. Det innebär bland annat att medlemsstaterna inte får vidta åtgärder som visserligen inte är direkt oförenliga med EU-rätten,

⁹⁰ Se artikel 5.2 FEU.; Se Hettne och Otken Eriksson (2011) s. 78 f.

⁹¹ Se artikel 5.3 FEU.

⁹² Se Hettne och Otken Eriksson (2011) s. 262.

men som skadar EU-rättens fullständiga och enhetliga tillämpning.⁹³ Av detta följer att principen har särskilt stor betydelse när det gäller EU-rättens genomslag på nationell nivå.⁹⁴ Lojalitetsprincipen innebär inte nya förpliktelser för medlemsstaterna, utan den har endast verkan i kombination med de uppgifter, ålägganden och mål som framgår av fördragen.⁹⁵

Vidare begränsas medlemsstaternas handlingsutrymme av flera negativa förpliktelser i form av förbud mot vissa typer av ageranden. Av särskilt stor betydelse i detta sammanhang är diskriminerings- och restriktionsförbud. Dessa förhindrar medlemsstaterna att införa skatterättsliga bestämmelser som innebär hinder för den fria rörligheten.⁹⁶ Diskrimineringsförbudet omfattar både öppen eller direkt diskriminering och dold eller indirekt diskriminering.⁹⁷ Restriktioner och icke-diskriminerande hinder för den fria rörligheten får varken uppställas för personer från andra medlemsstater eller för personer från den egna medlemsstaten. Detta förbud gäller om de aktuella reglerna utgör hinder vid en jämförelse mellan de som utnyttjar sina fria rörligheter och de som inte gör det.⁹⁸ Sådana hinder kan bland annat handla om att det finns skattemässiga konsekvenser för företag som etablerar sig utomlands.⁹⁹

Det ska uppmärksammas att en inskränkning eller restriktion av den fria rörligheten kan accepteras under särskilda omständigheter under den så kallade ”rule of reason”-doktrinen.¹⁰⁰ Skatteflyktsregler och regler om ändamålsenlig fördelning av skattebaserna mellan medlemsstaterna är exempel på bestämmelser som under vissa förutsättningar kan tillåtas enligt

⁹³ Se till exempel mål 14/68 *Walt Wilhelm*, EU:C:1969:4, mål 229/83 *Leclerc*, EU:C:1985:1 och mål C-246/07 *kommissionen mot Sverige*, EU:C:2010:203.

⁹⁴ Se Hettne och Otken Eriksson (2011) s. 83.

⁹⁵ *Ibid.* 82 f.

⁹⁶ Se Pålsson (2018) s. 57.; Se artiklarna 18, 30, 34, 45, 49, 56, 63 och 110 FEUF.

⁹⁷ Se Pålsson (2018) s. 61.; Se artiklarna 18–25 FEUF.

⁹⁸ Pålsson (2018) s. 64.

⁹⁹ *Ibid.* s. 64 f.

¹⁰⁰ Denna doktrin utvecklades i C-55/94 *Gebhard*, EU:C:1995:411 och innebär att en inskränkning eller en restriktion i den fria rörligheten kan vara tillåten om den är tillämplig på ett sätt som inte är diskriminerande, är motiverad av ett trängande allmänintresse, är ändamålsenlig och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sitt syfte.

denna doktrin.¹⁰¹ Det ska i sammanhanget dock nämnas att det faktum att en person använder skillnader i medlemsstaternas nationella skattesystem för att åtnjuta skattefördelar inte i sig självt kan anses utgöra ett missbruk av EU-rätten.¹⁰² Det finns dock regler i såväl nationell rätt som EU-rätt som i viss mån hindrar den fria rörligheten till förmån för förhindrandet av skatteflykt.¹⁰³

Av artiklarna 113 och 115 FEUF framgår att ett beslut inom beskattningsfrågor endast kan åstadkommas då rådet är enhälligt. Det innebär ofta innebär svårigheter med att åstadkomma harmonisering genom positiv integration. Alla medlemsstater har i princip möjlighet att lägga in veto mot en viss åtgärd. Kommissionen har flertalet gånger presenterat förslag om att ta bort enhällighetskravet och ersätta det med ett krav på kvalificerad majoritet i vissa skattefrågor. Dessa förslag har dock inte nått framgång.¹⁰⁴ Av denna anledning har negativ integration stor betydelse på skatterättens område.¹⁰⁵

2.3 Regleringskonkurrens

En följd av svårigheterna med att åstadkomma harmonisering på skatterättens område är att det finns utrymme för medlemsstaterna att relativt fritt utforma sina skattesystem. Det finns därmed viss möjlighet för medlemsstaterna att konkurrera med varandra genom sina skattelagstiftningar. Denna form av konkurrens faller under begreppet regleringskonkurrens.¹⁰⁶

¹⁰¹ Pahlsson (2018) s. 66.

¹⁰² Se C-212/97 *Centros*, EU:C:1999:126 punkt 27; Se C-167/01 *Inspire Art*, EU:C:2003:512 punkt 96; Se C-364/01 *Barbier*, EU:C:2003:665 punkt 71.

¹⁰³ Som exempel på detta kan nämnas CFC-regler, skatteflyktsdirektivet och exitbeskattning. Se Benítez (2019) s. 40.

¹⁰⁴ Se till exempel KOM(2003) 548 slutlig.

¹⁰⁵ Se López, Régil och Plaza (2019) s. 63.; Se artikel 115 FEUF.

¹⁰⁶ Se Wattel (2017) s. 319.

Regleringskonkurrens beskriver en situation där stater utformar och anpassar sin lagstiftning utifrån intresset hos de som lagstiftningen tillämpas på, i syfte att konkurrera med andra stater.¹⁰⁷ Denna anpassning kan ha sin bakgrund i en vilja att få fler aktörer att välja att etablera sig i den egna jurisdiktionen eller i en vilja att hindra aktörer från att välja bort den egna jurisdiktionen.¹⁰⁸

Konkurrens innebär i detta sammanhang att två eller flera stater försöker uppnå samma mål och att de i denna strävan ”tävlar” mot varandra.¹⁰⁹ Det traditionella exemplet på regleringskonkurrens är den mellan stater, men det existerar även mellan internationella organisationer som till exempel EU och suveräna stater.¹¹⁰ Regleringskonkurrens kan sättas i en kontext av en slags ”juridisk marknad”, där de olika staterna konkurrerar mot varandra med innehållet i sin lagstiftning i syfte att få så många aktörer som möjligt att välja att etablera sig i den egna jurisdiktionen.¹¹¹ Rättsliga system och regleringar kan i detta sammanhang jämföras med en vara som utformas utifrån den aktör som ska ta del av varan. Om varan utformas på ett visst sätt är sannolikheten större att aktören väljer det landets vara före ett annat lands vara.¹¹²

För att regleringskonkurrens ska kunna uppstå krävs det för första att det *finns* ett val för aktörer att göra. Detta förutsätter att det finns skillnader i de aktuella staternas rättssystem, som på olika sätt lockar aktörerna att etablera sig inom ramen för det mest fördelaktiga rättssystemet. Staterna måste därmed ha olika regleringar till den grad att aktörerna anser det fördelaktigt att göra ett medvetet val av var de ska etablera sig.¹¹³

¹⁰⁷ Jfr Stark (2019) s. 9.

¹⁰⁸ Se Stark (2019) s. 30 f.

¹⁰⁹ Jfr Stark (2019) s. 10 och s. 15.

¹¹⁰ Se Stark (2019) s. 15 f.

¹¹¹ Jfr Stark (2019) s. 2.

¹¹² Jfr Stark (2019) s. 9.; Jfr Schön (2005) s. 334.

¹¹³ Jfr Stark (2019) s. 18 f.

För att regleringskonkurrens ska kunna uppstå krävs för det andra att aktörerna *kan* göra ett val. Regleringskonkurrens förutsätter därför att det finns sätt för aktörer att förflytta sig mellan olika jurisdiktioners rättssystem.¹¹⁴ En sådan förflyttning kan ske genom att aktörerna förflyttar sig till en annan jurisdiktion rent fysiskt.¹¹⁵ Förflyttningen kan också ske genom att aktören behåller sin fysiska hemvist, men tar del av reglering utanför hemvistlandet på annat sätt.¹¹⁶ Som exempel på detta kan nämnas EU-domstolens mål C-212/97 *Centros* där domstolen konstaterade att etableringsfriheten i artikel 49 FEUF omfattar en rätt att bilda ett bolag i en annan medlemsstat än den egna för att sedan starta en filial i den egna medlemsstaten, i syfte att kringgå en viss ofördelaktig lagstiftning i den egna medlemsstaten.¹¹⁷

För det tredje krävs för att regleringskonkurrens ska kunna uppstå att lagstiftarna anpassar sin lagstiftning efter aktörernas preferenser på ett sådant sätt att aktörerna *vill* göra ett val.¹¹⁸ Det räcker således inte att det finns skillnader i rättssystemen, utan det måste vara medvetet skapade skillnader för att en verklig konkurrens ska kunna uppstå. Det kan finnas flera olika skäl till att lagstiftarna anpassar sina regelsystem utifrån aktörernas vilja, exempelvis politiska eller ekonomiska.¹¹⁹

På skatterättens område blir regleringskonkurrens i form av skattekonkurrens alltmer framträdande i takt med att världens ekonomier blir mer globaliserade och digitaliserade.¹²⁰ I en värld där det är enklare för företag att förflytta sig, både fysiskt och genom digitala medel, finns det fler möjligheter för aktörerna att göra ett val av jurisdiktion. För att ett företag ska vara ett skattesubjekt i ett land krävs som utgångspunkt att det antingen är etablerat i landet eller att det har ett fast driftställe i landet.¹²¹

¹¹⁴ Se Stark (2019) 19 ff.

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ Ibid. s. 22.

¹¹⁷ Se C-212/97 *Centros*, EU:C:1999:126 punkt 27.

¹¹⁸ Se Stark (2019) s. 25.

¹¹⁹ Ibid. s. 26 ff.

¹²⁰ Se Avi-Yonah (2000) s. 1575 f.

¹²¹ Se COM(2018) 147 final s. 2

Båda dessa beskattningsgrunder kräver någon form av fysisk närvaro i landet. Digitaliseringen möjliggör dock för företagen att sälja sina varor eller erbjuda sina tjänster även på marknader där de inte har fysisk närvaro, vilket innebär att de inte kan beskattas i de länder där de skapar sin vinst.¹²² Detta innebär vidare att företagen inte alltid måste ta hänsyn till var deras konsumentmarknad är när de väljer vilken jurisdiktion de ska beskattas i.¹²³ Denna valmöjlighet riskerar att leda till både skatteflykt och skatteundandragande, vilket i sin tur kan leda till urholkning av länders skattebaser.¹²⁴

Som ett svar på regleringskonkurrens på skatterättens område kan stater välja att anpassa sin lagstiftning på ett sådant sätt att de minskar incitamenten att lämna den egna jurisdiktionen, till exempel genom att sänka skatter eller införa skattelättnader. Staterna kan också svara på konkurrensen genom att försöka hindra aktörer från att lämna den egna jurisdiktionen genom att införa exempelvis exitbeskattning.¹²⁵ En konsekvens av regleringskonkurrens kan vara att stater anpassar sin lagstiftning och gör den mindre betungande för vissa aktörer, men kompenserar för förlusten av skatteintäkter genom att göra den mer betungande för andra skattesubjekt.¹²⁶ Regleringskonkurrens inom beskattning riskerar att leda till ett så kallat ”race to the bottom”, vilket innebär att stater sänker sina skatter till allt lägre nivåer av konkurrensskäl. Detta riskerar i sin tur att minska staters skattebaser världen över.¹²⁷

I förslaget till skatteflyktsdirektivet uttalade kommissionen att situationer där skattebetalare drar fördel av skillnader i skattesystem för att sänka sin skattebörda, leder till situationer som snedvrider företagets beslut på den inre marknaden och kan skapa ett klimat av orättvis skattekonkurrens.¹²⁸

¹²² Se COM(2018) 147 final s. 2

¹²³ Se Avi-Yonah (2000) s. 1587.

¹²⁴ Ibid. s. 1604 f.

¹²⁵ Se Stark (2019) s. 34 f.

¹²⁶ Jfr Schön (2005) s. 351.

¹²⁷ Se Ribstein och O’Hara (2009) s. 223.

¹²⁸ Se COM(2016) 26 final s. 3.

Regleringskonkurrens anges ofta som skäl till harmoniseringsbehov på skatterättens område. I kommissionens förslag till beskattning av den digitala ekonomin uttalar till exempel kommissionen att en gemensam åtgärd är nödvändig på området för att förhindra ensidiga åtgärder på nationell nivå, då sådana riskerar att fragmentera den inre marknaden och snedvrider konkurrensen.¹²⁹ BEPS-projektet är ett ytterligare ett exempel på ett försök att förhindra aktörer från att lämna vissa jurisdiktioner till fördel för andra, med syfte att åtnjuta skattefördelar.¹³⁰

I sammanhanget ska nämnas att skattelagstiftning inte är den enda relevanta faktorn vid en aktörs val av jurisdiktion. Även vad en stat har att erbjuda i form av andra typer av lagstiftning är av stor vikt. Skattelagstiftningen spelar dock generellt en stor roll.¹³¹

2.4 Sammanfattning

För att EU ska kunna åstadkomma positiv integration på området för direkt beskattning krävs att alla medlemsstater är överens om att införa den aktuella åtgärden och på vilket sätt åtgärden ska se ut. Detta innebär svårigheter med att åstadkomma harmonisering på området, vilket även återspeglas i den integrationsgrad som finns inom direkt beskattning.

När EU lyckas åstadkomma positiv integration måste unionen förhålla sig till principerna om tilldelade befogenheter, subsidiaritet och proportionalitet. Dessa principer innebär sammanfattat att EU endast får handla inom ramen för sina befogenheter enligt fördragen, endast får agera när en åtgärd inte lika väl kan uppnås genom att medlemsstaterna agerar var för sig och endast får agera inom ramen för vad som är nödvändigt för att nå ett visst syfte.

¹²⁹ Se COM(2018) 148 final s. 3.

¹³⁰ Se Stark (2019) s. 36.; Se OECD (2013a).

¹³¹ Jfr Schön (2005) s. 332 och 335.

När positiv integration inte kan åstadkommas är negativ integration den enda möjligheten EU har att åstadkomma harmonisering. EU-domstolen har möjlighet att underkänna nationella regler som strider mot fördragen. Medlemsstaterna måste bland annat förhålla sig till lojalitetsprincipen, den fria rörligheten och diskriminerings- och restriktionsförbuden vid tillämpning av sina nationella skattesystem. Negativ integration innebär dock inte några nya förpliktelser för medlemsstaterna, utan säkerställer endast att de följer förpliktelserna som redan åligger dem enligt fördragen. Av detta följer att EU inte kan införa några nya bestämmelser genom negativ integration, vilket de kan genom positiv integration.

En naturlig följd av svårigheterna med att åstadkomma positiv integration är att det finns utrymme för regleringskonkurrens mellan medlemsstaterna. Det innebär att medlemsstaterna kan konkurrera med varandra och anpassa sina respektive skattelagstiftningar för att locka till sig aktörer från andra jurisdiktioner och förhindra aktörer från att lämna den egna jurisdiktionen. Regleringskonkurrens förutsätter att det finns ett val för aktörer att göra, att de kan göra ett val och att de vill göra ett val. Regleringskonkurrens på skatteområdet riskerar bland annat att leda till urholkning av skattebaser och ett "race to the bottom", där skattelagstiftningen blir mindre och mindre betungande för vissa aktörer.

3 Differentierad integration inom EU

3.1 Inledning

I uppsatsens tredje kapitel redogörs för de möjligheter EU har att använda differentierad integration på skatterättens område. Målet med kapitlet är att presentera de konstitutionella verktyg som unionen kan använda för att åstadkomma olika versioner av integration. Vidare är målet att sätta dessa möjligheter i kontexten av två tidigare exempel på när differentierad integration har använts inom EU-skatteätten.

Kapitlet inleds med ett avsnitt som förklarar innebörden av begreppet differentierad integration i den betydelse som avses i denna uppsats. Därefter presenteras de konstitutionella möjligheter EU har att använda differentierad integration. I denna del redogörs för de rättsliga förutsättningarna för att åstadkomma fördjupat samarbete och minimiharmonisering. Kapitlet fortsätter sedan med en presentation av de två exemplen på differentierad integration inom skatteätten, FTT-förslaget och skatteflyktsdirektivet. Kapitlet avslutas sedan med en sammanfattning.

3.2 Allmänt om differentierad integration

Den grundläggande tanken om EU-rättslig integration är sammankopplad med en tanke om en uniform tillämpning av EU-rätten i samtliga medlemsstater.¹³² I takt med att unionen har utökats, både i form av fler medlemsstater och i vilka rättsområden den omfattar, har det dock blivit alltmer tydligt att alla medlemsstater inte alltid har möjlighet eller vilja att fortsätta integrationen i samma utsträckning och takt som andra

¹³² Se Böttner (2021) s. 1.; Se mål 26/62 *Van Gend en Loos*, EU:C:1963:1.

medlemsstater.¹³³ Desto fler medlemsstater som är med i EU och desto fler rättsområden som berörs i unionens verksamhet, ju svårare är det att komma överens om åtgärder.¹³⁴ Denna utveckling skapar ett ökat behov av flexibilitet inom EU:s integrationsprocess som tillåter integrationen att fortsätta utvecklas utan hinder av att några medlemsstater inte vill eller kan hålla samma takt som resterande del av unionen.¹³⁵

Ett svar på ett ökat behov av flexibilitet är differentierad integration. Situationerna där differentierad integration används inom EU:s verksamhet har på senare år blivit fler och mer varierande, såväl inom primär- som sekundärrätten.¹³⁶ Det finns flera olika typer av differentierad integration, som kommer till uttryck på olika sätt inom EU-rätten. Generellt kan begreppet delas in i *tidsmässig differentiering*, *metoddifferentiering* och *rumslig differentiering*. Tidsmässig differentiering innebär att samtliga medlemsstater strävar mot samma mål, men att länderna har olika tidsramar för att nå detta mål. Metoddifferentiering innebär att medlemsstaterna kan välja att delta eller att inte delta i vissa politikområden och att det inte finns en målsättning om att alla stater ska nå ett visst mål. Rumslig differentiering betyder att EU kan fatta beslut på olika sätt för olika grupper av medlemsstater mot en geografisk bakgrund.¹³⁷

Även om differentierad integration har blivit alltmer framträdande under de senaste decennierna är det inte ett nytt koncept.¹³⁸ Under unionens första fyra decennier fanns ett antagande om att alla EU:s regler skulle tillämpas uniformt i samtliga medlemsstater. Differentiering ansågs då innebära ett hot mot unionens integration eftersom det riskerar att leda till en fragmentering av samarbetet.¹³⁹ Trots detta diskuterades differentierad integration för första gången under 1970-talet och fick särskilt mycket

¹³³ Se Böttner (2021) s. 1.

¹³⁴ Ibid. s. 15.

¹³⁵ Ibid. s. 2.

¹³⁶ Se Europaparlamentet 2018/2093 (INI) s. 8.; Se Leruth, Gänzle och Trondal (2019) s. 1383.

¹³⁷ Se Europaparlamentet 2018/2093 (INI) s. 8.

¹³⁸ Se Leruth, Gänzle och Trondal (2019) s. 1384.

¹³⁹ Se Leuffen, Rittberger och Schimmelfennig (2013) s. 16.

uppmärksamhet under 1990-talet.¹⁴⁰ Ett av de främsta exemplen på differentiering är skapandet av den Ekonomiska och monetära unionen (EMU) år 1993, där vissa medlemsstater valde att avstå från att delta i samarbetet.¹⁴¹ Ett annat exempel är Schengensamarbetet där några medlemsstater också valde att inte delta.¹⁴² Differentierad integration används huvudsakligen på områden som präglas av oenighet samt en vilja bland medlemsstaterna att behålla sin nationella suveränitet. Skatterätten är därför ett av de områden som har allra flest inslag av differentierad integration.¹⁴³

Konsekvenserna av differentiering är oklara och ifrågasatta.¹⁴⁴ Förespråkare menar att konceptet kan stärka sammanhållningen inom unionen, medan de som är emot konceptet menar att det kan innebära fragmentering.¹⁴⁵ Kommissionen har antytt att EU:s framtid kan komma att innehålla mer differentierad integration, särskilt i situationer då det inte finns politisk vilja att fördjupa integrationen hos alla medlemsstater.¹⁴⁶ Tillfälliga former av differentiering, som till exempel tidsmässig differentiering, är generellt mer använda och accepterade. Mer permanenta modeller, som till exempel metodmässig differentiering, är däremot mer kontroversiella.¹⁴⁷ Det ska i sammanhanget noteras att bestämmelserna i fördragen som ger möjlighet till differentierad integration inte har som syfte att öppna upp för permanent differentiering, varken som långsiktigt mål eller som princip för europeisk integration.¹⁴⁸

Den 1 mars 2017 presenterade kommissionen en vitbok om EU:s framtid.¹⁴⁹ Utöver en diskussion om vilka utmaningar EU står inför under de kommande åren, presenterades även fem olika scenarier för Europas framtid

¹⁴⁰ Ibid. s. 17.

¹⁴¹ Se Europaparlamentet 2018/2093 (INI) s. 8.

¹⁴² Ibid.

¹⁴³ Ibid. s. 9.

¹⁴⁴ Se Leruth, Gänzle och Trondal (2019) s. 1385.

¹⁴⁵ Ibid.

¹⁴⁶ Ibid. s. 1385.

¹⁴⁷ Ibid. s. 1392.

¹⁴⁸ Se Europaparlamentet 2018/2093 (INI) s. 4.

¹⁴⁹ Se COM(2017) 2025.

år 2025.¹⁵⁰ Ett enligt kommissionen möjligt scenario är att ”de som vill ha mer gör mer”. Ett sådant scenario kan uppstå om medlemsstaterna är oeniga gällande gemensamma insatser på flera politikområden. I en sådan situation blir unionens huvudsakliga fokus att fördjupa centrala aspekter av den inre marknaden, i stället för att också sträva efter att uppnå harmonisering på andra politikområden. Detta skulle innebära att EU öppnar upp möjligheten för de medlemsstater som vill göra mer på vissa områden att göra det tillsammans, utan resterande medlemsstater. På skatterättens område framförde kommissionen att de ser framför sig att en grupp länder väljer att samarbeta mycket närmare inom beskattning, medan andra medlemsstater väljer att avstå från samarbetet.¹⁵¹

3.3 Möjligheter till differentierad integration

3.3.1 Fördjupat samarbete på skatterättens område

Ett fördjupat samarbete innebär att en grupp medlemsstater tillåts att sinsemellan upprätta ett samarbete inom ramen för EU, utan att alla medlemsstater måste delta. De grundläggande kraven och förutsättningarna för ett sådant samarbete finns i artikel 20 FEU och utvecklas ytterligare i artiklarna 326 till 334 FEUF.

Av artikel 20.1 FEU följer att de medlemsstater som vill upprätta ett fördjupat samarbete inom ramen för unionens icke-exklusiva befogenheter kan utnyttja unionens institutioner och utöva dess befogenheter genom att tillämpa bestämmelser i fördragen inom vissa gränser och villkor. Enligt samma artikel måste ett fördjupat samarbete syfta till att främja unionens mål, skydda dess intressen och stärka dess integrationsprocess. Ett beslut

¹⁵⁰ Se COM(2017) 2025 s. 15.

¹⁵¹ Ibid. s. 20.

om bemyndigande av ett fördjupat samarbete ska enligt artikel 20.2 FEU antas av rådet endast som en sista utväg. Det krävs vidare att rådet fastställer att målen som eftersträvas med samarbetet inte kan uppnås inom en rimlig tid av hela unionen samt att minst nio medlemsstater deltar i samarbetet. Vid överläggningar som rör samarbetet har endast de rådsmedlemmar som deltar i samarbetet rätt att delta i omröstningen, detta enligt artikel 20.3 FEU. Av 20.4 FEU följer att de akter som antas inom ramen för det fördjupade samarbetet endast är bindande för deltagande medlemsstater.

Ett fördjupat samarbete måste enligt artikel 326 FEUF respektera fördragen och unionsrätten. Samarbetet får inte påverka den inre marknaden eller den ekonomiska, sociala och territoriella sammanhållningen negativt. Inte heller får samarbetet innebära ett hinder för, eller en diskriminering i, handeln mellan medlemsstaterna eller leda till en snedvridning av konkurrensen. Att fördjupade samarbeten måste respektera fördragen och unionsrätten innebär att de måste respektera de icke-deltagande medlemsstaternas befogenheter, rättigheter och skyldigheter, detta enligt artikel 327 FEUF. Vidare innebär det att samarbetet inte får innebära hinder för de fria rörligheterna.¹⁵²

Samarbetet får inte heller innebära kostnader för de icke-deltagande medlemsstaterna, detta enligt artikel 332 FEUF. Enligt artikel 327 FEUF får inte icke-deltagande medlemsstater hindra genomförandet av samarbetet. Av artikel 328.1 FEUF följer att ett fördjupat samarbete måste vara öppet för samtliga medlemsstater, förutsatt att de aktuella medlemsstaterna tar hänsyn till villkoren för deltagande och till de akter som antagits inom ramen för det fördjupade samarbetet. Artikel 328.1 FEUF uttrycker även att kommissionen och deltagande medlemsstater ska främja ett deltagande av så många medlemsstater som möjligt i samarbetet.

De medlemsstater som vill upprätta ett fördjupat samarbete ska enligt artikel 329.1 FEUF rikta en begäran om detta till kommissionen. Kommissionen får därefter lägga fram ett förslag för rådet om detta. Bemyndigandet om att

¹⁵² Jfr Thym (2017) s. 46.; Se även artikel 26.2 FEUF.

inleda ett fördjupat samarbete ges av rådet efter Europaparlamentets godkännande. Vid ett beslut om bemyndigande av ett fördjupat samarbete deltar alla medlemsstater och beslut tas med kvalificerad majoritet. Detta oavsett om det rör sig om ett samarbete som berör frågor som annars kräver enhällighet, som till exempel beskattningsfrågor.¹⁵³ Efter det att bemyndigande har skett, kan den rättsliga processen gällande förslaget fortsätta i enlighet med den lagstiftningsprocess som krävs enligt fördragen. Det innebär att en skatterättslig åtgärd inom ramen för ett fördjupat samarbete måste nå enhällighet bland deltagande medlemsstater.¹⁵⁴ Det konstitutionella ramverket för fördjupat samarbete kräver alltså att det sker två beslut innan samarbetet kan påbörjas: ett beslut som bemyndigar samarbetet och ett som beslutar om de mer specifika lagstiftningsåtgärder som ska genomföras för de deltagande medlemsstaterna.¹⁵⁵

Rådets beslut inom fördjupade samarbeten ska ske i enlighet med artikel 330 FEUF, vilken stadgar att alla rådsmedlemmar får delta i rådets överläggningar men att endast de medlemsstater som deltar i samarbetet får delta i omröstningen. Det innebär att endast röster från deltagande medlemsstaters företrädare krävs för att nå enhällighet.¹⁵⁶

Eftersom fördjupat samarbete endast ska användas som en sista utväg ska det som utgångspunkt endast användas då det finns oenighet gällande huruvida agerande ska ske på EU-nivå och inte när det finns oenighet gällande hur agerandet ska se ut.¹⁵⁷ Kravet på att ett fördjupat samarbete endast ska användas som en sista utväg har tolkats av EU-domstolen i de förenade målen C-274/11 och C-295/11 *Spanien och Italien mot rådet*. I domen uttrycker EU-domstolen att kravet är tillfredsställt när antagandet av en reglering inom hela unionen inte är möjlig att åstadkomma inom en överskådlig tid.¹⁵⁸ I *Spanien och Italien mot rådet* uttrycker EU-domstolen

¹⁵³ Se artikel 20.2 och 16.3 FEU.; Se artikel 239.1 FEUF.

¹⁵⁴ Se artikel 20.2 och 20.3 FEUF.; Se artikel 330 FEUF.

¹⁵⁵ Jfr Thym (2017) s. 47.

¹⁵⁶ Jfr Schrauwen (2010) s. 26.

¹⁵⁷ Se Ness (2015) s. 295.

¹⁵⁸ Se C-274/11 och C-295/11 *Spanien och Italien mot rådet*, EU:C:2013:240 punkt 50.

även att fördjupat samarbete får tillämpas om det finns en eller flera medlemsstater som visserligen vill åstadkomma en reglering på unionsnivå, men som har ett bristande intresse av att nå en överenskommelse gällande regleringens innehåll.¹⁵⁹ Detta innebär att EU-domstolen även tillåter fördjupat samarbete då det rör sig om oenighet gällande hur ett agerande ska ske, snarare än om ett agerande ska ske.¹⁶⁰

Kravet på att ett fördjupat samarbete endast ska användas som en sista utväg antyder vidare att ett bemyndigande om ett sådant samarbete endast kan ske efter att det har konstaterats att det inte finns enhällighet kring den aktuella frågan.¹⁶¹ Det ska dock nämnas att detta inte är ett krav enligt fördragen, vilket även har bekräftats av EU-domstolen.¹⁶² Förslag som inte lyckas nå enhällighet i rådet kan därmed ta ny form som ett fördjupat samarbete, om alla krav och förutsättningar för ett sådant samarbete är uppfyllda, i stället för att helt avfärdas.¹⁶³

Att ett fördjupat samarbete ska ha som syfte att främja unionens mål, skydda dess intressen och stärka dess integrationsprocess har också tolkats av EU-domstolen i *Spanien och Italien mot rådet*. EU-domstolen uttalar i målet att ett fördjupat samarbete bidrar till integrationen om samarbetet kan bemyndigas genom kvalificerad majoritet trots oförmågan att nå enhällighet kring lagstiftningen bland samtliga medlemsstater.¹⁶⁴ Domstolen uttalar vidare att unionens intresse och integrationsprocessen inte skulle skyddas om alla förhandlingar som inte når resultat i rådet kan leda till ett eller flera fördjupade samarbeten. Huvudregeln ska, enligt domstolen, alltid vara att eftersträva en kompromiss som möjliggör en reglering för hela unionen.¹⁶⁵

¹⁵⁹ Se C-274/11 och C-295/11 *Spanien och Italien mot rådet*, EU:C:2013:240 punkt 36.

¹⁶⁰ Se Ness (2015) s. 296.

¹⁶¹ Jfr Schrauwen (2010) s. 25.

¹⁶² Se C-274/11 och C-295/11 *Spanien och Italien mot rådet*, EU:C:2013:240 punkt 47–54.

¹⁶³ Jfr Thym (2017) s. 42.

¹⁶⁴ Se C-274/11 och C-295/11 *Spanien och Italien mot rådet*, EU:C:2013:240 punkt 58.

¹⁶⁵ *Ibid.* punkt 49.

3.3.2 Minimiharmonisering på skatterättens område

Minimiharmonisering innebär att EU beslutar om en viss lagstiftning som etablerar en lägsta nivå av reglering som medlemsstaterna måste införa.¹⁶⁶ Utöver denna lägsta nivå är medlemsstaterna fria att införa differentierade åtgärder. Medlemsstaterna har därmed kompetens att införa mer vidsträckta regler på området eller införa fler åtgärder än vad som anges i EU-lagstiftningen.¹⁶⁷ Minimiharmonisering innebär därmed en möjlighet att åstadkomma en viss nivå av harmonisering, utan att länder som vill ha flera eller mer vidsträckta regler behöver ändra sin nationella lagstiftning.¹⁶⁸ Minimiharmonisering kan ställas i kontrast till totalharmonisering, som innebär att EU inför lagstiftning som ersätter all eventuell nationell lagstiftning på området.¹⁶⁹ Medlemsstaterna har vid en sådan harmonisering inget utrymme att reglera på andra sätt än vad som anges i den aktuella EU-lagstiftningen.¹⁷⁰

Om medlemsstaterna inför differentierade åtgärder utöver vad som stadgas i EU-lagstiftningen, innebär det att medlemsstaternas lagstiftning i viss mån varierar. Detta kan leda till problematik i form av till exempel dubbelbeskattning, brist på koordination mellan de nationella systemen samt viss skattekonkurrens mellan medlemsstaterna.¹⁷¹

¹⁶⁶ Se Derlén, Ingmanson och Lindholm (2021) s. 15 f.

¹⁶⁷ Se Vos (2001) s. 148.

¹⁶⁸ Ibid. s. 153.

¹⁶⁹ Se Vos (2001) s. 148.

¹⁷⁰ Se Derlén, Ingmanson och Lindholm (2021) s. 15 f.

¹⁷¹ Se Fayos (2019) s. 105.

3.4 Två tidigare exempel på differentierad integration

3.4.1 FTT-förslaget

I september 2011 föreslog kommissionen ytterligare ekonomisk integration mellan medlemsstaterna genom ett antagande av en Financial Transaction Tax (FTT) som skulle omfatta hela unionen.¹⁷² FTT innebär att en skatt utgår när vissa aktier, obligationer, derivat och andra finansiella instrument omsätts. Förslaget rör en indirekt skatt och den rättsliga grunden för harmonisering är därmed artikel 113 FEUF.¹⁷³ Förslaget följde 2008 års finanskris och var ett direkt resultat av att ledare inom Group of Twenty (G20) och EU efterfrågade sätt att erhålla intäkter från den finansiella sektorn.¹⁷⁴ Förslaget hade bland annat som mål att undvika fragmentering av den inre marknaden med anledning av olika skatterättsliga åtgärder från medlemsstaterna.¹⁷⁵

Vid rådsmöten i juni och juli 2012 konstaterades att det fanns åsiktsskillnader gällande förslaget och att enhällighet därmed inte skulle kunna uppnås.¹⁷⁶ Det ska i sammanhanget noteras att det rådde oenighet inte gällande hur, utan om, ett agerande skulle ske.¹⁷⁷ I oktober 2012 hade 11 medlemsstater¹⁷⁸ lagt fram begäran hos kommissionen att använda fördjupat samarbete för att åstadkomma en viss harmonisering på området för FTT.¹⁷⁹ Efter att ha erhållit parlamentets samtycke, godkändes ett förslag från kommissionen om användandet av fördjupat samarbete av rådet i januari

¹⁷² Se COM(2011) 594 final.

¹⁷³ Se COM(2013) 71 final s. 7.

¹⁷⁴ Se Cédelle och Vella (2017) s. 352

¹⁷⁵ Se COM(2013) 71 final s. 7.

¹⁷⁶ Ibid. s. 3.

¹⁷⁷ Se Ness (2015) s. 297.

¹⁷⁸ Belgien, Estland, Frankrike, Grekland, Italien, Portugal, Tyskland, Slovenien, Slovakien, Spanien och Österrike.

¹⁷⁹ Se rådets beslut av den 22 januari 2013 om bemyndigande att inleda ett fördjupat samarbete på området för skatt på finansiella transaktioner (2013/52/EU).

2013.¹⁸⁰ Kommissionen publicerade i februari år 2013 ett nytt förslag till en FTT, innehållande fördjupat samarbete.¹⁸¹

I förslaget konstaterar kommissionen att det behövs en harmonisering på området för FTT för att den inre marknaden ska kunna fungera väl och för att undvika en snedvridning av konkurrensen.¹⁸² Detta uppfyller det krav för harmonisering som stadgas i artikel 113 FEUF. Kommissionen uttrycker att förslaget är inriktat på att skapa en gemensam struktur för FTT, vilket innebär att medlemsstaterna fortfarande har handlingsutrymme att bestämma skattesatserna som ska tillämpas. Vidare menar kommissionen att detta syfte bättre uppnås på unionsnivå eftersom målet med förslaget inte kan uppnås av medlemsstaterna på egen hand.¹⁸³ Kommissionen uttrycker också att målet med FTT-förslaget är att få en väl fungerande inre marknad och att ett direktiv inte går utöver vad som är nödvändigt för att nå detta mål. Av dessa anledningar menar kommissionen att förslaget är förenligt med såväl subsidiaritetsprincipen som proportionalitetsprincipen.¹⁸⁴

2013 års förslag mötte stort motstånd från de icke-deltagande medlemsstaterna.¹⁸⁵ Storbritannien tog upp frågan till EU-domstolen och efterfrågade att domstolen skulle ogiltigförklara rådets beslut att bemyndiga användandet av fördjupat samarbete.¹⁸⁶ Storbritannien ansåg att beslutet att bemyndiga ett fördjupat samarbete stod i strid med artikel 327 FEUF, då det skulle påverka och begränsa icke-deltagande medlemsstaters skattebefogenheter och därmed inte respektera deras rättigheter.¹⁸⁷ Vidare menade Storbritannien att beslutet stred mot artikel 332 FEUF då de skulle få utgifter kopplade till det fördjupade samarbetet.¹⁸⁸

¹⁸⁰ Se rådets beslut av den 22 januari 2013 om bemyndigande att inleda ett fördjupat samarbete på området för skatt på finansiella transaktioner (2013/52/EU).

¹⁸¹ Se COM(2013) 71 final.

¹⁸² Ibid. s. 7.

¹⁸³ Ibid. s. 8.

¹⁸⁴ Ibid. s. 7 f.

¹⁸⁵ Se Cédelle och Vella (2017) s. 352.

¹⁸⁶ Se C-209/13 Förenade kungariket mot rådet, EU:C:2014:283 punkt 13.

¹⁸⁷ Ibid. punkt 18 f.

¹⁸⁸ Ibid. punkt 22 f.

Förfrågan avfärdades av EU-domstolen i april 2014 i C-209/13 *Förenade kungariket mot rådet*, med hänvisning till att domstolens kontroll vid talan om ogiltigförklaring av radsbeslut endast ska avse frågan huruvida beslutet är giltigt i sig, inte genomförandet av det fördjupade samarbetet som sådant.¹⁸⁹ Motståndet mot FTT-förslaget har påverkat framgången av förslaget. Flera kritiker har framfört att FTT-förslaget kan påverka stater som tillämpar bestämmelserna i förslaget negativt. Detta kan eventuellt förklara varför endast elva medlemsstater ville delta i samarbetet och varför det kan bli svårt att få fler medlemsstater att senare delta.¹⁹⁰

Efter domstolens dom i *Förenade kungariket mot rådet* uttryckte tio av de ursprungligen elva medlemsstaterna att de fortsatt ville delta i det fördjupade samarbetet. Det framhölls dock att det krävdes diskussioner kring de tekniska lösningarna i förslaget gällande skattens omfattning och förhållandet mellan det föreslagna direktivet och övrig EU-rätt.¹⁹¹ FTT-förslaget innehållande fördjupat samarbete är fortfarande inte genomfört i de deltagande medlemsstaterna.¹⁹² Om de deltagande medlemsstaterna kan enas kring innehållet i förslaget, kan ett direktiv antas i enlighet med artikel 113 FEU. Det ska i sammanhanget nämnas att flera medlemsstater har introducerat egna ensidiga FTT-lagstiftningar.¹⁹³

3.4.2 Skatteflyktsdirektivet

Skatteflyktsdirektivet antogs år 2016 i enlighet med artikel 115 FEUF. Direktivet innehåller regler mot olika former av skatteundandragande i form av ränteavdragsbegränsningar, regler om utflyttningsbeskattning, en allmän missbruksregel och Controlled Foreign Company (CFC)-regler.¹⁹⁴

¹⁸⁹ Se C-209/13 *Förenade kungariket mot rådet*, EU:C:2014:283 punkt 33 f.

¹⁹⁰ Se Cédelle och Vella (2017) s. 358.

¹⁹¹ Se Outcome of the Council Meeting (15068/15) av den 8 december 2015 s. 4 f.

¹⁹² Jfr Interinstitutional File 2013/0045 (CNS).

¹⁹³ Se COM(2013) 71 final s. 3.; Se KPMG (2021).

¹⁹⁴ Se rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

Direktivet har sin bakgrund i ett behov av att stärka den genomsnittliga skyddsnivån mot aggressiv skatteplanering på den inre marknaden.¹⁹⁵ I stycke tre i ingressen till direktivet konstateras att bestämmelserna som införs genom direktivet ska införas i form av allmänna bestämmelser, med hänsyn till att reglerna ska passa in i samtliga medlemsstaters bolagsskattesystem. Enligt stycke tre i ingressen har bestämmelserna i direktivet som syfte att skapa en ”minsta skyddsnivå för nationella bolagsskattesystem mot skatteflyktsmetoder i unionen”.

Av artikel 3 skatteflyktsdirektivet framgår att det rör sig om ett minimidirektiv. Det innebär att direktivet inte hindrar tillämpning av nationella eller avtalsgrundande bestämmelser som har som syfte att säkerställa en högre skyddsnivå för nationella bolagsskattebaser. I detta sammanhang innebär formen av ett minimidirektiv att medlemsstaterna kan införa mer betungande lagstiftning än vad direktivet föreskriver. Det finns däremot inget utrymme för medlemsstaterna att införa mer gynnande lagstiftning än vad som stadgas i direktivet.¹⁹⁶

I stycke 16 i ingressen till skatteflyktsdirektivet konstateras att de åtgärder som genomförs genom direktivet inte kan åstadkommas av medlemsstaterna var för sig. Om medlemsstaterna skulle genomföra ensidiga nationella åtgärder skulle det fragmentera den inre marknaden vid direkt beskattning och resultatet av detta skulle bli en bristande samordning av medlemsstaternas skattesystem. Direktivets mål kan enligt kommissionen uppnås på ett bättre sätt genom EU-rättslig reglering. Av det följer att de krav som uppställs genom subsidiaritetsprincipen är uppfyllda. Vidare menar EU att formen av ett minimidirektiv innebär att direktivet inte går utöver vad som är nödvändigt för att nå det åsyftade målet, med hänsyn till att direktivet endast syftar till att åstadkomma en nödvändig minsta

¹⁹⁵ Se stycke tre i ingressen till skatteflyktsdirektivet.

¹⁹⁶ Se Dahlberg (2020) s. 473.

samordning inom unionen. Av det följer att direktivet uppfyller kraven på proportionalitet.¹⁹⁷

3.5 Sammanfattning

Antagandet om att alla EU:s lagstiftningsåtgärder ska tillämpas enhetligt och av samtliga medlemsstater är inte längre en självklarhet. I takt med att unionen har utökats såväl horisontellt som vertikalt har behovet av en i vissa fall mer flexibel integrationsprocess blivit större, något som även har konstaterats av kommissionen. Ett svar på detta behov är differentierad integration. Differentierad integration tar sig uttryck i bland annat fördjupat samarbete och minimiharmonisering.

Fördjupat samarbete innebär i en EU-rättslig kontext att minst nio medlemsstater kan samarbeta med varandra inom ramen för unionen, utan att de andra medlemsstater måste delta. Ett fördjupat samarbete måste utgöra en sista utväg för att åstadkomma en harmonisering och det ska anses vara orimligt att en överenskommelse kan ske mellan samtliga medlemsstater inom en rimlig tid. Vidare måste det fördjupade samarbetet uppfylla ett antal förutsättningar och krav. Bland annat får samarbetet inte påverka den inre marknaden på ett negativt sätt, innebära hinder för eller diskriminering i handeln mellan medlemsstater eller snedvrida konkurrensen. Ett exempel på ett försök till att använda fördjupat samarbete på skatterättens område är FTT-förslaget. Detta förslag innebär ett fördjupat samarbete mellan tio medlemsstater på området för FTT. Förslaget har dock inte kunnat genomföras i de deltagande medlemsstaterna med anledning av oenigheter gällande det tekniska innehållet i förslaget.

Minimiharmonisering innebär att EU etablerar en lägsta nivå av reglering på ett visst område. Medlemsstaterna har möjlighet att utöver denna nivå införa åtgärder som går utöver vad som regleras i EU-lagstiftningen.

¹⁹⁷ Se stycke 16 i ingressen till skatteflyktsdirektivet.

Det innebär att medlemsstaternas lagstiftning kan skilja sig åt i vissa aspekter. Ett exempel på minimiharmonisering på skatterättens område är skatteflyktsdirektivet, som etablerar en minsta skyddsnivå mot skatteflykt inom unionen.

4 Beskattning av den digitala ekonomin

4.1 Inledning

I uppsatsens fjärde kapitel redogörs för några av de förslag som har presenterats på området för digital beskattning på såväl global som EU-nivå. Syftet med kapitlet är att sätta skatterättslig integration och möjligheterna till differentierad integration i kontexten av beskattningen av den digitala ekonomin. Målet med kapitlet är skapa en förståelse för bakgrunden till de förslag som har presenterats på området. Som har nämnts i kapitel ett är syftet med denna uppsats inte att redogöra för förslagens tekniska innehåll i någon större utsträckning. Syftet är snarare att belysa behovet av en harmonisering på området och svårigheterna som finns med att åstadkomma detta. I kapitlet redogörs huvudsakligen för de skäl som såväl OECD som EU har angett till varför en internationell lösning som inkluderar många länder bör nås på området för digital beskattning.

Med anledning härav inleds kapitlet med en redogörelse för OECD:s BEPS-projekt. Detta har inkluderats i uppsatsen med anledning av att BEPS-projektet är bakgrunden till samtliga av EU:s förslag. Därefter presenteras de förslag som EU har presenterat på området och skälen till dessa. Kapitlet avslutas sedan med en sammanfattning.

4.2 Global nivå

I februari 2013 publicerade OECD rapporten ”Addressing Base Erosion and Profit Shifting” som en del av BEPS-projektet.¹⁹⁸ I rapporten konstateras att de internationella skatterättsliga principer som tillämpas i skattesystem världen över inte har utvecklats i samma takt som nya affärsmodeller har växt fram och mängden globala skattebetalare har blivit fler. Dagens ekonomiska system präglas av en ökande relevans av immateriella tillgångar som värdeskapande faktorer och av ständig utveckling av nya informations- och kommunikationstekniker, vilket de nuvarande reglerna inte är anpassade för.¹⁹⁹

Som ett resultat av digitaliseringen av världens ekonomier har företag idag möjlighet att ta del av marknader i stater där de inte har fysisk närvaro. Med anledning av att företagen inte har fysisk närvaro i den aktuella staten, saknas det också ofta möjligheter för staten att beskatta företagen.²⁰⁰ OECD konstaterar vidare i 2013 års rapport att företag ofta utnyttjar skillnader i olika staters skattesystem i syfte att åtnjuta skattemässiga fördelar. Eftersom dessa utmaningar involverar många gränsöverskridande aspekter kan det vara svårt för länder att på egen hand hantera den skattemässiga problematik som följer dessa typer av strategier och upplägg. Ensidiga ageranden från enskilda stater riskerar att leda till dubbelbeskattning. I rapporten uttrycker OECD att de vill skapa en omfattande lösning på problematiken som involverar så många stater som möjligt.²⁰¹

Som en fortsättning på 2013 års rapport publicerade OECD en åtgärdsplan bestående av 15 åtgärder för att adressera BEPS-problematiken.²⁰² I åtgärdsplanen konstateras återigen att den globala ekonomin underlättar för multinationella företag att minimera sin skattebörda genom att använda

¹⁹⁸ Se OECD (2013a).

¹⁹⁹ Ibid. s. 5.

²⁰⁰ Ibid. s. 7.

²⁰¹ Ibid. s. 8.

²⁰² Se OECD (2013b).

gränsöverskridande skatteupplägg.²⁰³ Att identifiera hur företag skapar värde och vinst samt hur inkomster ska karaktäriseras för beskattningsskäl är svårare i en digital ekonomi än vad det har varit tidigare. Därutöver innebär digitaliseringen en utmaning i att identifiera hur en digital närvaro på en viss marknad förhåller sig till skatterättsliga principer om skattekälla och skatterättslig hemvist.²⁰⁴ Det måste därför ske grundläggande förändringar i det internationella skattesystemet för att dessa utmaningar ska kunna hanteras.²⁰⁵

Den första åtgärden som OECD föreslår i sin åtgärdsplan handlar om att adressera de skatterättsliga utmaningarna med den digitala ekonomin. Detta innebär att OECD vill identifiera de huvudsakliga utmaningarna som digitaliseringen innebär för dagens skattebestämmelser och utveckla alternativ som bemöter utmaningarna. OECD framhåller utmaningen att företag kan ha en betydande närvaro i en stats marknad utan att vara skattskyldig i denna stat som särskilt viktiga.²⁰⁶ En del av åtgärden är att skapa ett sammanhängande internationellt bolagsbeskattningssystem. Med anledning av den globala ekonomin menar OECD att enskilda stater inte längre kan skapa sina skattesystem utan hänsyn till andra staters system.²⁰⁷ Under år 2015 publicerade OECD även en slutlig rapport gällande den första åtgärden i åtgärdsplanen.²⁰⁸ Denna rapport innehåller bland annat ett förslag om att ändra reglerna om fasta driftställen och skapa ett regelverk för digitala fasta driftställen med grund i en ekonomisk närvaro på en marknad.²⁰⁹ Denna lösning fick dock inte tillräckligt stöd för att en överenskommelse skulle kunna nås.²¹⁰

²⁰³ Ibid. s. 8.

²⁰⁴ Ibid. s. 10.

²⁰⁵ Ibid. s. 13.

²⁰⁶ Ibid. s. 14.

²⁰⁷ Ibid. s. 15.

²⁰⁸ Se OECD (2015).

²⁰⁹ Ibid. s. 133.

²¹⁰ Ibid. s. 13.

Den senaste stora utvecklingen på delar av området för den första åtgärden skedde den 8 oktober 2021. Då enades 136 stater om en lösning som syftar till att säkerställa att vinster beskattas där ekonomisk verksamhet och värdeskapande sker.²¹¹ Från och med den 4 november 2021 har 137 stater enats om lösningen.²¹² Lösningen består av två ”pelare”, som berör olika utmaningar av den digitaliserade och globaliserade ekonomin. Pelare ett innebär en viss omfördelning av beskattningsrätten till marknadsjurisdiktioner, det vill säga jurisdiktioner där ett visst bolags marknad huvudsakligen finns, oavsett om bolaget har fysisk närvaro där eller inte.²¹³ Pelare två bestämmer en minimibolagsskatt för stora multinationella företagsgrupper. OECD konstaterar i samband med överenskommelsen att situationer där multinationella företag tjänar sin vinst i jurisdiktioner utan att betala skatt i dessa jurisdiktioner innebär en överdriven skattekonkurrens.²¹⁴ OECD menar att överenskommelsen med pelare två inte eliminerar skattekonkurrens, men att den sätter gränser för den.²¹⁵ Genom överenskommelsen har staterna även enats om att ta bort alla enskilda åtgärder på området, såsom exempelvis skatter på digitala tjänster.²¹⁶ Den 20 december 2021 publicerade OECD modellregler för implementerandet av vissa av reglerna i pelare 2.²¹⁷ Det ska i sammanhanget påpekas att reglerna i överenskommelsen inte är direkt tillämpliga i staterna, utan det måste ske nationell implementering för att de ska bli gällande.²¹⁸

²¹¹ Se OECD (2021a).

²¹² Se OECD (2021b).

²¹³ Se OECD (2021c) s. 4 f.

²¹⁴ Ibid. s. 3.

²¹⁵ Ibid. s. 4.

²¹⁶ Se OECD (2021a) s. 3.

²¹⁷ Se OECD (2021d).

²¹⁸ Se OECD (2021a) s. 7.

4.3 EU-nivå

4.3.1 Bakgrund

EU intar en aktiv roll vid utvecklingen av OECD:s BEPS-projekt och verkar för både dess implementering och den bredare bekämpningen av aggressiv skatteplanering, skattesmitning och skatteflykt.²¹⁹ Sedan 2015 har kommissionen publicerat flera meddelanden till Europaparlamentet och rådet som berör de skatterättsliga utmaningar som unionen står inför med anledning av digitaliseringen och globaliseringen av ekonomin.²²⁰

Kommissionen konstaterar i flera av dessa meddelanden att digitaliseringen visserligen innebär många fördelar för unionen och dess medlemsstater, men att den också innebär vissa utmaningar.²²¹ Förändrade affärsmodeller och den ökande vikten av immateriella tillgångar har skapat ett behov av att förändra EU:s inre marknad så att ett modernt och stabilt skatteregelveck kan etableras.²²² I likhet med OECD konstaterar kommissionen att nuvarande internationella skatteregler måste uppdateras för att fungera i dagens ekonomi.²²³ Särskilt de grundläggande begreppen skatterättslig hemvist och skattekälla behöver uppdateras. Affärsverksamheter bedrivs ofta i stater utan att det aktuella företaget har en fysisk närvaro i den staten, vilket principerna inte kan hantera. Inte heller kan de nuvarande reglerna hantera de möjligheter som finns att manipulera skatteprinciperna genom skatteplanering.²²⁴ Vidare uttalar kommissionen att företag kan använda kryphål i olika skattesystem och bristande överensstämmelse mellan nationella bestämmelser för att undvika att betala sin skäliga del av skattebördan. Flera länders skattesystem tillåter dessutom att företag på konstlad väg för över sina vinster till sina jurisdiktioner genom

²¹⁹ Se Kofler och Tumpel (2017) s. 279.

²²⁰ Se till exempel COM(2021) 251 final, COM(2018) 146 final, COM(2017) 547 final och COM(2015) 136 final.

²²¹ Se till exempel COM(2017) 547 final s. 2.

²²² Se COM(2017) 547 final s. 2.

²²³ Se COM(2021) 251 final s. 1.; Se COM(2017) 547 final s. 2.

²²⁴ Se COM(2021) 251 final s. 1.; Se COM(2017) 547 final s. 2.

skatteplanering. Denna typ av skatteplanering förhindrar enligt kommissionen en rättvis konkurrens mellan företag och likvärdiga villkor mellan medlemsstaterna.²²⁵

Kommissionen menar att dessa utmaningar inte kan bemötas av medlemsstaterna på egen hand.²²⁶ Även Europeiska rådet har konstaterat att unionen måste agera gemensamt för att hantera denna problematik.²²⁷ Om medlemsstaterna inför egna bestämmelser riskerar den inre marknaden att fragmenteras. Dessutom kan det uppstå rättsosäkerhet i skattehänseende och likvärdiga konkurrensvillkor inom unionen kan rubbas och nya kryphål för skattemissbruk kan uppstå.²²⁸ Om det inte går att uppnå enighet finns en risk för att medlemsstater agerar på egen hand genom att införa nationella regler.²²⁹

4.3.2 Kommissionens tidigare förslag

4.3.2.1 Beskattning av en betydande digital närvaro

Den 21 mars 2018 presenterade kommissionen ett förslag till direktiv om fastställande av regler med avseende på bolagsbeskattning av en betydande digital närvaro.²³⁰

I förslaget framför kommissionen att direktivet ska bidra till OECD:s BEPS-projekt genom att agera förebild och påverka de internationella diskussionerna om en global lösning.²³¹ Syftet med förslaget är att skapa en heltäckande lösning inom ramen för medlemsstaternas befintliga bolagsskattesystem. Vidare innebär förslaget ett gemensamt system för beskattning av digitala verksamheter inom EU.²³²

²²⁵ Se COM(2015) 136 final s. 2.

²²⁶ Se COM(2017) 547 final s. 3 och 9.

²²⁷ Se EUCO 14/17.

²²⁸ Se COM(2017) 547 final s. 3 och 9.

²²⁹ Ibid.

²³⁰ Se COM(2018) 147 final.

²³¹ Ibid. s. 3.

²³² Ibid. s. 2.

Förslaget innebär ett tillägg till den nuvarande definitionen av fast driftställe och etablerar en tröskel som baseras på ”betydande digital närvaro” av ett företag som inte har juridisk hemvist i en medlemsstats jurisdiktion.²³³ Förslaget innehåller vidare regler om hur digitala företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet och som inte har en fysisk närvaro i en jurisdiktion ska beskattas.²³⁴ Därutöver innehåller förslaget principer för fördelning av vinster till en digital verksamhet, detta med syfte att bättre fånga upp digitala affärsmodellens skapande av mervärde.²³⁵

Den rättsliga grunden för kommissionens förslag är artikel 115 FEUF. Kommissionen menar att förslaget är förenligt med subsidiaritetsprincipen eftersom det rör sig om gränsöverskridande förhållanden som kräver EU-initiativ. Kommissionen menar att ett gemensamt initiativ är nödvändigt för en direkt och harmoniserad tillämpning av reglerna för en betydande digital närvaro inom unionen, i syfte att säkerställa likvärdiga villkor för alla medlemsstater och för att ge skattebetalare rättslig säkerhet. Kommissionen menar även att enskilda och olikartade metoder från varje medlemsstat skulle vara ineffektivt och fragmentera den inre marknaden.²³⁶ Förslaget är vidare förenligt med proportionalitetsprincipen då det är nödvändigt, lämpligt och passande för att uppnå önskat resultat.²³⁷ Förslaget har inte fått tillräckligt med stöd inom unionens medlemsstater och har därför inte kunnat genomföras.²³⁸

4.3.2.2 Ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster

Den 21 mars 2018 presenterade kommissionen även sitt förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från

²³³ Ibid. final s. 3.

²³⁴ Ibid. s. 2 f.

²³⁵ Ibid. s. 3.

²³⁶ Ibid. s. 5.

²³⁷ Ibid.

²³⁸ Se Outcome of the Council meeting (7368/19) av den 12 mars 2019.

tillhandahållande av vissa digitala tjänster.²³⁹ Förslaget innebär ett införande av en digitalskatt. Förslaget är tänkt som en tillfällig lösning med syfte att tillfälligt hantera utmaningarna med den digitala ekonomin och förhindra medlemsstater från att agera på egen hand. I motivet till förslaget framför kommissionen att flera medlemsstater redan har infört ensidiga åtgärder eller har planer på att hantera problemet på egen hand. Detta riskerar att fragmentera den inre marknaden och snedvrider konkurrensen samt hindra digitala lösningar och hämma unionens konkurrenskraft i stort.²⁴⁰

Förslaget innehåller ett gemensamt system med en skatt på intäkter som härrör från tillhandahållande av vissa digitala tjänster av beskattningsbara personer, det vill säga en skatt på digitala tjänster. De digitala tjänster som omfattas är sådana tjänster som är starkt beroende av användarnas deltagande, och där skillnaden mellan den plats där vinsten beskattas och den plats där användarna befinner sig är störst.²⁴¹ Syftet med förslaget är att skapa en åtgärd som riktas mot intäkter som härrör från tillhandahållande av vissa digitala tjänster. Kommissionen menar att en sådan åtgärd är enkel att genomföra och bidrar till att skapa lika villkor under en mellanliggande period fram till dess att en övergripande lösning är på plats.²⁴² Förslaget har sin rättsliga grund i artikel 113 FEUF, vilken tillåter harmonisering av indirekt beskattning i den mån sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknads upprättande och funktion.²⁴³

Inte heller detta direktiv har antagits av rådet. Trots stöd från flera medlemsstater röstades förslaget ner i mars 2019, med anledning av att några medlemsstater hade reservationer både kring specifika aspekter av förslaget och kring mer fundamentala aspekter.²⁴⁴

²³⁹ Se COM(2018) 148 final.

²⁴⁰ Ibid. s. 3.

²⁴¹ Ibid. s. 16 f.

²⁴² Ibid. s. 3.

²⁴³ Ibid. s. 5.

²⁴⁴ Se Outcome of the Council meeting (7368/19) av den 12 mars 2019.

4.3.3 Kommissionens senaste förslag

Som en följd av delar av överenskommelsen som nåddes inom BEPS-projektet den 8 oktober 2021 publicerade kommissionen den 22 december 2021 sitt förslag till rådets direktiv om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella företagsgrupper.²⁴⁵ Förslaget syftar till att säkerställa en miniminivå av effektiv bolagsbeskattning av multinationella och stora nationella företagsgrupper som är verksamma på den inre marknaden. Direktivet ska utgöra ett gemensamt regelverk för att genomföra OECD:s modellregler i medlemsstaternas nationella lagstiftning på ett samordnat sätt och anpassas till kraven i EU-lagstiftningen.²⁴⁶

Samtliga av EU:s medlemsstater, utom Cypern, var med i enandet av OECD:s överenskommelse.²⁴⁷ Eftersom den inre marknaden innebär att medlemsstaterna har en integrerad ekonomi menar kommissionen att OECD:s överenskommelse måste genomföras enhetligt och konsekvent i alla medlemsstater. För att säkerställa förenligheten med överenskommelsen och med EU-lagstiftning menar kommissionen att EU bör implementera de av OECD publicerade modellreglerna genom ett direktiv.²⁴⁸ Kommissionen menar vidare att direktivet återspeglar OECD:s överenskommelse, men att det också innehåller vissa justeringar för att garantera överensstämmelse med EU-rätten.²⁴⁹ En sådan justering utgörs av att rent nationella företagsgrupper också omfattas av reglerna.²⁵⁰

Den rättsliga grunden till direktivet är artikel 115 FEUF.²⁵¹ Kommissionen menar att förslaget är förenligt med subsidiaritetsprincipen mot bakgrund av att det på området krävs ett gemensamt initiativ för hela marknaden.

Reglerna måste vara enhetliga och det måste finnas en gemensam minimiskyddsnivå på den inre marknaden.

²⁴⁵ Se COM(2021) 823 final.

²⁴⁶ Ibid. s. 1 f.

²⁴⁷ Se OECD (2021b) s. 1.

²⁴⁸ Se COM(2021) 823 final s. 1.

²⁴⁹ Ibid. s. 1 f.

²⁵⁰ Ibid. s. 7.

²⁵¹ Ibid. s. 2 f.

Kommissionen menar även att det inte får finnas skillnader mellan medlemsstaternas implementering av reglerna då det kan resultera i skattekonkurrens på den inre marknaden, vilket inte är eftersträvansvärt.²⁵² Vidare är förslaget enligt kommissionen förenligt med proportionalitetsprincipen då åtgärderna inte går utöver vad som krävs för att säkerställa en effektiv minimibesättning. Detta mot bakgrund av att direktivet enligt kommissionen är förenligt med såväl OECD:s modellregler som EU-rättens övriga krav.²⁵³ Förslaget har ännu inte godkänts av rådet. Bland annat Sverige har invänt mot förslaget och menar att det med sitt nuvarande bakgrundsarbete av kommissionen inte kan anses vara förenligt med subsidiaritetsprincipen.²⁵⁴

4.4 Sammanfattning

Det behövs nya internationella skatteregler som kan bemöta de skatterättsliga utmaningar som följer av digitaliseringen och globaliseringen. En särskilt stor utmaning på området är hur stater ska kunna beskatta företag som visserligen tar del av en marknad i ett land, men som inte har någon beskattningsbar fysisk närvaro i det landet. Såväl EU som OECD har uttryckt att det finns behov av omfattande förändringar av det nuvarande internationella skattesystemet för att dessa utmaningar ska kunna bemötas.

Inom ramen för OECD:s BEPS-projekt har flera rapporter publicerats som berör dessa skatterättsliga utmaningar. Under hösten 2021 lyckades OECD åstadkomma en överenskommelse mellan 137 stater om lösningar som bemöter vissa av utmaningarna med den digitala och globala ekonomin. Denna överenskommelse måste implementeras genom nationell rätt och blir därmed inte automatiskt tillämplig i staterna.

²⁵² Se COM(2021) 823 final s. 3.

²⁵³ Ibid.

²⁵⁴ Se Interinstitutional File 2021/0433 (CNS).

EU-kommissionen har kontinuerligt publicerat såväl meddelanden som förslag till EU-rättslig lagstiftning som följer upp vad OECD har publicerat inom BEPS-projektet och även föreslagit några egna åtgärder. Under 2018 publicerade kommissionen två förslag som bemötte utmaningarna inom den digitala ekonomin. Inget av dessa förslag har lyckats att få tillräckligt stöd för att kunna genomföras. I slutet av 2021, efter överenskommelsen i OECD, publicerade kommissionen ett nytt förslag på området som baseras på delar av överenskommelsen. Trots att alla medlemsstater i EU utom en har enats i OECD, har inte direktivet ännu kunnat genomföras inom EU.

5 Analys

Att det finns ett behov av att bemöta de skatterättsliga utmaningar som följer av digitaliseringen och globaliseringen av ekonomin har konstaterats av kommissionen. Dessa utmaningar har ofta gränsöverskridande moment, vilket innebär att de åtminstone i någon utsträckning måste bemötas gemensamt av EU:s medlemsstater antingen på EU-nivå eller på global nivå. Lösningar som involverar många länder är inte endast att föredra, utan är också nödvändiga för att hantera problematiken. Att inte åstadkomma någon harmonisering alls, utan att låta medlemsstaterna fritt reglera beskattningen av den digitala ekonomin är inte ett effektivt sätt att bemöta de skatterättsliga utmaningarna. Som har konstaterats i uppsatsen kan varierande regleringar inom unionens medlemsstater dessutom riskera att leda till negativa konsekvenser i form av bland annat regleringskonkurrens.

De rapporter, förslag och meddelanden som har publicerats av kommissionen och OECD behandlar bland annat den problematik som följer av en överdriven regleringskonkurrens på området. I sitt senaste förslag uttrycker till exempel kommissionen att det inte får finnas skillnader mellan medlemsstaternas regleringar på området, eftersom det riskerar att leda till en icke-eftersträvt skattekonkurrens. Det finns alltså ett behov av att försöka motverka en sådan form av regleringskonkurrens. Om en enhetlig lösning nås mellan medlemsstaterna försvinner en av de grundläggande förutsättningarna för regleringskonkurrens. Om stater har samma eller liknande regleringar finns det inte skattemässiga incitament för aktörer att lämna sin egen jurisdiktion, det *finns* inget val att göra. Det är då inte heller möjligt att skapa skatteupplägg som utnyttjar skillnader i staters skattesystem.

Som har illustrerats i kapitlet som berör positiv integration kan EU och dess medlemsstater inte fritt ta bort möjligheten för aktörer att *kunna* välja. All EU-rättslig och nationell lagstiftning måste respektera de fria rörligheterna, inbegripet etableringsfriheten. Det innebär att EU och medlemsstaterna som utgångspunkt inte kan utforma regler som enbart har som syfte att hindra skattebetalare från att lämna den egna jurisdiktionen av skatteskal.

Visserligen finns visst utrymme under ”rule of reason”-doktrinen att införa regler mot skatteundandragande och skatteflykt, men det går inte att inskränka den fria rörligheten hur som helst. EU-domstolens dom i *Centros* är ett särskilt tydligt exempel på detta. Enbart faktumet att det finns skillnader mellan medlemsstaternas skattelagstiftningar och att skattebetalare utnyttjar dessa skillnader motiverar inte en lagstiftning som inskränker etableringsfriheten. Det enda alternativet EU har att använda för att undvika regleringskonkurrens är därför att ta bort valmöjligheten som sådan. När medlemsstaternas lagstiftningar är harmoniserade finns inget val att göra utifrån skattemässiga skäl. Finns det inga skillnader mellan medlemsstaternas lagstiftningar, finns det inte heller skattemässiga incitament för aktörerna att *vilja* göra ett val.

Som har visats i uppsatsen är dock harmonisering genom positiv integration svårt att åstadkomma på det direkta beskattningsområdet. Skatterättens enhällighetskrav innebär att alla medlemsstater måste vara överens om skatterättsliga åtgärder, vilket försvårar harmonisering. Att inget av kommissionens förslag gällande beskattning av den digitala ekonomin ännu har genomförts är ett tydligt exempel på detta. Kommissionens förslag från år 2018 är med anledning av utvecklingen inom OECD i stora delar inaktuella idag. Förslagets bristande framgång innan överenskommelsen illustrerar dock hur svårt det kan vara att åstadkomma positiv integration på skatterättens område. 2018 års förslag om en digitalskatt beskrevs till exempel som en åtgärd som skulle vara enkel att genomföra, men nådde trots det inte tillräckligt stöd. Inte heller det förslag som har sin grund i överenskommelsen i OECD har ännu kunnat genomföras.

Det kan dock konstateras att överenskommelsen på global nivå visar att det är möjligt att nå viss enighet när det gäller beskattningen av den digitala ekonomin. För att nå en överenskommelse mellan ett stort antal länder krävs dock att förslaget läggs på en nivå som samtliga stater kan acceptera. Detta kan, och måste, även appliceras inom EU-skatterätten för att ett samarbete ska kunna åstadkommas.

Samtliga av de förslag som har publicerats av kommissionen på området har, även om de i viss mån har olika innehåll och behandlar olika saker, sin bakgrund i de skatterättsliga utmaningar som följer av digitaliseringen och globaliseringen. De skäl som kommissionen anger till varför harmonisering krävs på området behandlar främst varför de internationella skattereglerna måste förändras och varför det finns ett behov av att nå en gemensam lösning. Förslagen ger dock inga utförliga svar på varför EU-rättslig integration till den grad som föreslås i förslagen är nödvändig. Mot bakgrund av principen om tilldelade befogenheter måste en harmonisering av beskattning direkt inverka på den inre marknadens upprättande och funktion. Frågan är om de förslag som har presenterats endast behandlar detta. Svårigheterna med att uppnå harmonisering på området, i den grad som föreslås i förslagen, innebär att differentierad integration kan vara ett mer realistiskt val. Eftersom beskattningsfrågor generellt anses tillhöra medlemsstaterna, bör inte integrationen gå utöver vad som krävs för att nå ett visst syfte.

Differentierad integration kan vidare vara en lösning på svårigheterna med att åstadkomma enhällighet bland samtliga medlemsstater. Detta illustreras inte minst i den av kommissionen publicerade vitboken från 2017, som förutser en ökad mängd differentiering på skatterättens område.

Differentierad integration möjliggör harmonisering i situationer då vissa medlemsstater inte vill se eller vill se en lägre grad av harmonisering. Även om differentierad integration innebär att medlemsstaterna inte har identiska lagstiftningar, innebär det att integration åtminstone uppnås i någon mån.

Det kan konstateras att de rättsliga kraven för att åstadkomma en harmonisering genom differentierad integration är mer komplicerade när det gäller fördjupade samarbeten än när det gäller minimiharmonisering, men båda går att genomföra på skatterättens område. När det gäller beskattningen av den digitala ekonomin finns troligtvis utrymme att använda såväl fördjupat samarbete som minimiharmonisering.

För att använda fördjupat samarbete krävs att de rättsliga kraven som uppställs i fördragen är uppfyllda. För att uppfylla kraven enligt artikel 20.1 FEUF måste ett fördjupat samarbete på området syfta till att främja unionens mål, skydda dess intressen och stärka dess integrationsprocess. Mot bakgrund av det som angetts av kommissionen i samtliga förslag får antas att detta krav är uppfyllt. Av större intresse är kraven i artikel 20.2 FEUF att ett fördjupat samarbete endast får vidtas som en sista utväg och att målen som eftersträvas med samarbetet inte kan nås inom en rimlig tid av hela unionen samt att minst nio medlemsstater deltar i samarbetet. Mot bakgrund av överenskommelsen i OECD är det troligt att minst nio medlemsstater kan enas även om en EU-rättslig reglering. Desto svårare är att uppfylla kravet på att samarbetet är en sista utväg och att en överenskommelse inte kan nås inom en rimlig tid av hela unionen. Detta särskilt mot bakgrund av hur nyligen det har nåtts en överenskommelse i OECD och att även OECD utvecklar lösningar för implementering. Som nämnts i kapitel tre av denna uppsats är utgångspunkten att fördjupat samarbete endast ska användas när det finns oenighet gällande huruvida agerande ska ske på EU-nivå och inte när det finns oenighet gällande hur agerandet ska se ut. Detta kräver att det finns medlemsstater som inte vill åstadkomma en EU-rättslig reglering på området för digital beskattning över huvud taget. Som EU-domstolen uttrycker i *Spanien och Italien mot rådet*, kan dock fördjupat samarbete även användas när det finns ett bristande intresse hos en eller flera medlemsstater att nå en överenskommelse gällande regleringens innehåll, vilket gör utrymmet för att tillämpa fördjupat samarbete något större. Kravet på att samarbetet måste utgöra en sista utväg innebär även att ett fördjupat samarbete på området för beskattningen av den

digitala ekonomin troligen skulle ha sin grund i ett av kommissionen redan publicerat förslag, på samma sätt som med FTT-förslaget.

Mot bakgrund av att ett bemyndigande av ett fördjupat samarbete endast kräver kvalificerad majoritet i rådet, är det ingen medlemsstat som ensamt kan lägga veto mot ett sådant samarbete. Det fördjupade samarbetet blir på detta sätt en väg att undgå enhällighetskravet inom skatterätten. Alla lagstiftningsåtgärder inom samarbetet måste dock fortfarande röstas igenom med enhällighet bland de deltagande medlemsstaterna. Förutsatt att en sådan enhällighet finns, skulle ett fördjupat samarbete kunna genomföras på området för beskattning av den digitala ekonomin.

Ett fördjupat samarbete skulle dock inte kunna etableras utan att vissa risker skulle uppstå. Själva grunden i ett fördjupat samarbete är att endast vissa medlemsstater deltar. Av det följer att det finns utrymme för medlemsstater som inte deltar i samarbetet att införa skatteåtgärder som bidrar till regleringskonkurrens. Om de icke-deltagande medlemsstaterna bemöter reglerna i det fördjupade samarbetet genom att införa eller behålla regler som är mer fördelaktiga för aktörer finns det stor risk att aktörer väljer att söka sig till dessa länder i stället.

Att åstadkomma ett fördjupat samarbete eliminerar inte heller nödvändigtvis problematiken med enhällighetskravet helt och hållet, eftersom samtliga deltagande medlemsstater fortfarande måste enas. Detta kan inte minst illustreras genom FTT-förslaget. Inom ramen för FTT bemyndigades visserligen ett fördjupat samarbete, men de deltagande staterna har inte lyckats att komma överens om det tekniska innehållet i lagstiftningsförslaget. Eftersom ett fördjupat samarbete på området för digital beskattning troligtvis skulle ha sin grund i ett redan presenterat förslag skulle det röra sig om en relativt omfattande lagstiftning. Det kan därför fortfarande kvarstå vissa svårigheter med att komma överens om det tekniska innehållet i ett fördjupat samarbete även på området för digital beskattning.

För att åstadkomma minimiharmonisering krävs inte att EU använder ett särskilt konstitutionellt differentieringsverktyg, såsom med fördjupat samarbete. Harmoniseringen sker i stället genom harmoniseringsbestämmelserna i artikel 113 eller 115 FEUF. Av det följer att EU inte behöver förhålla sig till några särskilda regler vid upprättandet av en minimiharmonisering. EU måste dock fortfarande förhålla sig till principerna kring tilldelade befogenheter, subsidiaritet och proportionalitet. Särskilt subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen kan dock bli enklare att uppfylla i en minimiharmonisering än i en totalharmonisering, eftersom EU i det fallet endast reglerar på en miniminivå. Minimiharmoniseringen etablerar en grundnivå av reglering, men inskränker inte medlemsstaternas suveränitet att reglera mer. Av denna anledning kan minimiharmonisering vara ett alternativ även inom området för digital beskattning.

EU kan försöka att identifiera den mest nödvändiga integration som behövs på området och därmed inte gå utöver vad staterna kan komma överens om. Enhällighetskravet kan genom en sådan harmonisering inte undvikas, men lagstiftningsförslaget kan utvecklas utefter det. I kommissionens senaste förslag anges att ”reglerna på området måste vara enhetliga och det måste råda en gemensam minimiskyddsnivå på den inre marknaden”. Detta antyder ett mål som eventuellt skulle kunna genomföras genom minimiharmonisering. Därutöver har minimiharmonisering redan lyckats att genomföras på skatteområdet genom skatteflyktsdirektivet.

Minimiharmonisering eliminerar inte utrymmet för regleringskonkurrens, men kan begränsa det. Eftersom en sådan integration förutsätter en viss nivå av harmonisering, kan konkurrerande åtgärder endast införas utöver denna nivå. Det är visserligen möjligt att minimiharmonisering inte nödvändigtvis täcker in allt som bör regleras inom ramen för den digitala beskattningen för att regleringen ska vara fullt fungerande och effektiv, men det skulle kunna garantera en slags minsta skyddsnivå och minska risken för ett ”race to the

bottom”. Om enhällighet inte kan nås kring kommissionens senaste förslaget kan ett alternativ för att uppnå ett samarbete vara att begränsa omfattningen av förslaget till vad medlemsstaterna kan enas om i form av ett minimidirektiv.

Slutligen ska det konstateras att en harmonisering på EU-nivå på området för beskattning av den digitala ekonomin skulle aktualisera medlemsstaternas skyldigheter enligt lojalitetsprincipen. Detta kan ha en positiv verkan i förhållande till EU:s mål. En EU-rättslig harmonisering minskar också risken för regleringskonkurrens, eftersom en enhetlig reglering garanteras. En harmonisering måste dock inte nödvändigtvis ske genom traditionella vägar för integration. Om EU inte lyckas genomföra sina förslag gällande beskattningen av den digitala ekonomin är differentierad integration en möjlig väg att gå. Med hänsyn till de risker som kan uppstå med ett fördjupat samarbete kan minimiharmonisering anses vara ett lämpligare alternativ i förhållande till motverkandet av regleringskonkurrens. Minimiharmonisering är till synes även enklare att genomföra, både med hänsyn till enhällighetskravet och med hänsyn till de två tidigare exemplen av differentierad integration på skatterättens område.

6 Slutsats

Det kan konstateras att en utebliven harmonisering inom beskattningen av den digitala ekonomin kan få stora skatterättsliga konsekvenser. Om medlemsstaterna inte integrerar, kommer de att kunna konkurrera.

En harmonisering innebärande en identisk lagstiftning bland alla EU:s medlemsstater hade varit att föredra, men denna lösning är inte nödvändigtvis möjlig. EU har därför möjligheten att använda differentierad integration genom både fördjupat samarbete och minimiharmonisering för att kunna åstadkomma harmonisering. Av dessa två alternativ förhindrar minimiharmonisering regleringskonkurrens mellan medlemsstaterna på ett mer effektivt sätt.

Det ska slutligen konstateras att denna uppsats huvudsakligen fokuserar på de konstitutionella möjligheterna för EU att använda differentierad integration för en harmonisering av beskattningen av den digitala ekonomin. En annan utredning av dessa möjligheter skulle även kunna inkludera en analys av hur detta skulle kunna genomföras rent tekniskt.

Käll- och litteraturförteckning

KÄLLOR

Offentligt tryck

Europeiska unionen

Direktiv

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.

Europeiska rådet

EUCO 14/17, Europeiska rådets slutsatser av den 19–20 oktober 2017.

Europeiska unionens råd

Outcome of the Council Meeting (15068/15/EU) av den 8 december 2015.

Rådets beslut av den 22 januari 2013 om bemyndigande att inleda ett fördjupat samarbete på området för skatt på finansiella transaktioner (2013/52/EU).

Interinstitutional File 2013/0045 (CNS).

Outcome of the Council meeting (7368/19/EU) av den 12 mars 2019.

Interinstitutional File 2021/0433 (CNS).

Europeiska kommissionen

KOM(2003) 548 slutlig meddelande från kommissionen, *En konstitution för unionen – kommissionens yttrande enligt artikel 48 i Fördraget om Europeiska unionen om sammankallande av en konferens med företrädare för medlemsstaternas regeringar i syfte att ändra fördragen*, av den 17 september 2003.

COM(2011) 594 final, *Förslag till Rådets direktiv om ett gemensamt system för en skatt på finansiella transaktioner och om ändring av direktiv 2008/7/EG*, av den 28 september 2011.

COM(2013) 71 final, *Förslag till rådets direktiv om genomförande av det fördjupade samarbetet på området för skatt på finansiella transaktioner*, av den 14 februari 2013.

COM(2015) 136 final, meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet, *Om skattetransparens för att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande*, av den 19 mars 2015.

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

COM(2017) 2025 final, *Vitbok om EU:s framtid – tankar och scenarier för EU-27 fram till 2025*, av den 1 mars 2017.

COM(2017) 547 final, meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet, *Ett rättvist och effektivt skattesystem i Europeiska unionen för den digitala inre marknaden*, av den 21 september 2017.

COM(2018) 146 final, meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet, *Dags för ett modernt, rättvist och effektivt skattesystem för den digitala ekonomin*, av den 21 mars 2018.

COM(2018) 147 final, *Förslag till rådets direktiv om fastställande av regler med avseende på bolagsbeskattning av en betydande digital närvaro*, av den 21 mars 2018.

COM(2018) 148 final, *Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster*, av den 21 mars 2018.

COM(2021) 251 final, meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet, *Företagsbeskattning för 2000-talet*, av den 18 maj 2021.

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

Europarlamentet

2018/2093 (INI), *Betänkande om differentierad integration*, av den 27 november 2018.

Material från OECD

OECD (2013a), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. Tillgänglig online: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>. Hämtad 2022-03-01.

OECD (2013b), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. Tillgänglig online: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Hämtad 2022-03-02.

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Tillgänglig online: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>>. Hämtad 2022-03-02.

OECD (2021a), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Tillgänglig online:

< <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>> Hämtad 2022-05-02.

OECD (2021b), *Members of the OECD/G20 Framework on BEPS joining on the October 2021 Statement on a Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 4 November 2021*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

Tillgänglig online: < <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>> Hämtad 2022-05-02.

OECD (2021c), *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD publishing. Tillgänglig online: < <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>> Hämtad 2022-05-02.

OECD (2021d), *Tax challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar two)*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Tillgänglig online: < <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>> Hämtad 2022-05-03.

LITTERATUR

Avi-Yonah, Reuven (2000), 'Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State.' *Harvard Law Review*, vol. 113 nr 7, s. 1575–1676.

Benítez, Gloria Marín (2019), 'The European Union, the State Competence in Tax Matters and Abuse of the EU Freedoms.' i: Cid, José Manuel Almudi, Guitérrez, Jorge A. Ferreras och González-Barreda, Pablo A. Hernández (red.), *Combating Tax Avoidance in the EU – Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*. Kluwer Law International B.V., s. 39–60.

Böttner, Robert (2021), *The Constitutional Framework for Enhanced Cooperation in EU law*. Brill Nijhoff.

Cédelle, Anzhela och Vella, John (2017), 'Differentiated Integration in the EU: Lessons from the Financial Transaction Tax.' i: Koutrakos, Panos och Snell, Jukka (red.), *Research Handbook on the Law of the EU's Internal Market*. Edward Elgar s. 350–383.

Dahlberg, Mattias (2020), *Internationell beskattning*. 5 uppl., Studentlitteratur.

Derlén, Mattias, Ingmanson, Staffan och Lindholm, Johan (2021), *Grundläggande EU-rätt*. 2 uppl., Norstedts Juridik.

Fayos, Cristino (2019), 'The Scope of the Directive and the Principle of Subsidiarity.' i: Cid, José Manuel Almudi, Guitérrez, Jorge A. Ferreras och González-Barreda, Pablo A. Hernández (red.), *Combating Tax Avoidance in the EU – Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*. Kluwer Law International B.V., s. 101–111.

Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida (2011), *EU-rättslig metod. Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*. 2 uppl., Norstedts Juridik.

Howarth, David och Sadeh, Tal (2010), 'The Ever Incomplete Single Market: Differentiation and the Evolving Frontier of Integration.' *Journal of European Policy*, vol. 17 nr 7, s. 922–935.

Kendrick, Maria (2020), 'The Future of EU Differentiated Integration: The Tax Microcosm.' *Journal of International and Comparative Law*, vol. 7 nr 2, s. 371–386.

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod.' i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. Studentlitteratur, s. 21–46.

Kofler, Georg och Tumpel, Michael (2017), 'Recent EU initiatives in Direct and Indirect Taxation' i: Haslehner, Werner, Kofler, Georg och Rust, Alexander (red.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, Kluwer Law International B.V., s. 279–303.

KPMG (2021), *EU: Update on Proposal for Financial Transaction Tax*, uppdaterad 22 februari 2021. Tillgänglig online <
<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2021/02/tnf-eu-update-proposal-financial-transaction-tax.html>> Hämtad 2022-04-23.

Leruth, Benjamin, Gänzle, Stefan och Trondal, Jarle (2019), 'Differentiated Integration and Disintegration in the EU after Brexit: Risks versus opportunities.' *Journal of Common Market Studies*, vol. 57 nr 6, s. 1383–1394.

Leuffen, Dirk, Rittberger, Berthold och Schimmelfennig, Frank (2013), *Differentiated Integration: Explaining Variation in the European Union*. Palgrave MacMillan.

López, Andrés Sánchez, Régil, Paula Benítez och Plaza, Diego Arribas, 'The Role of Negative Harmonization in the European Tax Arena: Special Reference to the Cross-Border Loss Relief Regime.' i: Cid, José Manuel Almudi, Guitérrez, Jorge A. Ferreras och González-Barreda, Pablo A. Hernández (red.), *Combating Tax Avoidance in the EU – Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*. Kluwer Law International B.V., s. 61–79.

Ness, Richard (2016), 'An Analysis of the Financial Transaction Tax in the Context of the EU Enhanced Cooperation Procedure.' *EC Tax Review*, vol. 24 nr 6, s. 294–308.

Pistone, Pasquale (2019), 'Permanent Establishment and the Digital Economy.' I: Maisto, Guglielmo, *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, IBFD s. 199-225.

Påhlsson, Robert (2018), *Konstitutionell skatterätt*. 4 uppl., Iustus förlag AB.

Ramberg, Christina m.fl. (2018), *Rättskällor – en introduktion i kritiskt tänkande*. Norstedts Juridik AB.

Reichel, Jane (2018), 'EU-rättslig metod.' i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. Studentlitteratur, s. 109–142.

Ribstein, Larry E. och O'Hara, Erin (2009), *The Law Market*, Oxford University Press.

Sandgren, Claes (2018), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*. 4 uppl., Norstedts juridik.

Schmidtke, Henning (2016), 'The Differentiated Politicisation of European Tax Governance.' *West European Politics*, vol. 39 nr 1, s. 64–83.

Schrauwen, Annette (2010), 'Sources of EU Law for Integration in Taxation.' i: Weber, Dennis (red.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*. IBFD s. 15–28.

Schön, Wolfgang (2005), 'Playing Different Games? Regulatory Competition in Tax and Company Law Compared.' *Common Market Law Review*, vol. 42 nr 2, s. 331-365.

Stark, Johanna (2019), *Law for Sale: A Philosophical Critique of Regulatory Competition*. Oxford University press.

Ståhl, Kristina; Österman Persson, Roger; Hilling, Maria och Öberg, Jesper (2011), *EU-skatterätt*. 4 uppl., Iustus.

Thym, Daniel (2017), 'Competing models for understanding differentiated integration.' i: De Witte, Bruno, Ott, Andera och Vos, Ellen (red.), *Between Flexibility and Disintegration: The Trajectory of Differentiation in EU Law*. Edward Elgar s. 28-75.

Vos, Ellen (2001), 'Differentiation, Harmonisation and Governance.' i: De Witte, Bruno, Hanf, Dominik och Vos, Ellen (red.), *The Many Faces of Differentiation in EU Law*, Intersentia.

Wattel, Peter (2017), 'Taxation in the Internal Market.' i: Koutrakos, Panos och Snell, Jukka (red.), *Research Handbook on the Law of the EU's Internal Market*. Edward Elgar s. 319–349.

Rättsfallsförteckning

Mål 26/62 *Van Gend en Loos mot Nederländerna*, EU:C:1963:1.

Mål 6/64 *Costa mot E.N.E.L*, EU:C:1964:66.

Mål 14/68 *Walt Wilhelm*, EU:C:1969:4

Mål 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114

Mål 106/77 *Simmenthal*, EU:C:1978:49.

Mål 15/81 *Gaston Schul*, EU:C:1982:135.

Mål 229/83 *Leclerc*, EU:C:1985:1

C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstads v. Schumacker*, EU:C:1995:31.

C-55/94 *Gebhard*, EU:C:1995:411

C-212/97 *Centros*, EU:C:1999:126.

C-167/01 *Inspire Art*, EU:C:2003:512.

C-364/01 *Barbier*, EU:C:2003:665.

C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763.

C-246/07 *kommissionen mot Sverige*, EU:C:2010:203.

C-274/11 och C-295/11 *Spanien och Italien mot rådet*, EU:C:2013:240.

C-209/13 *Förenade kungariket mot rådet*, EU:C:2014:283.