ANDERS HULTQVIST

Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen

– Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta eller EU:s rätt?

När EU i början av 2016 presenterade sitt Anti-Tax Avoidance Package var det många som reagerade på att detta skedde i form av ett förslag till direktiv. Även Sveriges riksdag fann att det stred emot subsidiaritetsprincipen, men sedan i somras gäller direktivet och ska nu implementeras i medlemsstaterna. Frågan om EU:s kompetens på skatteområdet var föremål för diskussion på Skattenytts nationella forskarkonferens i Örebro 2016 och denna artikel har sitt ursprung i ett föredrag i denna diskussion.

1 INLEDNING

En mycket viktig del i en stats självbestämmande är rätten att ta ut skatt och att bestämma hur skattesystemet ska utformas. Otaliga konflikter såväl i Sverige som andra stater har rört sådana kompetensfrågor genom historien. De senaste århundradena har den nationella suveräniteten på beskattningsområdet varit fundamental och i alla demokratiska stater har den varit underställd den folkvalda lagstiftande församlingen (riksdagen, parlamentet, kongressen etc.).[1]

För att främja internationell handel och undanröja skattebarriärer i form av dubbelbeskattning av samma inkomst har staterna sedan 1920-talet i tilltagande mån och mer sofistikerad form ingått folkrättsliga avtal för att undanröja dubbelbeskattning (s.k. dubbelbeskattningsavtal). Även dubbelbeskattningsavtalen ingås med riksdagens medverkan och godkännande.[2] De implementeras också som lag (en konsekvens av Sveriges dualistiska förhållande till folkrätten) och kan sedan tillämpas direkt vid beskattningen.

1 I Sverige kom detta till uttryck i 57 § i 1809 års regeringsform, vilket var en reaktion på Gustav III:s försök att ta över makten att beskatta med Förenings- och säkerhetsakten (1789); se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen vid beskattningen 1995, s. 23 f.

2 10 kap. 3 § regeringsformen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

Dubbelbeskattningsavtalen kan skilja sig åt en del och Sverige har, liksom andra stater (t.ex. USA), en modell man gärna utgår från vid förhandlingen med andra stater. För att om möjligt få fram en mer gemensam standard har OECD också arbetat fram ett modellavtal, vilket successivt blivit en standard som används i de bilaterala avtal som staterna ingår. Modellavtalet kompletteras med en kommentar, som också ofta kommer till användning vid tolkning av avtalen.

Härutöver diskuteras och sprider sig naturligtvis idéer om hur skattelagstiftningen bör se ut på olika områden och i så måtto sker en viss ”harmonisering” i form av att andra länders reglering övervägs och kan bilda förlaga för nya inhemska lagreformer. Å andra sidan är staterna i en allt rörligare värld också konkurrenter om skattebaserna och kan med olika skatteregimer försöka locka till sig företagsetableringar och arbetskraft, t.ex. en lägre bolagsskattesats, skattefrihet under viss tid, särskilda förmåner för vissa tillgångar (”IP-boxar”) eller, som i Sverige, en s.k. expertskatt.

Medan skatteplanering och olika möjligheter att anpassa förfaranden efter skattereglerna tidigare i första hand var ett nationellt problem, och som då kunde rättas till med inhemska lagstiftningsåtgärder (t.ex. 1990 års skattereform i Sverige), har skatteundvikande förfaranden numera i allt större grad en internationell prägel, varvid olika skattesystems bristande harmonisering kan utnyttjas. Det kan vara fråga om att en betalning mellan två subjekt i två stater ger rätt till avdrag i den ena staten utan att vara inkomstskattepliktig i den andra eller att allokeringen av inkomster sker till ett land med förhållandevis låg skatt. Dessa möjligheter skapar då incitament för företag och andra att agera så att dessa möjligheter att minska skatten tas tillvara. Samtidigt har envar rätt att göra så, så länge det sker inom lagens råmärken. De sätt som finns att möta detta är att kontrollera dessa gränsöverskridande transaktioner ordentligt, särskilt i förhållande till internprissättningslagstiftningen (14 kap. 19–20 §§ IL) och att reformera den egna lagstiftningen (t.ex. ang. ränteavdrag, kapitalvinster).

Även andra stater har motsvarande problem och ett gemensamt problem för många välfärdsstater med ett stort behov av skatteinkomster är förekomsten av lågskattejurisdiktioner. Det är i denna debatt viktigt att komma ihåg vissa folkrättsliga fundamenta, bl.a. att varje stat faktiskt har rätt att utforma sitt skattesystem som den vill. Jag hörde för några år sedan en stolt företrädare för det irländska finansdepartementet tala om den irländska (låga) beskattningen av företag på en konferens i Oxford, och skälen var uppenbara, att locka dit företag och främja företagsamhet och på så

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

sätt bidra till minskad arbetslöshet, högre skatteinkomster från löner och ökad handel. I den efterföljande diskussionen kunde ingen säga att det var ”fel” av Irland att göra så.

Samtidigt finns det stater som egentligen till stor del tjänar bra på att ”bara” erbjuda företagen lägre skatt genom att lokalisera kontor och viss administrativ verksamhet inom statens territorium, utan att det är särskilt mycket annat som försiggår där. Under lång tid har många sådana stater också tillhandahållit ”sekretess” genom att inte samarbeta med andra stater, varför det varit svårt att åstadkomma en korrekt beskattning i dessa fall, vilket medfört att många länder infört CFC-regler och en tuff attityd vid interprissättningskontrollen visavi dessa stater m.m. En tilltagande åtgärdskalender mot dessa stater har utgjort ett starkt incitament för dem att ingå informationsutbytesavtal och på detta och andra sätt utövas påtryckningar i det internationella umgänget. (Det är dock viktigt att komma ihåg att varje stat är suverän enligt folkrätten och att detta sätter gränser för påtryckningar och andra åtgärder. Inte minst kan alltför stora påtryckningar få kontraproduktiva effekter för den egna suveräniteten.)

Det fordras samarbete mellan stater och en vilja att samarbeta, för att koordinera skattereglerna så att möjligheterna att utnyttja heterogena inslag reduceras till ett minimum och att staternas skattesystem inte motarbetar varandra. I så måtto har det OECD-ledda BEPS-projektet (2013–2015 och i viss mån fortfarande) varit det mest framgångsrika så här långt. Nu ska det resultat som de samarbetande staterna kommit överens om också implementeras i nationell rätt.

2 IMPLEMENTERING AV BEPS

Implementering av en så stor överenskommelse som BEPS är nästa svåra steg. Detta beror till stor del på att staterna nu behöver arbeta fram lagändringsförslag. De nationella parlamenten ska sedan behandla och rösta om förslagen som till stor del utan deras medverkan förhandlats fram av regeringstjänstemän. Då blir det politik och vi fick en påminnelse om detta sommaren 2015 när den amerikanska kongressens båda skatteutskottsordföranden (Hatch & Ryan) skrev ett brev till det amerikanska finansdepartementet för att påminna dem om att det i USA är kongressen som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

lagstiftar om skatt.[3] På samma sätt är det i andra stater och i Sverige. Lagändringsförslag måste behandlas i och beslutas av riksdagen.

När Bertil Wiman och jag hade fått i uppdrag att redogöra för olika implementeringsmöjligheter till den konferens som Centrum för Skatterätt höll 2015, utgick vi främst från de traditionella sätten, nämligen intern skattelagstiftning, traktatreglering, förslag till ändringar i modellavtalet och kommentarerna till detta m.m.[4] Vi hade också en liten öppning för EU:s möjligheter till koordinering inom unionen, men med reservationen för att EU-fördraget sätter gränser. Varken i artikeln eller på konferensen var EU-vägen särskilt uppmärksammad, eftersom den direkta skatten ligger utanför EU:s exklusiva kompetensområde och med några få undantag (t.ex. moder-/dotterbolagsdirektivet) inte kommit i fråga för EU-reglering. Detta var dock att underskatta kommissionens ambitioner.

3 EU:S ANTI-TAX AVOIDANCE DIRECTIVE (ATAD)

Den 28 januari 2016 kom EU-kommissionen med sitt förslag till direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, som det heter på svenska.[5] Förslaget innehöll minimibestämmelser på sex områden, vilka i korthet var följande:[6]

1. Ränteavdragsbegränsning: I artikel 4 i förslaget föreslogs att lånekostnader, som överstiger uppburna räntor eller andra skattepliktiga intäkter från finansiella tillgångar (nettoränteavdraget), ska vara avdragsgilla upp till motsvarande 30 procent av EBITDA (som är ett mått på ett företags rörelseresultat). Direktivet ligger väl i linje med BEPS Action 4 avseende samma sak, men är något mer preciserat. Medlemsstaterna är enligt direktivet i sin fulla rätt att införa strängare bestämmelser (förslaget anger en miniminivå). Det är sålunda inte särskilt kontroversiellt till sitt innehåll för svensk del – ett sådant förslag lär också vara på gång – men fråga är om det tillför något mer än att koordinera metoden för en ränteavdragsbegränsning.

3 Se öppet brev June 9, 2015 till Jacob Lew (Secretary of the Treasury) från Orrin G. Hatch och Raul D. Ryan.

4 Se vidare Hultqvist & Wiman, BEPS – Implementering i svensk skatterätt, Svensk skattetidning 2015 s. 309 ff.

5 COM (2016) 26 final.

6 Här ges endast några korta kommentarer, eftersom en noggrann analys av förslaget och det nu antagna direktivet ännu inte skett.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

2. Utflyttningsbeskattning: Beskattning av värden över de skattemässiga restvärdena (”övervärden”) vid utflyttning, s.k. exit-beskattning, finns redan i svensk lagstiftning, inte minst genom uttagsbeskattningsregleringen (22 kap. 5 § IL) och reglerna om beskattningsinträde (20 a kap. IL). Det är ännu oklart om dessa regler behöver justeras.

3. Överflyttning av beskattning: Medlemsstaterna skulle enligt förslaget bli skyldiga att införa en s.k. switch-over-klausul, för att beskatta utdelningar, vinster vid aktieförsäljning och inkomster från fasta driftställen från länder utanför EU, om skatten i det andra landet understiger 40 procent av det egna landets skattesats. Avräkning för ev. erlagd utländsk skatt skulle dock erhållas. Innebörden var att regeln skulle förta effekten av en alltför låg bolagsbeskattning i tredjeland, vilket, förutom att den riktar sig mot s.k. skatteparadis, bl.a. riskerade att undergräva utvecklingsländers möjligheter att locka till sig direktinvesteringar. Den gick också längre än OECD:s BEPS-förslag och torde dessutom vara svår att förena med många dubbelbeskattningsavtal. Denna del av direktiv-förslaget utgick i det slutligen antagna direktivet.

4. Allmän bestämmelse mot missbruk: Denna bestämmelse fanns inte med i OECD:s BEPS-förslag, utan är ett (andra) försök att lansera en EU-gemensam generalklausul (General Anti Avoidance Rule, GAAR), som ska vara i linje med EU-domstolens missbruksdoktrin, (”wholly artificial schemes” eller ”rent konstlade upplägg”; se EUD dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 51 och Halifax plc. m.fl., mål 255/02, p. 74–75 och p. 98).

I direktivet används dock en ny term – ”icke-genuina arrangemang”. Sådana icke-genuina arrangemang som har till *huvudsakligt syfte* att uppnå en skattefördel som motverkar syftet med de i övrigt tillämpliga bestämmelserna, ska inte tas med i beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt, eller ”bolagsskatteskulden”, som det hette i förslaget (vilket var en annan mindre väl vald term i sammanhanget).

Bestämmelsen uppställer således ett högre krav än den svenska skatteflyktsklausulen, bl.a. genom rekvisitet det *huvudsakliga syftet* med arrangemanget. Rekvisitet präglade den mer restriktiva rättspraxis som utbildades före införandet av den nya skatteflyktslagen 1998, varvid förfarandet med bortseende från skattefördelen skulle framstå som praktiskt taget meningslöst (se prop. 1996/97:170 s. 43 f.; jfr SkU 1982/83:20 s. 20).

Direktivet föreskriver en miniminivå och den svenska skatteflyktsla-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

gen går således längre. Bestämmelsen har stora likheter med skatteflyktsbestämmelserna i moder-/dotterbolagsdirektivet, vilka inte heller ansetts behöva leda till en ändring av skatteflyktslagen (se prop. 2015/16:14 s. 29 ff.). En intressant iakttagelse är dock att om EU GAAR står i paritet med EUD:s praxis riskerar således skatteflyktslagen att gå längre, vilket kan leda till återhållsamhet vid tillämpningen, åtminstone vid cross-border-transaktioner inom EU.

5. CFC-bestämmelser: I direktivet preciseras kraven på CFC-bestämmelserna mer än i BEPS-förslaget, men å andra sidan är det endast minimibestämmelser. Skattekravet har justerats från 40 (i förslaget) till 50 procent för att anses vara lågbeskattad, men de svenska reglerna förefaller fortfarande vara strängare (understigande 55 procent och avser alla inkomster, inte enbart passiva inkomster). Eftersom det är fråga om minimibestämmelser torde den svenska CFC-lagstiftningen emellertid i allt väsentligt kunna bibehållas, även om det fordras en bättre analys av direktivet för att kunna bedöma detta. Praktiker föredrar förmodligen också metoden med att i ”listor” ange om skattesatsen i den ena eller andra staten är tillräcklig för att undvika CFC-beskattning.

*6. Hybridarrangemang eller hybrida missmatchningar (*som det kallas i det antagna direktivet*):* Även denna bestämmelse har genomgått språkliga omarbetningar som resulterat i en mycket vag bestämmelse, som måste läsas tillsammans med definitionsartikeln. Den anger att när en ”hybrid missmatchning”, som beror på en skillnad i den rättsliga klassificeringen av ett finansiellt instrument eller ett subjekt, resulterar i dubbla avdrag ska avdrag endast ske i källstaten. När betalningen leder till avdrag utan ”inkludering” (rimligen beskattning?) i mottagarstaten ska avdrag vägras i betalarens stat. Här har regeln också ändrats i förhållande till förslaget.

4 SUBSIDIARITETSPRÖVNING

När förslaget kom från EU-kommissionen sände Finansdepartementet ut det på remiss och riksdagen fick det för subsidiaritetsprövning. Enligt 9 kap. 20 § andra stycket riksdagsordningen (RO) ska riksdagen pröva om ett utkast till lagstiftningsakt av EU strider mot subsidiaritetsprincipen. Detta rimmar väl med artikel 5 i EU-fördraget:

> Enligt subsidiaritetsprincipen ska unionen på de områden där den inte har exklusiv befogenhet vidta en åtgärd endast om och i den mån som målen för den planerade åtgärden inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlems-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

> staterna, vare sig på central nivå eller på regional och lokal nivå, och därför, på grund av den planerade åtgärdens omfattning eller verkningar, bättre kan uppnås på unionsnivå.

Där sägs också att det är de nationella parlamenten som ska se till att subsidiaritetsprincipen följs i enlighet med det förfarande som anges i protokollet (dvs. protokoll nr 2, Om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna). Artikel 5 i detta protokoll anger att utkasten till lagstiftningsakter ska motiveras med avseende på subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna. Varje utkast till lagstiftningsakt bör innehålla ett formulär med närmare uppgifter som gör det möjligt att bedöma om subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna har följts. Vidare anges i artikel 6 att varje nationellt parlament eller kammare i ett sådant parlament får, inom åtta veckor från den dag då ett utkast till lagstiftningsakt på unionens officiella språk översänds, till Europaparlamentets, rådets och kommissionens ordförande lämna ett motiverat yttrande med skälen till att de anser att det aktuella utkastet inte är förenligt med subsidiaritetsprincipen.

På förslag av Skatteutskottet avgav Sveriges riksdag sedan följande *motiverade yttrande* till Europaparlamentets ordförande, ordförande för Europeiska unionens råd och Europeiska kommissionens ordförande.[7]

> Riksdagen anser att det är en hög politisk prioritering att motverka skatteflykt och skatteundandragande. Riksdagen är därför positiv till förslagets syfte, dvs. att motverka skattflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion.
>
> Riksdagen vill dock betona att grundprincipen om skattesuveränitet för medlemsstaterna måste värnas när det gäller direkta skatter. Det faller inom varje medlemsstats nationella kompetens att säkra välfärden genom att ta ut och använda skatteintäkter på lämpligt sätt. En alltför extensiv tillämpning av de regler som ger unionen lagstiftningskompetens leder i förlängningen till en urholkning av medlemsstaternas suveränitet när det gäller att ta ut och bibehålla tillräckliga skatteintäkter för att finansiera välfärden.
>
> Kommissionen har bl.a. anfört att det föreslagna regelverket syftar till att motverka gränsöverskridande skatteflyktsmetoder och tillhandahålla en gemensam ram för att genomföra resultaten av BEPS i medlemsstaternas nationella lagstiftning på ett samordnat sätt. Vidare har kommissionen anfört att dessa mål inte kan uppnås i tillräcklig utsträckning genom åtgärder som vidtas av medlemsstaterna var för sig.

7 Se riksdagsskrivelse 2015/16:183 och Skatteutskottets betänkande 2015/16:SkU28.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

> Kommissionen har underlåtit att utföra en konsekvensanalys av förslaget bl.a. med argumentet att det finns en stark koppling till OECD:s arbete med BEPS. Riksdagen finner dock att kommissionens förslag i stora delar går längre än eller saknar motsvarighet i OECD:s BEPS-förslag.
>
> Riksdagen konstaterar att förslaget har tagits fram på mycket kort tid, att det är mycket långtgående och att det är behäftat med många oklarheter. Mot bakgrund av att frågorna på direktbeskattningens område i princip är förbehållna medlemsstaternas nationella kompetens ställs det höga krav på att unionens lagstiftningsförslag är utformade på ett sådant sätt att medlemsstaterna kan avgöra om målet för den föreslagna åtgärden inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och därför, på grund av åtgärdens omfattning eller verkningar, bättre kan uppnås av unionen.
>
> Mot denna bakgrund anser riksdagen att kommissionen inte tillräckligt motiverat att förslaget inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de angivna målen. Riksdagen anser sammantaget att kommissionens förslag måste anses oförenligt med subsidiaritetsprincipen.

Därefter trodde nog många med mig att saken var avgjord, i vart fall för Sveriges del. Sverige hade också tidigare gjort subsidiaritetsinvändning mot ett liknande förslag om en generalklausul mot skatteundvikande förfaranden avseende direkt skatt i nationell lagstiftning (se 2013/14:SkU23). Förslaget bedömdes gå längre än vad som var nödvändigt för att nå målen för den planerade åtgärden och stred enligt riksdagen därför mot subsidiaritetsprincipen.

I artikel 7 i protokoll 2 anges att kommissionen ska ta hänsyn till motiverade yttranden från de nationella parlamenten eller en kammare i ett sådant parlament. EU-kommissionen skrev ett längre svar till Sveriges riksdag och hänvisade till att artikel 115 TFEU fordrar att lagstiftning på skatteområdet fordrar att ”det direkt inverkar på den inre marknadens upprättande eller funktion”, vilket kommissionen anser att det gör i det här fallet:[8]

> There is support for an effective, swift and coordinated implementation of the anti-BEPS measures to be adopted at EU level and it is also observed that a common EU approach in favour of certain options would bring value with a view to ensure the proper functioning of the internal market. Finally, the conclusions consider that, where appropriate, EU directives should be the preferred vehicle for implementing the OECD BEPS outputs in the EU.

Och lite längre fram:

8 Se brev till talman Urban Ahlin från first vice-president Frans Timmermans och Pierre Moscovici, EU-kommissionen, Brussels, 6.6.2016, C(2016) 3230 final.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

> … it has been critical to make fast progress on agreeing rules for coordinating the implementation of the conclusions on BEPS in the EU. Otherwise, uncoordinated unilateral actions by Member States would run the risk of leading to a fragmentation of the market as discussed above. This would be a rather unfortunate outcome, as many of the distortions which currently exist in the internal market would be unlikely to be fixed.

Kommissionen är tvungen att dra tillbaka förslaget om minst en tredjedel av de röster som tilldelats medlemsstaterna står bakom yttranden om att förslaget strider mot subsidiaritetsprincipen (se artikel 7 i protokoll 2).[9] Veterligen gjorde ingen annan medlemsstat det. Förslaget behövde därför inte omprövas p.g.a. subsidiaritetsinvändning, men innehållet kom, som nämnts ovan, att diskuteras och justeras.

När det sedan blev dags för behandling av ärendet i EU sökte regeringen stöd i EU-nämnden och Skatteutskottet för att stödja förslaget med en viss inriktning. Av Skatteutskottets protokoll 2016-05-19 framgår av § 3 att regeringen redovisade följande inställning som svensk ståndpunkt:[10]

> Att motverka skatteflykt och skatteundandragande är en hög politisk prioritering för regeringen. Nyttan av att ha harmoniserade regler mot skatteundandraganden måste dock vägas mot medlemsstaternas befogenheter och möjligheten att kunna införa och behålla egna nationella regler. Mot den bakgrunden är det välkommet att direktivförslaget ska innebära en miniminivå. Det är viktigt med utrymme för flexibilitet och att hänsyn kan tas till omständigheter som är specifika för vårt företagsskattesystem. Det är viktigt att beakta OECD:s BEPS-rekommendationer.
>
> Regeringen kan stödja ordförandeskapets inriktning vad gäller ränteavdragsbegränsningsregel, utflyttningsbeskattningsregel och hybridregel. Regeringen kan även stödja en generell antimissbruksregel i direktivet. Tillämpningsområdet bör dock inte omfatta kupongskatt. En regel om överföring av beskattning bör inte ingå i direktivet, bl.a. med hänsyn till att den skulle påverka våra regler om näringsbetingade innehav och att den inte har någon koppling till OECD:s BEPS-arbete. Regeringen är positiv till att en CFC-regel ingår i direktivet. Utformningen av regeln bör dock vara i linje

9 Konstitutionsutskottet framhåller i 2015/16:KU5 (s. 10) följande för att ett förslag ska få s.k. gult kort: ”Varje nationellt parlament har två röster. Efter att Kroatien blev medlem i EU den 1 juli 2013 finns det numera 56 röster inom EU, och det krävs 19 röster för att uppnå ett gult kort. I de länder som har tvåkammarsystem har kamrarna en röst vardera. Om minst en tredjedel av det totala antalet röster som tilldelats de nationella parlamenten, dvs. 19 röster, står bakom uppfattningen att ett lagstiftningsutkast strider mot subsidiaritetsprincipen ska utkastet omprövas av kommissionen eller i förekommande fall av en annan förslagsställare (’gula kortet’)”.

10 Se Skatteutskottets protokoll 2016-05-19, § 3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

med OECD:s BEPS-rekommendationer och möjliggöra att en sådan regel kan anpassas till varje medlemsstats skattesystem.

Ordföranden i utskottet konstaterade att det fanns stöd i utskottet för regeringens ståndpunkt. Företrädarna för alliansparterna avstod dock att redovisa sin inställning i ärendet och SD ansåg att regeringen bara borde stödja de förslag som låg i linje med OECD:s BEPS-rapporter, men inte gå längre (varvid bl.a. generalklausulen och utflyttningsbeskattningsreglerna föll utanför).

Direktivet antogs sedan i juni 2016 och det ska implementeras i medlemsstaterna före utgången av 2018.

5 AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Förslaget har diskuterats vid flera konferenser och vållat starka reaktioner från många akademiker runt om i Europa. Det råder en utbredd oro över hur ett så illa berett och så magert motiverat förslag över huvud taget kunnat läggas fram. Inte för att man inte stödjer sådana implementeringsåtgärder av BEPS-projektet i sig, utan därför att det är mycket långtgående att göra detta genom EU-lagstiftning, inte en rekommendation eller annat försök till samordning, och därför att det är en svag kausalitet till ”den inre marknadens funktion”. Förslaget gick längre än BEPS-rapporterna, också det slutliga direktivet, även om switch-over-regeln togs bort, och frågan är vad det tillför utöver den implementering som staterna själva kan företa på det område där de är suveräna enligt internationell rätt och där det är oklart om EU har någon lagstiftningsmakt.

Liksom andra medlemsstater har Sverige överlåtit lagstiftningsmakt till EU med stöd av 10 kap. 6 § regeringsformen. I så måtto har riksdagen också godtagit begränsande inflytande över flera områden i form av EU-lagstiftning som Sverige som medlemsstat sedan också måste följa. Det gäller dock under förutsättning att EU inte utvidgar sitt inflytande över beskattningsreglerna utöver vad som fordras för en fungerande inre marknad. Medan beskattningsreglerna normalt ska bestämmas av Sveriges riksdag förhandlas EU-lagstiftning fram av regeringen, tillsammans med andra regeringar. Sveriges inställning till förslagen bereds förvisso tillsammans med EU-nämnden och skatteutskottet, men det ger inte alls samma inflytande över skattelagstiftningen eller underkastas samma beredningskrav som vid framtagande av svensk skattelag. (Den följande svenska implementeringslagstiftningen är sedan bunden till direktivet, som begränsar handlingsutrymmet.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

I fråga om ATAD hade Sveriges riksdag genom ett beslut i kammaren också sagt nej och påpekat att det var illa underbyggt och behäftat med många oklarheter, att det stred mot subsidiaritetsprincipen. Allianspartierna gav inte förslaget sitt stöd i Skatteutskottet och SD endast partiellt. Ändå ansågs mandatet ge regeringen rätt att rösta för ett delvis omarbetat förslag. Detta sägs ha sin förklaring i att riksdagen ”endast gör en subsidiaritetsprövning” sägs det och att det motiverade yttrandet endast är adresserat och riktar sig till EU:s institutioner (inte regeringen), men det kan ändå te sig anmärkningsvärt att riksdagens kammares beslut inte får avgörande betydelse för förslagets fortsatta behandling från svensk sida, även om det inte fick ”gult kort”. Å andra sidan kan det hävdas att det är bättre att vara med och påverka den slutliga utformningen, men det blir ändå ett dubbelt (asymmetriskt) budskap från svensk sida, såvida det inte har justerats på ett sådant sätt att subsidiaritetsinvändningen bortfaller.

Antagandet av Anti-Tax Avoidance Directive har, trots sitt lovvärda syfte, således kommit att resa ett antal principiella frågor om hur långt EU:s lagstiftningsmakt på skatteområdet sträcker sig och om subsidiaritetsprincipen utgör ett svagt skydd för politiska ambitioner inom EU-administrationen, särskilt som det inte ställs ordentliga krav på att visa varför koordinering på unionsnivå är nödvändig ”för den inre marknadens funktion”. Det är inte bara det nationella inflytandet som minskar med ökade ambitioner på EU-nivå, utan också det folkliga och demokratiska inflytandet, särskilt om förslagen är dåligt motiverade och det är korta beredningstider. Därför tror jag att ATAD kommer att få en större betydelse för en kritisk utvärdering i principiellt hänseende än det reella innehållet. Med nya framlagda förslag om en gemensam företagsskattebas (CCCTB, konsoliderad eller ej) torde denna diskussion få förnyad aktualitet.[11] Det vore bra om fler engagerade sig i forskning och diskussion om var gränserna för EU:s rätt att lagstifta om direkt skatt går eller bör gå med hänsyn till subsidiaritetsprincipen. En intressant fråga blir då om sambandet mellan lagstiftningsåtgärden och den inre marknadens funktion kan bli föremål för en saklig bedömning.

Anders Hultqvist är professor i finansrätt vid Karlstads universitet och adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

11 Se Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM(2016) 683 final, Strasbourg 25.10.2016 och Council Directive on a Common Corporate Tax Base, COM(2016) 685 final, Strasbourg 25.10.2016.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26