



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anna Duvander

Mervärdesskattegrupper
- en komparativ studie

Examensarbete
20 poäng

Christina Moëll

Skatterätt

HT 2001

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	2
1 INLEDNING	3
1.1 Introduktion	3
1.2 Historisk bakgrund	3
1.3 Problemställning/syfte	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Disposition	8
1.6 Terminologi	8
2 GÄLLANDE RÄTT	9
2.1 Primär rätt	9
2.1.1 Artikel 90-91	9
2.1.2 Artikel 93	10
2.1.3 Allmänna regler i fördraget	10
2.2 Sekundär EG-rätt	11
2.2.1 Förordning 218/92	11
2.2.2 Sjätte mervärdeskattedirektivet	11
2.2.2.1 Materiell omfattning	11
2.2.2.2 Territoriell omfattning	12
2.2.2.3 Skattskyldighet	12
2.2.2.4 Beskattningsvärde	13
2.2.2.5 Uttagsbeskattning	14
2.2.2.6 Undantag	14
2.2.2.7 Avdrag	14
2.2.2.8 Beskattningsplats	15
3 MERVÄRDESSKATTEGRUPPER	16
3.1 Ett utvidgat skattesubjekt	16
3.2 Artikel 4.4	17
3.3 Den fakultativa karaktären	18
3.4 Praxis	19
3.5 Artikel 13.A.1.f	20

4	EG-RÄTTSKONFORM LAGTOLKNING	22
4.1	EG-rättens företräde och direkt effekt	22
4.2	EG-rättskonform tolkning	23
4.3	Betydelsen av EGD: s tolkningsprinciper	24
4.3.1	Textuell tolkning	25
4.3.2	Kontextuell tolkning	26
4.3.3	Historisk tolkning	26
4.3.4	Teleologisk tolkning	27
4.4	Betydelsen av utländsk praxis	27
4.5	Svårigheter	28
4.6	Neutralitet	28
4.7	Nationella tolkningsmetoder	29
4.7.1	Sverige	29
4.7.2	Frankrike	31
4.7.3	Tyskland	32
4.7.4	England	33
5	MERVÄRDESSKATTEGRUPPER I SVERIGE	35
5.1	Bakgrund	35
5.2	6 a kapitlet ML	36
5.2.1	Vilka omfattas?	36
5.2.2	Sambanden mellan gruppmedlemmarna	40
5.2.3	Bildande och registrering	40
5.3	Slussningsregeln	42
5.4	Övrigt	45
5.4.1	Uttagsbeskattning	45
5.4.2	Avdragsrätten	46
5.4.3	Jämkning av avdragen ingående skatt	46
6	ANDRA LÖSNINGAR	48
6.1	Frankrike	48
6.2	Tyskland	49
6.3	England	51
7	ANALYS	54
	LITTERATURFÖRTECKNING	59
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	62

Sammanfattning

Mervärdesskatten började harmoniseras inom dåvarande EG i slutet av 60-talet och har sedan dess utvecklats och harmoniserats i allt högre grad.

Tanken är att man så småningom skulle kunna avskaffa de mervärdesskatterättsliga gränsformalitetsreglerna och beskatta utifrån ursprungslandsprincipen. Den huvudsakliga regleringen har skett genom direktiv, men harmoniseringen borde lika väl ha kunnat möjliggöras via förordningar. En del föreskrifter i fördraget blir indirekt berörda såsom diskriminerings- och restriktionsförbudet.

Sjätte mervärdesskattedirektivet ger möjligheten för medlemsstaterna att införa regler om mervärdesskattegrupper. I princip innebär detta att företag som befinner sig i viss intressegemenskap kan ses som ett enda skattesubjekt under vissa förutsättningar. Syftet med bestämmelsen var vid införandet att förenkla skattehanteringen och förhindra missbruk av systemet. Däremot inte att underlätta för företag i intressegemenskap. I de svenska förarbetena poängterades dock denna senare anledning. En förklaring kan vara att detta faktiskt underlättar för företagen och skapar konkurrensfördelar vilket märktes för de svenska företag som tidigare inte hade möjlighet att gruppregistrera sig. Därför betonades vikten av att utjämna konkurrensvillkoren.

Artikel 4.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet är fakultativ och således frivillig för medlemsstaterna att implementera. Vissa har valt att implementera den och lösningarna skiljer sig en del åt. Sverige har implementerat artikeln och valt att göra gruppregistreringen frivillig, men endast öppen för företag i den finansiella sektorn. Tyskland å sin sida har gjort mervärdesskattegrupper generella och obligatoriska. England har en lösning som påminner om Sveriges såtillvida att det är frivilligt om företagen vill gruppregistrera sig. Den skiljer sig dock åt i det avseende att den är generell och öppen för alla sorters företag. Frankrike har inte implementerat artikel 4.4 och där finns alltså ingen möjlighet för företag att gruppregistrera sig. Däremot har de implementerat en annan artikel i direktivet, vilket gör undantag för vissa tillhandahållanden av tjänster inom en företagsgrupp.

Förkortningar

BFH	Bundesfinanzhof
CAA	Cour d'Appel Administratif
CE	Conseil d'Etat
Ds	Departementsserien
EG	Europeiska Gemenskapen
EGD	EG-domstolen
EU	Europeiska Unionen
ML	Mervärdesskattelagen
Prop.	Proposition
RSN	Riksskattenämnden
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning
UStG	Umsatzsteuergesetz
ÅRL	Årsredovisningslagen

1 Inledning

1.1 Introduktion

Normalt sett beskattas varje skattesubjekt för sig, vilket också gäller i fråga om mervärdesskatt. Man beaktar inte om det föreligger ägargemenskap och en transaktion mellan två företag är därför i regel skattegrundande. Principen att beskatta även omsättningar mellan företag i en företagsgrupp är av vikt när det gäller konkurrensneutraliteten gentemot fristående företag. En avvikelse från detta är möjligheten att skapa mervärdesskattegrupper. Rent praktiskt innebär detta att företagsgruppen ses som ett enda skattesubjekt i fråga om mervärdesskatten och företagen beskattas följaktligen tillsammans. Transaktioner mellan företagen bedöms inte vara mervärdesskattebärande omsättningar. Konsekvensen blir att de inte heller beskattas för dessa.¹ Möjligheten för medlemsstaterna att införa mervärdesskattegrupper infördes i och med det sjätte mervärdesskattedirektivet även om den redan fanns hos en del av medlemmarna. Jag kommer därför först att ge en kort historik över mervärdesskattens utveckling inom EU.

1.2 Historisk bakgrund

Mervärdesskatten infördes först i Frankrike 1954 och spreds sedan till en mängd länder. I och med Romfördraget 1957 och troligen under påverkan av Frankrike tog diskussionen om en gemensam reglering av mervärdesskatten fart. De indirekta skatterna påverkar i stor omfattning den fria rörligheten av varor och tjänster och det har därför ansetts vara viktigt med en hög grad av harmonisering just på detta område.²

Kommissionen tillsatte en utredning 1960, bestående av experter från de enskilda medlemsstaternas regeringar, vilken mynnade ut i den s.k. ABC-rapporten 1962. Samtidigt tillsattes en arbetsgrupp med uppgift att kontrollera i vilken mån de enskilda staternas skattesystem förhindrade genomförandet av en gemensam marknad. I syfte att undanröja de skattemässiga gränserna skulle definiera en gemensam finanspolitik och därmed uppnå en neutral konkurrens medlemsstater emellan.³

Undersökningen publicerades samtidigt som ABC-rapporten och båda föreslog att de aktuella skattesystemen skulle ersättas med en icke-kumulativ mervärdesskatt. Den då gällande formen i Belgien, Västtyskland, Luxemburg, Italien och Nederländerna var en bruttoomsättningsskatt utan avdrag för ingående skatt, vilken alltså skulle ersättas med en nettoomsättningsskatt. Vidare konstaterades att det inte var möjligt att skapa en gemensam marknad med förutsättningar liknande dem som finns på en

¹ Alhager, Mervärdesskatt vid omstruktureringar 2001, s. 210.

² Cozian, Précis de fiscalité des entreprises 2000, s. 311.

³ Cartou, Droit fiscal international et européen 1983, s. 174f.

inhemsk marknad om tullar eller nationella skattegränser skulle finnas kvar.⁴

1967 antogs det första mervärdesskattedirektivet⁵, som slog fast att en gemensam mervärdesskatt efter fransk förebild skulle genomföras senast 1970. Det andra mervärdesskattedirektivet⁶ fastställde systematiken och principerna för den gemensamma mervärdesskatten. Trots att de krav som ställdes inte var särskilt hårda var man ändå tvungen att utsträcka tidsfristen för implementering genom de tredje, fjärde och femte direktiven⁷. Inte förrän 1973 hade alla medlemmar infört en mervärdesskatt i sina nationella skattesystem. Harmoniseringsnivån var inte speciellt hög utan tjänster kunde undantas i stor utsträckning. Dessutom saknades regler om skattebas och skattesatser nämndes överhuvudtaget inte, vilket ledde till att skatterna såg mycket olika ut runt om i medlemsländerna.⁸

Genom Wernerrapporten 1970 betonades nödvändigheten av att förstärka harmoniseringen för att åstadkomma en ekonomisk och monetär union. För de indirekta skatterna skulle detta genomföras bl a genom ett slopande av gränskontroll av enskilda. För att uppnå detta krävdes ytterligare harmonisering av mervärdesskatten, dels genom att skattesatserna närmade sig varandra i viss mån och dels genom att skattebasen var densamma.⁹ Det beslöts även att en del av gemenskapen skulle finansieras av mervärdesskatten vilket också medförde ett krav på att skattebasen var densamma i alla medlemsstater.¹⁰ Dessa krav ledde fram till det mest centrala direktivet på området, det sjätte mervärdesskattedirektivet. Detta innehåller bestämmelser om skattepliktiga transaktioner, skattskyldigheten och dess inträde, beskattningsvärde, undantag från skatteplikt, import och export, samt avdragsrätten. Ännu fanns dock ingen gemensam skattesats, utan endast artikel 12 om hur de nationella skattesatserna skulle bestämmas och tillämpas.¹¹ Flera direktiv har utarbetats sedan det sjätte, men många av dem är idag inte särskilt aktuella. Det sjätte direktivet har istället ändrats flera gånger sedan det trädde i kraft, vilket pekar på att det egentligen är en slags lagstiftning. Intrycket förstärks ytterligare av direktivets uttömmande karaktär; det innehåller många exakta regler och medlemsländerna lämnas mycket få valmöjligheter.¹²

Den fortsatta utvecklingen präglades av realiserandet av den gemensamma marknaden och i juni 1985 lade kommissionen fram den s.k. Vitboken, vilken innehöll ett program för att undanröja fysiska, tekniska och fiskala

⁴ Alhager, 2001, s.41.

⁵ Direktiv 67/227/EEG.

⁶ Direktiv 67/228/EEG, numera upphävt av det sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁷ Direktiv 69/463/EEG, 71/401/EEG och 72/250/EEG.

⁸ Ståhl/Österman, Eg-skatterätt 2000, s.165f.

⁹ Cartou 1983, s. 177.

¹⁰ Cozian 2000, s. 312.

¹¹ Direktiv 77/388/EEG.

¹² Ståhl/Österman 2000, s.166f.

gränser inom gemenskapen. Man hänvisade åter till den redan tidigare framlagda idén om att ursprungsprincipen måste ligga till grund för mervärdesskattesystemet. För att en gemensam marknad skulle kunna genomföras krävdes en beskattning enligt ursprungslandsprincipen, vilken innebär att varje försäljning ska beskattas i försäljningslandet. Säljaren blir alltså skattskyldig i sitt land för den mervärdesskatt han fått in. Köparen får en motsvarande avdragsrätt i sitt land. På detta sätt skulle det inte vara någon skillnad inom gemenskapen mellan nationella eller gränsöverskridande transaktioner.¹³

För att kompensera den medlemsstat som missar skatteintäkter skulle det finnas ett slags clearingsystem i vilket det överförs pengar från försäljningslandet till destinationslandet. I Vitboken konstaterade man också att ytterligare harmonisering av den gemensamma skattebasen var nödvändig. Ursprungsprincipen har ännu inte kunnat genomföras. Avsikten är dock fortfarande att den på sikt ska införas och därför fungerar reglerna i sjätte mervärdesskattedirektivet som övergångsbestämmelser. En anledning till att man är skeptisk till clearingsystemet och därmed till ursprungssystemet är att man haft erfarenhet av överföringar av mervärdesskatt mellan medlemsstater genom systemet av återbetalning till utländska företagare och det var ingen positiva erfarenheter.¹⁴

Istället antogs ett ändringsdirektiv¹⁵ och ett skattesatsdirektiv¹⁶. Det sistnämnda innebar att en lägsta normalskattesats infördes (15 %) och medlemsländerna tilläts ha en eller två reducerade skattesatser på vissa bestämda varor och tjänster. Ändringsdirektivet medförde realiserandet av den inre marknaden. Istället för import och export talar man nu om införsel och utförsel för gemenskapsinterna transaktioner. Import och export är reserverat för affärer med tredje land. Beskattning av transaktioner i destinationslandet sker enligt destinationsprincipen och inte som önskat i varans ursprungsland. Enligt detta direktiv skulle man senast i slutet av 1994 presentera en slutlig ordning för mervärdesskatten vilket dock inte skett.¹⁷

Man antog också ett par förenklingsdirektiv¹⁸ för att avhjälpa de mest akuta problemen, men detta i sig var inte tillräckligt för att garantera en väl fungerande inre marknad. Kommissionen presenterade därför ett arbetsprogram i juli 1996 med en tidsplan för framtagande av ett nytt system. Kraven på ett sådant system var framförallt att det skulle hindra uppdelningen i 15 skatteområden, garantera lika behandling av alla gemenskapsinterna transaktioner och även leda till effektiv beskattning och kontroll. Ett enda omsättningsland ska finnas, d.v.s. ett företag ska beskattas på ett enda ställe. Syftet är att uppnå en likabehandling av alla transaktioner

¹³ Rabe, Mervärdesskatt – arbetsprogram från EU-kommissionen, SN 1996, s. 609.

¹⁴ Rabe SN 1996, s. 609ff.

¹⁵ Direktiv 91/680/EEG.

¹⁶ Direktiv 92/77/EEG.

¹⁷ Alhager 2001, s.44f.

¹⁸ Direktiven 94/5/EEG och 95/7/EEG.

oavsett om de är inhemska eller med en annan medlemsstat. En fördelning mellan medlemsländerna måste ske och där spelar skattesatserna en stor roll.¹⁹

Tidsplanen har alltså inte kunnat följas och det är tveksamt om och när en mer fullständig harmonisering kan genomföras. Trots gemensamma föresatser på skatteområdet är det politiskt mycket svårt att genomföra harmoniseringen, vilket kan bero på kravet på enhällighet i ministerrådet för skatteförslag.²⁰

1.3 Problemställning/syfte

Mervärdesskatten har alltså varit föremål för en lång och komplicerad harmoniseringsprocess inom EU. Dessa regler anses vara av stor vikt för att säkerställa den gemensamma marknaden. Ämnet är i allra högsta grad påverkat av rättspolitiska aspekter. Målen för harmonisering har hela tiden vidareutvecklats och skattevisionerna har blivit alltmer omfattande i samband med gemenskapens utvidgande. Den fria rörligheten av varor och tjänster förutsätter att medlemsstaterna i stort har ett enhetligt mervärdesskattesystem. Syftet med de första mervärdesskattedirektiven var just att förverkliga genomförandet av den gemensamma marknaden. Numera har direktiven även ett finansiellt syfte då en del av mervärdesskatten går direkt för finansiering av EU.

Skatteområdet är mycket speciellt. Av hävd har en stat ansetts vara suverän ifråga om sin beskattningsrätt utåt, dvs. i förhållande till andra stater. De har också ett politiskt och statsfinansiellt syfte vilket ytterligare förklarar oviljan att lämna ifrån sig denna rättighet.

Direktiv är av den karaktären att de förutsätter att de enskilda medlemsstaterna implementerar dem på ett sätt som de finner passande. Direktiven sätter målen, men det är upp till staten själv att välja form och metod för att uppnå dessa mål. Sjätte mervärdesskattedirektivet är intressant ur denna synvinkel. Det är mycket detaljerat och lämnar knappt något utrymme för medlemsstaten att avvika från reglerna. Istället för att utarbeta nya direktiv har man ändrat otaliga gånger på det sjätte. Båda dessa faktorer leder till att direktivet till viss del påminner om en lag. Följden har blivit att EGD fått stor betydelse för tolkning och tillämpning av direktivet. Den har kommit att få rollen som högsta instans i mervärdesskattefrågor mellan enskilda och nationella myndigheter. Medlemsstaternas handlingsutrymme har i sin tur blivit ytterligare begränsat då deras högsta domstolar inte längre har en klart prejudicerande funktion på detta område.

¹⁹ Hansson/Forvass, Ett nytt gemensamt mervärdesskattesystem – bakgrund i Europeiska kommissionens förslag, SvSkT, s.976.

²⁰ Ståhl/Österman 2000, s.168.

Tänkvärt är antagandet att det trots detaljreglering föreligger en del skillnader mellan olika medlemsstater. Det är då intressant att se hur olika lösningar skiljer sig från varandra. Frankrike har varit med sedan starten och har varit ett föregångsland i fråga om mervärdesskatten. EU har sannolikt även påverkats av Frankrike vid införandet och utformandet av reglerna. England har en annan rättstradition än Frankrike och var inte med från början. Tyskland har haft stort inflytande på svensk rätt genom tiderna. Sverige å sin sida blev medlem lång tid efter att direktivet antogs. Nyare medlemsländer som Sverige har helt enkelt fått anpassa sin nationella lagstiftning till den redan befintliga regleringen. Ju senare detta sker, desto större möda krävs för att harmoniseringen ska bli fullständig. För Sveriges del har detta inneburit en anpassning inte bara till grundfördrag och sekundärlagstiftning, utan också till utvecklad rättspraxis av EGD. Det krävs då en analys av varje rättsfall med dess betydelse för gemenskapsrätten och därpå följande justering i nationell lagstiftning samt interna föreskrifter. I samband med detta uppstår också tolkningsproblem och därför kommer direktivets ställning i EG-rätten och betydelsen av EGD:s praxis att tas upp. EG-rätten ligger naturligtvis som grund för all lagstiftning som kommer att beröras.

Syftet är att belysa rättsläget i Sverige ifråga om mervärdesskattegrupper vilka infördes i svensk rätt 1998. Redan före implementeringen av sjätte mervärdesskattedirektivet i svensk rätt föreslogs att gruppregistrering skulle vara möjlig inom den finansiella sektorn. Diskussionen fördes då mycket kring koncernbeskattning och eventuella skattelättnader för koncerninterna transaktioner istället för mervärdesskattegrupper. Det poängterades dock att dessa lösningar skulle leda till en alltför stor konkurrenssnedvridning samt att de inte var tillräckligt EG-rättskonforma.²¹ I denna tidigare utredning analyserade man även problemen med ett införande av regler om mervärdesskattegrupper. Ju lägre krav som skulle ställas på sambanden mellan företagen, desto större risk var att systemet skulle utnyttjas.²² Men nu finns alltså möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper för vissa företag i Sverige. Den svenska regleringen grundar sig på artikel 4.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Denna artikel är fakultativ, vilket också gör det intressant att titta på vilka lösningar olika medlemsstater valt och då belysa likheter och skillnader.

1.4 Metod och material

Uppsatsen utgår från den svenska regleringen om mervärdesskattegrupper. Med tanke på att företeelsen är av EG-rättsligt ursprung ville jag även titta på hur man implementerat bestämmelsen i andra medlemsstater. Genom att jämföra rättsreglerna i olika länder ökar kunskapen om den egna rätten. Man kan tala om komparativ rätt först när syftet med arbetet är att jämföra och undersöka likheter och skillnader mellan olika rättsordningar. Jämförelsen är

²¹Alhager 2001, s. 229.

²²SOU 1992:6 s. 76ff.

alltså det huvudsakliga i framställningen.²³ Huvudtyngden i min uppsats ligger på hur Sverige valt att implementera direktivet, men för att få en mer fullständig bild av rättsområdet jämförs detta med några andra lösningar. Lagtolkningskapitlet är avsett att ge en bakgrund till svårigheter som kan uppkomma vid tolkning av EG-rätt då medlemsstaterna inte alltid använt sig av samma tolkningslära. Särskild vikt har lagts vid användningen av förarbeten som rättskälla, eftersom dessa traditionellt sett har haft en stark ställning i svensk rätt.

De tre medlemsstaterna har valts utifrån deras olika bakgrund. England representerar common law systemet; Frankrike har påverkat EU mycket ifråga om mervärdesskatten och Tyskland har ofta influerat svensk rätt. Framställningen är inte avsedd att vara heltäckande utan ska endast ge exempel på andra lösningar avseende mervärdesskattegrupper. De nationella lagtexterna har främst använts för att visa hur man valt att implementera sjätte direktivet. Detta är också förklaringen till varför en del av dessa finns insprängda i texten. Språkliga nyanser blir tydligare och man slipper alltför omständliga förklaringar. Tyvärr har det visat sig vara mycket svårt att hitta ytterligare material vad gäller Frankrike, dels beroende på undantagskaraktären av regeln och dels beroende på att den implementerades mycket tidigt. Däremot har både den engelska och tyska lösningen kommenterats i svenskt material såsom avhandlingar och artiklar.

1.5 Disposition

Uppsatsens första del behandlar gällande europeisk rätt, de artiklar i fördraget som är aktuella samt sjätte direktivet. I samband med detta kommenteras särskilt den artikel i direktivet som reglerar mervärdesskattegrupper. Då Frankrikes lösning baseras på en annan artikel kommenteras denna även om den inte uttryckligen behandlar mervärdesskattegrupper. Sedan följer ett allmänt kapitel om EG-rättskonform lagtolkning då detta haft betydelse för rättsutvecklingen i dessa medlemsstater.

Andra delen av uppsatsen behandlar hur man valt att implementera artikel 4.4 i svensk rätt och analyserar de berörda lagrummen. Sedan kommenteras andra medlemsstaters lösningar och eventuell praxis.

1.6 Terminologi

Om möjligt skiljs på termerna EG och EU där EG avser Europeiska gemenskapen och EU Europeiska unionen. I och med Amsterdamfördraget ändrades numreringen av många bestämmelser i EG-fördraget och EU-fördraget. Hänvisningar utgår från den nya numreringen och anger generellt fördraget och avser den nu gällande lydelsen.

²³ Bogdan, Komparativ rättskunskap 1993, s. 22.

2 Gällande rätt

2.1 Primär rätt

2.1.1 Artikel 90-91

Artikel 90 lyder som följer:

”Ingen medlemsstat skall, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter och avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på inhemska varor. Vidare skall ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater lägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.”²⁴

Artikelns roll har inte varit att harmonisera eller göra mervärdesskatten enhetlig. Den syftar alltså inte till att begränsa medlemsstaternas lagstiftningskompetens på skatteområdet. Dess främsta mål är istället att garantera ekonomisk neutralitet med hänsyn till produktion och gemenskapsinterna transaktioner. Harmonisering hindrar ju inte i sig en eventuell diskriminering.²⁵ Artikelns krav alltså en varubeskattning som varken är diskriminerande eller protektionistisk. Den gäller endast skatter och avgifter på varor och således inte på tjänster. Däremot har begreppet skatt på vara tolkats extensivt. Ordalydelsen gör att den inte borde kunna tillämpas på export, men har utvidgats till att omfatta detta genom teleologisk tolkning av EGD. Om en skatt skulle finnas strida mot artikeln är det endast den del som är diskriminerande eller protektionistisk som förklaras vara rättstridig.²⁶

Övrig skattemässig diskriminering faller under det generella diskrimineringsförbudet i artikel 12. Den kan uppfattas som en slags generalklausul, vilken tillämpas när inte mervärdesskattedirektiven räcker till för att förhindra skattediskrimineringen. Detta framgår av praxis från EGD där man konstaterade att det inte var nödvändigt att yttra sig avseende artikel 90 då mervärdesskattedirektiven redan hindrade diskrimineringen.²⁷ Den konkreta betydelsen av artikeln har därför minskat, vilket även visas av att det ej längre anhängiggörs lika många mål rörande denna. EGD: s domskäl fortsätter självklart att vara väsentliga då de speglar när en skatt på vara anses falla in under artikeln.²⁸

²⁴ Artikel 90 första och andra stycket EG.

²⁵ Cartou 1983, s. 188-190.

²⁶ Ståhl/Österman 2000, s. 67.

²⁷ Alhager 2001, s. 50 och där kommenterat mål C-85/97.

²⁸ Ståhl/Österman 2000, s. 72.

Som jämförelse kan nämnas att när det gäller diskrimineringsförbudet av varurörligheten (artikel 28) har det framförts att EGD i princip övergått till ett restriktionsförbud då man gått långt i sin tolkning av vad som ansetts vara dold diskriminering. Artikeln kan tillämpas på alla slags hinder för den fria varurörligheten och kan t.ex. tillämpas i fråga om skatter i de fall en inhemsk vara får en förmånligare skattebehandling än liknande importerade varor. EGD står däremot fast vid diskrimineringsstanken ifråga om varubeskattningen i artikel 90. Detta anses vara en anledning till att artikel 90 inte kunnat driva fram en harmonisering i lika hög grad som artikel 28. En förklaring kan vara de specifika problem som finns på skatteområdet och som rör skattesuveräniteten.²⁹

Artikel 91 föreskriver att för varor som exporteras till en annan medlemsstat får återbetalning av interna skatter eller avgifter inte ske med belopp som överstiger de belopp som internt lagts på varorna.³⁰

Både artikel 90 och 91 är av störst intresse för mervärdesskatten när den inte är harmoniserad vilket framgår av resonemanget ovan. När harmonisering sker genom direktiv har medlemsstaterna en relativt stor frihet vad gäller implementering. Artiklarna bör därför kunna få en viss betydelse i de fall då mervärdesskatten onekligen får anses vara harmoniserad, men då direktivens föreskrifter inte varit tillräckligt klara för en korrekt implementering.³¹

2.1.2 Artikel 93

Artikel 93 föreskriver att rådet enhälligt, på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén, ska anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter och avgifter, i den mån detta är nödvändigt för att säkerställa den inre marknaden.³² Bestämmelsen är alltså positivt formulerad till skillnad från de övriga två och är den rättsliga grunden för harmoniseringen av mervärdesskatten. Formen för harmoniseringen är det upp till rådet att bestämma och det är inget som hindrar, rent teoretiskt, att man frångår de valda direktiven för en förordning.³³

2.1.3 Allmänna regler i fördraget

Artikel 10

Medlemsstaterna har en skyldighet att vidta passande åtgärder för att garantera de skyldigheter som följer av EG-fördraget eller av ingripanden genomförda av de olika institutionerna. Detta innebär även att de har en

²⁹ Ståhl/Österman 2000, s. 75.

³⁰ Artikel 91 EG.

³¹ Alhager 2001, s. 51.

³² Artikel 93 EG.

³³ Alhager 2001, s. 52.

plikt att underlätta gemenskapens uppgifter samt att de ska avstå från sådant som skulle kunna riskera dess syfte.

Artikelns räckvidd är stor. Medlemsstaterna ska anpassa den nationella rätten till EG-rätten och härvid menas också att man ska implementera EG-rätten genom lämplig nationell reglering. Rent praktiskt följer alltså att man ska upphäva motstridiga nationella föreskrifter samt att man ska implementera direktiv. Staterna bestämmer dock själva erforderlig metod för att säkerställa EG-rätten. Viktigt är att det finns ett övergripande krav på att beakta EG-rätten vid tolkning av nationell rätt.³⁴ Detta sker inte endast genom den lagstiftande processen i medlemsstaterna, utan både myndigheter och domstolar ska agera lojalt mot gemenskapen. I deras verksamhetsutövande ska de tillgodose EU:s intressen och säkerställa medborgarnas rättigheter som följer av EG-rätten.

2.2 Sekundär EG-rätt

2.2.1 Förordning 218/92

Denna förordning reglerar informationsutbytet mellan skattemyndigheterna i medlemsstaterna, vilket gör att den får viss betydelse för mervärdesskatten. Syftet var att inrätta ett gemensamt system för detta som skulle säkerställa en effektiv harmonisering av mervärdesskattedirektiven utan risk för fusk och bedrägeri som skulle kunna leda till snedvridningar av konkurrensen. Medlemsstaterna och kommissionen ska även fortlöpande utbyta erfarenheter av samarbetsförfarandena och på så sätt förbättra dessa och utforma passande gemenskapsföreskrifter. Det föreskrivs vidare att det är viktigt att det föreligger jämvikt mellan behovet av effektiv övervakning och de administrativa åligganden som läggs på den enskilde.³⁵

2.2.2 Sjätte mervärdesskattedirektivet

2.2.2.1 Materiell omfattning

Endast mervärdesskatt omfattas av direktivet. EGD har tolkat artikel 33³⁶ som så att mervärdesskatten är generell på alla varor och tjänster, att den tas ut i varje led i kedjan producent-konsument, att den är proportionell på försäljningssumman, att den i slutändan betalas av den slutlige konsumenten samt att näringsidkare har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Andra skatter på varor och tjänster är tillåtna, men de får inte vara för lika

³⁴ Alhager 2001, s. 53.

³⁵ Förordning 218/92 preambeln.

³⁶ ”Utan att det påverkar tillämpningen av gemenskapens övriga bestämmelser, får bestämmelserna i detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att bibehålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och hasardspel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, sådana skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter.”

mervärdesskatten. Skatter som försvårar eller hindrar systemet för mervärdesskatten tillåts inte heller trots att de inte är av mervärdesskattekaraktär.³⁷

2.2.2.2 Territoriell omfattning

Mervärdesskatten tas ut på alla affärshändelser inom gemenskapens geografiska yta med vissa områden undantagna.³⁸ Artikel 299 i EG-fördraget preciserar området, men innehåller inte någon exakt definition av territoriella räckvidden. I praxis³⁹ har det fastställts att den territoriella räckvidden för varje medlemsstat är densamma som räckvidden för statens mervärdesskattelagstiftning.⁴⁰

2.2.2.3 Skattskyldighet

Skattskyldighet utlöses av att man i *ekonomisk verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster*. Även ett nytt begrepp som utlöser skattskyldighet har introducerats, s.k. gemenskapsinterna förvärv, vilket också kommer att behandlas.

Ekonomisk verksamhet⁴¹

Denna ska bedrivas självständigt och i princip regelbundet. Viss oregelbunden verksamhet inom byggnadssektorn kan ibland ses som ekonomisk verksamhet. Vad som räknas är om den skattskyldige rent faktiskt är inblandad i den aktuella verksamheten. På så sätt undantas rena värdepappersplaceringar trots att det egentligen handlar om egendom som regelbundet ger upphov till inkomst.⁴²

Ett viktigt undantag är verksamhet som bedrivs av stat och kommun. Dessa ska aldrig betala mervärdesskatt på allmänna tjänster som man tillhandahåller medborgarna. Däremot om den offentliga verksamheten kan anses konkurrera med den från privata företag kan den leda till skattskyldighet.⁴³

Ekonomisk verksamhet är ett objektiva begrepp, vilket bedöms utan att man beaktar syfte eller resultatet av verksamheten. Även detta förklaras av konkurrensneutraliteten. Näringsidkarnas möjlighet att konkurrera med priser ska inte påverkas av mervärdesskatten.⁴⁴ Rent allmänt kan sägas att det inte krävs särskilt mycket för att det ska anses vara fråga om ekonomisk verksamhet, vilket framgår av EGD:s tolkning av neutralitetsprincipen. EGD anger dock endast om det finns förutsättningar för att det ska anses föreligga ekonomisk verksamhet. Det åligger sedan nationell domstol att pröva

³⁷ Ståhl/Österman 2000, s. 169.

³⁸ Artikel 2 och 3 i direktivet.

³⁹ Mål 168/84 Berkholz.

⁴⁰ Ståhl/Österman 2000, s. 170.

⁴¹ Artikel 4 i direktivet.

⁴² Artikel 4.1 i direktivet.

⁴³ Artikel 4.5 i direktivet.

⁴⁴ Alhager 2001, s. 61.

samtliga omständigheter och då bedöma om den specifika verksamheten kan vara ekonomisk verksamhet.⁴⁵

Beskattningsutlösande händelse

Omsättning av varor och tjänster leder till mervärdesskatteskyldighet. En skattepliktig omsättning av vara innebär att den överläts mot ersättning. Med omsättning av tjänst menas att den mot ersättning utförs, överläts eller på annat vis erbjuds någon. Tjänstebegreppet är negativt formulerat och det är omsättning av tjänst när det inte är försäljning av vara.⁴⁶ Det spelar ingen roll om medlemsstaten preciserar försäljningen som en formell äganderättsövergång eller inte. Omsättning har definierats av EGD och innebär att man ser till att de faktiska ekonomiska omständigheterna vid övergången leder till en reell äganderätt. Detta kan ske utan att man har varan i sin besittning, men ska medföra att man förfogar över varan som om man vore ägare. Som tidigare nämnts är det upp till nationell domstol i det enskilda fallet att avgöra om övergången inneburit en reell äganderättsöverföring, vilket då görs i enlighet med nationell avtalsrätt.⁴⁷

Krav på ersättning

En prestation ska alltid ske mot ersättning. Om inte detta är fallet kan ingen beskattning ske. Vederlaget kan ta andra former än kontant betalning. Det kan vara fråga om en betalning i natura, eller utförande av en tjänst. Mervärdesskatten träffar omsättningen, inte resultatet, och det spelar därför ingen roll om försäljningen skett med vinst eller förlust.

Mervärdesskattedirektivet föreskriver inget ytterligare, men EGD har ställt ett villkor till, nämligen att det ska finnas en direkt koppling mellan prestationen och vederlaget. Ett rättsfall som illustrerar detta är Tolma från 1994. Målet rörde frågan om de pengar som lämnades till en gatumusikant kunde mervärdebeskattas. EGD besvarade frågan nekande med förklaringen att inkomsten inte hade ett direkt samband med musiken. Parterna hade inget avtal mellan sig som reglerade prisfrågan och därför fanns det heller inget som förband musikanten att spela för de förbipasserande.⁴⁸

2.2.2.4 Beskattningsvärde

Artikel 11 A reglerar frågan om beskattningsvärdet:

”Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset.”

Om tilläggstjänster finns reglerade i köpeavtalet räknas ersättningen för dessa också in i beskattningsvärdet. Om de däremot är en följd av ett

⁴⁵ Ståhl/Österman 2000, s. 172ff samt mål C-230/94 Renate Enkler.

⁴⁶ Melz, Mervärdesskatt 2001, s. 35.

⁴⁷ Ståhl/Österman 2000, s. 175f.

⁴⁸ Cozian 2000, s. 319ff.

fristående avtal kommer tilläggstjänsten att bedömas separat eftersom det inte är säkert att den ska mervärdebeskattas.⁴⁹

EGD har fastslagit att beskattningsvärdet utgörs av det som kunden faktiskt har erlagt och inget annat uppskattat belopp. Rabatter ingår därmed inte i beskattningsvärdet eftersom man inte kan beskatta ett högre värde än det som betalats.⁵⁰

2.2.2.5 Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning blir aktuellt när en näringsidkare använder en vara eller tjänst på ett sätt som inte är normalt för verksamheten. Regleringen har två syften; dels att beskatta privat användning av tillgångar, vilka vanligen säljs i verksamheten, dels ska den också kompensera staten för det inkomstbortfall som avdragen för ingående mervärdesskatt lett till.⁵¹

Begreppet skiljer sig från innebörden i inkomstskatterätten där uttagsbeskattning sker till marknadsvärdet. Enligt mervärdesskattedirektivet garanterar uttagsbeskattningen endast att företagaren inte får dra av ingående mervärdesskatt på de varor och tjänster han själv använt. En förutsättning är dock att varan/tjänsten tillförts rörelsen samt att avdrag gjorts för ingående mervärdesskatt. I detta fall kommer företagaren att uttagsbeskattas för inköpspriset av den varan/tjänsten eller för produktionskostnaden för den. Vinstmarginal är inte inräknad i detta värde.⁵²

2.2.2.6 Undantag

Det finns en del generella undantag från mervärdesskatt samt en del reducerade skattesatser, vilka ofta förklaras av sociala och distributiva skäl. Ett exempel är fastighetsuthyrning. En skatt på boendet skulle slå alltför hårt och öka kostnaderna för mycket. Även sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning är undantagna från mervärdesskatt. Dessa tjänster får direkta bidrag eller subventioneras av staten. Skulle de mervärdebeskattas ökar också deras kostnader, vilket skulle föranleda ökade bidrag och subventioner.⁵³

Direktivet föreskriver en lägsta grundskattesats på 15 procent. Reducerade skattesatser godtas på vissa specifika varor och tjänster, men får vara minst 5 procent. Dessutom förekommer en del speciella undantag för de olika medlemsstaterna, vilket innebär att det finns en del olika nivåer i mervärdesskattesystemet.⁵⁴

2.2.2.7 Avdrag

Avdragsrätten för ingående skatt är en av mervärdesskattesystemets fundamentala principer. Avdragsreglerna finns i artikel 17-20 i direktivet. De innebär att en mervärdesskattskyldig får från sin utgående skatt på egen

⁴⁹ Ståhl/Österman 2000, s. 181.

⁵⁰ Cozian 2000, s. 344.

⁵¹ SOU 1994:88, s. 201.

⁵² Ståhl/Österman 2000, s. 184.

⁵³ Melz 2001, s. 32f.

⁵⁴ Ståhl/Österman 2000, s. 189.

omsättning dra av den ingående mervärdesskatt som följer med inköp för verksamheten. På så sätt undviker man kumulativa effekter och endast mervärdet beskattas. En förutsättning är som sagt att tillgången förvärvas för att användas i den mervärdesskattepliktiga verksamheten.⁵⁵

2.2.2.8 Beskattningsplats

Det är fortfarande destinationslandsprincipen som gäller, d.v.s. beskattning sker i det land där varan eller tjänsten konsumeras. Vid export lyfts exportlandets mervärdesskatt av och vid import läggs importlandets mervärdesskatt på. På så sätt uppnår man konkurrensneutralitet mellan inhemskt producerade och importerade varor.⁵⁶

Gemenskapsinterna förvärv (GIF)

Termen avser förvärv mellan medlemsstaterna. Reglerna innebär en s.k. omvänd beskattning. Om en skattskyldig köper en vara i en annan medlemsstat kommer han inte beskattas i förvärvslandet utan i sitt eget land i samband med införseln av varan. Samtidigt erhålls också avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten, förutom i de fall där den inte uppfyller de vanliga kraven för avdragsrätt. Vid köpet betalas alltså ingen skatt och säljaren redovisar då inte heller någon utgående skatt. Den omvända beskattningen gäller inte för privatpersoner eller för företagare som förvärvar för privat bruk, d.v.s. för icke skattepliktig verksamhet.⁵⁷

Tjänster

Tjänster omfattas inte av systemet för GIF. Det är ofta svårt att exakt bedöma var en tjänst produceras, ibland kan den även anses utförd i flera länder. Fokus ligger på att kvalificera platsen där tjänsten ska anses omsättas. I första hand bedöms det vara där företagaren som tillhandahåller tjänsten bedriver sin verksamhet. Det kan också vara i ett annat land om tjänsten levereras i ett land där företagaren har ett fast driftsställe. Slutligen föreskrivs det att om ingen sådan fast punkt finns så kommer beskattning ske i det land där företagaren har sin bostad eller stadigvarande vistas. Det finns många tolkningsproblem ifråga om definitionerna och även många undantag från dessa regler, vilket gör området särskilt komplicerat.⁵⁸

⁵⁵ SOU 1994:88, s. 221.

⁵⁶ Melz 2001, s. 59f.

⁵⁷ Ståhl/Österman 2000, s. 195f.

⁵⁸ Ståhl/Österman 2000, s. 197ff.

3 Mervärdesskattegrupper

3.1 Ett utvidgat skattesubjekt

I de flesta fall beskattas varje skattesubjekt för sig vilket också gäller ifråga om mervärdesskatten. Generellt sett beaktar man inte om det föreligger ägargemenskap, och en transaktion mellan två företag är därför i regel skattegrundande. Principen att beskatta även omsättningar mellan företag i en företagsgrupp är av vikt när det gäller konkurrensneutraliteten gentemot fristående företag. En avvikelse från detta är möjligheten att skapa mervärdesskattegrupper. Rent praktiskt innebär detta att företagsgruppen ses som ett enda skattesubjekt i fråga om mervärdesskatten och företagen beskattas följaktligen tillsammans. Transaktioner mellan företagen bedöms inte vara mervärdesskattebearrande omsättningar. Konsekvensen blir att de inte heller beskattas för dessa eftersom omsättningsbegreppet är ett kriterium av flera för skattskyldighet. Däremot kan gruppens totala avdragsrätt förändras beroende på förändrad användning av verksamheten (mer om detta nedan).⁵⁹ Förfarandet kan innebära både fördelar och nackdelar. En klar fördel är att medlemmarna i gruppen kan göra förmögenhetsöverföringar utan skatteföljder. Enda villkoret är att mervärdesskattegruppen redan existerar när överföringen görs.⁶⁰

Det finns även likviditets- och finansieringsfördelar vid affärer mellan de skattskyldiga. Enligt huvudregeln i direktivet uppkommer skattskyldighet och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs. Rätten att dra av ingående skatt knyter an till detta och avdragsrätten inträder vid samma tillfälle som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.⁶¹ Ibland händer det då att det blir ett glapp i tid mellan skattskyldighet och avdrag. Ett exempel är om köparen betalar till säljaren innan den ingående skatten deklarerar. På så sätt har säljaren ett slags lån, och är extra likvid innan den ingående skatten deklarerar. Mervärdesskattegrupper innebär även administrativa fördelar för både staten och de enskilda medlemmarna. De behöver inte deklarerar mervärdesskatt och staten får då färre skattskyldiga att kontrollera. Annars kan detta bara åstadkommas genom fusion. Mervärdesskattegrupperna upplöses då lättare och medlemmarna står inte heller i något civilrättsligt förhållande till varandra.⁶²

En nackdel som kan uppkomma är att vissa beloppsgränser kan överskridas, t.ex. vid distansförsäljning. Försäljningen sker då via Internet eller postorder och innebär även leverans hem till köparen. Det inträder en registreringskyldighet för säljaren om hans sammanlagda omsättning i

⁵⁹ Alhager 2001, s. 479.

⁶⁰ Alhager 2001, s. 210.

⁶¹ Artikel 10.2 och 17.2 sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁶² Alhager 2001, s. 211.

Sverige överstiger 320 000 kr.⁶³ Det kan löna sig för mervärdesskattegruppens medlemmar att undersöka om deras gemensamma omsättning kommer över detta belopp vilket kan resultera i ett högre pris och till följd därav en försämrad ställning i relation till sina konkurrenter.⁶⁴

Om medlemmen före sitt inträde i gruppen till fullo har utövat mervärdesskattepliktig verksamhet och om gruppens sammansättning innebär att det nu bedrivs viss skattefri verksamhet, kan en medlem i gruppen delvis förlora sin rätt till fullt avdrag för ingående skatt. Men denna nackdel har inte alltför stor betydelse då den bör vägas upp mot mervärdesskattegruppens fördelar.⁶⁵

3.2 Artikel 4.4

Medlemsstaterna kan själva välja hur de vill implementera ett direktiv. Ordalydelsen behöver inte följas så länge man uppfyller direktivets mål och resultat. Artikel 4.4 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet reglerar mervärdesskattegrupperna och lyder:

”Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, kan varje medlemsstat ange såsom enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.”

Artikeln begränsar sig inte till att gälla endast vissa företag. Alla företag som uppfyller kraven på samband *kan* bilda mervärdesskattegrupper. Bestämmelsen är fakultativ och den kan alltså återfinnas i många former i olika medlemsstaters lagstiftning. Dessutom är det inte säkert att den överhuvudtaget implementerats.⁶⁶

Artikel 29 som artikel 4.4 refererar till avser med sådant samråd ett samråd med Mervärdesskattekommittén, en rådgivande kommitté för mervärdesskatt bestående av representanter för medlemsstaterna och kommissionen.⁶⁷

Den slutliga lydelsen av artikeln skiljde sig något från kommissionens förslag. Dels innehöll den inte något förbehåll för samråd med Mervärdesskattekommittén, dels krävde man inte att medlemmarna i mervärdesskattegruppen skulle vara *nära* förbundna med varandra. Tillägget av *nära* har diskuterats med betoning just på att det är ett tillägg. Det har framförts att om ett rekvisit skrivs till det slutliga förslaget ska det ses som

⁶³ 5 kap. 2§ andra stycket ML.

⁶⁴ Alhager 2001, s. 211.

⁶⁵ Alhager 2001, s. 212.

⁶⁶ Alhager 2002, s. 63.

⁶⁷ Alhager 2001, s. 212.

ett tillägg. Frågan har då uppkommit om man ska se det som ett förtydligande eller en skärpning av de tidigare reglerna.⁶⁸

En uppfattning är att det är onekligen en skärpning i relation till kommissionens förslag. Men då *förbundna* inte har preciserats eller prövats av EGD är inte heller innebörden av begreppet *nära förbundna* given, och därför är det inte en egentlig skärpning. Däremot betyder det att företagens förhållanden sinsemellan har diskuterats och att rådet då valde att lägga till *nära* för att poängtera att det inte räcker med en svag förbindelse för att företagen ska anses vara en skattskyldig.⁶⁹ I ett s.k. ”explanatory memorandum” till direktivet skrivs:

”Moreover, paragraph 4 goes into finer details, so that, in the interests of simplifying administration or of combating abuses (...) Member States will not be obliged to treat as taxable persons those whose ‘independence’ is purely a legal technicality”.⁷⁰

Tanken bakom artikeln var alltså inte att göra det enklare för företag i nära relation till varandra, utan snarare att förebygga missbruk av skattesystemet och förenkla skatteförfarandet.⁷¹

En annan föreskrift i direktivet som kan också bli aktuell ifråga om mervärdesskattegrupper. Artikel 6.3 tillåter medlemsstater att införa regler om uttagsbeskattning för att förhindra en snedvridning av konkurrensen. Mervärdesskatt som tagits ut med anledning av denna bestämmelse blir avdragsgill för mottagaren om denne bedriver skattepliktig verksamhet.⁷²

3.3 Den fakultativa karaktären

Reglerna om mervärdesskattegrupper är ett exempel på de bestämmelser som är fakultativa, alltså frivilliga för medlemsstaterna att införa. Det är vissa svårigheter med hur sådana regler ska bedömas. Om en medlemsstat inte implementerat en fakultativ bestämmelse kan inte enskilda direkt med stöd av direktivet åberopa denna såvida det inte finns grund för att åberopa att själva direktivet står i strid med EG-fördraget.⁷³

Vidare uppstår problemet om en medlemsstat kan välja att implementera en fakultativ bestämmelse hur som helst. Klart är att den resulterar i en stor valmöjlighet för medlemsstaten, men samtidigt kan själva föreskriften innehålla en viss begränsning. Dessutom måste vald implementering

⁶⁸ Terra/Kajus 1991, A guide to the sixth VAT directive - Vol. A, s. 235f.

⁶⁹ Alhager 2001, s. 215f.

⁷⁰ Explanatory Memorandum to the Sixth Directive on VAT, Bulletin of European Communities 11/73.

⁷¹ Alhager 2001, s. 215.

⁷² Artikel 6.3 sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁷³ Alhager 2002, s. 34.

överensstämma med direktivets övriga bestämmelser. Även om en regel är fakultativ får den aldrig implementeras på ett sätt som strider mot EG-fördragets fundamentala regler, t.ex. om ickediskriminering.⁷⁴ Enligt artikel 249 i fördraget är direktiv bindande med avseende på de resultat som ska uppnås. Fördraget anger målsättningar och sedan är det upp till respektive medlemsstat att själv välja implementeringsform. Frågan är då hur detta ska uppfattas då det gäller en fakultativ regel. Artikel 249 kan uppfattas på två sätt; antingen implementerar man den fakultativa regeln så att dess resultat uppnås utan inskränkningar, eller så kan en inskränkning till vissa subjekt vara godtagbar så länge resultatet uppnås. Det har även framförts att det inte skulle vara förenligt med artikel 249 att implementera en regel som endast ger halva rättsföljden i jämförelse med direktivet (mer om detta under 5.3).⁷⁵

3.4 Praxis

Polysar C60/90⁷⁶

Holdingsbolaget Polysar BV hörde till den globala koncernen Polysar. Polysar BV hade andelar i utländska bolag, tog emot utdelning och betalade även ut utdelning till ett kanadensiskt bolag, Polysar Holding Ltd, vilket ägde 100 procent av aktierna i Polysar BV. Frågorna i målet var om ett holdingsbolag kunde vara skattskyldigt för mervärdesskatt och om detta skulle besvaras nekande, skulle det ändå kunna bli skattskyldigt eftersom det är en integrerad del av en global koncern som agerar utåt under samma namn, nämligen koncernnamnet.⁷⁷

EGD fastställde att holdingsbolag inte bedriver ekonomisk verksamhet. Den skattskyldige är inte aktiv i bearbetningen av egendomen utan utdelningen är endast ett resultat av äganderätten.⁷⁸

Beträffande den andra delen av frågan, vilken berörde mervärdesskattegrupperna, konstaterade EGD att direktivet endast gäller företag inom samma medlemsstat. Eftersom det rörde sig om en global koncern kunde den således inte tillhöra en mervärdesskattegrupp. Frågan om företagets nationalitet var central i bedömningen av om en mervärdesskattegrupp kunde föreligga eller inte. EGD tog däremot inte ställning till frågan om huruvida ett holdingsbolag som bedriver skattefri verksamhet kan utgöra en del av en mervärdesskattegrupp.⁷⁹

Förenade målen 181/78 och 229/78 Ketelhandel P. van Paassen v Staatssecretaris van Financiën och Minister van Financiën v Denkavit Dienstbetoon

⁷⁴ Alhager 2002, s. 34f.

⁷⁵ Alhager 2001, s. 233.

⁷⁶ C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen.

⁷⁷ C-60/90 p. 7.

⁷⁸ C-60/90 p. 13-17.

⁷⁹ Alhager 2001, s. 213.

Målen behandlar giltigheten av mervärdesskattegrupper i nederländsk rätt, men grundat på andra mervärdesskattedirektivet. Detta direktiv innehöll inte någon begränsning till att endast gälla nationella mervärdesskattegrupper och det krävdes inte heller att företagen skulle vara *nära* förbundna med varandra. Dessutom föreskrevs det ”skall inte anses såsom en enda skattskyldig”⁸⁰ istället för som i artikelns nuvarande lydelse ”kan anse...”

En förening av rättsligt oberoende företag, men med nära finansiella, ekonomiska och organisatoriska band omfattas av begreppet näringsidkare enligt nederländsk lag. Gruppregistrering hade alltså funnits redan före harmoniseringen 1968.⁸¹ Väsentligt i målen var om Nederländerna hade uppfyllt den rådfrågning som föreskrevs skulle ske innan en medlemsstat implementerar mervärdesskattereglerna. EGD fastställde att direktivet endast fordrade att rådfrågningen skedde i god tid. Man skulle ha tillräckligt med tid för att granska informationen samt att denna även skulle vara komplett för att kunna göra en bedömning om regleringen skulle kunna störa konkurrensen inom den gemensamma marknaden. EGD kom fram till att Nederländerna hade uppfyllt rådfrågningsplikten även om landet i sin nationella lagstiftning inte definierat en näringsidkare som annat än ”any person who independently carries on business”.⁸²

3.5 Artikel 13.A.1.f

Artikel 13.A.1.f innehåller ett undantag från skatteplikt för tjänster som tillhandahålls medlemmarna internt i en grupp sammansatt av fysiska eller juridiska personer som bedriver en icke skattepliktig verksamhet eller som inte är skattskyldiga. Förutsättningarna för att undantaget ska kunna tillämpas är följande. Tjänsterna ska vara sådana att de direkt är nödvändiga för att bedriva den icke skattepliktiga verksamheten och priset för dessa måste exakt motsvara medlemmens andel av de gemensamma kostnaderna. Dessutom krävs att undantaget inte snedvrider konkurrensen.⁸³ I kommentarer till föreskriften sägs att det inte krävs att gruppen verkligen är en juridisk person, utan att en enkel faktisk gruppering (”groupement de fait”) räcker för att undantaget ska kunna tillämpas. Undantaget har inte heller något krav på finansiellt, ekonomiskt eller organisatoriskt samband och innebär således att flera olika samverkansformer kan falla in under undantaget.⁸⁴

Till skillnad från artikel 4.4 som är utformad som en utvidgning av skattesubjektet är artikel 13.A.1.f utformad som ett undantag. I praktiken kan den dock få samma resultat då den leder till att transaktioner mellan vissa inbördes närstående personer inte mervärdebeskattas. Undantagskaraktären medför dock att den ska tolkas restriktivt och praxis

⁸⁰ Rådets andra direktiv 67/228.

⁸¹ Terra/Kajus 1991, s. 240f.

⁸² Joined cases 181/78 och 229/78 p. 9ff samt Terra/Kajus 1991, s. 214.

⁸³ Terra/Kajus 1991, s. 595f.

⁸⁴ SOU 1992:121, s. 55.

från EGD preciserar begränsningarna. I ett fall var det fråga om två stiftelser varav den ena åtagit sig att sköta de praktiska arrangemangen kring lotterier för den andra stiftelsen. Alla utlägg för dessa arrangemang ersattes. Frågan uppkom nu om tjänsten skulle omfattas av undantaget och således inte mervärdebeskattas. EGD konstaterade att sjätte mervärdesskattedirektivet har ett mycket vidsträckt tillämpningsområde och undantag är beviljade i den mån verksamheten uppfyller vissa målsättningar. Undantagen i artikel 13 tolkas restriktivt då de utgör undantag från den allmänna principen om att mervärdesskatt ska utgå. Eftersom kraven för undantaget är precis formulerade som att det handlar om tjänster till medlemmarna i gruppen kan det inte utsträckas till att även omfatta icke-medlemmar. EGD dömde därför att stiftelsen som endast skötte de praktiska arrangemangen kring lotterierna för den andra stiftelsen inte kunde omfattas av undantaget då stiftelserna inte var medlemmar i varandra. En tolkning som vidgar artikelns räckvidd skulle klart strida mot direktivets mål.⁸⁵

⁸⁵ Terra/Kajus 1991, s. 597ff och där refererat mål 348/87.

4 EG-rättskonform lagtolkning

4.1 EG-rättens företräde och direkt effekt

Gemenskapsrätten införlivades i svensk rätt vid vårt anslutande till gemenskapen. Det grundläggande i dess påverkan på medlemsstaterna är principen om EG-rättens företräde och eventuella direkta effekt samt principen om EG-rättskonform tolkning. Unionens rättsakter ska få den verkan som föreskrivs i gemenskapsfördragen och de ska tillämpas på ett sätt som finnes passande av EG:s institutioner och då främst av EGD. Domstolen är av stor betydelse då det är i rättspraxis som man utvecklat principerna för förhållandet mellan gemenskapsrätten och nationella rättsregler samt även principen om den förres företräde. I första hand brukar domstolarna klargöra rättsakternas direkta tillämplighet och direkta effekt. Efter ikraftträdande är förordningar alltid direkt tillämpliga och implementeras inte i den nationella rättsordningen. De skapar omedelbart rättigheter och skyldigheter för unionsmedborgarna. Direktiv däremot överlåter åt medlemsstaten själv att utforma reglerna, men de ska överensstämma med innehållet i direktivet. Förfarande är en slags indirekt lagstiftning eftersom man går via nationell rätt för att genomföra EG-föreskrifterna. Även direktiv kan vara direkt tillämpliga under förutsättning att tidsfristen inom vilken implementering ska ha skett har gått ut samt att direktivet har trätt i kraft.⁸⁶

Direkt effekt syftar på rättsregelns företräde framför nationell rätt. Vertikal direkt effekt innebär att regeln kan åberopas av enskilda inför nationell domstol oberoende av om implementering skett eller inte. Ibland kan regeln även ge rättigheter och skyldigheter, vilka kan åberopas mellan enskilda vilket kallas horisontell direkt effekt. Det krävs att regeln ska vara klar och entydig, är ovillkorlig samt att dess tillämpning inte får vara beroende av fler åtgärder från gemenskapens eller medlemsstaternas sida. Varje enskild föreskrift bedöms för sig och det är alltså tänkbart att endast en del av ett direktivs bestämmelser uppfyller kraven för direkt effekt. Så är saken med mervärdesskattedirektivet där inte alla artiklar ansetts ha direkt effekt enligt EGD. Frågan om direkt effekt prövas ex officio av nationella myndigheter och domstolar. Har inte EGD bedömt den aktuella föreskriften ska den nationella domstolen eller myndigheten själv avgöra om kraven för direkt effekt är uppfyllda. För domstolen, men inte skattemyndigheten, återstår möjligheten att använda sig av förhandsavgörande i oklara fall. De har ändock samma krav på sig att ge EG-rättsliga föreskrifter direkt effekt förutsatt att kraven är uppfyllda.⁸⁷

⁸⁶ Olsson, Punktskatter 2001, s. 130f.

⁸⁷ Ståhl/Österman, 2000, s. 33f.

4.2 EG-rättskonform tolkning

Det åligger EGD att säkerställa att gemenskapsrätten följs och tillämpas på ett korrekt sätt. Bästa sättet att garantera att harmoniserade områden får full verkan i medlemsstaterna är en enhetlig tolkning av EG-rätten. EGD har flera gånger slagit fast att medlemsstater ska tillämpa implementerade direktiv på samma sätt. Detta kallas EG-rättskonform tolkning och innebär alltså att medlemsstaterna ska tolka sin nationella rätt så att den blir förenlig med EG-rätten. Även nationella föreskrifter som berör en EG-rättslig fråga ska tolkas EG-rättskonformt trots att de inte är av EG-rättsligt ursprung.⁸⁸ I de flesta fall bör sannolikt den nationella regleringen överensstämma med EG-rätten, i synnerhet om det gäller implementerad lagstiftning. Dock omfattas all lagstiftning av den här tolkningen, även sådan som tillkommit före den relevanta EG-rättsföreskriften. Tolkningsfrågan får emellertid inte drivas alltför långt, utan EG-konform tolkning krävs endast då den nationella rättskällevärdet medger utrymme för en sådan tolkning.⁸⁹ Ibland står flera rimliga tolkningar till buds och då ska man välja den EG-rättskonforma tolkningen som innebär att direktivets syfte följs. Tolkningens möjligheter är alltså inskränkta för medlemsstaten. Däremot kan inte EGD fastställa om medlemsstatens tolkningsprinciper överhuvudtaget medger en konform tolkning, utan detta är upp till den nationella rättstillämparen.⁹⁰

Medlemsstaterna ska ta hänsyn till såväl direktiv som Romfördraget samt förordningar vid tolkningen. Förutom detta kan, enligt EGD, även icke bindande rättskällor få viss betydelse. Det är dock direktiv som behandlats av EGD ifråga om EG-rättskonform tolkning. De nationella domstolarna ska använda sig av en EG-rättskonform tolkning även om den relevanta EG-föreskriften inte har direkt effekt, vilken därigenom kompletteras. När tolkning av nationell rätt inte lyckats uppfylla EG-rättens mål tillämpas principen om direkt effekt. Frågan om direktivet har direkt effekt eller inte uppkommer nämligen först när man konstaterat att tolkning av nationell rätt inte uppnår gemenskapsrättens syften.⁹¹

EG-rättskonform tolkning bör alltså ges en omfattande innebörd, men får också svåröversiktliga konsekvenser. I praktiska fall kan det vara komplicerat att fastslå mer precist hur direktiven ska tolkas och vilken av de relevanta rimliga tolkningarna i nationell rätt som man bör välja. I ett fall som rörde det sjätte mervärdesskattedirektivet ville den holländska domstolen knyta an till leveransbegreppet i den nationella civilrätten. EGD uttalade då att man först och främst ska söka vägledning om begreppets innebörd i EG-rätten.⁹²

⁸⁸ Ståhl/Österman 2000, s. 34f.

⁸⁹ Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag 1997, s. 52.

⁹⁰ Persson-Österman, Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen, SN 1998 s. 585.

⁹¹ Kellgren 1997, s. 51.

⁹² C-320/88 Staatssecretaris.

Den konforma tolkningen anses kunna användas mellan enskilda, dvs i horisontella förhållanden. I doktrin har framförts att detta också kan innebära tolkningar till nackdel för de enskilda under vissa förutsättningar. Dock bör man här vara uppmärksam på principerna om rättssäkerhet och icke-retroaktivitet.⁹³ Vid bristande implementering blir inte frågan om horisontell direkt effekt aktuell. Eftersom direktivet har viss sanktionskaraktär kan det inte ge direkt effekt mellan enskilda.⁹⁴ En tolkning som i och för sig har till syfte att uppfylla direktivets mål, men som ålägger en enskild skyldigheter som direktivet i sig inte innebär borde inte kunna accepteras. Om den EG-rättskonforma tolkningen resulterar i skattskyldighet för en enskild skulle det innebära att direktivet fått direkt effekt emot den enskilde. EGD har fastslagit att straffrättsliga föreskrifter inte får tolkas till nackdel för den åtalade och detsamma torde gälla vid tillämpning av skatterättsliga föreskrifter.⁹⁵

4.3 Betydelsen av EGD: s tolkningsprinciper

För att nationella domstolar och myndigheter ska kunna uppfylla kravet på en EG-rättskonform tolkning på bästa sätt är det av vikt att de tar hänsyn till de tolkningsprinciper och metoder som EGD tillämpar. Det är ju nödvändigt att de tolkar EG-rätten på samma sätt som EGD skulle ha gjort.

EGD hade inte någon tradition eller utvecklad tolkningslära från början och domarna kom dessutom från olika rättsmiljöer. Det senare har märkts efter hand som unionen utvidgats. Ytterligare en omständighet, vilken torde ha påverkat utvecklingen av tolkningsmetoderna, är att domarna inte får avge dissens. Generellt är domskälen mycket kortfattade och vill man få utförligare resonemang är det bättre att läsa generaladvokatens yttrande. Det har mer likheter med en grundlig rättsutredning och bör alltså läsas för att få en bra förståelse av domen. Men det finns inga diskussioner om tolkningsmetoder i något av dessa dokument. Därför är det viktigt att känna till en del om domstolens verksamhet. Rättspolitiska mål anses vara av stor vikt för EGD:s tolkning och dessa kan sammanfattas enligt följande.⁹⁶

1. Stärka gemenskapen och dess federala drag.
2. Öka EG-rättens tillämpningsområde och dess effektivitet.
3. Förstärka gemenskapsinstitutionernas ställning.”⁹⁷

Målsättningarna har resulterat i den s.k. dynamiska tolkningsmetoden vilken betyder att EGD fyller ut där den skrivna rätten är ofullständig och lägger även till rättsregler i syfte att förbättra regelsystemet. En del kritik mot detta har framförts och man menar att EGD verkar som den egentlige lagstiftaren utan att vara behörig till detta. Efterhand som EGD har utvecklat sin praxis

⁹³ Kellgren 1997, s. 52f.

⁹⁴ Alhager 2001, s. 94.

⁹⁵ Olsson 2001, s. 134.

⁹⁶ Ståhl/Österman 2000, s. 45.

⁹⁷ Ståhl/Österman 2000, s. 45.

blir denna en allt viktigare källa. EGD är inte formellt bunden av tidigare domar, men det har i praktiken fungerat så och ändring av tidigare praxis sker ofta med motiveringen att det är en ”förtydning” av praxis.⁹⁸

Det finns i huvudsak fyra tolkningsmetoder för vilka det redogörs nedan. I de fall dessa inte ger tillräcklig vägledning för rättstillämpningen använder sig EGD av supplementära tolkningsgrepp. Därtill räknas att använda övergripande och allmängiltiga rättsprinciper såsom rättssäkerhetsprincipen, likabehandlingsprincipen och proportionalitetsprincipen. Dessa är kända i de flesta rättsordningar och det är också från medlemsstaternas nationella rätt som man hämtat dem.⁹⁹

Förarbeten finns i EG-rätten också, men är inte lika omfattande som de svenska. De kan ändå vara användbara som rättskällor. Ett direktiv föregås ibland av olika förslag, vilka inte sedan återfinns i texten. Utelämnandet kan ofta bero på att man inte lyckats ena sig om just den frågan, vilket då kan förklara det rådande rättsläget. EGD har dock endast i undantagsfall tagit hänsyn till förarbeten. Direktivförslaget åtföljs dessutom av ett s.k. ”explanatory memorandum” där man redogör för bakgrund och syfte till förslaget. Dessa får dock ingen större betydelse efter att förslaget godkänts. Ingresserna är däremot av stor vikt då de skrivs i efterhand och ger god vägledning om direktivets syfte och ändamål. De innehåller ofta också förklaringar till texten och vad man beaktat vid utfärdandet.¹⁰⁰

4.3.1 Textuell tolkning

Metoden innebär att EGD tolkar bestämmelsen objektivt, d.v.s. enligt dess ordalydelse. Det rör sig alltså om en tolkning av texten och då har alla språkversioner samma status. Översättaren kan få stora svårigheter då texterna kan vara olika klara. I de fall skillnader upptäcks ska EG-rättens termer och begrepp tolkas självständigt då deras speciella syften kan medföra att de inte alltid överensstämmer med den nationella rättens termer och begrepp.¹⁰¹

Textuell tolkning är mer vanligt förekommande då man tolkar texter med direkt tillämplighet, t.ex. förordningar. EGD kan också fastna vid en språklig tolkning när det inte finns förtydligande förarbeten eller ändamålsskäl. Om denna tolkning skulle medföra oacceptabla resultat eller inte leda någon vart, kan det hända att man faktiskt frångår texten. Det är fallet om tolkningen skulle innebära en kränkning av grundläggande EG-rättsliga principer.¹⁰²

⁹⁸ Ståhl/Österman 2000, s. 46.

⁹⁹ Ståhl/Österman 2000, s. 52.

¹⁰⁰ Alhager 2001, s. 87f.

¹⁰¹ Persson-Österman SN 1998, s. 587.

¹⁰² Ståhl/Österman 2000, s. 47.

4.3.2 Kontextuell tolkning

Den textuella tolkningen används mer sällan och främst i den mån det förekommer skillnader mellan de olika språkversionerna. I dessa fall blir syftet och sammanhanget allt viktigare. Är den berörda regeln ett undantag från det allmänna syftet brukar EGD göra en restriktiv tolkning. Om det däremot rör regleringen av de grundläggande fri- och rättigheterna tolkas det aldrig restriktivt. Liknande resonemang gäller en föreskrift som reglerar den enskildes rättigheter, vilken inte får tolkas på ett ofördelaktigt sätt för den enskilde.¹⁰³

Definitioner på termer och begrepp saknas ofta i EG-rätten. Som nämnts är det inte godtagbart att man då använder sig av den nationella rättens definitioner, utan man måste ge dessa en enhetlig innebörd i unionen. Begreppen får därigenom en självständig europeisk betydelse och ställs över nationella begrepp. Mervärdesskatten har många exempel på detta. För en effektiv harmonisering är det av yttersta vikt att begrepp såsom ekonomisk verksamhet inte skiljer sig åt från medlemsstat till medlemsstat.¹⁰⁴

Den kontextuella tolkningen använder sig av motsvarigheter och utnyttjas ofta som bas för utfyllande tolkning. Det är denna verksamhet som är typisk för EGD, men som samtidigt ofta kritiserats då den avviker mycket från de nationella domstolarnas uppgifter. Om en regel behövs, tolkas en sådan fram av EGD oavsett om detta är något som egentligen borde åligga lagstiftaren.¹⁰⁵ EGD ses alltså ibland som en aktiv författningsdomstol och vissa anser att den tagit på sig en alltför politisk roll. Kritiken har avvisats i fråga om inkomstskatterätten där det hävdats att EGD:s praxis inte skiljer sig avsevärt från hur Regeringsrätten skulle kunna ha dömt i en liknande situation.¹⁰⁶

4.3.3 Historisk tolkning

Historisk tolkning har använts i begränsad omfattning då det sällan finns dokumentering av tillkomst och bakgrund av rättsakten. Det är även svårt att uttröna någon subjektiv vilja bakom rättsregeln eftersom rättsakterna är politiska kompromissprodukter. Istället fästs stor vikt vid att låta syftet klart och objektivt komma till uttryck. I många fall finner man syftet i preambeln. Därför kan det också vara svårt att skilja denna metod från den teleologiska då syftet bakom en regel ofta kan uppfattas historiskt.¹⁰⁷

¹⁰³ Ståhl/Österman 2000, s. 48.

¹⁰⁴ Ståhl/Österman 2000, s. 49.

¹⁰⁵ Ståhl/Österman 2000, s. 49.

¹⁰⁶ Bergström, Något om EG-domstolens tolkningsprinciper med särskild inriktning på inkomstskatterätten, SN 1998, s. 577 och regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten, SvSKT 1998, s. 823.

¹⁰⁷ Ståhl/Österman 2000, s. 50.

4.3.4 Teleologisk tolkning

Den primära tolkningsmetoden tycks vara den teleologiska tolkningen. Då ett enklare tillvägagångssätt inte ger ett omedelbart svar, får denna störst betydelse. Om en textuell tolkning ger ett tydligt svar fortsätter EGD således inte till att pröva tolkningsresultatet enligt teleologisk metod. Metoden innebär att man tittar på rättsaktens text, sammanhang och historia för att få kunskap om ändamålet med den.¹⁰⁸ Det kan vara svårt att få fram detta, men preambelarna ger god vägledning. Deras betydelse kan inte nog betonas då deras syfte är att få EGD att göra en korrekt bedömning. Preambeln visar lagstiftarens avsikt och en noggrann undersökning av den är nödvändig för att få förståelse för det aktuella regelsystemet. Den teleologiska tolkningen av mervärdesskattedirektivet beror till stor del på preambeln, vilken fastslår direktivets syfte.¹⁰⁹ Sekundärrätt bör alltid tolkas med hänsyn till direktivets syfte, men även fördragets syfte har betydelse. Om tolkningen ger flera valmöjligheter ska det alternativ väljas som bäst stämmer överens med fördraget.¹¹⁰

Det förekommer tal om både primärsyften och sekundärsyften. Primära syften anges bra i den skrivna EG-rätten. I en del fall kan sekundärrätten ses som ett sekundärsyfte för hur man bör uppfylla fördragets primärsyfte. Preambelarna är mer preciserade än fördraget, men kan ändå vara ganska diffusa. Att EGD då kompletterar reglerna genom sin tolkning är både vanligt och nödvändigt och den har alltså förutom den naturliga rollen som normtolkare även funktion som normgivare.¹¹¹

4.4 Betydelsen av utländsk praxis

Även andra medlemsstaters domstolars bedömning av olika mervärdesskatterättsliga frågor bör kunna beaktas. Nationella domstolar bör alltså kunna bistås i tolkningen av mervärdesskattelagen av praxis fastställd i andra medlemsstater. Detta beror på dels det faktum att mervärdesskatten är harmoniserad, dels på lojalitetsprincipen i artikel 10 i fördraget. Artikel 10 ålägger medlemsstaterna att vidta alla lämpliga åtgärder för att se till att de skyldigheter som följer av fördraget fullföljs. Utländsk praxis bör då kunna underlätta för stater som Sverige som blev medlemmar förhållandevis sent. På så sätt skulle man kunna utnyttja den omfattande praxis som redan finns på området, även om denna inte formellt utgör rättskällor i nationell rätt.¹¹² Sedan bör det naturligtvis bero på vilken nationell instans som behandlat ärendet ifråga och om det är specifika nationella frågor som diskuterats. Det är min åsikt att utländsk praxis bör och kommer att få allt större betydelse. De nationella domstolarna kan slippa det utdragna förfarandet med förhandsbesked genom att istället titta på en annan

¹⁰⁸ Ståhl/Österman 2000, s. 51.

¹⁰⁹ Terra/Kajus 1991, s. 122.

¹¹⁰ Ståhl/Österman 2000, s. 51.

¹¹¹ Ståhl/Österman 2000, s. 52.

¹¹² Alhager 2002, s. 38.

medlemsstats praxis. Underrätterna kan ge vägledning hur en viss fråga bör bedömas, men i slutändan torde överrätternas domar vara av största vikt. Varje enskilt fall får naturligtvis bedömas för sig där man också tar hänsyn till om ärendet överhuvudtaget förts vidare till en högre instans.

4.5 Svårigheter

Frågan är hur långt en EG-rättskonform tolkning sträcker sig. Det har framförts att rättssäkerhetsprincipen innebär att en direktivkonform tolkning inte får ske till den enskildes nackdel. Mot detta har hävdats att tolkning bör ske på samma sätt oavsett om den är till fördel eller nackdel för den enskilde. Som grund har angetts att rättssäkerhetsprincipen inte betyder en allmän rätt till fördelaktig tolkning för den skattskyldige.¹¹³

En parallell till straffrätten kan dras här i fråga om vilken EGD anfört att tolkningsskyldigheten begränsas av allmänna rättsprinciper och då i synnerhet legalitetsprincipen och förbudet mot retroaktiv lagstiftning. Resonemanget fungerar även på skatteområdet där rättssäkerhetsprincipen då skulle innebära att en EG-rättskonform tolkning inte får ske till den skattskyldiges nackdel. EGD har i ett mål rörande tolkning av en förordning uttalat att oklara skatteregler bör tolkas till den skattskyldiges fördel. Det är fortfarande osäkert om den EG-rättskonforma tolkningsskyldigheten är svagare i skatterätten om den är till den skattskyldiges nackdel.¹¹⁴ Ett exempel är von Hoffman domen där EGD slog fast att ett skiljemannauppdrag inte är att anse som en advokattjänst med motiveringen att det inte typiskt sett går ut på att företräda en part. Detta får följderna ifråga om var tjänsten anses omsatt. I den svenska regleringen användes däremot termen juristtjänster, vilket torde vara ett vidare begrepp än advokattjänst och skiljemannauppdrag bör därför anses inbegripas i begreppet juristtjänst. En EG-rättskonform tolkning var alltså inte möjlig eftersom den skulle strida mot den svenska ordalydelsen. Rättssäkerhetsprincipen blir aktuell då den skattskyldige måste kunna förlita sig på ordalydelsen. Däremot var den svenske lagstiftarens avsikt att anpassa den svenska lagtexten till direktivet och denna avsikt bör i detta fall träda tillbaka till förmån för ordalydelsen.¹¹⁵

4.6 Neutralitet

Av EGD:s skatterättspraxis kan man utläsa vissa allmänna rättsgrundsatser, vilka kompletterar övriga rättskällor. Neutralitetsprincipen är av stor betydelse för mervärdesskatterätten. I första mervärdesskattedirektivet stadgas det att man eftersträvar neutralitet i beskattningen. Mervärdesskatten blir enklast och mest neutral när den tas ut så allmänt som möjligt och när

¹¹³ Persson-Österman SN 1998, s. 586.

¹¹⁴ Ståhl/Österman 2000, s. 36.

¹¹⁵ Persson-Österman SN 1998, s. 586.

den omfattar alla led av produktion och distribution.¹¹⁶ EGD har i en del mervärdesskatterättsfall refererat till denna princip. Som exempel kan nämnas att EGD beviljat avdrag för ingående skatt för förvärv som gjorts innan verksamheten fått några skattepliktiga intäkter. Enligt principen om mervärdesskattens neutralitet ska de första investeringskostnaderna för att starta upp ett företag ses som ekonomisk verksamhet. Det skulle strida mot neutralitetsprincipen om avdrag inte beviljades förrän skattepliktig intäkt uppstod, d.v.s. när egendomen tas i bruk.¹¹⁷

4.7 Nationella tolkningsmetoder

4.7.1 Sverige

I Sverige används liknande metoder som de redovisade ovan. Bokstavstolkning förefaller inte så lätt som det kan tyckas då man måste veta vad lagens ord betyder. Därför kan det ibland bli en utvidgning av lagregelns ordalydelse, en extensiv tolkning, och ibland en minskning, en restriktiv tolkning. I Sverige har den teleologiska metoden fått stor spridning. När man fastställer ändamålet med lagregeln söker man ofta ledning i lagstiftarnas uttalanden i förarbetena. Förarbetsanknuten tolkning har därför haft en stark ställning vid lagtolkning i Sverige. Förarbetena ger vägledning om lagens praktiska funktion och förtydligar eventuella språkliga oklarheter. Genom att ta hänsyn till förarbetena skapas också en viss enhetlighet i rättssystemet, eftersom samtliga domstolar arbetar med samma material. En förutsättning är dock att de är förenliga med lagtexten.¹¹⁸ Regeringsrätten tillmäter fortfarande förarbetena avgörande vikt och de har en stark ställning som tolkningsdata. Däremot verkar det som om domstolen fäster allt större betydelse vid lagstiftningens allmänna syfte på bekostnad av uttalanden om hur enskilda fall ska bedömas. En strikt tolkning av förarbetena undviks och man gör istället en självständig och passande tolkning av lagregeln och syftet med den.¹¹⁹

Inom skatterätten utgår tolkningsresonemanget från en del skatterättsliga principer. Både legalitetsprincipen (ingen skatt utan stöd i lag) och retroaktivitetsförbudet har stor betydelse. Det är endast Riksdagen som stiftar skattelag och detta innebär även ett krav på en lagbunden lagtolkning och rättstillämpning.¹²⁰ Det föreligger även ett förbud mot analog eller reducerande tolkning till den enskildes nackdel. Svensk skattelag bör alltså tolkas i enlighet med sin ordalydelse. Därutöver tillkommer två andra viktiga principer, vilka är kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet. Samtliga faktorer påverkar tolkningen av skattelag på så sätt att lagtexten alltid ges företräde framför förarbetena och skattelag tillämpas inte utanför

¹¹⁶ Ingressen till 67/227/EEG.

¹¹⁷ 268/83.

¹¹⁸ Lehrberg, Praktisk juridisk metod, s. 143f.

¹¹⁹ Bergström, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser i senare tid?, SN 2003, s. 7f.

¹²⁰ Bergström SN 2003, s. 3.

sitt betydelseområde. Det har också hävdats att RR håller hårt på förutsebarheten, vilket då också skulle förklara följsamheten till förarbetena. De kompletterar lagtexten och ger ofta tydligare tolkningsförslag än om man tolkat lagregeln utifrån lexikaliska, systematiska eller teleologiska utgångspunkter. En risk är dock att lagregeln i alltför stor utsträckning kompletteras av förarbetena och att skatterätten därför skulle få en stor del av sitt innehåll från dessa. De bör därför endast beaktas när de kan ses som en naturlig tolkning av lagtexten.¹²¹

Under 90-talet uppkom en del fall där förarbetsuttalanden stod i strid med lagtexten. Regeringsrätten markerade då mycket tydligt att lagstiftning genom motiven inte är godkänd. Numera tycks det vara så att Regeringsrätten anser det vara otänkbart att tolka en lagregel mot dess ordalydelse även om en sådan lösning förespråkas av starka ändamålskrav i förarbetena. Det har dock inträffat, men sällan, att Regeringsrätten gått ifrån denna princip, vilket är fallet då en tillämpning skulle ha lett till mycket stötande resultat. Det är alltså möjligt att tillämpa en skatteregel i strid med dess ordalydelse, både till fördel och till nackdel för den skattskyldige, men endast under mycket ovanliga omständigheter.¹²²

Tolkningen på mervärdesskatteområdet utgår numera ifrån EG-direktivet då EGD kräver direktivkonform tolkning i de fall då den nationella rättens tolkningsprinciper medger en sådan tolkning. Medlemsstaten ska välja den tolkning som uppfyller direktivets syfte även om andra tolkningsalternativ skulle finnas. Utrymmet för att använda förarbeten vid tolkning av ML är mindre än vid tolkning av icke harmoniserad lagstiftning. Rättssäkerhetsprincipen kan tolkas som att direktivkonform tolkning inte får ske till nackdel för den enskilde. Men oavsett om det är till fördel eller nackdel för den enskilde bör tolkning ske på samma vis. Rättssäkerhetsprincipen innebär alltså inte generellt en fördelaktig tolkning för den skattskyldige.¹²³

Regeringsrätten tillämpar en tolkning som följer direktivet vilket framgår av ett rättsfall från 2000. Stort utrymme lämnas åt en redogörelse för EG-reglerna och direktivets ställning och vilken skyldighet man har att följa detta. Lagregeln ifråga är en implementering av en artikel i mervärdesskattedirektivet, men texterna skiljer sig något åt. Domstolen konstaterar att bestämmelsen är klar och ovillkorlig och att den således kan ge enskilda rättigheter. ”Mot bakgrund härav skall direktivbestämmelsen, för det fall lydelsen av den svenska bestämmelsen, trots dess syfte, inte medger att behandla ifrågavarande tjänster som exporterade, ges företräde.”¹²⁴ Viktigt här är att skilja på EGD: s och de svenska domstolarnas tolkningskompetens. EGD har tolkningsföreträde vad gäller EG-rätt såsom direktiv, medan svensk domstol tolkar ML enligt EG-rätten.

¹²¹ Kellgren 1997, s. 105f.

¹²² Bergström SN 2003, s. 5ff.

¹²³ Persson-Österman, SN 1998, s. 586.

¹²⁴ RÅ 2000 ref. 5.

Förarbeten får då betydelse vid tolkningen av svensk rätt i den omfattning EG-rätten ger utrymme för skönsmässiga bedömningar. Utanför detta utrymme skulle förarbeten då inte få tillämpas.¹²⁵

4.7.2 Frankrike

Franska domar är formella och mycket kortfattade, vilket gör det svårt att utläsa några specifika tolkningsmetoder som använts av domstolen. Generellt kan sägas att tolkningsmetoderna grundas på ordalydelsen tillsammans med lagstiftarens avsikter. I de fall lagtexten är klar används en textuell tolkning och invändningar om att lagtexten inte överensstämmer med lagstiftarens avsikt godkänns inte. Det har hänt att man uttryckligen har vägrat att tolka ett precist och tydligt lagrum i enlighet med vad som yrkats, trots att detta hade varit överensstämmande med lagstiftarens avsikt. Om lagtexten däremot är oklar eller leder till ett orimligt resultat söker man vägledning i syftet och ändamålet med lagtexten. Förfarandet är alltså att man först analyserar texten som helhet med hänsyn till ordval och struktur. Om detta visar sig vara otillräckligt går man tillbaka till dokument från den lagstiftande processen, s.k. "travaux préparatoires" och inbegriper bl.a. lagförslag, förklarande kommentarer till dessa och parlamentsrapporter. Ju äldre lagen är desto svårare kan det vara att dra nytta av sådana förarbeten. I sådana fall söker man istället det objektiva syftet med lagrummet vid tiden för dess stiftande och tolkar detta fritt för att det på bästa sätt ska passa in i dagens rättssamhälle. I vissa fall är det lönlöst att försöka utröna avsikten med lagen och domstolen anser sig då fri att anpassa lagrummet till de situationer som kan uppkomma i dagens samhälle.¹²⁶

Domstolarna faller även tillbaka på utvecklade regler i praxis under "l'Ancien régime". Dessa är sådana som är allmänt kända såsom att undantag ska tolkas restriktivt och att speciallag har företräde framför allmän lag.¹²⁷ Vid den språkliga tolkningen av skattelag ska domaren kontrollera den språkliga innebörden av skattelagen med andra rättsområden. Domstolen har t.ex. fastslagit att begreppet "livraison" använt i skattelagen har samma innebörd som begreppet "délivrance" i köprätten. Genom en lagändring har detta sedan fått genomslag i mervärdesskatterätten där man hänvisar till köprättens begrepp för att fastställa när mervärdesskattskyldighet uppkommer. I samma rättsfall framkom att de generella tolkningsprinciperna vid tolkning av skattelag och än en gång betonas att ordalydelsen sätter gränsen.¹²⁸

"C'est par le texte même de la loi en cause (...) que doit être déterminée la portée de cette loi."¹²⁹

¹²⁵ Alhager 2001, s. 139.

¹²⁶ West m.fl., French legal system 1998, s. 51ff.

¹²⁷ West m. fl.1998, s. 51ff.

¹²⁸ CE 31 mars 1978.

¹²⁹ David m. fl., Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale 1991, s. 20.

Vidare konstateras att regler som är undantag från skattskyldighet eller regler som utesluter personer från tillämpningsområdet för skattskyldighet tolkas restriktivt. Detsamma gäller föreskrifter som reglerar skattestraff ("pénalités fiscales").¹³⁰

Conseil d'Etat (CE) är den franska motsvarigheten till Regeringsrätten. Dess rättsfall är av stor vikt och tjänar som tolkningshjälp till lagtexten. Däremot har inte rättsfallen bindande verkan och domarna kan alltså inte ställa upp generella principer vilka ska gälla i följande liknande fall. Detta hindrar inte att en och samma princip fastslås i flera på varandra följande fall och dessa får då en större sammanlagd betydelse för rättsutvecklingen på området.¹³¹

Cour de Cassation erkände principen om EG-rättens företräde redan 1975. För CE dröjde det dock ända till 1989 innan man accepterade EG-rättens företräde framför nationell rätt, vilket skedde genom två principfall¹³². Det fastslogs nu utan tvivel att ett direktiv kunde tillämpas även om det faktiskt ännu inte implementerats i fransk rätt förutsatt att tiden för implementering gått ut.¹³³ I ett direkt efterföljande fall tog CE hänsyn till att det berörda lagrummet var en implementering av en artikel i sjätte mervärdesskattedirektivet. Domstolen tittade på den bakomliggande artikeln för att få ledning och tolkade sedan lagrummet i enlighet med denna. De franska förarbetena berörde inte just den frågan målet rörde, men tolkningen utgick ifrån att lagens syfte vara att implementera sjätte mervärdesskattedirektivet. CE resonerade att lagstiftaren inte avsett att komma undan internationella åtaganden.¹³⁴ Året efter gick CE ännu längre och stödde sig direkt på EGD:s praxis i ett fall som rörde mervärdesskattens tillämpningsområde. Domstolen refererade och använde sig av den precisa innebörd som EGD gett åt ett begrepp.¹³⁵ Utvecklingen efter dessa principfall gick snabbt. Numera är alltså även skatterätten präglad av EG-rätten och EGD har särskilt stor betydelse inom mervärdesskatterätten.

4.7.3 Tyskland

Även i Tyskland är de huvudsakliga tolkningsmetoderna de som beskrivs ovan. Tyskland använder sig av en variant av textuell tolkning i vilken man fäster vikt på två komponenter, dels ordens betydelse och dels de grammatiska reglerna. Tolkning utöver ordalydelsen är inte möjlig på grund av legalitetsprincipen och den allmänna frihetsgrundsatsen. I detta avseende anses även rättssäkerhetsprincipen vara av betydelse då det är viktigt att medborgarna ska kunna lita på att lagarnas ordalydelse uttrycker

¹³⁰ David m. fl. 1991, s. 21.

¹³¹ West m.fl. 1998, s. 57.

¹³² Alitalia, CE 3 februari 1989 och Nicolo, CE 20 oktober 1989.

¹³³ Cozian 2000, s. 314.

¹³⁴ CE 22 december 1989.

¹³⁵ CE 31 oktober 1990.

lagstiftarens avsikter. Analogier har accepterats till fördel för den skattskyldige, men är mycket omstridda och den rådande uppfattningen är att Umsatzsteuergesetz (UStG) sätter gränsen genom sin ordalydelse. Tillämpning och tolkning av skattelag sköts i Tyskland av särskilda skattedomstolar s.k. Finanzgerichte. Den högsta instansen Bundesfinanzhof, (BFH), är en prejudikatinstans, men domarna är endast vägledande och inte bindande för lägre instanser. Domarna utgör därför en väsentlig källa vid tolkning av mervärdesskatterätten.¹³⁶

Vid tolkning av tysk skattelag ha den teleologiska tolkningen stor betydelse. Den anses vara ställd vid sidan av övriga tolkningsmetoder, vilka tas till hjälp för att kunna utröna syftet och ändamålet med lagen. Man använder sig även av grundläggande principer, t.ex. skatteförmågeprincipen eftersom allmänna rättsgrundsatser anses ha stor betydelse vid tolkning av skattelag. En del av den teleologiska metoden är "die wirtschaftliche Betrachtungsweise", vilket innebär att man tar hänsyn till reglers ekonomiska syfte vid tolkningen av dem. En följd är att man ibland även beaktar sakomständigheternas ekonomiska innebörd. Metoden ses enbart som ett komplement och är således inte en självständig tolkningsmetod.¹³⁷

4.7.4 England

England tillhör inte den kontinentala rättstraditionen utan har common law systemet. Common law bygger inte på lagstiftning utan på domstolarnas prejudikatbildande verksamhet. En princip om att tidigare rättsfall ska följas i efterföljande liknande fall (stare decisis-principen) utvecklades tidigt.¹³⁸ Då man i kontinental rätt utgår från en gällande lagregel för att dra slutsatser i det enskilda fallet, jämför engelska domare fallet med tidigare prejudikat för att få fram den aktuella rättsregeln. När två fall har samma relevanta omständigheter ska de också avgöras på samma sätt.¹³⁹ Det finns skriven lag och den spelar så klart en viktig roll. Lagen får företräde vid konflikt mellan lagstiftning och prejudikat. Domarna är bundna av den skrivna rätten, men är kända för att tolka den mycket restriktivt för att istället vila sig på common law. Lagstiftningen är trots detta mycket omfattande, men ses inte som lika flexibel och utförlig som de många prejudikaten. Då man eftersträvar en restriktiv tolkning leder detta oftast till en strikt tolkning av själva lydelsen av lagtexten (s.k. literal rule). Lagtexten är mycket omständligt skriven, vilket försvårar denna tolkning och det finns därför ofta i början av lagen s.k. "interpretation sections" med utförliga definitioner av begrepp som förekommer i den aktuella lagen. Dessutom bör man ta hänsyn till att många lagrum endast befäster regler som redan skapats genom prejudikat. Vissa grundläggande tolkningsprinciper finns även i en särskild Interpretation Act. Möjlighet att avvika från den restriktiva tolkningen finns

¹³⁶ Alhager 2001, s. 126.

¹³⁷ Alhager 2001, s. 127f.

¹³⁸ Bogdan 1993, s. 107.

¹³⁹ Bogdan 1993, s. 118f.

i de fall där den skulle få uppenbart orimliga konsekvenser, den s.k. ”golden rule”.¹⁴⁰

En stor skillnad från kontinental rätt är att man inte använder sig av lagförarbeten vid lagtolkningen. Det har poängterats att lagförarbeten är att anse som ett främmande element i rättskälleläran och hänvisningar till dessa förekommer i princip aldrig. Lagtexten ses inte som uttryck för någons vilja och avsikt utan endast som en text som har en viss språklig innebörd oavsett dess bakgrund. Domstolen har dock rätt att ta hänsyn till vilket negativt samhällsfenomen lagen var avsedd att åtgärda. I och med landets medlemskap i EG ska engelska domstolar tolka den nationella rätten i ljuset av EG-rätten. Domstolarna har då insett att man inte kan använda sig av det traditionella engelska förfarandet. Därför har de i viss mån övergett den strikta bokstavstolkningen till förmån för den kontinentala metoden och EGD:s tolkningsmetoder.¹⁴¹

¹⁴⁰ Bogdan 1993, s. 131ff.

¹⁴¹ Bogdan 1993, s. 132ff.

5 Mervärdesskattegrupper i Sverige

5.1 Bakgrund

Redan innan det sjätte mervärdesskattedirektivets implementering i svensk rätt hade förts diskussioner om att gruppregistrering skulle vara möjlig inom den finansiella sektorn. Mer ingående togs det dock först upp i samband med skattereformen där det förutsattes att regeringen skulle återkomma i frågan. Resonemanget i dessa förarbeten fördes mycket kring koncernbeskattning och eventuella skattelättnader för koncerninterna transaktioner istället för mervärdesskattegrupper. Det poängterades dock att dessa lösningar skulle leda till en alltför stor konkurrensnedvridning samt att de inte var tillräckligt EG-konforma.¹⁴²

Redan i förarbetena från 1992 analyserades problemen med ett införande av regler om mervärdesskattegrupper. Ju lägre krav som skulle ställas på sambanden mellan företagen, desto större risk var det att systemet skulle utnyttjas. Det skulle också bli svårt att upprätthålla konkurrensneutraliteten mellan internt och externt tillhandahållande av tjänster. Dessutom fanns det stor risk att man skulle föra över överskjutande utgående skatt på ett betalningssvagt företag i gruppen. Det påtalades även att det skulle öppna för möjligheter till avdrag för investeringskostnader utan en motsvarande skyldighet att betala utgående skatt.¹⁴³ I förarbetena till Mervärdesskattelagen togs gruppregistreringen i direktivet upp som en tänkbar lösning på en del problem som uppstår i och med att företag som ingår i intressegemenskap ändå behandlas som oberoende i mervärdesskattehanvändning. Utredningen tog dock inte ställning till ett eventuellt införande eftersom detta behandlats tidigare.¹⁴⁴ Den senare diskussionen kom att inriktas på att begränsa gruppregistrering till den finansiella sektorn i vid mening samt att även begränsa de statsfinansiella konsekvenserna.¹⁴⁵

Det dröjde till den 1 juli 1998 innan det i Sverige infördes regler om gruppregistrering av företag som befinner sig i viss intressegemenskap. Dessa nya regler innebär en avvikelse från principen om att alla skattepliktiga omsättningar ska beskattas och det är därför en mycket speciell företeelse inom mervärdesskattesystemet. Som motargument anfördes att om den nya regeln görs allmän inom skattefria sektorer kommer den allvarligt att försämra konkurrensneutraliteten för andra delar av

¹⁴² Alhager 2001, s. 229.

¹⁴³ SOU 1992:6 s. 76ff.

¹⁴⁴ SOU 1994:88 s. 237.

¹⁴⁵ SOU 1992:121.

företagslivet. Man kom dock fram till att övervägande skäl ändå talade för att regler om gruppregistrering skulle införas. Dessa skäl var bl.a. att bank- och försäkringsbranschens interna verksamhetsformer och deras inbördes konkurrensförmåga annars skulle utsättas för en alltför stor snedvridande inverkan i mervärdesskattelhänseende. Branschen är dessutom utsatt för internationell konkurrens och det ansågs viktigt att dessa företag garanteras samma förutsättningar som liknande företag i andra medlemsstater.¹⁴⁶

RSV förordade en lösning enligt artikel 13.A.1.f i samband med förarbetena till införandet av gruppregistrering av mervärdesskattegrupper enligt artikel 4.4 i mervärdesskattedirektivet. Regeringen tyckte dock att denna lösning var olämplig då regeln syftar till att, från beskattning, undanta vissa tillhandahållanden av tjänster som görs inom fristående grupper, vilka i övrigt bedriver skattefri verksamhet.¹⁴⁷

Gruppregistrering medför en klar fördel för de företag som har möjlighet att utnyttja detta. Dessa fördelar måste jämföras med de samhällsekonomiska och konkurrensmässiga aspekterna. Mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att införa begränsningar i möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper. Skälet för att införa en begränsning i de svenska reglerna angavs främst vara statsfinansiella. Den svenska regleringen syftade till att förhindra en negativ konkurrenssituation för de fristående företagen så mycket som möjligt. Beskattningsslättnaden reserverades därför för de företag som ansågs vara i störst behov av denna.¹⁴⁸ Artikel 4.4 andra stycket i mervärdesskattedirektivet är implementerat i svensk lag genom två regelverk, nämligen 6 a kapitlet ML om mervärdesskattegrupper och 8 kapitlet 4 § första stycket 5p. ML, vilken kallas slussningsregeln. Den senare kan endast tillämpas ifråga om tjänster medan reglerna om mervärdesskattegrupper är tillämpliga på både varor och tjänster.

5.2 6 a kapitlet ML

5.2.1 Vilka omfattas?

1 § Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera näringsidkare, under de förutsättningar som anges i detta kapitel, anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet.

Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet skall anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1.

¹⁴⁶ Prop. 1997/98:148 s. 30.

¹⁴⁷ Prop. 1997/98:148 s. 30.

¹⁴⁸ Prop. 1997/98:148 s. 30.

Enligt ML får endast näringsidkare ingå i mervärdesskattegrupper och den verksamhet de bedriver anses då som en enda enligt ML och SBL. Med näringsidkare borde förstås en skattskyldig person enligt artikel 4.1 i mervärdesskattedirektivet. Enligt det ovan nämnda målet Polysar kom EGD fram till att holdingbolag vars enda uppgift var att förvalta värdepapper inte var att anse som näringsidkare. I Sverige bör det däremot vara möjligt att se ett sådant företag som en näringsidkare om det har en styrande funktion och ansvarar för gruppens policy. Följaktligen kan det då bli föremål för gruppregistrering. Begreppet näringsidkare får därför anses vidare tolkat än avsett i artikel 4.1.¹⁴⁹ Däremot utesluter inte ordalydelsen att fysiska personer skulle kunna vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp. De kan vara sådana som avses i 2 § första stycket andra punkten ML. Detta fall torde dock vara ganska sällsynt.¹⁵⁰

Vidare krävs att en mervärdesskattegrupp är registrerad för att anses vara bildad. Detta behöver dock inte innebära att den är mervärdesskatteregistrerad. Skattskyldigheten avgör detta och den bedöms separat. Gruppens verksamhet bedöms alltså oberoende av om det finns en registrering med avseende på en mervärdesskattegrupp. Gruppregistreringen får effekten att all verksamhet som gruppmedlemmarna bedriver ses som en enda verksamhet och då bedrivna av mervärdesskattegruppen. Däremot medför alltså inte detta en automatisk skattskyldighet för gruppens verksamhet. Verksamhet som gruppen bedriver utåt kan ses som skattefri om den t.ex. hamnar under undantaget för finansiella tjänster. Detta gäller även om de interna omsättningarna i sig betraktas som skattepliktiga. De interna transaktionerna ska nämligen inte beaktas.¹⁵¹

2 § I en mervärdesskattegrupp får endast ingå

1. näringsidkare som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantaget från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, och

2. näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla näringsidkare som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller

3. näringsidkare som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en näringsidkares fasta driftställe i Sverige.

Näringsidkare som avses i första stycket 1 och 2 får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp.

De näringsidkare som avses i första punkten är främst finansiella företag och försäkringsföretag som tillhandahåller bank-, värdepappers- samt

¹⁴⁹ Fink, Rabe och Svennberg Mervärdesskatt supplement 3, januari 1999 s. 6a:2.

¹⁵⁰ Alhager 2002, s. 61.

¹⁵¹ Prop. 1997/98:148 s. 33.

försäkringstjänster. Den av Sverige valda lösningen innebär alltså att möjligheten till att bilda mervärdesskattegrupper inte är generell vilket är fallet i exempelvis tysk rätt. Begränsningen till detta område motiverades av att det var här man bedömde behovet som störst. Bank- och försäkringsbranschen är speciellt utsatt för internationell konkurrens och har dessutom en verksamhet som är mycket präglad av interna samarbetsformer. Ur konkurrenssynpunkt var det mycket viktigt för finansiella företag att kunna bilda mervärdesskattegrupper. Dessa företag bedömdes ha särskilda problem med de kostnader för mervärdesskatt. Kostnaderna uppkom genom att företagen utgjorde en del av koncerner där vissa verksamheter var skattepliktiga och förlagda i separata bolag, medan huvuddelen av koncernens verksamhet var skattefri. Ingående skatt kunde inte dras av utan stannade som en kostnad hos näringsidkarna. Eftersom många andra länder tillät gruppregistrering ledde detta till konkurrensnackdelar för de svenska företagen. Detta argument rättfärdigar begränsningen.¹⁵² Möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper har förbättrat neutraliteten i förhållande till företag som bedriver helt skattepliktig verksamhet. Även i jämförelse med liknande utländska grupper har konkurrensneutraliteten förbättrats. Däremot har det skapats en sorts otillräcklighet i förhållande till de företagsgrupper där någon medlem bedriver icke skattepliktig verksamhet eller endast delvis skattepliktig verksamhet.¹⁵³

Andra punkten tar upp s.k. stödföretag. Man vill undvika att stödtjänster inom en finansiell grupp behandlas annorlunda avseende mervärdesskatten än de stödtjänster som produceras inom ett finansiellt företag. Gruppregistrering är alltså tillämpligt även på de företag som erbjuder de finansiella företagen tjänster som dessa behöver för att kunna producera de externa finansiella tjänsterna. Huvudsaklig inriktning anses uppfyllt om 70-80 procent av den totala verksamheten avser interna tillhandahållanden. Branschen kommenterade i remissuttalande att det ibland förekommer interna transaktioner med varor vilka också bör accepteras. Det föreslogs även en alternativ metod där man istället skulle räkna upp de typer av stödtjänster som avses, nämligen ekonomiska, juridiska eller administrativa. Detta skulle dock medföra betydande gränsdragningsproblem och reglerna skulle bli svåra att tillämpa. Även om den valda metoden kan innebära att en del stödtjänster som inte skulle omfattats i uppräknningen kommer att ingå är den att föredra.¹⁵⁴

Tredje punkten behandlar kommissionärsföretag och kommittentföretag som ingår i ett inkomstskatterättsligt kommissionärsförhållande. Med det menas att kommissionärsföretaget bedriver näringsverksamhet i eget namn för kommittentföretagets räkning. Oftast är kommissionärsföretaget ett osjälvständigt dotterföretag till kommittentföretaget eller kontrolleras på annat sätt helt av detta. Kommissionären är alltså i realiteten en del av

¹⁵² Prop. 1997/98:148, s. 30.

¹⁵³ Alhager 2001, s. 235.

¹⁵⁴ Ds 1997:80 s. 76f.

kommittentens egen rörelse. Dock omfattas inte rena s.k. namnbolag, d.v.s. sådana företag som endast utnyttjas för verksamhet som egentligen bedrivs av ett annat företag. Kommissionärsformen väljs ofta eftersom den innebär betydande inkomstskatterättsliga fördelar i form av en vinstöverföring och resultatutjämnning inom en koncern, men kanske också p.g.a. vissa redovisningsrutiner. Dåvarande RSN ansågs nämligen det lämpligt att samordna redovisningen av mervärdesskatten med inkomstskatten hos kommittentföretaget. Efter ett avgörande av Regeringsrätten 1995, till följd av ML:s införande, ansåg man dock att mervärdesskatten borde redovisas hos kommissionärsföretaget istället. Detta föranledde många yrkanden på ett återinförande av reglerna som möjliggjorde redovisning hos kommittentföretaget, regler som dock borde vara fakultativa. Förslagets förenlighet med EG-rätten bedömdes och man konstaterade att möjligheten att ha speciella skattskyldighetsregler för företag som är medlemmar i en företagsgrupp endast finns i artikel 4.4. Ordalydelsen hindrar inte en tillämpning på dessa fall, men motiven skiljer sig en del från dem som ligger till grund för gruppregistrering inom finansiella sektorn. Ordningen motiveras här endast av önskemålet om en samordning av redovisningen, som även varit gällande i 30 år. Dess lämplighet bedömdes heller inte i förarbetena. Kommittenten blir huvudman för gruppen och det innebär att dennes registreringsnummer för mervärdesskatt ska återopas vid handel inom unionen. Detta leder till en del olägenheter eftersom det måste klargöras för leverantörerna att kommissionärsföretaget ska stå som förvärvare samtidigt som kommittentföretagets registreringsnummer anges.¹⁵⁵

Artikel 4.4 stöder uttryckligen föreskriften om fasta driftsställen inom landet, vilket medför att endast nationella mervärdesskattegrupper är möjliga. Även om detta skulle kunna ifrågasättas utifrån principerna om etableringsfrihet och fri rörlighet är det tveksamt om en sådan invändning skulle gillas av domstol. Målet Polysar berörde frågan, men dess förenlighet med EG-rätten ställdes aldrig på sin spets.¹⁵⁶ Rent praktiskt innebär detta att exempelvis ett försäkringsföretag som har fast driftsställe i Sverige och utomlands, inte kan utföra interna tjänster från det i utlandet belägna driftsstället utan att köparen blir mervärdesbeskattad för denna omsättning i Sverige.¹⁵⁷

Begränsningen till en enda mervärdesskattegrupp gäller bara finansiella företag och stödföretag. Kommittent- och kommissionärsföretag får däremot ingå i flera grupper. Kommissionärsföretag agerar ofta för flera kommittentföretags räkningar. Det är dock tveksamt om direktivet syftar till att låta företag ingå i flera mervärdesskattegrupper så att kedjor av sådana grupper kan bildas.¹⁵⁸

¹⁵⁵ Ds 1997:80 s. 103-113.

¹⁵⁶ Alhager 2001, s. 61.

¹⁵⁷ Fink, Rabe och Svennberg Mervärdesskatt supplement 3, januari 1999 s. 6a:7.

¹⁵⁸ Alhager 2001, s. 238.

5.2.2 Sambanden mellan gruppmedlemmarna

3 § En mervärdesskattegrupp får endast avse näringsidkare som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

Paragrafen ställer upp ett övergripande krav för alla företag att det ska finnas ett nära samband. Vart och ett av kriterierna ska föreligga samtidigt, men de kan vara uppfyllda i varierande grad. Det måste därför göras en totalbedömning i varje enskilt fall.

Det finansiella sambandet är kopplat till ägande eller annat inflytande. I förarbetena hänvisas till koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § ÅRL. Lagregeln härrör från EG:s koncernredovisningsdirektiv¹⁵⁹, vilket anger förutsättningarna för att två eller flera företag ska anses ha ett sådant samband att de är skyldiga att ha en sammanförd redovisning. Ett finansiellt samband anses också föreligga i andra situationer än den rent koncernmässiga. Om flera finansiella företag tillsammans utövar betydande ägande över ett företag i en företagsgrupp bör det finansiella sambandet anses uppfyllt. Detsamma gäller försäkringsföretag som är koncerner enligt 1 kap. 9 § sista stycket försäkringsrörelselagen. Man betonar då vikten av ett starkt ekonomiskt och organisatoriskt samband. I kommissionärsfallen ifrågasätts sällan det finansiella sambandet.¹⁶⁰

Det ekonomiska sambandet avser på vilket sätt företagens verksamhet påverkar varandra. När företagen fortlöpande utbyter varor och tjänster anses detta föreligga. Även ekonomisk verksamhet i nära samarbete med ett annat företag och som då främjar och kompletterar dess verksamhet anses uppfylla kravet på ekonomiskt samband.¹⁶¹

Organisatoriskt samband föreligger när företagen har gemensamma administrativa funktioner. Dessa kan innefatta ledning och marknadsföring, men även gemensamma inköps- och försäljningsavdelningar.¹⁶²

5.2.3 Bildande och registrering

4 § En mervärdesskattegrupp anses bildad den dag skattemyndigheten beslutar att näringsidkarna skall registreras som en sådan grupp (gruppregistrering), eller den senare dag som skattemyndigheten därvid bestämmer. Av beslutet skall framgå vem skattemyndigheten utsett som huvudman för gruppen.

Till huvudman skall utses

¹⁵⁹ 83/349/EEG.

¹⁶⁰ Fink, Rabe och Svennberg Mervärdesskatt supplement 3, januari 1999 s. 6a:8f.

¹⁶¹ Prop. 1997/98:148 s. 72.

¹⁶² Prop. 1997/98:148, s. 72.

1. *i de fall som avses i 2 § första stycket 1 och 2 den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som de övriga näringsidkarna i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl mot detta, eller*
2. *i de fall som avses i 2 § första stycket 3 en näringsidkare som är kommittentföretag.*

Föreskriften klargör när en mervärdesskattegrupp anses bildad. Det förutsätts i normalfallet att beslutet ska gälla från den tidpunkt som anges i ansökan, vilket i sin tur fordrar att ansökan kommer in i rimlig tid så att skattemyndigheten har skäligt rådrum för en prövning. Skatteförvaltningen har angett ett riktvärde på 90 dagar och beslut om registrering kan inte få retroaktiv verkan. Gruppregistreringen innebär inte i sig att gruppen samtidigt blir registrerad som skattskyldig för mervärdesskatt. Registreringen kan ibland få till följd att skattskyldigheten upphör helt för vissa av gruppens medlemmar vilket är fallet om företagen endast tillhandahåller skattefria finansiella tjänster och endast bedriver gruppintern verksamhet. Vanligen torde dock inte alla tjänster hänföras till undantagen för finansiella tjänster. Sammantaget brukar mervärdesskattegruppen bli skyldig att betala mervärdesskatt i mindre omfattning än tidigare.¹⁶³

Näringsidkarna har själva rätt att välja vem som ska företräda gruppen. Det kan alltså vara antingen dotterföretag, moderföretag eller annan gruppmedlem. Det är bara om det finns särskilda skäl som skattemyndigheten har rätt att utse någon annan i gruppen än den föreslagne. Huvudmannens lämplighet ska prövas av skattemyndigheten och denna prövning innebär främst att man beaktar risken för ett undandragande av skatt och man tittar då på huvudmannens levnadssätt och betalningsförmåga.¹⁶⁴ Huvudmannen har ansvaret för inbetalningarna av mervärdesskatten. Detta ansvar är dock solidariskt och varje annan näringsidkare i gruppen är ansvarig för att se till att den skatt betalas som kan hänföras till den verksamhet gruppen bedrivit under den tid de varit medlemmar.¹⁶⁵ Vid kommissionärsförhållanden är det alltid kommittentföretaget som är huvudman. Kommissionären åberopar nu gruppens registreringsnummer och inte kommittentens.¹⁶⁶

Enligt 6 a kap. 5 § ML finns det alltid möjlighet att utvidga eller minska gruppen eller byta ut en del av medlemmarna. Det krävs dock beslut från skattemyndigheten för att den nya sammansättningen ska gälla. Sedan en mervärdesskattegrupp bildats existerar den tills vidare. Den kan dock avregistreras efter en ansökan till skattemyndigheten då denna ska ta ställning till olika frågor, t.ex. slutredovisning av skatt. Beslutet är mycket viktigt då det avgör tidpunkten för när den solidariska betalningsskyldigheten enligt 12 kap. 8 b § SBL ska upphöra för gruppen och dess medlemmar. Dessa beslut får inte heller ges en retroaktiv verkan

¹⁶³ Prop. 1997/98:148, s. 46.

¹⁶⁴ Fink, Rabe och Svennberg Mervärdesskatt supplement 3, januari 1999 s. 6a:11f.

¹⁶⁵ 12 kap. 8 b § Skattebetalningslagen.

¹⁶⁶ Fink, Rabe och Svennberg 1999, s. 6a:11f.

även om skattemyndigheten kan besluta om en senare dag än den dag då beslutet fattas.¹⁶⁷

Det är skattemyndigheten som beslutar om gruppregistrering enligt 6 a kap 6 § ML. Samtliga näringsidkare som vill bli gruppmedlemmar ska ansöka och endast dessa kan sedan ingå i gruppen. Det ska även anges i ansökan vem som ska vara huvudman. Ansökan ska beviljas av skattemyndigheten såvida det inte är uppenbart att ansökan gjorts för att missbruka reglerna. Detta kan vara fallet om man bedömer att ett beviljande kommer att medföra ett undandragande av skatt eller uppenbar konkurrenssnedvridning. En sådan bedömning kan vara svår att göra då reglerna i sig har båda dessa effekter. Det bör dock röra sig om ett otillbörligt skatteundandragande som inte är en följd av de förmånliga reglerna för mervärdesskattegrupper. Vad som anses vara vanskligare att bedöma vad som avses med konkurrenssnedvridningen. Denna står ju i direkt proportion till den mervärdesskattevinst gruppen erhåller. Skattemyndigheten har här fått en uppgift som lagstiftaren borde ha beaktat vid reglernas utformning.¹⁶⁸

I samma paragraf andra stycket föreskrivs att om förutsättningarna för gruppregistreringen upphört eller om det finns särskilda skäl kan skattemyndigheten på eget initiativ besluta om avregistrering. Dessa särskilda skäl bör vara desamma som de som avses i kommentarerna till 4 § andra stycket. Skattemyndigheten har inte rätt att utesluta någon ur gruppen. Däremot kan myndigheten besluta om gruppens upplösning.¹⁶⁹

5.3 Slussningsregeln

8 kap 4 § Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag

5. om den skattskyldige är ett företag som ingår i en koncern och tillhandahålls en tjänst av ett företag som ingår i samma koncern utan att det senare företaget är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§: för den ingående skatt som hänförs till det sistnämnda företagets förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten, dock endast om det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import.

Regeln innebär att avdragsrätt för ingående skatt slussas vidare från ett koncernföretag som inte har rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt, till ett annat som har denna rätt. Regeln är endast tillämplig på moderbolag och helägda dotterbolag. Som dotterbolag räknas det bolag i vilket moderbolag äger mer än 90 procent av aktierna.¹⁷⁰ När regeln infördes

¹⁶⁷ Fink, Rabe och Svennberg 1999, s. 6a:13.

¹⁶⁸ Fink, Rabe och Svennberg 1999, s. 6a:14.

¹⁶⁹ Fink, Rabe och Svennberg 1999, s. 6a:15.

¹⁷⁰ Alhager 2001, s. 221.

avsåg den att avskaffa de kumulativa effekter som blev följden av att det företag som tillhandhöll tjänsten inte kunde dra av ingående mervärdesskatt hänförlig till tillhandahållandet. Den överfördes till ML från gamla mervärdesskattelagen (1968: 430) utan sakliga ändringar även om man konstaterade att den avviker från den EG-rättsliga lösningen med gruppregistrering. Vid denna tidpunkt ville man av statsfinansiella skäl inte införa regler om gruppregistrering och man var inte heller beredd att upphäva denna regel. Ett eventuellt slopande av regeln diskuterades återigen i förarbetena till reglerna för gruppregistrering. Det framkom då att slussningsregeln fortfarande har betydelse för de koncerner som inte tillhör bank- eller försäkringsbranschen, men som ofta använder sig av regeln i fråga om interna bank- eller försäkringstjänster.¹⁷¹

Föreskriften omfattar endast tjänster, men ordalydelsen begränsar inte detta till någon särskild form av tjänster. Det verkar som om man med regeln menar tjänster i dagligt tal och som exempel nämns när ett koncernföretag förlägger administrationstjänsterna i ett dotterföretag. De senare diskussionerna om slussningsregeln har också bara belyst koncerninterna tjänster såsom företagsledning, finansieringstjänster och uthyrning. I konsekvensens namn har dock framförts att även ett koncernföretags förvärv av aktier bör medföra en rätt att överta överlåtarens avdragsrätt. Eftersom överlåtelse av aktier är undantaget från skatteplikt kan slussningsregeln huvudsakligen få betydelse vid stödtjänster till överlåtelser, t. ex. konsultarvode till en aktiemäklare. Den mervärdesskatt på dessa tjänster som överlåtaren inte kunnat dra av bör alltså kunna slussas vidare till förvärvaren.¹⁷²

Slussningsregeln avviker från artikel 4.4 andra stycket i direktivet i det att den endast kan tillämpas på koncerninterna tjänster samt att den bara avser avdragsrätten för ingående skatt. Följden är att en skattskyldig får rätt till återbetalning av ingående skatt som är hänförlig till ett annat företags förvärv. Det handlar alltså om en utökad avdragsrätt. Regeln infördes för att neutralisera mellan alternativen köp av tjänster från externa företag och köp från ett bolag inom koncernen. Genom slussningsregeln behöver inte moderbolaget indirekt belastas med kostnader för ingående skatt vilket annars skulle ha blivit följden i de fall då dotterbolaget inte haft avdragsrätt (t.ex. då det bedriver skattefri verksamhet). Slussningsregeln kan däremot endast tillämpas när det är fråga om förvärv av tjänster av det andra företaget. Skulle det istället handla om ett förvärv av varor från samma företag kan man inte få denna utökade avdragsrätt. Eftersom detta innebär att man endast delvis uppfyller direktivets resultat kan man föra ett resonemang om hur pass fri lagstiftaren är vid implementeringen av ett direktiv. Resultatet av artikel 4.4 i direktivet är ju att man ska se flera personer som en enda skattskyldig. Slussningsregeln innebär att dessa företag ses som en skattskyldig endast i de fall när det gäller avdragsrätten.

¹⁷¹ Prop. 1997/98:148, s. 40.

¹⁷² Alhager 2001, s. 222f.

Är då lagstiftaren bunden vid konceptet i direktivet eller kan implementeringen ske helt fritt från direktivets form? Artikel 249 i fördraget föreskriver att det överläts till medlemsstaterna att välja form för implementering av direktiv, men att dessa är bindande till det resultat som ska uppnås. Ordet resultat ska i och för sig tolkas vidare än rättsföljd, men då slussningsregeln endast delvis uppfyller resultatet kan den inte anses vara en fullständig implementering av direktivet. Med anledning av att hela resultatet inte uppnås bör inte slussningsregeln ses som en implementering av artikel 4.4 andra stycket. Direktivet innehåller inte heller någon annan föreskrift som kan stödja slussningsregeln och Sverige har därför minskat beskattningsunderlaget utan stöd för det i direktivet. En lösning vore att låta slussningsregeln omfatta både varor och tjänster. Den skulle då kunna betraktas som en implementering av artikel 4.4 andra stycket.¹⁷³

Slussningsregeln har också ifrågasatts utifrån diskrimineringsförbudet i fördraget. Utländska koncernföretag diskrimineras i förhållande till svenska koncernföretag då de inte har samma rätt till överflyttning av avdragsrätt. Därför bör slussningsregeln kunna tillämpas på utländska företag med hemvist inom unionen.¹⁷⁴ Av EG-rättspraxis kan man dra slutsatsen att slussning av avdragsrätten från ett svenskt moderföretag till ett svenskt dotterföretag som ägs direkt av moderföretaget, men även indirekt av moderföretagets helägda dotterföretag som är etablerat utomlands bör tillåtas för att inte strida mot etableringsfriheten i EG-rätten. Det kan vidare diskuteras om slussning från ett koncernföretag i en stat till ett koncernföretag i en annan medlemsstat då också bör godkännas med anledning av etableringsfriheten.¹⁷⁵

Artikel 4.4 andra stycket inskränker möjligheten till att företag anses som en enda skattskyldig till företag etablerade inom samma medlemsstat vilket talar mot att låta avdragsrätten slussas vidare till koncernföretag i en annan medlemsstat. Den nationella inskränkningen har även godtagits av EGD i det ovan nämnda målet Polysar vilket då även talar emot aktualiseringen av diskrimineringsförbudet. Dessa argument faller dock på att slussningsregeln inte bör anses vara en implementering av artikel 4.4 andra stycket. Inskränkningen till endast svenska koncernföretag kan alltså inte motiveras med inskränkningen till subjekt som är etablerade inom samma medlemsstat. Ytterligare ett argument mot att låta slussningsrätten omfatta subjekt i andra medlemsstater är skattesystemets inre samband och skyddande av allmänintresset. Det skulle strida mot detta samband om Sverige tillät avdrag för mervärdesskatt när tjänsten tillhandahålls i en annan medlemsstat och även beskattas där. Dock är mervärdesskatten, till skillnad från inkomstskatten, harmoniserad. Transaktioner mellan medlemsstaterna beskattas i destinationslandet där konsumtionen sker. Avdrag medges då i ursprungslandet för att mervärdesskatten inte ska bli en kostnad för

¹⁷³ Alhager 2001, s. 224f.

¹⁷⁴ Westberg 1997, s. 312ff.

¹⁷⁵ Alhager 2001, s. 227f.

näringsidkaren som har transaktioner med andra medlemsstater. Detta samband finns inte inom inkomstskatterätten och det finns inga allmänna EG-rättsliga regler om hur gränsöverskridande beskattning ska ske. Om man drar av en kostnad i en medlemsstat är det inte säkert att den motsvaras av en intäkt i en annan medlemsstat vilket är fallet med avdrag för mervärdesskatten. En slussning av avdragsrätten över nationsgränserna men inom unionen kan därför inte heller rättfärdigas av det inre skattesambandet eftersom det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet präglas av ett samband mellan medlemsstaterna. Eftersom mervärdesskatten är harmoniserad och utmärks av neutralitet bör etableringsfriheten utgöra hinder för att endast låta slussning av avdragsrätten omfatta svenska koncernföretag. De lege lata bör utländska koncernföretag därför ha rätt att dra av den ingående skatt som svenska koncernföretag skulle ha fått dra av i en liknande situation vid tillämpning av slussningsregeln.¹⁷⁶

5.4 Övrigt

5.4.1 Uttagsbeskattning

Eftersom mervärdesskattegrupper ska bedömas som en enda skattskyldig kan de allmänna uttagsbestämmelserna i 2 kapitlet ML bli tillämpliga på mervärdesskattegruppers verksamhet på samma sätt som om denna bedrivits av ett enda företag. Detta blir fallet om en medlem i gruppen med extern verksamhet anskaffat en vara för sin verksamhet som sedan förs över till en skattefri finansieringsverksamhet eller annan verksamhet inom gruppen som delvis är skattefri. Gruppen kommer även att beskattas för egenförvaltning av fastigheter som ägs direkt eller indirekt av de finansiella företagen i gruppen oavsett om förvaltningen utförs inom ett företag eller mellan företag i gruppen. Bestämmelsen avser beskattning av arbeten som utförs av ägaren till en fastighet. Gruppregistreringen medför att tjänsterna utförs på en fastighet som mervärdesskattegruppen anses vara ägare till och uttagsbeskattning ska därför ske såsom för arbete i egen regi dessa fall.¹⁷⁷

Det kan uppstå konkurrenssnedvridning i förhållande till de fristående företag som erbjuder samma tjänster som de företag som omfattas av gruppregistrering. Vid införandet av gruppregistreringsreglerna var man dock inte beredd att införa regler om uttagsbeskattning i enlighet med artikel 6.3 i direktivet. Först när systemet funnits en tid kan man utvärdera om det föreligger ett behov av att utöka möjligheterna till uttagsbeskattningen. Skulle reglerna medföra stora konkurrenssnedvridningar bör denna möjlighet övervägas.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Alhager 2001, s. 227f.

¹⁷⁷ Prop. 1997/98:148 s. 40.

¹⁷⁸ Prop. 1997/98:148 s. 41.

5.4.2 Avdragsrätten

Att en mervärdesskattegrupp behandlas som ett enda skattesubjekt får följas även ifråga om avdragsrätten, vilken också ska bedömas efter de allmänna reglerna. Full avdragsrätt medges endast om anskaffningarna är avsedda för verksamhet som medför skattskyldighet. Ingående skatt hänförlig till externa varu- eller tjänsteanskaffningar, som har gjorts av ett finansiellt företag, som är medlem i en mervärdesskattegrupp, får därmed dras av enligt 8 kap. 13-14 §§ ML om avdragsrätt vid blandad verksamhet. Den ingående skatten måste vara helt hänförlig till skattepliktiga omsättningar. Om inköpen endast avser den del av verksamheten som inte är skattskyldig föreligger inte någon avdragsrätt för den ingående skatten.¹⁷⁹

Omsättning mellan mervärdesskattegrupper ska inte beaktas. Huruvida avdragsrätt föreligger eller inte bedöms på samma vis som om förvärvet gjorts av en enda näringsidkare med en enda verksamhet. Väsentligt här blir hur stor del som kan hänföras till den skattepliktiga verksamheten. Om anskaffningen görs för både skattepliktig och skattefri verksamhet ska det göras en fördelning efter skälig grund av den ingående skatten. För att uppskatta skälig grund använder man sig av fördelningsnycklar. I förarbetena framfördes att avdragsrättens omfattning kunde bli svår att uppskatta i fallen med gruppregistrering. Normalt fastställs fördelningsnycklar efter förhållandet mellan skattepliktig och skattefri omsättning. Inom den finansiella sektorn beaktar man generellt andra grunder än omsättningen. Där har man bl. a. tagit hänsyn till personalens tidsmässig arbetsinsats inom skattepliktig och skattefri verksamhet. Bedömningen av skäligheten skulle kräva stora utredningsresurser och även en del kontrollsvårigheter. Detta ska därför kunna beslutas på verkställighetsnivå och godkända fördelningsgrunder ska tas fram av skattemyndigheterna i samråd med berörda företag.¹⁸⁰

5.4.3 Jämkning av avdragen ingående skatt

Vid ny, ändrad eller upplöst gruppregistrering kommer en jämkning av tidigare gjorda avdrag för ingående skatt bli aktuell. Gruppregistrering får anses vara en sådan "ändrad användning" av en investeringsvara som avses i 8 kap. 16 b § ML.¹⁸¹ Registreringen är bara ett administrativt beslut och medför inte i sig skattskyldighet. Däremot kan gruppens totala avdragsrätt förändras eftersom de inte längre beskattas var för sig utan istället tillsammans som ett enda skattesubjekt. Vid bildandet av en mervärdesskattegrupp kan jämkning behöva ske. Gruppen kan nu exempelvis uteslutande ha skattefri verksamhet och då kommer företagets investeringsvaror att användas i skattefri verksamhet, vilket inte tidigare var

¹⁷⁹ Prop. 1997/98:148 s. 41.

¹⁸⁰ Prop. 1997/98:148 s. 42f.

¹⁸¹ Prop. 1997/98:148 s. 44.

fallet. Jämkning bör då ske av ingående skatt på grund av ändrad användning.¹⁸²

Exempel:

Företag A tillhandahåller företag B skattepliktiga juristtjänster. A tillhandahåller tjänsterna från fastigheten F på vilken A har uppfört en kontorsbyggnad för detta ändamål. A har dragit av all ingående skatt hänförlig till uppförandet eftersom A enbart bedriver skattepliktig verksamhet. B förvärvar samtliga aktier i A och A och B ingår därefter i samma mervärdesskattegrupp. Deras sammanlagda verksamhet är numera skattepliktig till 50 %. Med anledning av att fastigheten efter inträdet i mervärdesskattegruppen används i delvis skattepliktig verksamhet ska jämkning av ingående skatt ske för resterande del av korrigeringstiden. Gruppen ska alltså betala tillbaka en del av den ingående skatt som är hänförlig till kontorsbyggnaden.¹⁸³

Ett utträde ur mervärdesskattegruppen kan också innebära ändrad användning. I exemplet ovan skulle det leda till att staten fick tillbaka en del av den ingående skatt som A dragit av, förutsatt att korrigeringstiden inte löpt ut före utträdet. Vid utträdet övertar den enskilde näringsidkaren rätten och skyldigheten att jämka ingående skatt, vilken tidigare övergått på gruppen vid inträdet. Sammanfattningsvis ska jämkning alltid ske när mervärdesskattegruppen som helhet har en större eller mindre avdragsrätt än de individuella medlemmarna.¹⁸⁴

¹⁸² Alhager 2001, s. 479f.

¹⁸³ Alhager 2001, s. 480.

¹⁸⁴ Alhager 2001, s. 482f.

6 Andra lösningar

6.1 Frankrike

Det finns ingen möjlighet till gruppregistrering i det franska mervärdesskattesystemet. Företag som är juridiskt skilda enheter ses alltså som separata beskattningsbara personer även om de ägs av eller kontrolleras av någon annan person. Däremot har Frankrike använt sig av undantaget i artikel 13.A.1.f i mervärdesskattedirektivet för interna tjänster i den finansiella sektorn. Undantaget tillämpas i stor utsträckning i Frankrike som på det sättet har löst problemet med mervärdesskatt på gruppintern tjänster inom bank- och försäkringsbranschen. Även banker och försäkringsföretag som gemensamt äger och för sin verksamhet använder sig av t.ex. ett dataföretag faller in under undantaget. Företaget får endast ha 20 % skattepliktig verksamhet, vilket leder till att det i praktiken endast är företag inom bank- och försäkringsbranschen som omfattas. En nackdel är bestämmelsens allmänna prägel, vilket innebär att det i princip behövs en individuell bedömning för varje gruppintern transaktion.¹⁸⁵ Artikel 13.A.1.f är implementerad i artikel 261 B i Code Général des impôts:

”Les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée ou pour laquelle elles n’ont pas la qualité d’assujetti sont exonérées de cette taxe à la condition qu’ils concourent directement et exclusivement à la réalisation de ces opérations exonérées ou exclues du champ d’application de la taxe sur la valeur ajoutée et que les sommes réclamées aux adhérents correspondent exactement à la part de leur incombant dans les dépenses communes. (...)”.

Det krävs alltså att personen (kan vara både fysisk och juridisk) i fråga bedriver en icke skattepliktig verksamhet eller att han inte är skattskyldig. Detta är fallet med t.ex. läkare som har gemensamma expeditioner. Föreskriften omfattar även företagsverksamhet som inte faller in under mervärdesskatteområdet. Ytterligare en förutsättning är att de medverkar direkt och exklusivt till undantagna transaktioner eller sådana som inte faller in under mervärdesskatteområdet. Dessutom är det förbjudet att göra vinst eller förlust på dessa transaktioner utan den fakturerade summan ska motsvara den exakta kostnaden.¹⁸⁶

Ett rättsfall visar på hur Cour d’Appel Administratif, (CAA), går igenom rekvisiten ett och ett samt att artikeln tolkas restriktivt. Ett franskt moderbolag tillhandahöll vissa IT-tjänster till två dotterbolag samt till en av dotterbolagens medlemmar. Dotterbolagen var undantagna från

¹⁸⁵ SOU 1992:121, s. 55.

¹⁸⁶ Cozian 2000, s. 323.

mervärdesskatteskyldighet. Moderbolaget hävdade att de skulle kunna utnyttja artikel 261 B för de utförda tjänsterna till dotterbolagen. Domstolen avfärdade detta med argumentet att moderbolaget faktiskt bedrev verksamhet som inte var undantagen mervärdesskatteplikt och moderbolaget kunde därför inte ingå i en mervärdesskattegrupp. Domstolen resonerade vidare att undantaget ska tolkas restriktivt och att det inte fanns några myndighetsföreskrifter som syftade till att utvidga artikeln till de i fallet aktuella tjänsterna. Dessutom hade moderbolaget utfört tjänster åt ett annat företag som inte i sig var en juridisk person som utövade en undantagen verksamhet. Därför kunde inte heller moderbolaget anses utföra tjänster exklusivt och enbart för verksamhet undantagen från mervärdesskatt.¹⁸⁷

6.2 Tyskland

Tyskland hade regler om mervärdesskattegrupper redan innan det sjätte mervärdesskattedirektivet antogs. Dessa regler finns i omsättningsskattelagen, UStG. En mervärdesskattegrupp föreligger om vissa formella krav är uppfyllda. En sådan grupp kallas ”organshaft” och näringsidkare har ingen möjlighet att välja om de vill ingå i mervärdesskattegruppen utan dessa regler är obligatoriska.¹⁸⁸

Den tyska implementeringen knyter inte an lika starkt till skattesubjektet som direktivet gör. Istället för att man ser flera personer som en enda skattskyldig, gör man en bedömning av verksamheten för att se om den är självständigt bedriven eller inte. Verksamheten av en medlem i en mervärdesskattegrupp anses inte som självständigt bedriven. Skillnaden innebär inte någon egentlig skillnad från direktivet utan bara att bedömningen görs tidigare. Enligt direktivet ska det föreligga ekonomiskt självständig verksamhet för att det ska föreligga skattskyldighet. Om man finner att det inte rör sig om självständigt bedriven verksamhet föreligger det inte heller ett skattesubjekt utan det kan möjligen vara ett ”organshaft”.¹⁸⁹

En grundläggande förutsättning är att företagen har finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Av lagtexten framgår att dessa ska uppfyllas kumulativt. En helhetsbedömning görs dock av de faktiska förhållandena och det är inte nödvändigt att alla tre kraven uppfylls fullständigt samtidigt. En brist avseende ett av sambanden kan kompenseras med att övriga samband är starkare. Det finansiella sambandet innebär att man ser till ägarförhållandena och där måste huvudmannens andelsinnehav överstiga 50 procent.¹⁹⁰ Rent faktiskt behöver inte moderbolaget självt äga andelarna, utan det räcker om moderbolagets ägare äger andelarna. I detta fall spelar det ingen roll om ägaren är en fysisk eller juridisk person så länge moderbolaget är en juridisk person. Den ekonomiska integrationen betyder att det måste

¹⁸⁷ CAA Nantes 6 juli 1999.

¹⁸⁸ Ds 1997:80, s. 51.

¹⁸⁹ Alhager 2001, s. 217.

¹⁹⁰ Ds 1997:80, s. 51.

finnas företagsekonomiskt samband mellan företagen. Ett företag i en grupp måste vara ekonomiskt verksam inom ramen för samtliga företag och komplettera dem. Företagen ska internt bedriva verksamhet som främjar gruppen som helhet och den externa verksamheten får inte vara den övervägande. Exempel på ekonomiskt samband är varuinköp genom dotterbolagen för moderbolagets räkning och tvärtom försäljning av moderbolagets varor genom dotterbolagen.¹⁹¹

Med organisatoriskt samband menas att gruppchefen genom organisatoriska åtgärder sett till att gruppen följer hans beslut. Gruppen ska följa en enhetlig linje och avvikande uppfattningar ska inte kunna förverkligas. Detta samband uppfylls exempelvis vid en personalunion mellan företagsledarna hos gruppmedlemmarna eller när de har samma ledning. Vid denna bedömning spelar det ingen roll att verksamheten bedrivs i olika lokaler eller har separata redovisningssystem. Detta beror på att man i den tyska lösningen betonar att det är gruppchefens vilja som är avgörande för det organisatoriska sambandet. Det kan mycket väl vara så att dennes vilja är en delad organisation.¹⁹²

Ett mål där det organisatoriska sambandet prövades var om mervärdesskattegruppen fortlevde då gruppchefen gick i konkurs, men inte gruppens övriga medlemmar. Avgörande för fallet var om mervärdesskattegruppen förelåg eller inte, både före och efter konkursen. Överrätten ansåg att mervärdesskattegruppen inte förelåg eftersom det inte längre förelåg något organisatoriskt samband då moderföretagets inflytande över dotterföretaget saknades efter konkursen. Det ekonomiska sambandet förelåg fortfarande eftersom moderföretaget hade viss påverkan på dotterföretagets verksamhetsinriktning. Det finansiella kvarstod också då moderföretaget alltjämt hade majoriteten av andelarna i dotterföretaget. Bristen ifråga om det organisatoriska var i detta fallet så stor att den inte kunde kompenseras av att de andra uppfylldes.¹⁹³

Den tyska lösningen inskränker sig också till företag inom landet, men en skillnad mot direktivet är att den tyska implementeringen enbart inskränker mervärdesskattegruppens verkningar till transaktioner mellan driftsställen i Tyskland. Det kan alltså ingå både tyska och utländska företag i en ”organshaft”, men de mervärdesskatterättsliga effekterna är begränsade till driftsställen etablerade i Tyskland och endast dessa ses som en skattskyldig. I princip innebär detta att gruppchefen kan vara etablerad i utlandet. Denne kan dock då inte vara skattskyldig för gruppen eftersom omsättningar till denne inte omfattas av mervärdesskattegruppens rättsverkningar. Istället utses en särskild gruppchef, vilken bör vara den ekonomiskt mest betydelsefulla gruppmedlemmen etablerad inom landet. Den medlem som har störst omsättning anses uppfylla detta krav. Då det kan uppstå

¹⁹¹ Alhager 2001, s. 218.

¹⁹² Alhager 2001, s. 219.

¹⁹³ Mål BFH den 28 januari 1999 – V R 32/98, Umsatzsteuer-Rundschau 1999, kommenterat av Alhager 2001, s. 218f.

svårigheter att bedöma detta bör den utländske gruppchefen kunna utföra de mervärdesskatterättsliga förpliktelserna för gruppen förutsatt att denne fått en fullmakt från de övriga gruppmedlemmarna.¹⁹⁴

6.3 England

Den brittiska regleringen är både frivillig och generell. Företagen kan alltså välja huruvida de vill gruppregistrera sig eller inte, men möjligheten är öppen för alla kategorier av företag istället för som i Sverige där den är begränsad till vissa branscher. Däremot kan enbart s.k. "bodies corporate" gruppregistrera sig och dessa måste uppfylla vissa territoriella krav samt vissa krav på inbördes kontroll. "Bodies corporate" kan bildas på fyra sätt: enligt engelska bolagslagen, enligt annan parlamentslag, enligt parlamentslag särskilt stiftad för aktiebolags bildande eller genom kungligt brev.¹⁹⁵

Kraven på ekonomiskt, finansiellt och organisatoriskt samband anses uppfyllt om det bolag som har bestämmande inflytande har en andel på över 50 % i övriga bolag. Det kontrollerande bolaget kan vara en av gruppmedlemmarna eller en tredje part som kan vara en "corporate body", en individ eller en "business in partnership".¹⁹⁶ Vid bedömningen av kontrollvillkoret ses alla aktier och rättigheter som innehas av ett eller flera dotterbolag som om de innehades av moderbolaget. Alla dotterbolag ska vara samma "ultimate holding company" enligt engelska bolagslagen.¹⁹⁷ Det räcker att detta krav är uppfyllt och då har det ingen betydelse i vilken bransch företagen är verksamma eller om deras verksamhet är skattepliktig eller skattefri. Ett undantag är dock researrangörer som inte får ingå i en mervärdesskattegrupp om någon av de andra gruppmedlemmarna är etablerade utomlands, tillhandahåller varor/tjänster utanför England som är att betrakta som resetjänster och som skulle ha varit skattepliktiga i England.¹⁹⁸

Det territoriella kravet innebär att bolagen måste vara etablerade eller ha ett "fixed establishment" i Storbritannien. Regleringen ändrades 1999 då den tidigare formuleringen inneburit åtskilliga problem. Denna föreskrev att företag som var "resident" eller hade en "established place of business" i Storbritannien kunde vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp. Gruppen kunde alltså ha både nationella företag och företag etablerade utanför Storbritannien med någon i företagsledningen "resident" i Storbritannien. "Resident" ansågs vara ett alltför luddigt begrepp och ledde till att företag

¹⁹⁴ Alhager 2001, s. 220.

¹⁹⁵ Ds 1997:80, s. 37.

¹⁹⁶ Value Added Tax Act 1994, section 43 (3).

¹⁹⁷ Companies Act 1985, section 736.

¹⁹⁸ Ds 1997:80, s.37.

utan verklig anknytning till Storbritannien kunde utnyttja reglerna för mervärdesskattegrupper.¹⁹⁹

Den verksamhet som gruppmedlemmarna bedriver ska behandlas som om den bedrevs av företrädaren för gruppen ("representative member"). Denne måste vara registrerad och är ansvarig för att mervärdesskatten betalas in till staten. Det föreligger dock ett solidariskt betalningsansvar för samtliga gruppmedlemmar. Transaktioner mellan gruppmedlemmarna beaktas inte ur mervärdesskattesynpunkt och leveranser till/från någon av gruppmedlemmarna ses som om de utförts av gruppföreträdaren.²⁰⁰

Mervärdesskattereglerna har överlag lett till ett skatteundandragande, i synnerhet från större företagsgrupper. Gruppregistreringen innebär givetvis en minskning av mervärdesskatten och kostnaden för staten har ökat allt eftersom. Ökningen anses ha berott på konstgjorda upplägg med avsikt att få skattefordelar man inte har rätt till. 1996 infördes det regler som möjliggör att Customs and Excise med tvång kan flytta eller föra in ett företag från en mervärdesskattegrupp. Myndigheten har även rätt att upphäva skattefriheten för vissa interna transaktioner. En stor del av skatteundandragandet berodde nämligen på gruppernas möjlighet att fritt flytta dotterbolag in och ut ur gruppen.²⁰¹

Detta illustreras av ett rättsfall från 1998. Ett amerikanskt bolag (MGT) behövde lokaler i London och lät sitt vilande dotterbolag (MTF) ingå att hyresavtal med en utomstående part. MTF renoverade sedan dessa lokaler och hyrde ut dem till MGT för dels ett engångsbelopp och dels en årlig hyra. Vid tiden för hyresavtalet mellan MGT och MTF ingick de båda i samma mervärdesskattegrupp, men så fort engångsbeloppet betalats av MGT lämnade denne gruppen. MTF yrkade nu avdrag för ingående skatt på alla reparationer eftersom de var hänförliga till en skattepliktig omsättning vilken var uthyrningen till MTG. Däremot skulle engångsbeloppet lämnas helt utan avseende som om någon transaktion aldrig ägt rum eftersom företagen vid avtalstillfället ingick i samma mervärdesskattegrupp. För avdragsrätt krävdes att tjänsten använts i den skattskyldiges skattepliktiga omsättningar och det skulle vara felaktigt att låta MTG genom hyresbetalningarna, betala all mervärdesskatt hänförlig till MTF:s omsättning. MTF vägrades full avdragsrätt även om artikel 4.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet medgav detta vid en första anblick. En tolkning av EG-rätten som medgav avdragsrätt i detta fall skulle leda till ett orimligt resultat och vara i direkt strid med dess syfte.²⁰²

Syftet med gruppkonstellationen var att slippa utgående mervärdesskatt på engångsbeloppet. Ingående skatt har kunnat dras av men en stor del av

¹⁹⁹ Ds 1997:80, s. 38, Value Added Tax Act 1994 section 43 och Finance Act 1999 section 43A.

²⁰⁰ Value Added Tax Act 1994, section 43 (1) (a)-(c).

²⁰¹ Ds 1997:80 s. 29 och Finance Act 1996 section 31 (anti-avoidance).

²⁰² J.P. Morgan Trading & Finance, The VAT Tribunal, 28 January 1998.

uthyrningen (engångsbeloppet) till vilken avdragen hänförde sig blev skattefri. Omständigheten att företagen fritt kan röra sig in och ut ur en mervärdeskattegrupp gjorde transaktionen möjlig. Om man istället hade kunnat se det som ett skatteundandragande skulle man underkänt mervärdesskattegruppen och inte som nu dömt ut ett avdragsförbud.²⁰³

²⁰³ Alhager 2001, s. 242f.

7 Analys

Mervärdesskatten började harmoniseras inom dåvarande EG i slutet av 60-talet och har sedan dess utvecklats och harmoniserats i allt högre grad. Målet var att man så småningom skulle kunna avskaffa de mervärdesskatterättsliga gränsformaliteter och beskatta utifrån ursprungslandsprincipen. Den huvudsakliga regleringen har skett genom direktiv, men borde likaväl ha kunnat möjliggöras via förordningar. En del föreskrifter i fördraget blir indirekt berörda som t.ex. diskriminerings- och restriktionsförbudet.

Sjätte mervärdesskattedirektivet ger möjligheten för medlemsstaterna att införa regler om mervärdesskattegrupper. I princip innebär detta att företag som befinner sig i viss intressegemenskap kan ses som ett enda skattesubjekt under vissa förutsättningar. Syftet med bestämmelsen var vid införandet att förenkla skatthanteringen och förhindra missbruk av systemet. Däremot inte att underlätta för företag i intressegemenskap. Denna senare anledning poängterades dock i de svenska förarbetena. En förklaring kan vara att detta faktiskt underlättar för företagen och skapar konkurrensfördelar, vilket märktes för de svenska företag som tidigare inte hade möjlighet att gruppregistrera sig. Därför betonades vikten av att utjämna konkurrensvillkoren.

Artikel 4.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet är fakultativ och således frivillig för medlemsstaterna att implementera. Möjligheten att göra inskränkningar har diskuterats och två tänkbara alternativ framfördes. Antingen måste den införas så att resultatet uppnås utan några som helst inskränkningar eller så är det godtagbart att göra inskränkningar till vissa personer så länge resultatet uppnås. Att regeln är fakultativ bör inte medföra att en medlemsstat godtyckligt kan avgöra vilka personer som ska vara att anse som en skattskyldig. Däremot torde man kunna välja ut vissa personer med argumentet att man vill förenkla skatthanteringen och förhindra missbruk vilket var det ursprungliga syftet med regeln. Den svenska inskränkningen till näringsidkare som står under Finansinspektionens tillsyn motiverades istället av att det var inom denna bransch som behovet var som störst eftersom de utsattes för hård internationell konkurrens.

Branschorganisationerna hävdade även att det var passande eftersom många bank- och försäkringsbolag är uppdelade på flera juridiska personer. Tydligt är att resultatet uppnås, d.v.s. gruppmedlemmarna anses som en skattskyldig och detta i kombination med den övergripande tanken bakom den gemensamma marknaden bör den svenska motiveringen för inskränkningen vara förenlig med artikel 4.4. Dessutom är den svenska ordalydelsen mycket nära direktivets. Däremot kan det uppkomma viss konkurrenssnedvridning mot andra företagsgrupper på den nationella marknaden som inte kan komma i åtnjutande av regeln.

Liknande resonemang har förts kring slussningsregeln, vilket redogjordes för ovan. Den uppnår visserligen en del av resultatet, men begränsningen till att endast gälla vissa transaktioner, förvärv av tjänster, är det som talar mest emot den. I svensk rätt har den behållits för att gynna de företag som inte kan gruppregistrera sig, men som ändå använder sig av en stor del interna bank- och försäkringstjänster. Tanken är god och visar att man vill förhindra den eventuella konkurrensnedvridning som annars kan uppkomma på den inhemska marknaden. Däremot kan en utvidgning till varor komma ifråga för att ytterligare undvika denna effekt.

Av de fyra länder jag tittat på har tre implementerat artikel 4.4 med vissa inbördes olikheter. I ett av länderna, Frankrike, ges ingen möjlighet för företagen att gruppregistrera sig, men där har man implementerat en undantagsregel från direktivet, vilken till stor del tillämpas inom samma sektor som gruppregistreringsreglerna i Sverige. Med anledning härav kommer Frankrike till viss del behandlas separat även i detta kapitel.

Som tidigare nämnts har Sverige valt att implementera artikel 4.4 med inskränkning till vissa subjekt. Detta är inte fallet med den engelska och tyska regleringen vilka är generella. Ett argument som framfördes i de svenska förarbetena var att det skulle kosta för mycket att införa generella mervärdesskattegrupper. Därför begränsade man sig till den sektor där man ansåg att behovet var som störst. Min åsikt är att det vore bra om Sverige också gjorde sin reglering generell så att alla närstående företag kan bilda mervärdesskattegrupper. Detta är mest förenligt med den inre marknaden och då en del av medlemsstaterna²⁰⁴ har valt denna lösning kommer nog önskemål att framföras i flera stater. På så sätt skulle man inte längre behöva ha kvar slussningsregeln vars avskaffande har diskuterats tidigare. Genom att låta möjligheten vara öppen för alla närstående företag gynnar man neutraliteten mellan företagen på inhemska marknaden samt likställer konkurrensvillkoren mellan företag i olika medlemsstater.

Sverige har även valt att göra det frivilligt för företagen att välja om de vill gruppregistrera sig eller inte. Detsamma gäller den engelska lösningen. Däremot är regleringen obligatorisk i Tyskland. Fördelen är att myndigheterna inte får problem med företag som rör sig fritt ut och in ur mervärdesskattegrupper i syfte att skapa sig orättfärdiga skattefördelar. Det blir fallet då de kan ha skattefria omsättningar inom gruppen och sedan gå ur för att få avdrag för ingående skatt vilket var saken i det engelska rättsfallet ovan. I ett obligatoriskt system undviker man detta eftersom det då krävs att företagets struktur och organisation faktiskt förändrats. Det finns dock fördelar med att ha ett frivilligt system och den mest uppenbara är självklart att man överlåter åt företagen att faktiskt få välja om de vill vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp eller inte. Det kan även vara svårt att formulera klara regler för när en mervärdesskattegrupp ska anses vara

²⁰⁴ Danmark, England, Tyskland, Italien, Nederländerna och Österrike. Finland har en samma begränsning som Sverige.

bildad. De ekonomiska, finansiella och organisatoriska sambanden ska vara uppfyllda samtidigt, men kan till viss del kompensera varandra varför det är vanskligt att exakt föreskriva när en mervärdesskattegrupp föreligger. Detta leder då till en viss rättsosäkerhet eftersom man inte har villkoren klart utskrivna. Förutsebarheten försämras eftersom varje situation måste bedömas för sig.

Den svenska föreskriften om att endast näringsidkares fasta driftsställe i Sverige får ingå i mervärdesskattegrupp har uttryckligt stöd i artikel 4.4. Ett svenskt finansföretag som är medlem i en mervärdesskattegrupp och som, förutom sitt svenska driftsställe, också har ett fast driftsställe utomlands kan inte utföra interna transaktioner från denna utan att dessa kommer att bli mervärdesbeskattade. De tyska reglerna har en liknande nationell begränsning. En skillnad är dock att mervärdesskattegruppen kan ha utländska företag som medlemmar, men man inskränker verkningarna av gruppregistreringen till transaktioner mellan de företag som är etablerade inom landet. I de engelska reglerna finns numera också ett krav på att företaget måste vara etablerade eller ha ett fast driftsställe i landet för att kunna vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp. Begreppet "resident" som användes tidigare ansågs vara för luddigt och ledde till att företag utan reell anknytning till Storbritannien kunde vara dra nytta av reglerna för mervärdesskattegrupper. Frankrike grundar sin reglering på en helt annan artikel och där finns inget uttryckligt begränsning till företag etablerade inom landet. Rådande uppfattning får anses vara att mervärdesskattegruppernas verkningar begränsas till driftsställen inom landet vilket kom till uttryck i målet Polysar. Avsikten att helt harmonisera mervärdesskatten skulle kunna omfatta att man tillät att mervärdesskattegrupper bildas av företag etablerade inom unionen. Om man i framtiden lyckas genomföra ursprungslandsprincipen borde det bli möjligt att då även utforma ett specifikt clearingsystem för gemenskapsinterna mervärdesskattegrupper.

Sverige och Tyskland har krav på att ekonomiska, finansiella och organisatoriska sambanden mellan företagen ska vara kumulativt uppfyllda. Dessa kan dock vara uppfyllda i varierande grad och det får göras en helhetsbedömning i de olika fallen. Beträffande det finansiella sambandet ser man till ägande eller annat inflytande. I England är dock ett ägarinflytande på 50 procent tillräckligt för att anse alla tre sambandskraven uppfyllda. Beträffande Frankrike krävs inte de här tre sambanden och undantaget tillämpas i stor utsträckning. Ett krav är dock att företaget endast får ha 20 procent skattepliktig verksamhet, vilket gör att det i princip bara är banker eller försäkringsbolag som kan komma ifråga.

Frankrike har som sagt valt en helt annan lösning vilken grundas på artikel 13.A.1.f i direktivet. Då den utgör ett undantag tolkas den restriktivt, vilket också har bekräftats i fransk och EGD:s praxis. Artikeln omfattar dessutom enbart tjänster, vilket ytterligare begränsar dess tillämpningsområde. Från franskt håll har det framförts att det vore önskvärt att ha en lösning som

baseras på artikel 4.4 istället. Bestämmelsens undantagskaraktär gör nämligen att den franska lösningen inte kan anses vara en utvidgning av skattesubjektet, vilket är fallet med de implementeringar som grundas på artikel 4.4.

Exemplen från de olika medlemsstaterna visar att man valt olika sätt att implementera bestämmelsen. Det finns ett uppenbart behov av att harmonisera detta område ytterligare för att på så sätt inte diskriminera företag etablerade i medlemsstater vilka inte har infört regler om gruppregistrering. En idé vore att slopa den fakultativa karaktären och istället ha minimiregler för mervärdesskattegrupper. Detta skulle också gynna en vidare harmonisering på mervärdesskatteområdet.

De länder jag tittat på har också en del skillnader i tolkningsmetoder och rättskälletraditioner. Till viss del har dessa sammanjämkats och medlemsstaterna har påverkat varandra under utvecklingen av EU, men det föreligger fortfarande olikheter. Numera har man genom EG-rätten också gemensamma källor vilket bidrar till att minska skillnader. Skyldigheten att tolka den nationella rätten i ljuset av EG-rätten har också denna inverkan, men till mer eller mindre grad beroende på de nationella domstolarnas inställning. Frankrike har länge haft en kritisk inställning och detta gäller i synnerhet de administrativa domstolarna, vilket tydliggjordes av att det dröjde till 1989 innan man erkände EG-rättens företräde på mervärdesskattens område.

EGD har fått stor betydelse för utvecklingen av EG-rätten eftersom den kompletterar och fyller ut denna med sin tolkning. EGD har i vissa fall en roll inte bara som normtolkare utan även som normgivare. Detta starkt politiska drag kan vara svårt för de olika medlemsstaterna att acceptera då det inte handlar om föreskrifter vilka varit föremål för förhandling.

Den stora skillnaden mellan Storbritannien och de övriga medlemsstaterna är inställningen till förarbeten. I Sverige har domstolarna en stark tradition av att låta förarbeten spela en stor roll vid lagtolkning. Detta har försvagats något under senare år och Regeringsrätten har markerat att lagstiftning genom motiven inte kan godtas. De tjänar dock fortfarande som komplettering av lagtexten och ger ofta tydligare tolkningsförslag. I Frankrike är det möjligt att gå tillbaka på dokument från lagstiftningsprocessen för att få ledning vid tolkningen, men det är ordalydelsen som är det absolut viktigaste. Tyskland använder sig också av tolkning av ordalydelsen. Det är dock även viktigt att försöka utröna syftet med bestämmelsen och man har en speciell metod för att få fram det ekonomiska syftet med lagrummet. I Storbritannien tolkar man lagrummen mycket restriktivt och låter endast själva ordalydelsen spela in. Lagförarbeten ses som ett främmande element i rätten och domstolarna hänvisar inte till dem. Istället låter man tidigare prejudikat få stor betydelse. Numera omfattas även de engelska domstolarna givetvis av plikten att använda sig av en EG-rättskonform tolkning, vilket innebär att de tittar på

t.ex. ingresser till direktiven för att få fram syftet med dem och då även ledning vid tolkningen.

En naturlig följd av detta blir att medlemsstaternas egen praxis bör och kommer att få allt större betydelse. Eftersom de är skyldiga att tolka den nationella rätten i ljuset av EG-rätten bör avgörandena också beakta i stort sett liknande omständigheter. För länder som blivit medlemmar ganska sent bör utländsk praxis vara av högt värde. För Sveriges del innebar medlemskapet en anpassning inte bara till grundfördrag och sekundärlagstiftning, utan också till utvecklad rättspraxis av EGD. En analys av varje EG-rättsligt rättsfall krävs och att man därefter gör nödvändiga justeringar i nationell lagstiftning samt i interna föreskrifter. I samband med detta kan man få värdefull vägledning av hur andra medlemsstater bedömt liknande frågor. Sedan bör det naturligtvis bero på vilken nationell instans som behandlat ärendet ifråga. Underrätterna kan ge vägledning hur en viss fråga bör bedömas, men i slutändan torde överrätternas domar vara av största vikt. Detta får naturligtvis bedömas i varje enskilt fall där man också tar hänsyn till om ärendet överhuvudtaget förts vidare till en högre instans.

De olika länderna har alla drag av EGD:s tolkningsmetoder, men generellt kan sägas att ordalydelsen är av stor vikt vid lagtolkningen. Detta är dessutom av extra stor vikt vid tolkning av skatterätt. Gemensamt är att de alla nu tolkar mervärdesskatterätten i ljuset av direktivet. Domstolarna hänvisar uttryckligen numera till detta vid tveksamheter vid tolkning av den nationella rätten. I Sverige har detta fått följden att förarbeten minskat i betydelse vid tolkning av ML. Viktigt är också att de nationella domstolarna ger direktivet direkt effekt, vilket också bör bidra till att de olika medlemsstaterna kommer att fästa alltmer vikt vid utländsk praxis som rör EG-rättsliga frågor.

Litteraturförteckning

Litteratur

Alhager, Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Uppsala 2001

Alhager, Elenor och Magnus, *Omstruktureringar och moms*, Stockholm 2002

Bogdan, Michael, *Komparativ rättskunskap*, Stockholm 1993

Cartou, Louis, *Droit fiscal international et européen*, deuxième édition, Paris 1983

Cozian, Maurice, *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris 2000

David, Cyrille, Fouquet, Olivier, Latournerie, Marie-Aimée och Plagnet, Bernard, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, deuxième édition, Paris 1991

Explanatory Memorandum to the Sixth Directive on VAT, Bulletin of European Communities 11/73

Fink, Rabe och Svennberg *Mervärdesskatt supplement 3*, januari 1999

Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, Uppsala 1997

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 2:a upplagan, Uppsala 1993

Melz, Peter, *Mervärdesskatt*, 13:e upplagan, Uppsala 2001

Olsson, Stefan, *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, Uppsala 2001

Ståhl, Kristina och Österman-Persson, Roger, *Eg-skatterätt*, Uppsala 2000

Terra, Ben J.M. och Kajus, Julie, *A guide to the sixth VAT directive*, Amsterdam 1991

West, Andrew, Desdevises, Yvon, Fenet, Alain, Gaurier, Dominique, Heusaff, Marie-Clet och Lévy, Bruno, *The french legal system*, second edition, London 1998

Westberg, Björn, *Mervärdesskatt – En kommentar*, 1:a upplagan, Stockholm 1997

Artiklar

Rabe, Gunnar, *Mervärdesskatt – arbetsprogram från EU-kommissionen*, Skattenytt 1996, s. 609

Hansson, Ulrika och Forvass, Bo, *Ett nytt gemensamt mervärdesskattesystem – bakgrund och huvudprinciper i Europeiska kommissionens förslag*, Svensk Skattetidning 1996, s. 976

Persson-Österman, Roger, *Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen*, Skattenytt 1998, s. 488

Bergström, Sture, *Något om EG-domstolens tolkningsprinciper med särskild inriktning på inkomstskatterätten*, Skattenytt 1998, s. 577

Bergström, Sture, *Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten*, Svensk Skattetidning 1998, s. 823

Bergström Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser i senare tid?*, Skattenytt 2003, s. 2

Offentligt tryck

Ds 1997:80, Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet

Prop. 1997/98:148, Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.

SOU 1992:6, Ny mervärdesskattelag

SOU 1992:121, Vissa mervärdesskattefrågor

SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG

EG-direktiv och förordningar

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter

Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter

Rådets tredje direktiv 69/463/EEG av 9 december 1969 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter – Införande av mervärdesskatt i medlemsstaterna

Rådets fjärde direktiv 71/401/EEG av 20 december 1971 och femte direktiv 72/250/EEG av den 4 juli 1972 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter – Införande av mervärdesskatt i Italien

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter

Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 i fördraget om sammanställd redovisning

Rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer

Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser

Rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser)

Rådets direktiv 94/5/EEG av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG – Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Rådets direktiv 95/7/EEG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet

Rådets förordning 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekta skatter (mervärdesskatt)

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

Förenade målen 181/78 och 229/78 Ketelhandel P. van Paassen BV v Staatssecretaris van Financiën och Minister van Financiën v Denkvit Dienstbetoon BV, ECR 1979 p. 2063

268/83/ECR D.A. Rompelman and E.A. Rompelman.Van Deelen v Minister van Financiën, ECR 1985 p. 655

168/84 Berkholz, ECR 1985 p. 2251

348/87 Stichting Uitvoering Financiële Staatssecretaris van Financiën, ECR 1989 p. 1737

C-320/88 Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise SAFE BV, ECR 1990 p. I-285

C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, ECR 1991 p. I-3111

C-230/94 Renate Enkler mot Finanzamt Homburg, REG 1996 s. I-959

C-85/97 Société financière d'investissements SPRL (SFI) och belgiska staten, REG 1999 s. I-2323

Regeringsrättens årsbok

RÅ 2000 ref. 5

Franska rättsfall

CAA Nantes 6 juli 1999

CE 31 mars 1978

CE 3 februari 1989

CE 20 oktober 1989

CE 22 december 1989

CE 31 oktober 1990

Engelska rättsfall

J.P. Morgan Trading & Finance, The VAT Tribunal, 28 January 1998

Tyska rättsfall

BFH den 28 januari 1999 – V R 32/98, Umsatzsteuer-Rundschau 1999