



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Johan Östholm

Bör
förfarandemissbruksprincipen
tillämpas av svensk domstol?

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Christina Moëll

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
Höstterminen 2007

Innehåll

SUMMARY	1
1 INLEDNING	2
1.1 Bakgrund	2
1.2 Syfte	2
1.3 Avgränsning	3
1.4 Metod och material	3
1.5 Disposition	3
2 MERVÄRDESSKATTEN	5
2.1 Mervärdesskattens framväxt	5
2.2 Allmänt om skattens funktion	6
2.2.1 Skattskyldighet	7
2.2.2 Beskattningsgrundande händelse	7
2.2.3 Skattepliktig omsättning	8
2.2.4 Beskattningsunderlag	9
2.2.5 Skattesats	9
2.2.6 Avdrags- och återbetalningsrätt	9
2.2.7 Total eller proportionell avdragsrätt	10
2.3 Dess ekonomiska funktion	10
2.4 Alternativ till mervärdesskatten	12
3 BESKATTNINGENS LAGA GRUND	14
3.1 Svenska rättskällor	15
3.2 Gemenskapsrättsliga källor	16
3.2.1 Primärrätten	17
3.2.2 Sekundärrätten	18
3.2.2.1 Direkt effekt	18
3.2.2.2 Omvänd direkt effekt	19
3.2.2.3 EG-konform tolkning	19
3.2.3 Allmänna rättsprinciper	20
3.2.3.1 Legalitet	20
3.2.3.2 Subsidiaritet	21
3.2.3.3 Proportionalitet	21
3.2.3.4 Lojalitet	21
3.2.4 EG-domstolen	21
4 SKYDDET FÖR SKATTEBASEN	24

4.1	Instrument i svensk rätt	25
4.1.1	Den svenska begreppsdefinitionen	25
4.1.2	Genomsynsprincipen	26
4.1.3	Skatteflyktslagen	28
4.2	Instrument i EG-rätten	30
4.2.1	EG-definitionen av skatteflykt	30
4.2.2	Förfarandemissbruksprincipen	31
5	SKYDDET FÖR ENSKILDA INDIVIDERS INTRESSEN	35
5.1	Legalitet och rättssäkerhet	35
5.2	Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna	36
5.3	Det EG-rättsliga skyddet	38
5.4	Konflikt mellan EG-rätten och EKMR	39
6	ANALYS OCH SLUTSATSER	40
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	44
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	46

Summary

Through a number of rulings from the European Court of Justice (ECJ) in the past few years a new method for prohibiting abusive behaviour seems to have been established within the European Community. This is in view of the fact that the Court has chosen to acknowledge requests from member states to disqualify claims on Value added tax (VAT) refunds in spite of them being formally legitimate. Perhaps this could mean that there has been a shift in the values of fundamental human rights, so that the elementary protection of our possessions lately has been weakened.

Naturally, the techniques for how to distinguish between lawful and abusive behaviour are in no way trouble-free tasks. Unsurprisingly, different ways have been adopted both in the Member States and in the Community as a whole when it comes to preventing circumvention of tax law.

This thesis deals with the measures taken by the Swedish legislator on these matters as well as the regulations adopted by Community institutions and principles established by the ECJ. The main objective is to discuss the difficulties in balancing the important determination of having efficient tax law enforcement with the significance of doing it in a way that arbitrary taxation is kept to a minimum.

The reason I have chosen to highlight this discussion in connection with the VAT background is that there, in contrary to the area of direct taxation, are no written laws that provide means for Swedish authorities to disqualify an abusive behaviour when it comes to VAT. When there are no actual legal means to chase down those who try to use loopholes to their advantage, the convenience of a flexible anti abuse-principle seems all the more tempting and also all the more unpredictable.

1 Inledning

I vårt moderna samhälle sker förändringar i den ekonomiska verkligheten i en allt snabbare takt. Detta gäller inte minst inom IT-sektorn där företeelser som Internet och bredbandsutbyggnad har revolutionerat vardagen för oss under det senaste decenniet. Företag går samman i koncerner, människor flyttar omkring inom unionen och omsättningen av varor och tjänster är större än någonsin tidigare. Våra demokratiskt styrda lagstiftningsprocesser har emellanåt svårt att hänga med i svängarna och lagtext hinner nästan bli omodern innan den hunnit ut från tryckeriet. I ett sådant samhälle har rättstillämparen behov av flexibla regler som kan förändras allteftersom samhället gör det, inte minst för att hindra att enskilda personer skor sig på samhällets resurser. Parallellt existerar berättigade krav på grundläggande rättssäkerhetsyhänsyn i en rättsstat som många gånger råkar i konflikt med behovet av effektivitet.

1.1 Bakgrund

Inom mervärdesbeskattningen finns anledning att skilja mellan tre snarlika företeelser när det gäller strävan att minimera mervärdesskattekostnaderna i verksamheten, nämligen skatteplanering, skatteflykt och skattebrott. När det gäller skatteflykt finns ingen generell definition. Mervärdesskatten omfattas till skillnad från den statliga och kommunala inkomstkatten inte av lagen mot skatteflykt. Genom rättsutvecklingen i EU har frågan om skatteflykt vid mervärdesbeskattningen återigen aktualiserats och en princip om förbud mot förfarandemissbruk tycks ha etablerats i gemenskapsrätten. Principen bygger på tanken att skattskyldiga inte ska kunna förlita sig på de rättigheter som grundas i EG-rätten när de gör så i syfte att uppnå, av lagstiftaren icke avsedda, skattefördelar. Under sådana omständigheter har EG-domstolen slagit fast att transaktioner kan bortses ifrån om de trots formell laglighet strider mot lagstiftningens syfte. Lagliga yrkanden om avdrag kan alltså nekas enskilda med hänvisning till att deras upplägg strider mot reglernas bakomliggande syfte. En sådan tillämpning kan innebära att det redan idag föreligger en konflikt med rättssäkerhetsprincipen.

1.2 Syfte

Mitt syfte är främst att utreda möjligheten, och ändamålsenligheten i att svenska rättstillämpare tillgriper den nya EG-rättsliga principen om förfarandemissbruk för att komma åt individer eller företag som på olika sätt försöker komma undan mervärdesskatt. Jag vill i anslutning till detta även undersöka andra möjligheter att åstadkomma lämpliga resultat.

1.3 Avgränsning

Det aktuella området för denna framställning är framför allt mervärdesskatt, eftersom det är en del av beskattningsrätten som intresserar mig personligen och som dessutom inte omfattas av vår svenska skatteflyktsklausul. Eftersom man inte kan använda skatteflyktslagen mot skatteundandragande inom detta område blir en EG-konform tolkning av mervärdesskatte-direktivet och tillämpning av principen om förbud mot förfarandemissbruk särskilt attraktiv för rättstillämparen. För att ge läsaren en överblick är det nödvändigt att även gå in på grundläggande EG-rätt och nationella modeller mot skatteflykt. Uppsatsen är avgränsad såtillvida att jag håller mig till att behandla mervärdesskattens område och lämnar de direkta skatterna därhän.

I syfte att försöka begränsa arbetets omfattning något har jag dessutom försökt prioritera de rättsfall som tydligast illustrerar min problemformulering istället för att genom en kvantitativ presentation täcka in alla potentiella faror med den senaste tidens rättsutveckling.

1.4 Metod och material

Mitt tillvägagångssätt har varit rättsdogmatiskt och jag har arbetat med stöd av svensk lagstiftning, rättspraxis och doktrin. Stora delar av arbetet rör mervärdesskatten inom den Europeiska Unionen, varvid jag har analyserat aktuell gemenskapsrättslig lagstiftning, praxis från EG-domstolen i Luxemburg och relevant litteratur. Dessutom har jag haft anledning att använda mig av Europakonventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna och därtill viss praxis från Europadomstolen i Strasbourg.

1.5 Disposition

Arbetet är disponerat så att jag först ger en allmän bild av mervärdesskatten i syfte att åskådliggöra hur annorlunda denna del av skatterätten fungerar, samtidigt som mitt bruk av de aktuella termerna utvecklas och förklaras. Mervärdesskatt är till sin natur ett ganska komplicerat område varför jag försöker presentera det på ett förhoppningsvis lättillgängligt sätt. För att läsaren ska hänga med i mitt resonemang behöver denne inte vara någon expert men en grundläggande orientering kan ändå vara på sin plats.

Genom att placera relevanta bestämmelser i sitt sammanhang kommer avser jag att skapa en övergripande illustration av normhierarkin såväl nationellt som inom EU och dessa reglers förhållande till varandra.

I kapitel fyra presenterar jag aktuella metoder som tillämpas för att motverka skatteflykt och skatteundandragande och som kontrast till detta presenterar kapitel fem något av det skydd som existerar för den enskilde individens

intressen. Eftersom lagstiftarnas försök att stävja skatteundandragande har tagit sig varierande uttryck, och är föremål för en hel del åsikter i doktrinen, krävs en övervägande del deskriptiva avsnitt. För sådana läsare som föredrar en argumentativ text är detta otillfredsställande, men jag anser att det krävs för förståelsen av mina slutsatser – åtminstone för den genomsnittliga publiken.

Det avslutande kapitlet innehåller min analys och mina slutsatser, och därutöver förslag till hur man enligt min mening lämpligast bör gå tillväga för att hindra skatteflykt inom mervärdesskatteområdet.

2 Mervärdesskatten

Till skillnad från den vanliga inkomstskatten, som tas ut på förvärvet av en inkomst, träffar mervärdesskatten istället användningen av dessa tillgångar. Den är enkelt uttryckt en skatt på konsumtionen av en tidigare förvärvad inkomst. Eftersom den utgår vid omsättning av i stort sett alla varor och tjänster kan den med fog sägas utgöra en allmän konsumtionsskatt.¹

Traditionell inkomstskatt är en direkt skatt eftersom den som förvärvar en inkomst också är den som betalar in skatten till staten. När det gäller betalning av mervärdesskatt till staten är det tvärtom producenterna och de olika aktörerna i försäljningsleden som är skyldiga att redovisa och därefter göra skattebetalningen. Mervärdesskatten belastar konsumenten direkt, men denne har inget med själva skattebetalningen att göra. Därför brukar mervärdesskatten sägas utgöra en indirekt skatt. Det enda sättet för en privatperson i Sverige att helt undgå mervärdesskatten är att sluta existera.²

Det är viktigt att en sådan konsumtionsskatt så långt som möjligt är både konsumtions- och konkurrensneutral. Då varor som säljs i Sverige av svenska företag påförs skatt måste även alternativa varor eller varor som importeras från utlandet göra det, annars skulle konsumenterna istället välja dessa, vilket kan medföra att konkurrensen snedvrids till nackdel för vissa företag.³

2.1 Mervärdesskattens framväxt

Indirekta skatter på varuförsäljning är inget nutida påfund. Redan i det gamla Romarriket tog man ut en försäljningsskatt på varor som såldes vid marknader och på auktioner.⁴ Detta praktiska skattesystem fördes vidare ut till vad som idag är Frankrike, Egypten och Spanien. Även efter det att själva Romarriket föll samman behölls indirekta skatter i dessa länder och systemet implementerades med framgång i många kolonialländer i den nya världen.⁵ Indirekta skatter har sedan dess främst införts under begränsade tidsperioder i syfte att finansiera t.ex. ett kostsamt krigsmaskineri eller för att snabbt få in resurser i samband med olika ekonomiska kriser.

I Sverige fanns fram till 1940 indirekt skatt endast i form av punktskatter på särskilda varor och i form av införseltullar. Under andra världskriget uttogs en tillfällig omsättningsskatt som upprätthölls ungefär fram till krigsslutet. Först 1959 infördes en allmän omsättningsskatt av något mer bestående karaktär, den s.k. *omsen*, vilken i princip skulle omfatta all konsumtion och

¹ Melz, P, *Mervärdesskatt*, s. 11.

² Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 436.

³ Forssén, B, *Momshandboken*, s. 24.

⁴ Alhager, E, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 22.

⁵ Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 406.

var avsedd att träffa slutkonsumenterna. Omsen var enkelt uttryckt en detaljhandelsskatt i ett produktionsled som hade till syfte att beskatta privatpersoners konsumtion med 10% av försäljningspriset.⁶ Till följd av att den emellanåt även träffade transaktioner där varor såldes mellan producenter blev systemet ohållbart i det långa loppet. Den allmänna omsättningsskatten övergavs och ersattes 1969 av mervärdesskatten som sedan dess har genomgått en successiv höjning.

Inom EU har mervärdesskattesystemen sedan länge varit mer eller mindre harmoniserade. Den största anledningen till detta var rådets beslut den 21 april 1970, som innebar att unionen skulle få en mer självständig budget genom att en ”europeisk skatt” infördes.⁷ Beslutet innebar i korthet att unionen utöver intäkter från tullar och avgifter skulle kunna ta ut en skatt från varje medlemsland baserad på dess mervärdesskattebas. Inledningsvis skulle unionens andel vara 1 % av skattebasen men denna andel har sedan dess sänkts betydligt. För att systemet inte skulle bli orättvist var det viktigt att enas om hur skattebasen skulle beräknas, så att tillämpningsområdet för mervärdesskatten skulle vara så lika som möjligt i hela unionen. Här var harmonisering av yttersta vikt.

Det är angeläget att påpeka att mervärdesskatten såväl nationellt som gemenskapsrättsligt fortfarande i princip uteslutande fyller fiskala syften, d.v.s. existerar för att generera pengar till statskassan – pengar som sedan kan användas för diverse mer eller mindre allmännyttiga ändamål. År 2007 beräknas mervärdesskatteintäkterna i Sverige uppgå till ungefär 283 miljarder kr och de kommunala och statliga inkomstskatterna till närmare 607 miljarder kr.⁸ Genom att konsumtion av vissa varor och tjänster helt eller delvis undantas från skatteplikt kan man emellertid även få till stånd näringspolitiska eller fördelningspolitiska effekter med hjälp av den, så att vissa konsumtionsmönster gynnas framför andra.⁹ De lägre skattesatserna för böcker och livsmedel är tydliga exempel på hur lagstiftaren har valt att med hjälp av mervärdesskatten styra konsumenternas handlingsmönster i en viss riktning, alternativt förhindra att onödigt stora delar av individens inkomster går åt till konsumtion istället för sparande. Sammanfattningsvis kan sägas att mervärdesskattetekniken har varit en stor succé. Den har idag introducerats i över 100 stater världen över.¹⁰

2.2 Allmänt om skattens funktion

Det systematiska tillvägagångssättet bakom mervärdesbeskattningen är relativt enkelt. När en mervärdesskattepliktig vara säljs i produktionsledet från producent till grossist tar den skattskyldige säljaren ut en utgående skatt av köparen genom att göra ett påslag på priset, och betalar in detta belopp

⁶ Se avsnitt 2.4.

⁷ Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 71.

⁸ Rabe, G, *Skattelagstiftning*, s. 962.

⁹ Melz, P, *Mervärdesskatt*, s. 12.

¹⁰ Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 190.

som mervärdesskatt till staten. Om därefter köparen är skattskyldig, vilket i regel oftast är fallet då det rör sig om en grossist, får denne göra avdrag för ingående mervärdesskatt vid sina förvärv i deklarationen. Om grossisten tillför ett mervärde genom att på något sätt förädla produkten så att den betingar ett högre pris på marknaden, läggs värdeökningen till grund för beskattningen i nästa led.¹¹ Genom att varje skattskyldig säljare har rätt till avdrag för sin ingående mervärdesskatt övervältras skatten led efter led i kedjan, för att slutligen i sin helhet belasta konsumenten.¹² Hela poängen med denna lösning är att man förhindrar kumulativa effekter, d.v.s. att andelen skatt av en varas pris ökar när den går igenom produktionsleden, vilket i sin tur skapar stora incitament för vertikal integration hos producenterna. Med vertikal integration menas att t.ex. ett bageri håller sig med egna höns, kor och jästodlingar istället för att köpa in produkterna utifrån. En sådan ordning kanske kan tyckas positiv för miljön i dessa tider av dagliga larm om överhängande klimathot, men det är knappast gynnande för den fria konkurrensen.

Detta är den stora förtjänsten med ett mervärdessystem, nämligen att endast mervärdet som tillförs i varje led beskattas. Nedan följer en kortfattad presentation av hur mervärdesskatten fungerar rent praktiskt.

2.2.1 Skattskyldighet

Som tidigare nämnts är det normalt säljaren som ska redovisa och betala in skatten till staten i detta system. För att kunna klassificeras som skattskyldig krävs att denne omsätter varor eller tjänster i yrkesmässig verksamhet inom landet. Om man skulle vara riktigt noga borde egentligen alla fysiska och juridiska personer anses vara skattskyldiga till mervärdesskatt, d.v.s. även personer som genom sin anställning deltar i produktionen. Av praktiska skäl avgränsas dock skaran till att endast omfatta sådana personer som bedriver verksamheten yrkesmässigt, d.v.s. själva näringsidkaren.¹³ Därmed utesluts hobbyverksamma och personer som utför osjälvständigt arbete.

Att vara skattskyldig låter som något betungande, men kan ofta vara en fördel eftersom det endast är skattskyldiga har rätt att göra avdrag för eller få återbetalning av ingående skatt. En konsument kan däremot aldrig få avdrag för detta då hela systemet bygger på att konsumenten ska bära skattebördan.

2.2.2 Beskattningsgrundande händelse

Mervärdesskatt ska betalas vid en omsättning mot vederlag inom landet av skattepliktiga varor eller tjänster, vid införsel av varor från annat EU-land samt import av varor från tredje land. Man brukar säga att omsättningen av

¹¹ Jfr Mål C-62/93 *BP Soupergaz*.

¹² Kleerup, J, *Den svenska moms*, s. 14.

¹³ Alhager, E, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 34.

varan eller tjänsten utgör den beskattningsgrundande händelsen.¹⁴ Med varor avses i detta sammanhang materiella ting, såsom fastigheter, gas, värme och elektrisk kraft.¹⁵ Med tjänster avses allt annat än varor som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. Skattskyldighet inträder omedelbart då varan har levererats eller tjänsten har tagits i anspråk.¹⁶

Begreppet omsättning är en svensk term. Inom EG-rätten används istället uttrycket leverans vilket definieras i det sjätte mervärdesskattedirektivet som en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över viss egendom. Enligt ett uttalande från EG-domstolen saknar nationella civilrättsliga regleringar betydelse när det ska bedömas om en leverans har skett.¹⁷ Istället ska uttrycket ses som ett gemenskapsrättsligt begrepp som måste tolkas fristående från nationell civilrätt. Detta innebär t.ex. att en invändning från den skattskyldige att mervärdesskatt inte behöver betalas förrän tradition har skett kan lämnas utan avseende.¹⁸ Även då den som är skattskyldig tillgodogör sig en vara för privata ändamål, överlåter den till någon annan utan vederlag eller för ett vederlag som inte motsvarar varans självkostnadspris ska en beskattningsgrundande händelse anses ha skett.¹⁹

Trots långtgående EG-harmonisering är det fortfarande den enskilda staten som ansvarar för uppbörden av skatten. Handel som sker mellan två medlemsstaters territorium beskattas som huvudregel enligt destinationsprincipen, d.v.s. beskattning sker där varan eller tjänsten konsumeras.²⁰ Svårigheter kan dock emellanåt uppstå när varor köps i ett land men konsumeras i ett annat.

2.2.3 Skattepliktig omsättning

Skyldigheten att betala mervärdesskatt hänger inte enbart ihop med huruvida det har inträffat en beskattningsgrundande händelse. Det krävs därtill att den vara eller tjänst som har omsatts är skattepliktig. Som nämnts tidigare är syftet med mervärdesskatten att den ska träffa all omsättning av varor och tjänster, d.v.s. den ska vara en allmän skatt på konsumtion. I verkligheten är det inte riktigt så enkelt, och det finns ett stort antal undantag från huvudregeln, t.ex. när en verksamhet har allmännyttiga ändamål. Man talar om vanliga undantag och kvalificerade undantag från huvudregeln. Skillnaden mellan de två typerna är att de kvalificerade undantagen, förutom att de undgår att behöva debitera mervärdesskatt på sin omsättning dessutom har rätt till avdrag för sin ingående skatt. I sådana fall heter det emellertid att den skattskyldige har rätt till återbetalning, men resultatet är detsamma som vid avdragsrätt.

¹⁴ Se 2 kap 1 § ML.

¹⁵ Se 1 kap 6 § ML.

¹⁶ Forssén, B, *Momshandboken*, s. 34.

¹⁷ C-320/88 *SAFE*.

¹⁸ Alhager, E, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 50.

¹⁹ Forssén, B, *Momshandboken*, s. 58.

²⁰ Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 222.

2.2.4 Beskattningsunderlag

Underlaget som skatten beräknas på utgörs av det vederlag som erlagts vid en omsättning. Även sådan framtida ersättning som kan anses ha någon anknytning till försäljningen räknas in i beskattningsunderlaget, oavsett om det betalas av köparen själv eller av en tredje part.²¹ Vid privatuttag av varor presumeras beskattningsunderlaget utgöras av den kostnad som den skattskyldige haft för att införskaffa varorna och vid uttag av tjänster utgörs underlaget av kostnaden för att utföra tjänsten.

2.2.5 Skattesats

I Sverige finns idag tre olika mervärdesskattesatser som hänger samman med vilken typ av vara eller tjänst som har omsatts. Normalskattesatsen utgör huvudregel såvida inget annat sägs och ligger på 25 %, vilket är en av de högsta i världen. Det finns dessutom två reducerade nivåer. Den ena är på 12 % och gäller t.ex. för uthyrning av rum i hotellverksamhet och livsmedel. Den andra ligger på 6 % och tillämpas bl.a. för personbefordran, idrott och böcker. Därutöver kan den s.k. nollskattesatsen för (kvalificerat undantagna) skattefria omsättningar betraktas som en fjärde skattesats. Enligt mervärdesskattedirektivet gäller att varje medlemsland måste ha en normalskattesats på minst 15 % men även får tillämpa maximalt två reducerade skattesatser på ett uppräknat antal varor och tjänster.²²

2.2.6 Avdrags- och återbetalningsrätt

En fundamental tanke bakom hela mervärdesskattesystemet är att det ska vara neutralt för de skattskyldiga personerna. Avdragsrätten måste garantera att näringsidkarna inte drabbas av ökade kostnader till följd av att skatten påförs konsumenterna, eftersom kumulativa effekter då lätt kan uppstå. Det som utgör utgående skatt för en skattskyldig person utgör därför samtidigt ingående skatt för nästa skattskyldige, varvid neutralitetsprincipen upprätthålls. EG-domstolen har preciserat neutralitetsprincipen bl.a. i målet C-4/94 *BLP Group*, vilket handlade om avdragsrätt vid förvärv av ekonomiska och juridiska tjänster vid aktieförsäljning.

”Syftet med avdragssystemet är att helt befria aktörer från den mervärdesskatt som har betalats eller ska betalas inom ramen för den ekonomiska verksamheten. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar fullständig neutralitet, med avseende på skattebördan, för all ekonomisk aktivitet oavsett resultat och syfte, förutsatt att verksamheten i sig är mervärdesskattepliktig.”

²¹ Alhager, E, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 58.

²² Art 97-98 i direktivet 2006/112/EG.

Alltså omfattas den generella rätten till avdrag av neutralitetsprincipen så länge verksamheten i sig är skattepliktig. Bestämmelserna för avdrag återfinns i 8 kap ML samt Art. 167-183 i mervärdesskattedirektivet.

För att avdrag ska medges krävs att den ingående skatten är hänförlig till skattepliktig verksamhet. I målet *C-98/98 Midland Bank* har EG-domstolen tolkat hänförlighetsbegreppet såsom innebärande att det krävs ett direkt och omedelbart samband mellan de varor eller tjänster som producerats och de inköpta varorna.²³

2.2.7 Total eller proportionell avdragsrätt

När ett företag i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor föreligger en generell avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till verksamheten. Skattskyldigheten kan sägas "föda" en omedelbar avdragsrätt för ingående skatt, men utgör dessutom en direkt förutsättning för att avdrag ska medges.²⁴ Icke yrkesmässiga personer saknar däremot avdragsrätt, vilket ger upphov till kumulativa effekter om en sådan person utgör ett mellanled i produktionskedjan. Man brukar säga att mervärdesbeskattningen står på två ben, varigenom åsyftas att det måste vara frågan om en skattepliktig omsättning som dessutom ska ha utförts yrkesmässigt.

När ett företag i yrkesmässig verksamhet tillhandahåller både skattepliktiga och skattebefriade varor eller tjänster talar man om s.k. blandad verksamhet. Här gäller i vanlig ordning full avdragsrätt för den ingående skatt som hör ihop med den skattepliktiga verksamheten, medan den skattebefriade delen inte ger rätt till något avdrag alls. Om företaget köper in utrustning som ska användas till båda verksamhetsgrenarna får man beräkna hur stor del av den totala omsättningen (andra fördelningsnycklar är också tillåtna) som utgörs av skattepliktig omsättning, och därefter göra ett proportionellt avdrag på den ingående skatten för detta inköp.²⁵

2.3 Dess ekonomiska funktion

Normalt innebär en höjning av mervärdesskatten på en särskild sorts vara eller tjänst att priset på denna går upp i motsvarande mån. Detta har sin grund i att näringsidkaren presumeras övervältra kostnaden för skatten på konsumenten genom att höja sitt försäljningspris. Det kan få till följd att efterfrågan på den aktuella varan minskar så att det inte längre är lönsamt för producenter och försäljare att tillhandahålla den. Alternativt kan det medföra att priserna blåses upp i onödan i fall då konsumenten inte kan avstå från att köpa den aktuella varan. Detta kan sin tur ge en högre inflation

²³ *C-98/98 Midland Bank*, styckena 20 och 30.

²⁴ Forssén, B, *Momshandboken*, s. 63.

²⁵ Forssén, B, *Momshandboken*, s. 66.

i den nationella ekonomin. Man måste dock hålla i minnet att en sänkning av mervärdesskatten inte automatiskt innebär att priserna sjunker igen. Producenter och säljare får, i egenskap av rationellt handlande varor, presumeras ha ett intresse av att maximera sin egen nytta. Man kan därför utan vidare utgå ifrån att mellanskillnaden hamnar i deras plånbok istället för att komma konsumenterna till godo. Med hänsyn till detta är det ytterst viktigt att inte höja mervärdesskatten i onödan, eftersom det kan bli svårt att få till stånd lägre priser genom att senare sänka den.

Vid utformningen av mervärdesskatten är målsättningen att den ska påverka de skattskyldiga i så liten mån som möjligt.²⁶ Den ska istället sikta på att försöka vara neutral mellan olika konsumtionsval, så att det alternativ som verkar bäst utan hänsyn till mervärdesskatten även ska vara det efter att skatten har tagits i beaktande. Denna neutralitetsprincip anses vara den mest fundamentala vid utformningen av mervärdesskatten, men bedöms också vara omöjlig att tillfullo uppnå i praktiken.

Man skiljer normalt mellan extern och intern neutralitet. Extern neutralitet innebär att neutralitet ska upprätthållas mellan medlemsstaterna inom unionen och att ingen diskriminering p.g.a. nationalitet får förekomma.²⁷ Till följd av att unionen, trots omfattande harmoniseringsarbete, fortfarande har skillnader i de nationella systemen har vi ännu inte nått målet med full extern neutralitet. Intern neutralitet omfattar enligt Ben Terra tre olika områden: legal, konkurrensmässig och ekonomisk neutralitet.²⁸

Legal neutralitet handlar i princip om att liknande fall ska behandlas på samma sätt i lagen, och att man ska motverka vertikal integration.²⁹ När man har uppnått legal neutralitet kommer konkurrensneutralitet som en naturlig följd. Om däremot liknande produkter behandlas skattemässigt olika och den ena får en förmånligare skattesituation, till följd av att den produceras i en verksamhet med högre grad av vertikal integration, råder det brist på konkurrensmässig neutralitet. Ekonomisk neutralitet handlar slutligen om att lagstiftaren så långt möjligt ska försöka undvika att lägga sig i hur marknaden opererar, något som ibland sker genom att staten underlättar för viss verksamhet att konkurrera i syfte att uppnå ett allmännyttigt mål. Diversifierade skattesatser, t.ex. att man inför lägre skattesats för matvaror men behåller en hög sats för lyxartiklar, är dock inget automatiskt brott mot den ekonomiska neutraliteten eftersom sådana varor i regel knappast kan sägas konkurrera med varandra. Det säkraste sättet att uppnå total ekonomisk neutralitet i beskattningen är emellertid att försöka hålla sig till en enda skattesats för samtliga varor och tjänster.³⁰

²⁶ Alhager, E, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 25.

²⁷ Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 421.

²⁸ Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 418.

²⁹ Se avsnitt 2.4.

³⁰ Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 421.

2.4 Alternativ till mervärdesskatten

Systemet med mervärdesskatt är tänkt att vara självkontrollerande. Genom att varje led i produktionen betalar in en del av varans totala skatt har experter bedömt detta system vara säkrare än andra för att förhindra bedrägerier. Denna funktion har bedömts vara en av mervärdesskattens stora fördelar, nämligen att en bedragare endast kan tillgodogöra sig skillnaden mellan den skatt han själv ska betala in till staten och den han betalat till tidigare försäljningsled vid inköpet. Inget system är tyvärr perfekt och det finns många sätt att fuska sig till fördelar även i mervärdessystemet. Skentransaktioner, bluffakturor och bokföringstekniska dispositioner är bara några av de många metoder som förekommer.

Som alternativ till detta flernivåsystem finns också system som endast träffar vissa särskilt utvalda nivåer i produktions- eller distributionsleden. Sådana tillvägagångssätt är mindre vanliga idag men tillämpas fortfarande exempelvis i USA.

Här fungerar det så att ingen skatt tas ut för omsättningen mellan producent och återförsäljare, utan skatten debiteras i sin helhet när varan säljs till konsumentledet, antingen genom återförsäljare i butik eller direkt från producenten, därav namnet Retail Sales Tax. Beskattningsunderlaget är helt enkelt försäljningspriset, vilket har fördelen att det är lätt att räkna ut den totala skattebelastningen för varje inköp. Enligt Ben Terra finns det dock tyngre vägande nackdelar.³¹

- Det krävs en hög standard på bokföringen hos alla företag som säljer till konsumenter.
- Det är svårt att skilja på när man säljer till en företrädare för ett företag eller till en konsument.
- Ett stort antal skattesubjekt medför höga kostnader för kontroll.
- Det är nästintill omöjligt att få systemet att omfatta tjänstesektorn, eftersom säljaren alltid skulle bli tvungen att fråga huruvida köparen avser att nyttja tjänsten i egenskap av privatperson. Stor risk för att varor förvandlas till tjänster för att undgå beskattning.
- Betydligt större fara för bedrägeri då all skatt betalas in samtidigt.

Självklart är det också teoretiskt möjligt att lägga händelsen som utlöser beskattning högre upp i produktionen, t.ex. mellan producent och återförsäljare, något som brukar gå under benämningen Manufacturer's Tax.

Det har fördelen att man får relativt få skattesubjekt och därmed lägre administrativa kostnader för exempelvis skattekontroll. Nackdelen med denna typ av system är att tillverkningen av en vara ofta kräver många olika komponenter.³² Ett bageri tillverkar bröd, vilket gör det skattepliktigt i

³¹ Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 426.

³² Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 423.

systemet. För att kunna göra det krävs råvaror i form av mjöl, ägg och jäst som man köper in från andra tillverkare, vilka i sin tur har köpt in varor för att kunna tillverka dessa. Om man tänker sig att alla tillverkare beskattas för sin produktion uppkommer tydliga kumulativa effekter, som i slutändan drabbar konsumenterna i form av skyhöga priser. Dessutom skapas incitament för vertikal integration vilket ofta är skadligt för den fria konkurrensen. I praktiken kan dock vertikal integration motverkas genom att man inför en högre skatt på internt producerade varor. Denna typ av skatt når ändå inte samma skattemässiga neutralitet som mervärdesskatten.

3 Beskattningens laga grund

Ett godtyckligt myndighetsingripande är något som få människor i ett demokratiskt samhälle skulle stå ut med. Av historiska skäl har vi i vår del av världen i regel ganska höga krav på att myndigheter ska ha lagstöd för att lägga sig i våra privatliv och det är mot den bakgrunden man bör läsa mitt arbete. I detta avsnitt beskrivs regleringen omkring lagstödskravet samt vilka bestämmelser som styr när och hur beskattning får ske.

Kravet på laga grund för offentligrättsliga intrång i den privata sfären har länge varit ett omdebatterat ämne. Tydligast kan man märka detta inom straffrätten, där principerna *nulla poena sine lege* och *nullum crimen sine lege* är vanligt förekommande. Dessa idédiskussioner sträcker sig ända tillbaka till upplysningstiden.³³ Den skatterättsliga legalitetsprincipen, *nullum tributum sine lege* (ingen skatt utan lag), har en kortare historia.

De första doktrinuttalandena som ens antyder att en sådan princip skulle existera i svensk rätt kan spåras till slutet 1940-talet då Ljungman i Uppsala hävdade att de straffrättsliga sentenserna bör kunna kompletteras med en skatterättslig sådan.³⁴ Den medför ett individuellt skydd mot obefogad skatt samtidigt som den ger kollektivet ett skydd genom att se till så att alla andra betalar skatt.

Genom införandet av 1974 års regeringsform (RF) gäller enligt 2 kap 10 § 2 st. ett förbud mot retroaktiv tillämpning av skattelag, vilket enligt förarbetena grundas på hänsynen till förutsebarhet och rättssäkerhet för den enskilde.³⁵ Av samma anledning återfinns också i RF 8 kap 3 § en bestämmelse som innebär att det krävs direkt lagstöd att göra ingrepp i enskildas ekonomiska förhållanden – något som ett skatteuttag i de flesta fall får anses göra. Idag gäller att skattskyldighet endast kan inträda med stöd av föreskrift eller genom föreskrifter som meddelats genom lag.³⁶ En skatterättslig legalitetsprincip kan i allra högsta grad påstås existera i svensk rätt.

Även Europakonventionen innehåller bestämmelser till skydd mot sköns- mässiga skatteuttag. Legalitetskravet i konventionen sägs enligt Europadomstolens praxis ha både en formell och en materiell sida. Det räcker inte att en åtgärd framgår av lag utan den måste dessutom också tillämpas på ett, i den nationella rätten, riktigt tillvägagångssätt. Samtidigt måste lagen vara åtminstone hypotetiskt möjlig för den enskilde att ta del av och förstå. Det heter att lagstiftningen ska uppfylla vissa krav på tillgänglighet och förutsebarhet. Det krävs dock inte uttryckligen att det

³³ Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen*, s. 3.

³⁴ Ljungman, S, *Om skattefordran och skatterestitution*, Uppsala, 1947, s. 21.

³⁵ Prop. 1978/79:195, s. 54.

³⁶ Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen*, s. 73.

måste framgå att av lagen exakt vilken tillämplighet som kan komma ifråga för den enskilde.³⁷

Inom EG-rätten har legalitetsprincipen främst kommit till uttryck genom principen om legal certainty vilken har ungefär samma innehåll som den rättsgrundsats som traditionellt har tillämpats i svensk rätt. Den vidare innebörden av detta begrepp kommer att utvecklas i avsnitt 5.3.

3.1 Svenska rättskällor

Den huvudsakliga rättskällan för uttagande av mervärdesskatt i Sverige är Mervärdesskattelagen (1994:200) samt mervärdesskatteförordningen (1994:223). Förfarandet för hur skatten ska betalas regleras dock i skattebetalningslagen (1997:483) och taxeringslagen (1990:324).

Till grund för propositionen som ledde fram till 1994 års lag låg betänkandet Ny mervärdesskattelag (SOU 1992:6). Den nya lagen, som ersatte reglerna från 1969, innebar till stor del en anpassning till bestämmelserna som vid den tidpunkten gällde inom EU och som grundade sig på det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).³⁸ Man kan säga att Sverige reformerade sin mervärdesskattelag i förväg inför inträdet i den europeiska gemenskapen. Efter en större översyn i form av SOU 2002:74 har lagstiftaren ytterligare anpassat den svenska lagen till direktivet. Idag är den svenska mervärdesskattelagen så gott som helt EG-anpassad.

Trots att lagstiftaren med dessa källor har försökt täcka in de flesta situationer som kan tänkas uppstå räcker det inte alltid med att läsa innantill när en komplicerad fråga ska besvaras. För att utröna vad som utgör gällande rätt krävs emellanåt mer ingående tolkningsoperationer. Rättsfall, lagförarbeten, Skatteverkets egna publikationer samt doktrin är källor som kan ha stor betydelse i sådana fall. Störst betydelse vid sidan av lagtext och förarbeten har Regeringsrättens domar, vilka nationellt sett har prejudicerande verkan för underinstansernas bedömning av gällande rätt.

Det bör dock påpekas att EG-rätten sedan länge har ansetts överordnad den nationella rätten. Om EG-domstolen finner att svensk lag eller domstolspraxis står i strid med gemenskapsrätten finns det all anledning för en underinstans att bortse från Regeringsrättens tidigare ställningstaganden i en specifik fråga. Lagförarbeten i form av propositioner, departementspromemorior och statens offentliga utredningar utgör viktiga instrument när det gäller att utröna vad som var lagstiftarens avsikt. Eftersom största delen av mervärdesskattelagen grundas på EG-direktiv har de svenska förarbetena en relativt begränsad betydelse vid lagtolkning.³⁹ Skatteverket publicerar med jämna mellanrum skrivelser som presenterar hur myndigheten avser att

³⁷ Fast, K, "Lex Ugglå" och egendomsskyddet, SkatteNytt nr 1-2 2006.

³⁸ Direktivet är numera ersatt av direktiv 2006/112/EG.

³⁹ Alhager, E, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 29.

behandla olika skatterättsliga upplägg, tillämpa ny lagstiftning eller tolka vissa begrepp. För den skattskyldige är denna typ av information viktig ur förutsebarhetssynpunkt, men det betyder inte att Skatterättsnämnden eller domstolarna måste anse sig bundna av den.

3.2 Gemenskapsrättsliga källor

Utöver vår nationella rätt finns det också en mängd EU-rättskällor och grundläggande gemenskapsrättsliga principer som måste beaktas för att man ska få en korrekt bild av vad som vid en bestämd tidpunkt utgör gällande rätt. Samarbetet inom Europa, vilket idag går under benämningen EU, skapades genom Maastrichtfördraget om Europeisk union, som trädde i kraft den 1 november 1993. EU-samarbetet består av tre olika arbetsområden som bildspråkligt brukar kallas för ”pelare”. Den första pelaren består av vad som redan innan unionens bildande utgjorde fundamentet för det europeiska samarbetet, nämligen Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG), Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG) och Europeiska atomenergigemenskapen (Euratom). Genom Maastrichtfördraget ändrades benämningen på EEG till det något mer generella Europeiska gemenskapen (EG). Fördraget om grundandet av detta samarbete kallas helt enkelt EG-fördraget och utgör grunden för hela gemenskapsrätten, tillsammans med fördragen om upprättandet av EKSG och Euratom. Sverige har införlivat EG-rätten genom den s.k. anslutningslagen, varigenom riksdagen har överfört en generell beslutanderätt till gemenskapen i enlighet med vad som följer av fördragen.⁴⁰

Samverkan inom den första pelaren är i princip överstatligt till sin karaktär, vilket innebär att ytterst litet utrymme lämnas för medlemsstaterna att med stöd av sin nationella suveränitet sluta avtal med andra stater och bestämma över den nationella lagstiftningen.⁴¹ Det är inom den första pelaren som själva EG-rätten återfinns, exempelvis bildandet av en inre marknad och de fyra friheterna d.v.s. varor, tjänster, kapital och arbetskraft. I den omfattning som medlemsstaterna har överlämnat beslutanderätt till gemenskapen, har dess organ självständiga maktbefogenheter att tillämpa gemenskapsrätten och utfärda ny lagstiftning som är bindande för medlemsstaterna.

Den andra pelaren innehåller ett mellanstatligt samarbete i utrikes- och säkerhetspolitiska frågor och den tredje pelaren är ett rättsligt och inrikespolitiskt samarbete av samma karaktär. Det mellanstatliga arbetet som utförs i den andra och tredje pelaren sker i regel också inom ramen för EU-samarbetet, och många gånger också i dess institutioner, men detta förutsätter inte att medlemsstaterna lämnar ifrån sig någon nationell beslutanderätt till EU:s gemensamma organ. Inom detta samarbete har rättsordningen som utvecklats inom den första pelaren ingen nämnvärd betydelse och inte heller EG-domstolens jurisdiktion når hit.

⁴⁰ Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

⁴¹ Ståhl, K, *EG-skatte rätt*, s. 20.

För syftet med denna uppsats kommer endast samarbetet inom den första pelaren att ha betydelse, d.v.s. den egentliga EG-rätten.

Dagens lagstiftning på mervärdesskatteområdet är så gott som helt harmoniserad inom unionen vilket innebär att systemet ser ungefär likadant ut oavsett om en vara säljs i Finland eller Portugal. Det finns visserligen diverse nationella undantag och olika skattesatser, men principerna är desamma i hela unionen. När Sverige, året efter 1994 års folkomröstning, trädde in som fullvärdig medlem i EU fick vi ett helt nytt batteri av mer eller mindre komplicerade regler att ta hänsyn till. Här följer en kort översikt av EG-rättens normhierarki och dess förhållande till den nationella rätten.

3.2.1 Primärrätten

De grundläggande fördragen med efterföljande ändringar utgör de tyngsta rättskällorna inom gemenskapen och brukar därför benämnas primärrätten. Dessa källor kan sägas motsvara ett lands grundlag och är, som namnet antyder, överordnad den sekundära rätten. Medlemskapet i EU innebär långtgående rättsliga konsekvenser för medlemsstaterna, vilket EG-domstolen konstaterade långt innan Sverige valde att träda in som fullvärdig medlem i gemenskapen. Domstolen påpekade i ett viktigt avgörande att den europeiska gemenskapen utgör en egen rättsordning inom folkrätten och att enskilda medborgare inför nationell domstol kan åberopa de eventuella rättigheter som fördraget tillförsäkrar dem utan att ytterligare nationella lagstiftningsåtgärder behöver vidtas.⁴²

För att en enskild person ska kunna åberopa rättigheter som grundas i primärrätten krävs dock att den bestämmelse som yrkandet grundas på har direkt effekt. Principen om rättsakternas direkta effekt kommer att utvecklas ytterligare i avsnitt 3.2.2.1.

I ett senare mål konstaterade domstolen återigen att EG-fördraget utgör en egen rättsordning och att denna har integrerats i medlemsstaternas rättsordningar på ett sådant sätt att den har företräde framför all nationell rätt, även framför grundlag.⁴³ Det är således inte möjligt för en medlemsstat att inskränka EG-rättens tillämplighet genom nationell lag, det är istället EG-rätten som reglerar sina egna begränsningar.⁴⁴

I själva verket föreskriver EG-fördraget endast allmänna målsättningar och principer som ligger bakom samarbetet, och som ska konkretiseras genom arbetet i institutionerna. Institutionerna å sin sida grundar sin behörighet att fatta bindande beslut på fördraget.⁴⁵ EG-domstolen har för den skull inte ansett sig förhindrad att, så som i målet Van Gend & Loos, direkt tillämpa fördragstexten i enskilda fall.

⁴² Mål C-26/62 *Van Gend & Loos*.

⁴³ Mål C-6/64 *Costa/E.N.E.L.*

⁴⁴ Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 22.

⁴⁵ Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 25.

3.2.2 Sekundärrätten

Den sekundära rätten bildas genom beslut av gemenskapens institutioner och är således en produkt av det samarbete som grundas på primärrätten. Sekundärrätten består av förordningar, direktiv, bindande beslut samt andra icke-bindande rättsakter som emellertid kan ha betydelse för förståelsen av gällande rätt. Inom mervärdesskatteområdet är den centrala, och för denna uppsatsen relevanta, EG-rättsliga källan Rådets direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt.⁴⁶

Till skillnad från förordningar, som är bindande till både form och innehåll samt äger direkt tillämplighet, ska ett direktiv inkorporeras i den nationella lagstiftningen.⁴⁷ En förordning används i regel när en total harmonisering är önskvärd och någon möjlighet till nationella undantag förekommer inte. Förordningar får heller inte transformeras till nationell rätt, utan ska tillämpas i föreliggande form.⁴⁸ Omedelbart i samband med ikraftträdandet blir den tillämplig för samtliga medlemsstater och grundar då rättigheter och skyldigheter för enskilda medborgare.

Direktiven å andra sidan är endast bindande med avseende på det resultat som ska uppnås, och det är upp till de myndigheterna i varje enskild medlemsstat att bestämma form och tillvägagångssätt för lagstiftningen. Många gånger riktas direktiv till en eller flera medlemsstater med riktlinjer för vad de förväntas åstadkomma inom en begränsad tid. Man kan säga att direktiv är ett sorts indirekt lagstiftningsinstrument som betyder att gemenskapen går via nationell rätt för att genomföra nya bestämmelser.⁴⁹ Med anledning av att den rättsliga terrängen varierar mellan de olika medlemsstaterna utgör lagstiftning genom direktiv ett mjukare sätt att åstadkomma harmonisering, än att t.ex. tillämpa den betydligt mer påträngande förordningsformen. Det finns emellertid inget som hindrar en detaljreglering genom direktiv, vilket mervärdesskattedirektiven utgör utmärkta exempel på. Ytterst lite svängrum har lämnats till den nationella lagstiftaren inom ramen för dessa rättsakter.

3.2.2.1 Direkt effekt

Emellanåt händer det att bestämmelser i primär- och sekundärrätten, som från början endast var avsedda för medlemsstaterna, får betydelse för enskilda individer. EG-domstolen har nämligen slagit fast att medborgare under vissa förutsättningar har möjlighet att åberopa dessa regler, även om en medlemsstat har underlåtit att genomföra en nationell inkorporering av reglerna. Detta brukar gå under benämningen *direkt effekt* och innebär att en regel är omedelbart tillämplig för enskilda fysiska och juridiska personer inför nationell domstol och kan medföra att oförenlig nationell rätt

⁴⁶ 2006/112/EG.

⁴⁷ Se Art. 249 2 st. i EG-fördraget.

⁴⁸ Mål C-34/73 *Variola*.

⁴⁹ Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 27.

åsidosätts, eftersom gemenskapsrätten utgör *lex superior*.⁵⁰ Om en rättsregel har *vertikal direkt effekt* betyder det att den har ger upphov till vissa rättigheter för enskilda och har direkt rättslig relevans i relationen mellan dessa och staten.⁵¹ Ibland kan en regel även ge upphov till rättigheter mellan enskilda personer och då talar man istället om *horisontell direkt effekt*. Bestämmelser i EG-fördraget och i förordningar kan innehålla båda typerna av direkt effekt, medan ett direktiv endast kan ha vertikal direkt effekt.

Enligt EG-domstolen krävs vissa egenskaper av en rättsregel för att den ska tillerkännas någon typ av direkt effekt. Det är viktigt att känna till att denna bedömning sker individuellt för varje bestämmelse. Det faktum att en enskild artikel i ett direktiv har bedömts ha direkt effekt betyder inte automatiskt att hela direktivet har det. I mervärdesskattedirektivet har exempelvis många men inte alla artiklar tillerkänts sådan verkan.

Kraven för direkt effekt är att den aktuella bestämmelsen är tillräckligt klar, precis och ovillkorlig för att kunna tillämpas direkt i en nationell domstol och självklart måste den också tillförsäkra någon enskild en rättighet.

3.2.2.2 Omvänd direkt effekt

Ett direktiv kan aldrig äga direkt tillämplighet i motsatt riktning, d.v.s. tillförsäkra en medlemsstat rättigheter gentemot enskilda när medlemsstaten har försummat att på ett korrekt sätt inkorporera direktivet. Det åligger varje medlemsstat att implementera direktiven i tid, och om så inte har skett kan försumligheten knappast åberopas till medlemsstatens fördel.⁵²

3.2.2.3 EG-konform tolkning

EG-domstolen har i flertalet fall poängterat att implementerade direktiv ska tillämpas på samma sätt i alla medlemsländer. Denna ståndpunkt bygger sannolikt på tanken att en skiftande tillämpning av direktiv i olika delar av Europa kan försvåra möjligheten att nå direktivets mål och i förlängningen riskera hela harmoniseringsarbetet. Därför har domstolen varit noga med att påpeka att samtliga nationella bestämmelser som bygger på eller berör områden som regleras av EG-rätten ska tolkas i enlighet med den tillämpliga gemenskaps-rättsliga lagstiftningen.⁵³

Detta brukar kallas för en EG-konform tolkning och härrör från lojalitetsprincipen i Art. 10 i EG-fördraget (se avsnitt 3.2.3.5 nedan). Principen tillämpades för första gången i målet *Von Colson* och har därefter utvecklats genom *Kolpinghuis* och *Marleasing*.⁵⁴

⁵⁰ Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 137.

⁵¹ Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 35.

⁵² Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 146.

⁵³ Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 37.

⁵⁴ Målen i nämnd ordning C-14/83, C-80/86 samt C-106/89.

Enligt Ben Terra finns det åtminstone tre väsentliga skillnader mellan direkt tillämplighet av ett direktiv och en EG-konform tolkning av detsamma.⁵⁵

- (1) En direkt tillämpning av ett direktiv förutsätter direkt effekt. Skyldigheten att tillämpa nationell lagstiftning EG-konformt föreligger däremot oberoende av huruvida direktivet har direkt effekt.
- (2) Direkt effekt är endast möjlig då direktivets tid för implementering har gått ut, medan EG-konform tolkning av nationell lagstiftning förutsätts ske omedelbart från den dag direktivet publiceras.
- (3) Ett direktivs direkta effekt existerar endast för vertikala förhållanden och gäller endast åt det ena hållet, så att det endast kan påverka enskildas rättsställning i gynnande riktning. En EG-konform tolkning kan däremot både tillämpas på horisontella förhållanden och till den enskildes nackdel.

EG-konform tolkning är ett synnerligen märkligt begrepp som till stor del skiljer sig från direkt tillämplighet och direkt effekt. Trots att utfallet av en sådan tolkning kan bli till den skattskyldiges nackdel är det viktigt att framhålla att även en sådan tillämpning troligen måste ske med beaktande av nationella principer, t.ex. legalitetsprincipen.⁵⁶ Om medlemsstatens egna tolkningsprinciper medger att lagen tillämpas i ljuset av direktivet får ingen annan tolkningsmetod tillgripas, trots att det kanske finns flera möjliga alternativ.⁵⁷

3.2.3 Allmänna rättsprinciper

I EG-fördraget återfinns ett antal allmänna rättsgrundsatser som har ett brett tillämpningsområde och stor betydelse för EG-rättens tolkning. De har sedan länge format tillämpningen av den materiella rätten och åberopas ofta som stöd i argumentationen i EG-domstolen. De intar en i många hänseenden överordnad position och kan närmast hänföras till primärrätten. Nedan följer en kort sammanställning av de viktigaste rättsgrundsatserna.

3.2.3.1 Legalitet

Legalitetsprincipen är en grundläggande beståndsdel för varje rättsstat. Med hänsyn till att EG-fördragets Art. 6. 1 gör gällande att unionen bygger på gemensamma principer om frihet, demokrati, respekt för mänskliga rättigheter och rättsstatsprincipen är dess lagstiftande och tillämpande verksamhet ständigt underkastad ett krav på legalitet. Gemenskapen och

⁵⁵ Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 153.

⁵⁶ Alhager, E, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 31.

⁵⁷ Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 38.

dess institutioner får endast verka på de områden och i den utsträckning som fördragen medger.⁵⁸

3.2.3.2 Subsidiaritet

Denna princip ger gemenskapens institutioner en möjlighet att introducera bestämmelser där medlemstaterna inte lyckas åstadkomma metoder för att fördragsmålen ska uppnås med hjälp av nationell lagstiftning.⁵⁹ Denna princip infördes genom Maastrichtfördraget, men har sannolikt existerat redan innan dess att den fick sin skriftliga utformning.⁶⁰

3.2.3.3 Proportionalitet

Proportionalitetsprincipen är ett viktigt EG-rättsligt instrument som har sin grund i gemensamma europeiska författningstraditioner.⁶¹ Den är ett sätt att försöka balansera motstridiga intressen och innebär att gemenskapens institutioner endast får använda sådana åtgärder som inte går utöver vad som är absolut nödvändigt för att uppnå de i fördragen uppställda målen.⁶² Ben Terra hänvisar i denna fråga till Schwarze som uttryckte principen såsom ”ett uttryck av medborgares generella rättighet gentemot staten att hans frihet endast må inskränkas av offentliga myndigheter till den utsträckning som är oundgänglig med hänsyn till skyddet för allmänhetens intressen.”⁶³

3.2.3.4 Lojalitet

Lojalitetsprincipen i EG-fördragets Art. 10 innehåller egentligen två olika plikter som medlemstaterna ska uppfylla gentemot gemenskapen. Dels handlar det om en positiv lojalitetsplikt som betyder att staterna så långt som möjligt ska verka för att tillmötesgå gemenskapens strävan att uppnå fördragsmålen, dels handlar det om att avstå från att vidta åtgärder som kan riskera gemenskapens olika mål. Svenska domstolar ska också tolka och tillämpa svensk rätt i överensstämmelse med relevanta direktivs innehåll och syften.⁶⁴ Denna fördragsfästa princip har haft oerhört stor betydelse för den EG-rättsliga utvecklingen. När EG-domstolen konstaterade att gemenskapsrätten utgör en självständig rättsordning var medlemstaternas lojalitetsplikt mot gemenskapen ett av dess mest centrala argument.

3.2.4 EG-domstolen

Domstolens roll är framför allt att se till så att EG-rätten får genomslag i hela gemenskapen samt att den tolkas och tillämpas enhetligt i alla

⁵⁸ EG-fördraget Art. 5. 1 st.

⁵⁹ Art. 5. 2 st. i EG-fördraget.

⁶⁰ Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 28.

⁶¹ Moëll, C, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, s. 22.

⁶² Art. 5. 2 st. i EG-fördraget.

⁶³ Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 28.

⁶⁴ Prop. 1994/95:19 s. 524.

medlemsstater. Den ska se till så att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördraget.⁶⁵ Genom Art. 226 och 227 i EG-fördraget har kommissionen och medlemsstater rätt att föra talan om fördragsbrott mot annan medlemsstat inför domstolen. Slutligen är domstolen också behörig att pröva lagligheten av antagna direktiv, och därför är den behörig att ta upp ogiltighetstalan till prövning med stöd av Art. 230.

Domstolens kanske viktigaste instrument för att uppnå syftet med en enhetlig tillämpning är möjligheten att uttolka gemenskapsrätten när en nationell domstol begär förhandsavgörande med stöd av Art. 234. De olika nationella rättskipande myndigheterna kan hänskjuta frågor om tolkning av EG-rätten till domstolen, och de högsta nationella instanserna är tvungna att göra det såvida inte frågan är så klar att inget tvivel föreligger. Därmed får domstolen något av en lagstiftande funktion, dock utan möjlighet att påverka själva lagtextens lydelse.

Genom att uttolka EG-rättsliga principer ur bestämmelserna i fördraget har domstolen goda möjligheter att påverka gemenskapsrättens utveckling. Förhandsavgörandena är visserligen endast formellt bindande för den domstol som begärt det men får i regel prejudicerande verkan även för andra domstolar.⁶⁶ Det är viktigt att observera att förhandsavgörandet inte innebär att det målet i den nationella domstolen avgörs, utan det visar bara hur EG-domstolen anser att EG-rätten ska tolkas. På sätt och vis kan man säga att domstolen då får en sorts lagstiftande funktion eftersom den kan styra över hur gemenskapslagstiftningen ska tolkas. Många gånger har den också visat sig göra ganska fria bedömningar av vad som egentligen utgör gällande rätt.

De tolkningsmetoder som EG-domstolen tillämpar i sin verksamhet är inte helt lätta att få grepp om. Som institution betraktad har den en jämförelsevis kort historia, är sammansatt av domare med vana från olika rättssystem. Man har dessutom ett arbetssätt som inte tillåter att avvikande meningar får komma till uttryck i domen.⁶⁷ Med hänsyn till detta förstår man att både domstolen och den som ska använda sig av dess produkter har en komplicerad uppgift framför sig. Generaladvokatens funktion för förståelsen av domarna är därför mycket viktig, även om dennes förslag egentligen inte är bindande för domstolen. När man läser och försöker förstå domar från EG-domstolen är det betydelsefullt att ha klart för sig vad som finns på dess agenda. Enligt Kristina Ståhl kan den sammanfattas i tre punkter:

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

Med dessa tre mål för ögonen har något som brukar kallas den dynamiska tolkningsmodellen utvecklats, som betyder att domstolen kan fylla ut luckor i skriven rätt och dessutom lägga till rättsregler för att förbättra det

⁶⁵ Art. 220 i EG-fördraget.

⁶⁶ Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 30.

⁶⁷ Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 41.

normativa systemet. Vissa författare har kritiserat tillvägagångssättet och menar att domstolen har överskridit sin befogenhet och börjat agera som en självständig lagstiftare.⁶⁸ Andra hävdar att den uppfattningen är överdriven och att anklagelserna är ogrundade.⁶⁹

Tidigare praxis är i sig inte bindande men vanligtvis följer domstolen den ändå, såvida den inte behöver förtydligas. Sådana förändringar sker oftast i det tysta.

Det finns ett flertal fall där EG-domstolen har fått tillfälle att beröra frågor om potentiell skatteflykt, och några av dessa mål kommer att behandlas i följande avsnitt. Många gånger har domstolen, efter begäran om förhandsavgörande, åtagit sig uppgiften att skydda medlemsstaternas skattebaser. Härigenom har man utvecklat en självständig metod för att slå fast huruvida ett specifikt förfarande är att betrakta som olovligt. Denna metod kommer att presenteras utförligt i följande avsnitt.

⁶⁸ Pelin, L, *EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet*, SkatteNytt nr 7-8 2004.

⁶⁹ Bergström, S, *Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten*, Svensk Skattetidning nr 9 1998.

4 Skyddet för skattebasen

Uttrycket ekonomisk brottslighet är ett mycket omfattande samlingsbegrepp för olika typer av verksamhet som på olika sätt påverkar såväl enskildas som samhällets kassakista på ett negativt sätt. Många gånger är det svårt att dra en klar skiljelinje mellan vad som är brottsligt eller bara omoraliskt handlande. Ekonomisk brottslighet kan handla om allt ifrån rena bedrägerier mot enskilda personer eller företag till att man t.ex. jobbar svart eller som företagare myglar med bokföringen och tillgodogör sig skatt som egentligen skulle ha betalats in till staten.

Konsekvenserna är i regel mer uppenbara och allmänhetens fördömande hårdare när brott begås mot enskilda personer eller företag än när det sker mot staten. Många i samhället tycks dock vara av uppfattningen att det inte är fullt så klandervärt att lura staten på skattepengar, sannolikt därför att man inte ser kopplingen till någon skada och då Sverige trots allt har relativt högt skattetryck. Det framhålls ibland närmast som en bedrift att ha lyckats komma undan skattmasen.

Trots att denna verksamhet finner viss acceptans hos gemene man hävdar vissa experter att närmare 100 miljarder kronor försvinner ur statskassan till följd av ekonomisk brottslighet varje år.⁷⁰ Detta är knappast till godo för samhällsutvecklingen. Bortsett från att våra gemensamma resurser går rakt ner i fickorna på mindre nogräknade personer och att det många gånger kan antas gynna organiserad brottslighet finns det även en uppenbar risk att konkurrensen snedvrids på marknaden. Laglydiga medborgare har svårt att överleva ekonomiskt när de tvingas konkurrera med sådana som tar sig skattemässiga friheter. När somliga näringsidkare kan driva ner priserna genom att skaffa sig skattefördelar kan det hända att andra, som tidigare aldrig ens övervägt det, tvingas göra detsamma.

Om dessa skatteundandragande beteenden tillåts etablera sig i bransch efter bransch och bli norm i samhället riskerar det utan tvekan att hota såväl det nationella skatteuttaget som den inre marknaden inom EU. På grund av dessa farhågor har man både nationellt och inom gemenskapen tvingats vidta åtgärder och införa diverse verktyg för att stävja oönskade handlingar.

Eftersom det inte finns någon uttrycklig bestämmelse i vare sig direktivet eller mervärdesskattelagen beträffande undandragande av mervärdesskatt måste sådana förfaranden angripas med mer generella metoder.⁷¹ I det följande kommer sådan ekonomisk brottslighet som riktas mot enskilda personer eller företag att lämnas helt därhän. Det är främst upplägg som riskerar att skada den gemensamma skattebasen som är av intresse för denna uppsats. Vidare är direkt straffbara ekonomiska upplägg inte av intresse, utan fungerar endast som yttre avgränsning för den fortsatta diskussionen.

⁷⁰ Magnusson, D, *Ekonomisk brottslighet*, s. 10.

⁷¹ Alhager, E, *Kringgående av moms*, SkatteNytt nr 3 2002.

4.1 Instrument i svensk rätt

För den fortsatta framställningen är det av yttersta vikt att läsaren har klart för sig vad som ryms i formuleringen skatteflykt då termen emellanåt har en förmåga att vålla viss förvirring. Det gäller främst att särskilja ordet från de relativt snarlika begreppen skattefusk och skatteplanering. Egentligen är inte uttrycken några sentida påfund, utan har sedan länge använts i doktrinen. Till följd av att deras innebörd har ändrats med tiden och givits varierande innehåll av olika författare finns det dock all anledning att vara uppmärksam på att termerna inte har någon generellt vedertagen definition. Gränserna har också haft en tendens att förskjutas i takt med att samhället förändras.⁷²

I denna uppsats tillmäts termerna den betydelse som den Nordiska skatteetikskommittén gav dem i början av 1980-talet, vilken presenterades av Ulf Gometz i tidskriften *Balans* nr 9 1982.

4.1.1 Den svenska begreppsdefinitionen

Skatteflykt har sannolikt funnits så länge det har funnits skattelagar. När man i Sverige under 1800-talet försökte ta ut en särskild arvsskatt genom att kräva att bouppteckningarna skulle skrivas på särskilda stämpelbelagda papper, uppsattes dessa bouppteckningar med i princip oläsligt liten handstil.⁷³ Detta är endast ett av otaliga exempel på hur uppfinningsrika människor har varit genom historien för att undkomma viss beskattning.

Enligt Nordiska skatteetikskommitténs vedertagna begreppsdefinition kan skattefusk förklaras som åtgärder som står i direkt strid med gällande lagstiftning. Med hänsyn till mitt syfte med denna uppsats är sådana handlingar, som ibland även går under namnet skattebrott, inte lämpade för någon djupare analys. Ett skattebrott är helt enkelt en handling som omfattas av 2 § skattebrottslagen (1971:69).

”Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år.”

Beteckningen kan dock ha en pedagogisk poäng i detta sammanhang om den ses som utrymmet på den olagliga sidan av en gråzon, vilken i sin tur kan vara värd att undersöka närmare.

⁷² Gometz, U, *God revisorssed vid befatning med skatter och samhällsavgifter*, *Balans* nr 9 år 1982.

⁷³ Hagstedt, A, *Skatteflyktsklausulen*, s. 11.

På andra sidan av denna skiljelinje återfinns vi begreppet skatteplanering, vilket inte desto mindre är ett ord med en negativ klang. För många människor framstår det som mycket omoraliskt eller möjligen rentav som något olagligt att ägna sig åt skatteplanering. Det behöver dock inte vara något vare sig lagstridigt eller opassande. Skattskyldiga har ingen plikt att planera sin verksamhet så att högsta möjliga skatt uppnås, utan många gånger har faktiskt lagstiftaren förutsatt att företag och privatpersoner skall skatteplanera. Skatteplanering kan ses som ett sätt att optimera sina kostnader i enlighet med skattereglernas syfte.

Det som många gånger ställer till svårigheter är att särskilja skatteplanering från skatteflykt, eftersom någon tydlig gräns mellan dessa begrepp inte existerar.⁷⁴

Skatteflykt är, något förenklat, förfaranden där någon inom ramen för gällande lagstiftning genom fullt civilrättsligt giltiga transaktioner, uppnår en skatteförmån som lagreglerna inte åsyftar. Ingen straffrättslig påföljd väntar således den som ertappas med skatteflykt, utan istället underkänner myndigheterna de konstruktioner som har tillskapats med följderna att en taxering sker utan hänsyn till den aktuella konstruktionen. Eventuellt kan även skattetillägg eller andra typer av administrativa avgifter aktualiseras, men det är en annan fråga. I svensk rätt finns framför allt två modeller för att angripa skatteflyktsbeteenden, nämligen tillämpning av skatteflyktslagen och principen om genomsyn.

4.1.2 Genomsynsprincipen

Innan skatteflyktslagen trädde ikraft, och då den mellan 1993 och 1995 var avskaffad, var en metod som benämns genomsyn det enda till buds stående medlet för att komma åt skatteundandragande upplägg. Avsikten med den skrivna skatteflyktslagen var att komma tillrätta med den kritik som riktades mot genomsynsprincipen, och som gjorde gällande att den medförde förutsebarhets- och legalitetsbrister i rättstillämpningen. Övrigt är det skatteflyktslagen som har fått stryka på foten när det gäller rättssäkerhets-hänsyn, och istället verkar genomsynsprincipen ha fått större betydelse.⁷⁵

Civilrättsligt har avtalsparter ofta en stor möjlighet att själva välja avtalsform för att uppnå sina syften. Emellanåt ingås dock avtal av den enkla anledningen att parterna vill skaffa sig förmåner till nackdel för tredje man, t.ex. staten. Genomsyn innebär kort och gott att den rättstillämpande myndigheten ser igenom de, många gånger formellt riktiga, obligationsrättsliga dispositionerna och istället tittar på rättshandlingarnas verkliga innebörd. Ibland säger man att man gör en "helhetsbedömning av den ekonomiska verkligheten". Syftet med genomsyn är att skapa ett skydd för parter som står utanför det maskerade rättsförhållandet. Huruvida en speciell

⁷⁴ Grosskopf, G, *Skatteplanering och skatteflykt*, SN nr 1-2 1989.

⁷⁵ Tollertz, K, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Svensk Skattetidning, 1993.

skatterättslig genomsynsprincip existerar är förvisso omdebatterat, men att principen kan tillämpas på skatterättens område råder det knappast några tvivel om.⁷⁶ Även om svenska domstolar sällan uttryckligen påpekar att de använder sig av principen kan den ibland utläsas av domskälen när det är sannolikt att parterna har försökt gynna någon på tredje mans bekostnad.

Målet i RÅ 2001 not. 98 handlade om överlåtelse av en restaurangrörelse där överlåtaren var insolvent. När en hel verksamhet avyttras till en skattskyldig förvärvare ska normalt ingen mervärdesskatt debiteras, varvid heller ingen ingående skatt uppkommer för köparen.⁷⁷ Genom att placera ett företag som inte bedrev någon restaurangverksamhet mellan överlåtaren och den slutlige förvärvaren avsåg man att komma runt bestämmelsen om undantag från skatteplikt. Köparen skulle få möjlighet att dra av ingående mervärdesskatt på förvärvet, vilket i praktiken betyder att det allmänna står för en del av köpeskillingen medan den insolvente säljaren sannolikt aldrig skulle hinna betala någon skatt innan konkursen är ett faktum.

Regeringsrätten valde här att helt bortse från det konstruerade mellanledet och behandla transaktionen som om den hade gått direkt från säljaren till den slutlige förvärvaren. I detta fall var mellanledet tillskapat uteslutande i syfte att bolaget skulle uppnå skattemässiga fördelar. Regeringsrätten genom ledamöterna Swartling, Bækkevold, Eliason, Schäder och Wennerström uttalade följande motivering i domskälen:

”Genom att de för verksamheten nödvändiga delarna, dvs. inventarierna, varulagret och hyresrätten, således kunnat återsamlas på en hand har den nye förvärvaren kunnat överta och återuppta driften av en fullständig verksamhet. Mot denna bakgrund är bolagets förvärv av inventarierna m.m. att betrakta som ett sådant övertagande av en del av den tidigare ägarens verksamhet som /.../ är undantagen från skatteplikt.”

Observera den viktiga distinktionen mellan bedömning av rättshandlingars verkliga innebörd och åsidosättande av skenrättshandlingar. I det här fallet handlade det om verkliga avtal som också följdes av parterna, men vars enda egentliga syfte var att konstruera möjligheter till skatteavdrag för köparen. En skenrättshandling å andra sidan är en sorts pappersfasad som inte har någon koppling till handlingar i verkligheten. Skenrättshandlingar faller i huvudsak utanför syftet med denna uppsats.

Vanligtvis tillämpas genomsynsprincipen mycket restriktivt i svensk rätt, vilket kan vara att rekommendera då legalitetshänsyn och principen om nullum tributum sine lege ständigt pockar på uppmärksamhet. Ett strikt upprätthållande av rättssäkerhetsidealerna även då de skattskyldiga har anledning att förstå att deras upplägg ligger i gråzonen är däremot knappast rimligt. Jag anser personligen att man ska ha möjlighet att utkräva ansvar för moraliskt tvivelaktiga planer, men att detta så långt som möjligt bör ske genom tydlig lagstiftning.

⁷⁶ Håkansson, K, *Var för sig eller som en enhet?*, SkatteNytt nr 12 1999.

⁷⁷ Se 3 kap. 25 § i mervärdesskattelagen.

4.1.3 Skatteflyktslagen

En lag mot skatteflykt introducerades redan 1981 men avskaffades under en kortare period på nittioalet. Avsikten har aldrig varit att utvidga det beskattningsbara området utan snarare att skydda skattebasen med lagstadgade medel.⁷⁸ Den idag gällande lagen (1995:575) mot skatteflykt innebär i korthet att man under vissa förutsättningar kan bortse ifrån en eller flera rättshandlingar som en skattskyldig har företagit, så att rättsföljden blir att taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen aldrig hade företagits. För att den ska kunna tillämpas i domstol krävs dock alltid en formell framställan av Skatteverket.⁷⁹

Själva skatteflyktsklausulen återfinns i lagens 2 § och förutsättningarna för tillämplighet är följande:

- 1. Rättshandlingen ska ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.*
- 2. Den skattskyldige ska direkt eller indirekt ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna.*
- 3. Skatteförmånen ska kunna antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.*
- 4. En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.*

Lagen avser bara själva skatteflykten. Skenrättshandlingar, oriktigt betecknade avtal och civilrättsligt ogiltiga avtal som parterna efterlever faller utanför lagens tillämpningsområde. Det ingår i den rättsliga bedömningen att avgöra om något avtal träffats, om det har en innebörd som motsvarar beteckningen och om det är civilrättsligt giltigt eller inte.⁸⁰

Följden av att ett handlande bedöms som skatteflykt kan utläsas av 3 § vari framgår att taxeringsbeslut ska fattas som om handlingen aldrig ägt rum.

Gränserna för vad som är beskattningsbart styrs dock som sagt alltså av de materiella bestämmelserna, d.v.s. tillämpliga avtalsrättsliga regler, skatte-, taxerings- och uppbördslagar med respektive förordningar. Avsikten har aldrig varit att skatteflyktslagen ska påverka det materiella regelverket utan den ska fungera som ett legalt verktyg i jakten på personer som utnyttjar kryphål i lagstiftningen. Begreppet skatteflykt definieras ju som en

⁷⁸ Prop. 1980/81:17 s. 16.

⁷⁹ Se lagens 4 §.

⁸⁰ SKV 301, s. 176.

handling som i sig inte är olaglig men varken avsedd eller önskvärd ur lagstiftarens synvinkel. Av förarbetena framgår också att en grundläggande tanke bakom lagen har varit att man med stöd av skatteflyktsklausulen ska kunna åstadkomma en rättvis beskattning, och meningen har alltså inte varit att åstadkomma hårdare beskattningsresultat än vad som skulle ha följt av ett normalt handlande.⁸¹ När det är fråga om en kringgåendetransaktion är läget i allmänhet så att vissa regler formellt sett är tillämpliga medan det materiellt sett framstår som riktigare att tillämpa andra regler.⁸²

I RÅ 2002 ref. 24 ansågs klausulen tillämplig när ett aktieäggande bolag genom en riktad nyemission fick möjlighet att förvärva 90 procent av dotterbolagets aktier medan de återstående ägarna fick konvertibla skuldebrev. Eftersom de senare vid konvertering av skuldebreven skulle komma att äga aktier i precis samma utsträckning som före emissionen ansåg Regeringsrätten, genom ledamöterna Ragnemalm, Hulgaard, Almgren, Melin och Stävberg, att skatteflyktsklausulen var tillämplig.

En väsentlig skatteförmån hade uppkommit genom förfarandet. Syftet med emissionen var till övervägande del att skapa en möjlighet för bolagen att lämna koncernbidrag till varandra med skattemässig verkan eftersom upplägget helt enkelt inte hade någon annan funktion. Moder- och dotterbolaget hade karaktären av en samverkan mellan två från varandra fristående skattskyldiga, utan någon som helst avsikt att gå samman. Dessutom framgick det av handlingarna att någon ägarförändring aldrig var avsedd, så därför ansågs upplägget strida mot lagstiftningens syfte.

I två av Regeringsrättens domar från 2001 blev dock utgången den motsatta.⁸³ Fysiska personer överlät först aktier till ett dotterbolag i en av dem ägd svensk koncern. Därefter såldes detta dotterbolag till ett annat utlandsägt svenskt bolag i en av de fysiska personerna ägd koncern i utlandet. Båda dessa överlåtelser gjordes till underpris. Genom detta förfarande undvek man att bestämmelserna i 53 kap. IL, om avskattning av marknadsvärdet vid försäljning av aktier till egen koncern utomlands, vann tillämplighet. Skatterättsnämnden fann att förfarandet inte stred mot syftet med denna lagstiftning eftersom det är uttryckligen reglerat under vilka villkor som den andra underprisöverlåtelserna kan ske utan uttagsbeskattning. Det rörde sig om en avvägning mellan syftet med två olika regelsystem och då förfarandet var förenlig med den ena lagstiftningens syfte kunde skatteflyktslagen inte tillämpas.

I skatteflyktslagens 1 § framgår att den endast gäller i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt, men däremot inte t.ex. punktskatter eller mervärdesskatt. Man kan fråga sig varför inte mervärdesskatten finns med i uppräkningslistan. Anledningen är inte att detta område skulle vara särdeles förskonat från moraliskt tvivelaktiga skatteupplägg, utan att departementschefen ansåg det vara alldeles för

⁸¹ Prop. 1980/81:17 s. 31.

⁸² SKV 301 utgåva 25, s. 190.

⁸³ RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188.

rättsosäkert då det saknades möjlighet till förhandsbesked för frågor gällande mervärdesskatt.⁸⁴ Trots att man idag sedan länge har kunnat begära förhandsbesked för dessa frågor i Sverige har skatteflyktslagens tillämpningsområde inte utsträckts till att omfatta mervärdesskatten.⁸⁵ Att använda sig av lagen analogt torde inte heller vara möjligt.

Det är alltså omöjligt att direkt eller genom analogi tillämpa skatteflyktslagen på upplägg som till övervägande del syftar till att frambringa en väsentlig mervärdesskatteförmån för den skattskyldige i strid med lagstiftningens syfte.

4.2 Instrument i EG-rätten

Även gemenskapsrättsligt finns det medel för att komma tillrätta med skatteundandragande förfaranden. Vid rättstillämpningen är de nationella domstolarna skyldiga att tolka sitt lands mervärdesskattelagar i överensstämmelse med direktivets ordalydelse och syfte. Tolkningen bör så långt som möjligt vara EG-konform, d.v.s. vara förenlig med EG-rätten.⁸⁶ Om nationell lagstiftning eller rättspraxis inte ger tillräcklig vägledning kan domstolen, som nämnts tidigare, vända sig till EG-domstolen och begära förhandsavgörande. Till följd av olika förhandsavgöranden har en princip om förbud mot förfarandemissbruk vuxit fram i EG-rätten. I detta avsnitt ska vi titta närmare på vad denna princip innehåller och vilka konsekvenser den kan medföra.

4.2.1 EG-definitionen av skatteflykt

I likhet med det svenska begreppet skatteflykt finns inte heller någon exakt definition av vilka förfaranden som EG-rättsligt är att bedöma som skatteflykt eller skatteundandragande, men domstolen har genom sina rättskapande funktioner konstruerat ett verktyg för att avgöra detta.⁸⁷

Att enbart tillskriva EG-domstolen egenskaperna hos en instans som värnar om enskilda individers rättigheter vore idag helt förfelat. När det gäller möjligheten för en medlemsstat att genom lagstiftning ingripa mot egna medborgare som försöker undgå beskattning, har domstolen visat en stor lyhördhet för medlemsstatens argument.⁸⁸ Domstolen har dessutom, som i korthet nämntes i avsnitt 3.2.4, i stor utsträckning också antagit uppgiften att uttolka gemenskapsrätten på ett sätt som skyddar medlemsstaternas fiskala intressen. Detta visar sig med all önskvärd tydlighet särskilt i mål som handlar om kringgående av skattelag. En person som försöker utnyttja

⁸⁴ Prop. 1980/81:17 s. 17.

⁸⁵ Se 1 § lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁶ Jfr t.ex. C-106/89 *Marleasing*.

⁸⁷ Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 46.

⁸⁸ Moëll, C, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, s. 148.

svagheter i gemenskapsreglerna verkar inte kunna räkna med samma skydd för sina berättigade förväntningar som andra medborgare.⁸⁹

I mervärdesskattelhänseende är det viktigt att påpeka att direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att i viss mån avvika från lydelsen i syfte att motverka skatteundandragande och skatteflykt. Denna säkerhetsventil har flyttats över från det gamla direktivet, där den tidigare återfanns i Art. 27, till Art. 395 i det nu gällande. Formuleringen och innebörden är dock identisk med det tidigare direktivet, d.v.s. att en avvikelse från direktivet kräver godkännande från kommissionen. EG-domstolen har konstaterat att termerna skatteundandragande och skatteflykt i denna bestämmelse utgör gemenskapsrättsliga begrepp, vilket innebär att medlemsstaterna inte har möjlighet att bestämma över själva definitionen.⁹⁰ Skatteundandragande är ett objektivt fenomen medan skatteflykt även kräver någon form av uppsåt.⁹¹

Ett minimikrav för att en skatteflyktsbestämmelse i nationell rätt ska vara tillåten enligt denna ventilregel bör vara att den är nödvändig för att förhindra de förfaranden som åsyftas.⁹² Den bör heller inte få gå utöver vad som krävs för att nå de uppställda målen, i enlighet med den allmänna proportionalitetsprincipen.

4.2.2 Förfarandemissbruksprincipen

Den princip om förbud mot förfarandemissbruk som numera är etablerad inom gemenskapsrätten har utvecklats under en längre tid i EG-domstolens praxis. I målet Halifax fick domstolen möjlighet att ta ställning till denna fråga igen och förhandsavgörandet har blivit hett omdebatterat.⁹³

I korthet handlade det om en bank som skulle konstruera byggnader för sin egen call-centerverksamhet, men som istället för att göra det på egen hand valde att kontraktera ett externt fastighetsbolag för uppgiften. Hade banken valt att göra det själv skulle man endast ha kunnat göra avdrag för 5 % av skatten. Det anlitate fastighetsbolaget upphandlade i sin tur tjänster och anlitate externa byggare för att färdigställa konstruktionen. Uthyrning av fast egendom är vanligtvis ingen skattepliktig verksamhet.⁹⁴ Därför uppstod problem när fastighetsbolaget drog av mervärdesskatten för kostnader hänförliga till den ytterst sporadiska byggverksamheten och därefter återgick till att endast ägna sig åt uthyrning.

Förstahandsfrågan i målet var huruvida det faktum att de företagna transaktionerna enbart hade till syfte att uppnå en skattefördel kunde

⁸⁹ Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 51.

⁹⁰ Förenade målen C-138/86 och C-139/86 *Direct Cosmetics*.

⁹¹ Förenade målen C-138/86 och C-139/86 *Direct Cosmetics*, stycke 21.

⁹² Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 241.

⁹³ C-255/02 *Halifax*.

⁹⁴ Art 135.1(l) i direktiv 2006/112/EG samt Terra, B, *Introduction to European VAT*, s. 853.

diskvalificera från rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. De brittiska myndigheterna ville ha reda på om transaktionerna kunde bedömas utgöra leverans av varor och tjänster inom ramen för ekonomisk verksamhet.

I andra hand frågade man domstolen huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk i så fall skulle påverka bedömningen av transaktionerna, så att myndigheten hade rätt att neka avdrag för ingående skatt med hänvisning till att parterna har missbrukat EG-rätten.

Enligt domstolens uppfattning behöver transaktionerna endast uppfylla de objektiva rekvisiten i direktivet, oavsett vad som var det egentliga syftet, för att leveransen ska anses vara mervärdesskattepliktig.⁹⁵ Däremot, menade domstolen, har frågan om förfarandemissbruk en viktig funktion i sammanhanget. Enligt etablerad praxis får gemenskapsrätten inte missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte.⁹⁶ Dessa regler ger således inget skydd för en näringsidkare som har gjort sig skyldig till förfarandemissbruk.

Med begreppet förfarandemissbruk menas transaktioner som inte utgörs inom ramen för normala affärssuppgörelser utan endast i syfte att genom missbruk ta del av förmåner som föreskrivs i gemenskapslagstiftningen. Enligt domstolen är denna princip fullt tillämplig på mervärdesskatteområdet, eftersom bekämpande av skatteflykt och skatteundandragande är målsättningar som främjas i direktivet.⁹⁷

För att ett förfarandemissbruk ska anses föreligga menar EG-domstolen att följande krav måste vara uppfyllda.⁹⁸

1. De ifrågavarande transaktionerna, trots att de formellt uppfyller kraven i direktivet och i nationell rätt, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot de tillämpliga bestämmelsernas syfte
2. Det framgår av de objektiva omständigheterna att transaktionernas huvudsakliga syfte har varit att uppnå en skattefördel.

Domstolens slutsats var att begärda avdrag för ingående mervärdesskatt kunde vägras trots att det fanns ett uttryckligt stöd i såväl direktivet som i den nationella lagstiftningen, och trots att alla formella förutsättningar var uppfyllda. Så snart avdragsrätt har inträtt består den såvida det inte föreligger bedrägeri eller missbruk.⁹⁹ Konsekvensen av att förfarandemissbruk fastställs blir att de transaktioner som ingår i missbruket omdefinieras för att upprätta de förhållanden som hade varit förhanden om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat. Parallellerna med vår svenska skatteflyktsklausul är slående.

⁹⁵ C-255/02 *Halifax*, stycke 56.

⁹⁶ C-255/02 *Halifax*, stycke 68.

⁹⁷ C-255/02 *Halifax*, stycke 71.

⁹⁸ C-255/02 *Halifax*, styckena 74, 76 samt 86.

⁹⁹ Alhager, E, *Förfarandemissbruk*, SkatteNytt n 5 2006.

I ett snarlikt fall från samma år valde domstolen att upprätthålla principen som etablerats i Halifax-domen.¹⁰⁰ Målet handlade om ett universitet som skulle restaurera byggnader på universitetsområdet och som för detta ändamål bildade en trust i syfte att kunna få avdrag för ingående skatt

Den typ av verksamhet som universitetet bedrev och som byggnaderna var avsedda att användas i var huvudsakligen skattebefriad, varvid universitetet aldrig hade kunnat få särskilt stora avdrag om man utfört arbetet på byggnaderna på egen hand.¹⁰¹ Då konstruktionerna var färdigställda kvarstod trusten som innehavare av byggnaderna som därefter hyrdes ut till universitetet för att användas i dess undervisningsverksamhet. Skillnaden mellan undervisningsverksamhet och uthyrning av fast egendom är att man kan ansöka om frivillig skattskyldighet för det senare, vilket också gjordes. Upplägget medförde att trusten hade möjlighet att göra avdrag för all ingående mervärdesskatt hänförlig till uppbyggnaden, och detta tjänade universitetet på eftersom det hade full kontroll över trusten.

När begäran om förhandsavgörande framställdes konstaterade EG-domstolen återigen att syftet med upplägget inte har betydelse för möjligheten att erhålla avdrag, det är de objektiva omständigheterna som blir avgörande.¹⁰² Däremot påpekade domstolen, med hänvisning till Halifax, hindrar mervärdesskattedirektivet avdrag för ingående skatt när de transaktioner som ligger till grund för detta utgör förfarandemissbruk.

Slutsatserna man kan dra av dessa mål är att EG-domstolen inte verkar anse det behövligt med några nationella skatteflyktsregler för att man ska kunna omklassificera rättshandlingar när dessa har till huvudsakligt syfte att till skapa en skattefördel som står i strid med direktivets syfte.

Eleonor Alhager konstaterar att denna utveckling i rättspraxis sannolikt har uppkommit ur ett praktiskt behov av att motverka skatteflykt utan att man för den skull ska behöva åstadkomma enighet mellan alla medlemsstater om att införa en gemensam skatteflyktsklausul.¹⁰³ Hon bedömer också att vi, till följd av Halifax-domen, idag har en okodifierad skatteflyktsklausul som får tillämpas direkt av beskattningsmyndigheterna.

Vanligen brukar EG-domstolen lämna förhandsavgörande med hänvisning till att det är upp till de nationella myndigheterna att tillämpa gemenskapsrätten i enlighet med vad domstolen har funnit utgöra dess korrekta innehåll. I Halifax-domen har domstolen däremot lämnat förvånansvärt klara besked om hur den förväntar sig att nationella myndigheter ska omsätta avgörandet i praktiken.¹⁰⁴ Mycket tyder enligt min mening på att domstolen finner att de tillämpande myndigheterna ska

¹⁰⁰ C-223/03 *University of Huddersfield*.

¹⁰¹ Art. 131(i) i direktiv 2006/112/EG.

¹⁰² C-223/03 *University of Huddersfield*, stycke 53.

¹⁰³ Alhager, E, *Förfarandemissbruk*, SkatteNytt nr 5 2006.

¹⁰⁴ Se t.ex. C-255/02 *Halifax*, stycke 81.

använda sig av denna nya princip genom EG-konform tolkning för att stoppa kringgående av mervärdesskattereglerna.

Nämnas bör också att domstolen i ett något senare mål även ansåg att lagliga etableringar i ett annat medlemsland kan underkännas med stöd av förfarandemissbruksprincipen då etableringen objektivt sett hade till syfte att genom konstlade upplägg uppnå skattefördelar.¹⁰⁵

¹⁰⁵ C-196/04 *Cadbury-Schweppes*.

5 Skyddet för enskilda individers intressen

Rättssäkerhet inom skatterätten handlar till stor del om att hitta en rimlig balans mellan det allmännas intresse av att få in skattepengar och enskildas rätt till sin egendom. Inom skatterätten är det särskilt behovet av klara och tydliga beskattningsregler som gör sig gällande. Enskilda har ett behov av att kunna förutse konsekvenserna av de olika handlingsalternativ som står till buds och planera sin verksamhet utifrån dessa förväntningar. En förutsättning för att detta ska kunna uppnås är att vi har en förutsägbar rättstillämpning och rättvisa skattelagar.

5.1 Legalitet och rättssäkerhet

I Sverige liksom i varje demokratisk rättsstat har rättssäkerhets- och legalitetsprincipen fundamental betydelse för offentlighetsrättsliga ingripanden mot enskildas person eller egendom. Legalitetsprincipen har något varierande innehåll för olika rättsområden och för beskattningsrätten är det främst RF 2 kap 10 § eller det av Hultqvist förespråkade mottot *nullum tributum sine lege* som avses.¹⁰⁶ Emellanåt kopplas även retroaktivitetsförbudet nära samman med legalitetsprincipen men Hultqvist anser att detta ligger utanför vad som i skatterättslig doktrin brukar anses ingå i begreppet. Främst handlar det om att skydda individen mot godtycklig skatt. Vissa experter hävdar dock att legalitetsprincipen även bör anses ha en andra sida som betyder att hänsyn till objektivitet och likabehandling i rättstillämpningen förhindrar avsteg från tydligt formulerad lagtext även i en för den enskilde gynnande riktning.¹⁰⁷

Kravet på lagstöd för offentlighetsrättsliga skatteingripanden har historiskt sett främst ansetts grunda sig på ett behov av skilja mellan behörigheten att besluta om förutsättningarna för att beskatta och behörigheten att fatta beslut om uttagande av skatt i det enskilda fallet. Behovet av en skatterättslig legalitetsprincip har framför allt vuxit fram för att åstadkomma en passande kompetensfördelning mellan lagstiftare och rättstillämpare – alltså mellan riksdag och tillämpande myndighet. I modern tid har dock även andra argument såsom förutsebarhet i beskattningen och enskildas rättssäkerhet vunnit mark i debatten.¹⁰⁸ Olika hänsyn som uppenbart haft en tendens att överlappa och flyta in i varandra kan göra det svårt att med säkerhet förstå vilken betydelse en författare avser när denne använder termen legalitetsprincipen i ett visst sammanhang. I detta arbete åsyftas främst ett krav på lagstöd för uttagande av skatt när begreppet legalitet används.

¹⁰⁶ Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen*, s. 5.

¹⁰⁷ Tjernberg, M, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, SkatteNytt nr 1-2 2003.

¹⁰⁸ Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen*, s. 6.

Även konceptet rättssäkerhet är en komplicerad historia. Det innehåller många mer eller mindre betydande komponenter, varav några är av stor betydelse för denna uppsats. Att vi har klara och entydiga beskattningsregler som ger enskilda möjligheter att förutse konsekvenserna av sina handlingar har självklart en central roll i rättssäkerhetsbegreppet. Andra viktiga delar är rättvis skattelagstiftning och att den tillämpas på ett sätt som, åtminstone i viss mån, är möjligt att förutse. Det handlar om balans i relationen mellan enskildas och det allmännas intressen.¹⁰⁹ Vilket intresse som bör få företräde måste sannolikt avgöras i den enskilda situationen.

Anders Hultqvist hävdar att den svenska skatteflyktslagen utgör en kompetensnorm för rättstillämpande organ att diskretionärt underlåta en föreskriftsbunden prövning när de finner detta lämpligt.¹¹⁰ Han menar att en lag som ger domstolarna rätt att besluta om skatt utan att i objektiva termer ange förutsättningarna för detta är liktydigt med att riksdagen har delegerat kompetens till rättstillämparen att besluta om skatt i vissa angivna fall. Faktaförträngningen sker i syfte att åstadkomma en analog och reducerande tillämpning av den materiella lagen som är för handen, vilket utan tvekan står i strid med de i grundlagen fastslagna villkoren för uttagande av skatt.¹¹¹

Samma ståndpunkt intar Eleonor Alhager när hon hävdar att en analog tillämpning vara liktydigt med att totalt förneka legalitetsprincipens existens eftersom lagen i sig har ifrågasatts såsom stående i strid med principen.¹¹²

Å andra sidan finns det författare som påpekar det orimliga att hålla fast vid principen in absurdum. I en artikel som behandlar genomsynsprincipen påpekar Kaj Håkansson att legalitetsprincipen och förutsebarheten påkallar stor restriktivitet men att dessa hänsyn inte kan upprätthållas strikt utan att oskäligen konsekvenser uppstår.¹¹³ Också Leif Gäverth menar att legalitets- och förutsebarhetshänsyn får stå tillbaka när de skattskyldiga själva har satt sig själva i en tvivelaktig situation.¹¹⁴

5.2 Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna

Europarådet antog konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (EKMR) den 4 november 1950. Sedan 1995 är konventionen med dess tilläggsprotokoll inkommerade i svensk rätt.¹¹⁵ Konventionen ratificerades redan 1952 och därför har den ända sedan dess utgjort en folkrättslig förpliktelse för svenska staten.

¹⁰⁹ Tollerz, K, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Svensk Skattetidning 1993.

¹¹⁰ Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 419.

¹¹¹ Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 424.

¹¹² Alhager, E, *Kringgående av moms*, SkatteNytt nr 3 2002.

¹¹³ Håkansson, K, *Var för sig eller som en enhet?* SkatteNytt nr 12 1999.

¹¹⁴ Gäverth, L, *Regeringsrätten och genomsyn*, Svensk skattetidning 1996.

¹¹⁵ Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Idag gäller den som lag här i landet, vilket kan utläsas av RF 2 kap. 23 §. Det framgår av denna bestämmelse att lagar och föreskrifter inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden enligt EKMR, vilket i princip ska tolkas som att konventionen åtnjuter grundlagsstatus i svensk rätt.¹¹⁶ Enligt principen om *lex superior* innebär det att den har företräde vid en konflikt med vanlig lag, vilket är min utgångspunkt för den vidare analysen.

En kränkning av de grundläggande fri- och rättigheterna som kommer till uttryck i EKMR kan leda till att den felande staten tvingas betala skadestånd till den drabbade. Villkoren för att talan från enskild ska kunna anhängiggöras vid Europadomstolen i Strasbourg är att samtliga nationella rättsmedel är uttömda och att klagomålet framförts inom sex månader efter det att slutligt beslut meddelades.¹¹⁷

På beskattningsrättens område är det främst frågor kring lagstöd för ingripande i enskilds egendom och rätten till försvar i en oberoende domstol som aktualiserar bestämmelserna i konventionen.¹¹⁸ För syftet denna uppsats är rätten till domstolsprövning endast av perifert intresse. Däremot väcker artiklarna till skydd för den individuella äganderätten och kravet på lagstöd för sådana ingripanden många intressanta frågor som ska behandlas vidare.

Skyddet för äganderätten är en mycket omtvistad del av de otaliga erkända mänskliga rättigheterna, inte minst här i Sverige där det konstitutionella skyddet i beskattningshänseende är tämligen begränsat samtidigt som skattetrycket är högt. I RF 2 kap 18 § omnämns överhuvudtaget inte skatt bland de ingripanden som förhindras av grundlagen genom reglerna om våra grundläggande fri- och rättigheterna. I konventionens första tilläggsprotokoll Art. 1.1 fastslås emellertid att rätten till egendom utgör en grundläggande mänsklig fri- och rättighet som endast får inskränkas i det allmännas intresse och då med stöd av lag eller folkrättsliga principer.

Varje fysisk eller juridisk person skall ha rätt till respekt för sin egendom. Ingen får berövas sin egendom annat än i det allmännas intresse och under de förutsättningar som anges i lag och i folkrättens allmänna grundsatser.

Detta syftar till att skydda enskilda mot godtyckliga egendomsberövanden. Art. 1.2 i samma protokoll stadgar emellertid att skatteuttag utgör ett i ett demokratiskt samhälle godtagbart sätt att frånhända personer kontrollen över deras egendom.

Ovanstående bestämmelser inskränker dock inte en stats rätt att genomföra sådan lagstiftning som staten finner nödvändig för att reglera nyttjandet av egendom i överensstämmelse med det allmännas intresse eller för att säkerställa betalning av skatter eller andra pålagor eller av böter och viten.

¹¹⁶ Fast, K, "Lex Uggla" och egendomsskyddet, SkatteNytt nr 1-2 2006.

¹¹⁷ Art. 35 EKMR.

¹¹⁸ Ståhl, K, *EG-skatterätt*, s. 63.

Formuleringen ger möjligen sken av att staten har en oinskränkt makt att beskatta sina medborgare, men så är inte alls fallet. Visserligen har staterna ett större svängrum, margin of appreciation, när det gäller egendomsskyddet än när det gäller andra fri- och rättigheter, men den måste ändå anses begränsad.¹¹⁹

Europadomstolen har inte likt EG-domstolen tillämpat den dynamiska tolkningsmetoden på bestämmelsen om egendomsskydd, trots att metoden är betydelsefull inom andra konventionsområden. Istället används en metod som etablerades i målet Sporrong och Lönnroth mot Sverige från 1982.¹²⁰

Det går till så att domstolen först prövar huruvida åtgärden har kränkt egendomsskyddet, därefter om inskränkningen har skett med stöd av lag. Det finns således ett starkt krav på legalitet för att en begränsning ska kunna tolereras. Sedan görs en bedömning av om åtgärden är försvarlig med hänsyn till ett viktigt allmänintresse och slutligen kontrolleras om den är proportionerlig. Med anledning av att denna uppsats handlar om mervärdesskatt kan det som kuriosas påpekats att Europadomstolen har tillämpat metoden på uttag av sådan skatt i målet SA Cabinet.¹²¹

Åtgärder som vidtas för att förhindra skatteflykt är normalt legitima och strider förvisso inte mot egendomsskyddet. Det krävs dock att reglerna som åtgärderna grundar sig på är tillräckligt klara och tydliga, annars finns det stor risk för godtycklig rättstillämpning vilket i sin tur kan betyda att åtgärden är konventionsstridig. Förutsebarhet och rättssäkerhet genom lagbundenhet är bakgrunden till reglerna om förbud mot inskränkningar i äganderätten.¹²² Om de nationella metoderna som syftar till att hindra skatteflykt uppfyller dessa krav utgör Art. 1 tilläggsprotokollet sannolikt inget hinder, men gissningsvis måste det bedömas i varje enskilt fall.

5.3 Det EG-rättsliga skyddet

Den Europeiska Unionen är inte medlem i Europarådet och har inte antagit Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna. Rent praktiskt spelar detta ingen större roll eftersom Maastrichtfördragets Art. 6.2 uttryckligen hänvisar till konventionen och tydligt understryker att gemenskapens institutioner ska hedra de rättigheter som säkerställs där.

”Unionen skall som allmänna principer för gemenskapsrätten respektera de grundläggande rättigheterna, såsom de garanteras i Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, undertecknad i Rom den 4 november 1950, och såsom de följer av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner.”

¹¹⁹ Fast, K, ”Lex Uggla” och egendomsskyddet, SkatteNytt nr 1-2 2006.

¹²⁰ Sporrong och Lönnroth mot Sverige.

¹²¹ SA Cabinet Diot och SA Gras Savoye mot Frankrike.

¹²² Moëll, C, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, s. 97.

Enligt Ståhls uppfattning har EG-rätten dessutom gått längre än konventionen när det gäller att tillförsäkra enskilda en rättvis prövning av skattebeslut, eftersom alla sådana beslut idag måste kunna prövas i domstol.¹²³

Genom det principiellt viktiga målet Liselotte Hauer mot Land Rheinland-Pfalz konstaterade EG-domstolen att det äganderättsskydd som konventionens första tilläggsprotokoll ger enskilda även garanteras i gemenskapens rättsordning.¹²⁴ I övrigt arbetar gemenskapsinstitutionerna ofta med begreppet legal certainty, vilket omfattar krav på proportionalitet och förutsebarhet. Dessa supplementära tolkningsmetoder har hämtats delvis från fördraget och delvis från medlemsstaternas lagstiftning. Förutsebarhetskravet i beskattningen har sedan länge varit centralt i EG-domstolens praxisbildning. Genom målet Lopex Export GmbH illustrerade generaladvokaten den EG-rättsliga innebörden av denna princip genom följande formulering, som dock inte ska betraktas som ett citat.

I likhet med skyddet för berättigade förväntningar utgör rättssäkerhetsprincipen en grundläggande del av gemenskapsrätten som ställer krav på att en reglering som innebär att de skattskyldiga påförs avgifter skall vara klar och exakt, så att den skattskyldige på ett otvetydigt sätt kan känna till sina rättigheter och skyldigheter och själv vidta åtgärder i enlighet därmed.¹²⁵

5.4 Konflikt mellan EG-rätten och EKMR

Om en nationell domstol tillämpar EG-rätten på ett sätt som strider mot konventionen, antingen direkt genom EG-konform tolkning eller efter att ha inhämtat förhandsavgörande från domstolen, anser Kristina Ståhl att frågan bör kunna prövas av Europadomstolen i Strasbourg.¹²⁶ Detta skulle enligt min uppfattning öppna möjligheter för en intressant, och samtidigt något paradoxal, utveckling. Följden skulle nämligen kunna bli att en medlemsstat, som ju förväntas sätta EG-rättsliga bestämmelser och principer framför nationella bestämmelser i enlighet med lojalitetsplikten, kan tvingas kompensera medborgare för kränkningar av deras mänskliga rättigheter som de kommer till uttryck i konventionen när man vidtar åtgärder för att stävja skatteflykt.

¹²³ Ståhl, K, *EG-skatte rätt*, s. 63.

¹²⁴ C-44/79 *Hauer*, stycke 17.

¹²⁵ Förslag till avgörande av generaladvokat Léger den 4 november 1997 i målet C-315/96 *Lopex Export GmbH*.

¹²⁶ Ståhl, K, *EG-skatte rätt*, s. 64.

6 Analys och slutsatser

Min fråga är vilka verktyg vi bör utrusta våra rättstillämpande myndigheter med så att de har möjlighet att övervaka och när så krävs förhindra mervärdesskatterättsliga gråzonsförfaranden. Svaret är att det inte finns något klart svar. Det gäller istället att finna en lämplig avvägning mellan motstående intressen.

Det är viktigt att komma ihåg att det i regel inte är olagligt att välja det mest förmånliga alternativet när man som företagare ska planera sin verksamhet. Samhället lämnar många valmöjligheter för dessa personer, varvid vissa alternativ är mer attraktiva än andra. Många gånger är det faktiskt så att lagstiftaren har avsett att företagare ska kunna skatteplanera och på så sätt få bättre möjligheter att utveckla sina företag. Självklart händer det också att något upplägg bedöms som lite väl förmånligt, och då tvingas lagstiftaren träda in och förhindra att skattepengar går förlorade genom att införa ändringar i lagen eller undantagsvis genom ren stopplagstiftning.

Man måste alltid skilja på skatteplanering, skatteflykt och skattebrott. Skattebrott är att handla i strid med gällande regler medan skatteplanering är att utnyttja öppningar i lagstiftningen som var förutsedda och möjligen även önskade. Skatteflykt å sin sida ligger mitt emellan dessa två begrepp. Det handlar om att hålla sig inom lagens ramar men ändå utnyttja systemet på ett sätt som lagstiftaren inte avsett. Definitionen av vad som i svensk rätt utgör skatteflykt återfinns i skatteflyktslagen och för gemenskapsrättens del i EG-domstolens praxis.

Genom Halifax-målet har EG-domstolen etablerat ett gemenskapsrättsligt skatteflyktsbegrepp, förfarandemissbruk, som uttryckligen kan tillämpas på den indirekta beskattningens område. Ett sådant verktyg kan komma väl till pass i jakten på personer och företag som genom lagliga men moraliskt tvivelaktiga medel försöker undgå mervärdesskatt. Tidigare var det i princip omöjligt att komma åt denna typ av skatteundandragande såvida inte rättshandlingarnas verkliga innebörd kunde omklassificeras med stöd av genomsynsprincipen. Skatteflyktsklausulen kunde varken då eller nu tillämpas på mervärdesskatt, till följd av i dagsläget obsoleta uttalanden i lagens förarbeten. De senaste åren tycks dock EG-rättens främsta uttolkare ha försett den inhemska rättstillämparen med ett potent vapen som kompletterar ”bristerna” i den nationella rätten. Domstolen verkar finna att det inte längre behövs några nationella skatteflyktsklausuler, eller ens uttryckliga skatteflyktsbestämmelser i direktivet, för att man ska kunna underkänna upplägg som strider mot reglernas syfte.

För att ett EG-rättsligt förfarandemissbruk ska anses föreligga krävs att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är att erhålla en skatteförmån. Det handlar alltså om sådana transaktioner som inte genomförs inom ramen för normala affärstransaktioner, utan konstruerade upplägg som objektivt sett

strider mot EG-reglernas syfte. Man omdefinierar helt enkelt handlingarna till deras verkliga innebörd och innehåll. Jag är benägen att instämma med Alhager om att vi i idag tycks ha en okodifierad skatteflyktsklausul genom domstolens försorg.¹²⁷ Domstolen har uttalat att beskattningsmyndigheterna kan tillämpa principen på egen hand. Den behöver varken implementeras i direktivet eller i nationell rätt eftersom den har karaktär av allmän tolkningsprincip, vilket gör den till ett ytterst flexibelt verktyg.¹²⁸

EG-domstolen saknar reell behörighet att inom ramen för ett förhandsavgörande uttala sig i frågan huruvida bestämmelser i den nationella rätten är förenlig med EG-rätten. När en nationell bestämmelse står i strid med EG-rätten måste emellertid ett av dessa system ge vika för att konflikten ska kunna lösas och normalt är det nationell rätt som får stryka på foten. Idag är principen om EG-rättens absoluta företräde som introducerades genom Costa/ENEL-målet så etablerad att den knappast kan ignoreras. Det indirekta beskattningsområdet, särskilt mervärdesskatten, är så gott som fullständigt harmoniserat och reglerna i mervärdesskattedirektivet har fått stort genomslag i medlemsstaternas inhemska lagstiftning. Den är helt enkelt en förutsättning för att den inre marknaden ska kunna fungera. Samtidigt visar EG-domstolen en tydlig benägenhet att försöka tillgodose medlemsstaternas fiskala krav genom att lansera principen om förbud mot förfarandemissbruk. Enligt min uppfattning får inte ändamålet helga medlen så till den grad att vi tillåter att legalitets- och rättssäkerhetsyhansyn helt negligeras bara för att det råkar finnas ett antal individer som utnyttjar luckorna i systemet.

Domstolen har på eget initiativ genom prejudicerande domar anammat de grundläggande mänskliga fri- och rättigheterna som de kommer till uttryck i EKMR. Till konventionen hör det första tilläggsprotokollet som stadgar att godtyckliga egendomsberövanden är förbjudna och att skatt endast får tas ut med stöd av lag. Även EU-fördraget och de allmänna gemenskapsrättsliga grundsatserna ger ett starkt stöd för att legalitetsprincipen är av grundläggande betydelse för EG-samarbetet. Därför blir det i mina ögon svårt att acceptera en ordning där medlemsstaternas rättstillämpare med hänvisning till gemenskapslojaliteten förväntas använda en skatterättslig princip som domstolen dragit upp likt kaninen ur hatten i syfte att finna en praktisk lösning på ett komplicerat problem. Personligen tror jag att utvecklingen mot en gemensam marknad har gått lite för fort här.

Samtidigt vill jag självklart inte förespråka legalitet och rättssäkerhet till varje pris. I likhet med Håkansson och Gäverth tycker jag att personer som ger sig in i moraliskt tvivelaktiga affärer med vetskap om att upplägget inte är helt juste till viss del har sig själva att skylla. De får naturligt nog anses ha mindre välgrundade anspråk på dessa rättigheter än vad gemene man har. Å andra sidan måste såväl lagstiftare som rättstillämpare uppfylla vissa krav

¹²⁷ Alhager, E, *Förfarandemissbruk*, SkatteNytt nr 5 2006.

¹²⁸ Se generaladvokat Miguel Poiras Maduros yttrande den 7 april 2005 i *Halifax, BUPA* och *University of Huddersfield*, stycke 75.

på förutsebarhet. Det är nämligen inte alltid lätt för den enskilde att veta när en lucka i lagen är avsedd eller när den är oavsiktlig, och därmed riskabel.

Det är sannerligen inte heller lätt att åtskilja funktionerna hos den svenska genomsynsprincipen och skatteflyktslagen. Bilden som framträder vid en närmare undersökning av praxis och doktrin är att genomsynsprincipen handlar om att se helheten istället för enskilda rättshandlingar medan lagen mot skatteflykt fungerar så att man vid tillämpningen helt kan bortse från vissa rättshandlingar. Egentligen är de ganska lika. Exakt vilken innebörd EG-domstolen har lagt i sin egen princip om förbud för farandemissbruk är svårtolkat men i mina ögon verkar den ligga nära skatteflyktslagens koncept ”strida mot lagstiftningens syfte”. Genomsynsprincipen saknar till skillnad från skatteflyktsklausulen helt lagstöd, vilket den å andra sidan har gemensamt med den EG-rättsliga principen. Överhuvudtaget syftar dessa metoder till att skydda det allmänna på bekostnad av enskilda individer. De måste självklart tillämpas ytterst försiktigt i varje samhälle som gör anspråk på att vara en rättsstat, och har med tiden fått sin beskärda del av kritik.

Genom att EG-domstolen i Halifax-målet uttryckligen väljer att nämna rättssäkerhetsprincipen, legalitetsprincipen, neutralitetsprincipen samt rätten för enskild att utforma sin verksamhet så att skattebördan begränsas antar jag att man vill visa att dessa hänsyn har beaktats samtidigt som principen om farandemissbruk måste få företräde framför dessa principer. Vanligen lämnar EG-domstolen åt den nationella domstolen att tillämpa rätten som man uttolkat men så skedde enligt min tolkning inte i Halifax-målet. Istället lämnade domstolen uttryckliga anvisningar åt den nationella domstolen att den genom en direktivkonform tolkning skulle utröna transaktionernas verkliga innehåll och vilka faktorer som i det avseendet var väsentliga att beakta. Det är tydligt att EG-domstolen uppfattar sig som beskyddare av medlemsstaternas skatteintressen och att man ofta tolkar direktiv på ett sätt som lägger hinder i vägen för skatteplanering, särskilt när de eftersträvade skattefördelar framstår som mindre legitima. Jag anser det personligen vara högst olämpligt att domstolen intar rollen av både gemenskapslagstiftare och konfliktlösare när EG-rätten ska användas i en medlemsstat. Risken för att godtycke kan uppstå i rättstillämpningen är i mina ögon uppenbar.

Kanske hade en klausul i anslutning till den materiella bestämmelsen nationell rätt, som klargör att det är de verkliga omständigheterna som har betydelse för beskattningen, varit ett lämpligt sätt att genom lagliga medel förhindra kringgåendeförsök. På det viset hade de skattskyldiga fått upp ögonen för vad som gäller samtidigt som lagstiftaren i viss mån hade tillmötesgått kraven på legalitet, för att inte tala om den preventiva effekt det hade kunnat få. Enligt min tolkning är den stora förtjänsten med reglering genom skatteflyktslag just denna preventionsverkan. Lagen tillfredsställer i sig inte alla krav på legalitet eftersom det bl.a. är svårt att förutse hur den kommer att tillämpas i det enskilda fallet, men genom sin blotta existens avskräcker den sannolikt många från att försöka. Det finns egentligen ingen saklig anledning till att undanta mervärdesskatten från skatteflyktslagens tillämpningsområde längre. Det enda angivna skälet till

att inte låta den omfattas från början tycks enligt uttalanden i förarbetena ha varit att det skulle riskera rättssäkerheten för de skattskyldiga eftersom förhandsbesked inte kunde meddelas i dessa frågor. Sedan den 1 juli 1998 existerar en sådan möjlighet med stöd av lagen om förhandsbesked i skattefrågor. Genom att förändra skatteflyktslagen kan kravet på lagstöd i större utsträckning tillgodoses, men det är inte helt säkert att det räcker. I doktrinen är åsikterna splittrade i frågan huruvida skatteflyktslagen uppfyller kraven på förutsebarhet i rättstillämpningen, men enligt min uppfattning utgör den åtminstone ett bättre alternativ än att genom EG-konform tolkning tillämpa en helt okodifierad skatteflyktsprincip.

Ett land med högt skattetryck får alltid räkna med att medborgarna har ett intresse av att komma undan beskattning. Ofta är uppläggen oerhört invecklade och konstruerade i flera steg i syfte att försvåra kontroll. Detta gäller inte minst inom mervärdesskatteområdet där rättssystemet i sig är ganska trassligt. Jag har förståelse för att tillämpande myndigheter måste försöka hejda storskaliga skatteundrandraganden, och att de då efterfrågar praktiska hjälpmedel som t.ex. möjligheten att bedöma helheten istället för delarna och därigenom kunna bortse från bluffkonstruktioner. Däremot anser jag att våra allmänna skatterättsliga principer, såväl i EG-rätten som nationellt, bör ha sin plats utanför rättstillämpningen. De ska tillåtas utgöra bakgrunden till den lagstiftning som antas genom demokratiska processer och därigenom få möjlighet att påverka rättsutvecklingen, inte ingå som praktiska tolkningredskap som underlättar arbetet i det enskilda fallet.

Om vi tillåter omotiverade avsteg från legalitetskraven, så att allmänheten inte längre kan lita på att den skrivna lagen utvisar vad som gäller, riskerar vi att skada dess tilltro till hela rättssystemet. En naturlig utgångspunkt är att alla handlingar som inte är otillåtna är tillåtna. Det kan låta som en enkel lek med negationer men det ligger faktiskt mycket i det. Vårt samhälle vedergäller såväl olagliga som omoraliska handlingar. Skillnaden ligger i att rättssystemet endast befattar sig med olagliga handlingar medan straffet för de omoraliska utmäts av våra medmänniskor genom deras ogillande. Detta kan emellanåt vara ett minst lika hårt straff. Lagstiftaren har till uppgift att se till så att skattelagarna fungerar på ett godtagbart sätt, och de skattskyldiga är skyldiga att följa lagen. Jag hävdar att hela resonemanget med att angripa handlingar som strider mot bestämmelsernas syfte kan sammanfattas med att skattskyldiga förväntas stå risken för att samhällets skatteregler är otillräckliga. Denna risk bör i själva verket samhället bära.

Nationell tillämpning av principen om förfarandemissbruk står enligt min personliga uppfattning alltså inte bara i strid med grundlag utan även med Sveriges åtaganden enligt Europakonventionen, vilket kan leda till berättigade skadeståndskrav. Ett lämpligare tillvägagångssätt vore att införa uttryckliga bestämmelser i skatteflyktslagen eller också i direkt anslutning till mervärdesskattelagen.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Alhager, Eleonor, Kleerup, Jan, Melz, Peter, Öberg, Jesper, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 1:1 u, Norstedts Juridik, 2007

Forssén, Björn, *Momshandboken*, 2 u, Norstedts Juridik AB, 2001

Hagstedt, Anders, Håkansson, Bo, Margulies, Harry, *Skatteflyktsklausulen*, Norstedt, 1982

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget JF AB, 1995

Kleerup, Jan, Westfahl, Lena, *Den svenska moms*, 1:1 u, Ernst & Young AB och Liber AB, 2006

Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Almqvist & Wiksell, 1947

Magnusson, Dan, Sigbladh, Roland, *Ekonomisk brottslighet – så skyddar du dig och din verksamhet*, 1 u, 2001, Björn Lundén Information AB, Media Print Uddevalla

Melz, Peter, *Mervärdesskatt*, 14 u, Iustus Förlag, 2006

Rabe, Gunnar, *Skattelagstiftning 07:2*, u 1:1, Norstedts Juridik AB, 2007

Ståhl, Kristina, Österman Persson, Roger, *EG-skatterätt*, 2 u, Iustus Förlag, 2006

Terra, Ben, Kajus, Julie, *Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006

Artiklar

Alhager, Eleonor, *Kringgående av moms*, SkatteNytt nr 3 2002

Alhager, Eleonor, *Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield*, SkatteNytt nr 5 2006

Bergström, Sture, *Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten*, Svensk Skattetidning nr 9 1998

Fast, Katarina, "*Lex Uggla*" och egendomsskyddet, SkatteNytt nr 1-2 2006

Grosskopf, Göran, *Skatteplanering och skatteflykt*, SkatteNytt nr 1-2 1989

Gäverth, Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*, Svensk skattetidning 1996

Håkansson, Kaj, *Var för sig eller som en enhet?* SkatteNytt nr 12 1999

Pelin, Lars, *EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet*, SkatteNytt nr 7-8 2004.

Tjernberg, Mats, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, SkatteNytt nr 1-2 2003

Tollertz, Kerstin, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Svensk Skattetidning, 1993.

Förarbeten

Prop. 1994/95:19 *Sveriges medlemskap i Europeiska unionen*

Prop. 1996/97:170 *Reformerad skatteflyktslag*

Prop. 1980/81:17 *med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.*

Prop. 1978/79:195 *om ändring i regeringsformen*

SOU 2002:74 *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv*

Övrigt material

SKV 301 Skatteverkets ställningstaganden 36/06

Rättsfallsförteckning

C-196/04 *Cadbury & Schweppes* REG 2006 s. I-07995

C-223/03 *University of Huddersfield* REG 2006 s. I-01751

C-255/02 *Halifax* REG 2006 s. I-01609

C-98/98 *Midland Bank* REG 2000 s. I-04177

C-62/93 *BP Soupergaz* REG 1995 s. I-01883

C-4/94 *BLP Group* REG 1995 s. I-00983

C-106/89 *Marleasing* REG 1990 s. I-04135

C-220/88 *SAFE* REG 1990 s. I-00049

C-139/86 *Direct Cosmetics* REG 1988 s. 03937

C-138/86 *Direct Cosmetics* REG 1988 s. 03937

C-80/86 *Kolpinghuis* REG 1987 s. 03969

C-14/83 *Von Colson* REG 1984 s. 01891

C- 44/79 *Hauer* REG 1979 s. 03727

C-6/64 *Costa mot E.N.E.L*, Svensk specialutgåva s. 00211

C-26/62 *Van Gend & Loos*, Svensk specialutgåva s. 00161

Förslag till avgörande i målet C-315/96 *Lopex Export*, REG 1998 s. I-00317

Sporrong och Lönnroth mot Sverige, Europadomstolens dom av den 23 september 1982

SA Cabinet Diot och SA Gras Savoye mot Frankrike, Europadomstolens dom av den 22 juli 2003.

RÅ 2002 ref. 24

RÅ 2001 ref. 66

RÅ 2001 not. 188

RÅ 2001 not. 98