

II Om kringgåenden av mervärdesskatt JFT 1/2019, s. 42–60.

Alfred Streng, ED, PD, postdoktoral forskare, Åbo Akademi

Om kringgåenden av mervärdesskatt

1 Inledning

För att uppnå ett bedrägerisäkert system för mervärdesskatt krävs det framför allt att man ser till helheten och utvecklar bättre sätt att driva in och övervaka mervärdesskatten, samt att olika former av kringgåenden av mervärdesskatt bekämpas. Man kan hävda att EU:s regler gällande mervärdessbeskattning och EU:s allmänna policy i sig gett upphov till miljöer som gynnar uppkomsten av kringgående av mervärdesskatt.¹ Hit hör bl.a. frågor om skatteplanering och skatteflykt, principen om rättmissbruk och förfarandemissbruk och karusellbedrägerier.² I denna artikel behandlas kringgående av mervärdesskatt utgående från dessa olika former för dess förekomst. Utgångspunkt tas i EU-rätten och en viss jämförelse mellan rättsläget i Finland och Sverige görs.³

¹ Se t.ex. M. Keen – B. Lockwood, The value added tax: Its causes and consequences. *Journal of Development Economics* 92(2) 2010, s. 138–151 och S. Cnossen, Three VAT studies. CPB Bijzondere Publicatie 2010, s. 90.

² Frågor gällande skattebasen, skattesatser, undantag från skatt, nollbeskattning, trösklar för registrering samt förekomsten av små parallella regimer för skattebetalare hör även ihop med kringgående av mervärdesskatt. Därtill kan nämnas EU:s inre marknad i sig och tillämpningen av subsidiaritetsprincipen på skatteförvaltningen, vilket frambringat ett andra lager av differentiering i den reella tillämpningen av lagarna ifråga. Olika parametrar i individuella staters mervärdesskattesystem kan skapa en rad skattemässiga utmaningar och risker vad gäller efterföljande av mervärdesskatte regler. Detta kan vara en följd av antingen det sätt på vilket skattebasen, skattebetalare och skattesatser definieras eller det sätt på vilket processen för skatteåttlydnad är strukturerad. Dessa frågor berörs emellertid inte närmare i denna artikel.

³ Här ska nämnas att en viss terminologisk och språklig skillnad föreligger mellan EU-rätten, den finska och svenska rätten. I den finska lagen om beskattningsförfarande (1558/1995, BFL) talas i 28 § om *kringgående av skatt*. Motsvarande svenska lag benämns lagen mot *skatteflykt* (1995:575). Enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG gäller att ”rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla uppbörderna av skatt eller för att förhindra vissa slag av *skatteundrandragande eller skatteflykt*”.

2 Skatteundandragande enligt EU-rätten

Artikel 273 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG föreskriver att medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri, med förbehåll för kravet på likabehandling för inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer, och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med gränspassage.⁴ Enligt artikel 395 i direktivet har medlemsstaterna också möjlighet att införa bestämmelser som avviker från mervärdesskattedirektivet för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.⁵

EU:s mervärdesskattesystem för handel på den inre marknaden baserar sig i hög grad på *destinationsprincipen*. Detta utgör också systemets sårbarhet. Vid gränsöverskridande transaktioner förekommer det situationer då den sålda nyttigheten efter köphandeln befinner sig i ett skattefritt tillstånd innan köparen utför sina förpliktelser gällande anmälning och betalning av mervärdesskatt. Det kan då vara upp till köparens ärlighet huruvida så sker eller huruvida nyttigheten kommer i slutanvändning utan skattepåföljder.⁶

EU-domstolen har förklarat i fråga om skatteundandragande eller skatteflykt i bl.a. målen C-138/86 och C-139/86 *Direct Cosmetics Ltd och Laughtons Photographs Ltd*. att sådana avvikelser kan genomföras och tillämpas också på transaktioner som styrs av kommersiella hänsyn, vilket bl.a. innebär att det inte krävs någon avsikt hos de skattskyldiga att erhålla en skatteförmån.⁷ I målet konstaterades också bl.a. att begreppet *skatteundandragande* är EU-rättens eget begrepp.⁸ Att definiera det hör därmed inte till medlemsstaternas prövning.

Undandragande av mervärdesskatt i samband med gränsöverskridande transaktioner kan kategoriseras på flera olika sätt. Ett sätt är att finna en minsta gemensam

⁴ Se artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och också målet C-259/12.

⁵ Se artikel 395 i mervärdesskattedirektivet.

⁶ Se även N. Sainio – J. Kuusela, Arvonlisäveropetoksista ja niihen liittyvistä EUT:n tuomioista, osa 1. Verotus 5/2015, s. 499–501.

⁷ Se målen C-138/86 och C-139/86 *Direct Cosmetics Ltd och Laughtons Photographs Ltd*. Se också B. Terra – J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives. Volume 1. IBFD 2018, s. 42.

⁸ Enligt svenska SOU 2013:1 kan undandragande av mervärdesskatt sedan indelas i *fusk med unionsintern handel*, såsom *karusellhandel*, *fusk med handel med tredje land*, såsom *underskattad import och fiktiv export*, samt *fusk inom elektronisk handel*. Ett annat sätt är att göra en gradindelning där den tredje graden utgör den mest allvarliga. Den första graden innebär då att viss skatt betalas, den andra graden innebär att ingen skatt betalas och den tredje graden att det förekommer en utbetalning och görs avdrag för ingående skatt fastän motsvarande utgående skatt inte gjorts i tidigare led. Dessa indelningar är emellertid inte heltäckande och går därmed även till vissa delar in i varandra. Terminologin inom området är inte heller helt enhetlig.

nämnare, exempelvis en s.k. *Missing Trader*, vilket är ett momsregistrerat skenföretag som i avsikt att undandra skatt förvärvar eller ger sken av att förvärva varor genom unionsinterna förvärv och som sedan inte redovisar den utgående skatten.⁹ Ett annat sätt är *Defaulting Trader* där en aktör köper varor skattefritt från en annan medlemsstat och säljer dem vidare i sitt eget namn samt ger riktig momsanmälan, men låter bli att redovisa för skatten. Avsikten är här att vinna tid genom att lämna riktiga uppgifter för beskattningen och således komma igenom första kontrollskedet.¹⁰

Men även om en medlemsstat fått ett bemyndigande att avvika från direktivet enligt artikel 395 så kan EU-domstolen underkänna avvikelserna på grund av att den är alltför omfattande och sålunda inte förenlig med *proportionalitetsprincipen*. De avvikelser som medlemsstaterna kan begära är följaktligen beroende av varje medlemsstats särskilda problematik.¹¹ Mervärdesskattedirektivet innehåller dock inget allmänt bemyndigande för medlemsstaterna att införa skatteflyktsregler på mervärdesskatteområdet, utan detta kräver ett särskilt beslut av rådet i enskilt fall. Enligt rättspraxis från EU-domstolen gäller att för att en inskränkning ska kunna rättfärdigas av behovet att motverka skatteflykt eller skattemissbruk bör den hindrande regeln gälla rent fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt. Därtill kan vare sig skattefordelar eller organisatoriska skäl innebära att en transaktion inte är verklig eller legitim.¹²

Ett problem som kan uppstå vad beträffar särskilda bestämmelser mot undandra- gande av skatt gäller frågan i vilken ordning bestämmelserna bör tillämpas när det i skattesystemet också finns allmänna bestämmelser mot kringgående av skatt. Motivet till specialnormers prioritet kan sägas vara att lagstiftaren med specialnormer för tillämpning i vissa noggrant avgränsade situationer har preciserat var gränserna går för det som kan anses som godtagbart. Också i enlighet med den allmänna principen om *lex specialis* gäller att specialnormer har företräde framför allmänna normer. Emellertid kan man i vissa situationer tänka sig att det fanns en sådan specialnorm

⁹ Se t.ex. C-439/04 och C-440/04 *Kittel*.

¹⁰ I Finland används för *Missing/Defaulting Trader*-aktörerna ofta beteckningen *bulvanföretag*. Begreppet *bulvan* beskrivs bl.a. i generaladvokatens förslag till avgörande i förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 *Italmoda*: ”*I de flesta fall handlar emellertid denna näringsidkare antingen i skydd av ett annat företags registreringsnummer för mervärdesskatt, utan det företags vetskap, eller uppträder i form av ett bolag som registrerats på en bulvan, i allmänhet en marginaliserad person som upplåter sin identitet utan att inse vad det kan få för följder. När bedrägeriet är genomfört försvinner de som ligger bakom och skattemyndigheterna ställs inför en person utan tillgångar som saknar förmåga att ta något som helst ekonomiskt ansvar.*” Se även Terra – Kajus 2018, s. 321–327.

¹¹ Se t.ex. målen C-17/01 *Walter Sudholz*, C-63/96 *Skripalle* och C-177/99 *Ampafrance*.

¹² Se bl.a. målen C-524/04, *Thin Cap*, C-9/02 *Lasteyrie* och C-196/04 *Cadbury Schweppes* samt även *Kommissionen mot Förenade kungariket*, EU:C:2014:2369.

som skulle kunna tillämpas också utanför sitt egentliga tillämpningsområde och som därmed inte skulle utgöra en sådan specialnorm som endast kan tillämpas i en särskild situation.¹³

De EU-rättsliga principerna betonas i mervärdesbeskattningen, men generalklausulen i 10 § 1 mom. i L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (768/2016) baserar sig inte uttryckligen direkt på någon bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet sägs dock att medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri, med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer, och på villkor att dessa inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med gränspassage.¹⁴ I RP 88/1993 rd konstaterades i fråga om mervärdesskattelagen (1501/1993, härefter förkortad MervL) 181 § att den innehåller en generalklausul gällande kringgående av skatt. Enligt den behöver man i beskattningen inte beakta affärstransaktionens rättsliga form, ifall den inte motsvarar sakens egentliga natur eller ändamål.¹⁵

För att en medlemsstat över huvud taget ska kunna använda sig av de möjligheter som direktiven ger att angripa skatteundragande krävs det dock att den aktuella skatteflyktsregeln är förankrad även i den nationella rätten. Nationella skattemyndigheter kan inte angripa transaktioner enbart med stöd av direktivens skatteflyktsregler eftersom dessa inte har effekt mot enskilda. Av EU-domstolens praxis framgår dock att det inte är nödvändigt att reglerna i direktiv införlivas genom uttryckliga lagbestämmelser, t.ex. har det accepterats att direktivbestämmelser införlivats i nationell rätt genom uttalanden i förarbeten.¹⁶ EU-domstolen har även slagit fast att förekomsten av allmänna principer i nationell rätt eller det allmänna rättsliga sammanhanget kan göra särskilda lagstiftningsåtgärder överflödiga, under förutsättning att principerna ifråga utgör en tillräckligt klar och precis garanti för att direktivet därigenom tillämpas fullt ut.¹⁷

¹³ Se R. Knuutinen, Om gränstragningen mellan skatteplanering och kringgående av skattelag. JFT 6/2010, s. 586–623, 591–592.

¹⁴ Se artikel 273 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁵ Se S. Penttilä, Euroopan yhteisön oikeuden merkitys kansallisen verolain soveltamisessa. Liikevaihtoverotuksen Ystävät r.y. 2007. MervL 181 § var till sin ordalydelse likadan som den tidigare gällande omsättningsskattelagens 95 §. Den grundar sig på EU-rättens allmänna princip om förbud mot missbruk. Och detta möjliggör också tillämpningen av MervL 181 § som numera motsvaras av 10 § 1 mom. i L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ. Se mer om bestämmelsen ifråga nedan i avsnitt 3.

¹⁶ Se t.ex. målet C-478/99 *Kommissionen mot Sverige*, punkt 23–24. Se även C-425/06 *Part Service Sarl*.

¹⁷ Se t.ex. målet C-456/03 *Kommissionen mot Italien*, punkt 51.

Av EU-domstolens praxis framgår även att det hör till varje medlemsstat att i sin rättsordning definiera de behöriga myndigheter som ska förhindra undandragande av mervärdesskatt. Därtill ska medlemsstaterna ge de förfaranderegler genom vilka man ska trygga de rättigheter som baserar sig på EU-rätten. Det följer av *reciprocitetsprincipen* att dessa förfaranderegler inte får vara mer ofördelaktiga än de som berör motsvarande situationer inom medlemsstaterna. Vidare följer det av *effektivitetsprincipen* att användningen av rättigheterna inte heller får vara omöjligt eller oproportionerligt svår i praktiken.¹⁸

3 Skatteflykt, skatteplanering och generalklausulen mot kringgående av skatt

Till området för kringgående av mervärdesskatt hör frågor kring *skatteflykt* och *skatteplanering*. Beträffande kringgående av skatt placerar sig detta i fråga om laglighet och godtagbarhet mellan skatteplanering och skattefusk. Med kringgående av skattelag är strävan att uppnå sådana skatteförmåner som är främmande för syftet med lagen. Dylika åtgärder för kringgående av skattelag karaktäriseras av konstlade arrangemang, avsaknad av affärsmässiga orsaker och även en avsaknad av äkta ekonomiska verkningar, tillvägagångssätt som skiljer sig från det normala och oförenligheter mellan ekonomiskt innehåll och rättslig form. Fastän de åtgärder som vidtas också formellt redovisas för skattemyndigheterna, döljer man inte sällan de egentliga syftena med åtgärderna och deras faktiska ekonomiska betydelse.¹⁹

Man kan tala om en allmän och en teknisk definition av begreppet skatteflykt. Avsikten med den allmänna definitionen är att peka ut vad skatteflykt generellt handlar om, men den utgör inte det kriterium som används för att i ett enskilt fall avgöra vad som är skatteflykt. Det gör i stället den metod som används för att angripa skatteflykt, varav det i stort sett finns två vedertagna alternativ: en lagstiftad generalklausul eller en i praxis utvecklad metod för att angripa skatteflykt. I de flesta stater tillämpas något av dessa alternativ. Den metod som utnyttjas mot skatteflykt återspeglas i en teknisk definition. De transaktioner som kan angripas med metoden utgör sedan per teknisk definition skatteflykt.²⁰

¹⁸ Se målet C-662/13 *Surgicare*, punkt 25–26. Se också Terra – Kajus 2018, s. 79–80.

¹⁹ Se Knuutinen 2010, s. 588–590.

²⁰ Se bl.a. U. Rosander, Generalklausul mot skatteflykt. JIBS Dissertation Series No. 040. Jönköping International Business School 2007, s. 13–15. I den tyska rätten är det vanligt att försöka definiera transaktioner som utgör ett missbruk genom att tala om vilken typ av rättshandlingar som kan betraktas som lämpliga. Det görs med hjälp av en *e contrario*-tolkning av generalklausulen om skatteflykt i den tyska lagen som föreskriver att om ett missbruk har skett ska beskattningen genomföras som om rättshandlingen hade varit lämplig ur ett ekonomiskt perspektiv. Olämpliga rättshandlingar definieras sedan som rättshandlingar som strider mot syftet med den kringgådda lagen, se vidare M. Klein, Die

För att en handling ska betraktas som skatteflykt bör den innebära en skatteförmån som inte är avsedd eller förutsedd av lagstiftaren. Såsom transaktioner som utgör skatteflykt har ansetts vara transaktioner som är civilrättsligt giltiga men som strider mot lagstiftningens anda och mening eller också som utgör missbruk av rättsregler.²¹ En transaktion som utgör skatteflykt kan då beskrivas enligt följande:

- a) civilrättsligt fullt giltig
- b) ger upphov till en skattelindring eller skatteförmån som lagstiftaren inte förutsett eller avsett
- c) strider mot lagstiftningens anda och mening
- d) innebär ett utnyttjande av en ojämnhet eller ofullständighet i lagstiftningen
- e) är inte en skenrättshandling eller transaktion med oriktig beteckning
- f) är inte ett skattebrott.²²

Rosander anser att det kan vara svårt att försöka fånga begreppet skatteflykt entydigt en gång för alla i en allmän definition. Rättstillämparen bör i enskilda avgöranden med hjälp av rättssystemets valda metod mot skatteflykt svara på om ett aktuellt fall av transaktion kan tillåtas eller inte, antingen genom en generalklausul eller genom en praxismetod.²³ Vid kringgående av skatt eller skatteflykt försöker man uppnå skatteförmåner som är främmande för lagens syfte.²⁴

En skillnad ska göras mellan skatteflykt och skatteplanering.²⁵ Båda typerna av

nicht "angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO. Der Rechts- und Steuerdienst 79. Verlag Dr. Otto Schmidt KG Köln 1994, s. 99–123.

²¹ Se t.ex. sv. prop. 1982/83:84, s. 8–9 och SOU 1975:77, s. 17–18. Se också Knuutinen 2010, s. 588–590 som påpekar att de materiella bestämmelserna i skatterätten innehåller varken förbud eller påbud att göra något. Bestämmelserna föreskriver endast skatterättsliga påföljder för rättsliga handlingar. Gränserna för vad som kan godtas i skatterätten respektive i straffrätten sammanfaller således inte. När man utför en skatterättslig gränsdragning är det kanske bättre att använda begreppspar *legitim* och *illegitim*.

²² Se bl.a. Rosander 2007, s. 13–20.

²³ Ibid.

²⁴ I finska BFL förekommer också en generalklausul i 28 § med stöd av vilken förhållanden och åtgärder för vilka getts en sådan rättslig form som inte motsvarar sakens egentliga karaktär förbigås vid beskattningen. Vid verkställandet av beskattningen ska man förfara som om den riktiga formen hade använts i saken. Generalklausulen tillämpas också när köpesumma, annat vederlag eller prestationstid bestäms i köpe- eller annat avtal eller annan åtgärd har vidtagits uppenbarligen i syfte att uppnå befrielse från skatt. Den beskattningsbara inkomsten och förmögenheten kan uppskattas vid verkställandet av beskattningen. Det är dock inte alltid möjligt att göra en exakt gränsdragning mellan godtagbar skatteplanering och kringgående av skatt eller skatteflykt. Generalklausulen i BFL 28 § ger verkställarna av beskattningen större möjligheter att hindra kringgående av skatt eller skatteflykt än den normala lagtillämpningen.

²⁵ Märk väl att det engelska begreppet *tax avoidance* innefattar både skatteflykt och skatteplanering. Problem kan uppstå när begreppet *tax avoidance* används i situationer där det är tydligt att det är endast skatteflykt eller skatteplanering som åsyftas. Enligt Knuutinen 2010, s. 588–589 gäller att "om man drar upp en gräns mellan *tax avoidance* och *tax evasion* såsom vanligen görs med utgångspunkt i straffrättslig

transaktioner, och även skattebrotten, kan anses ingå i det vidare begreppet skatteanpassade transaktioner. Dessa är då transaktioner som företas med hänsyn till de skatterättsliga konsekvenserna.²⁶ Till dessa hör sålunda handlingar som kan kategoriseras som skatteplanering, skatteflykt och skattebrott. Skatteplanering kan då definieras *e contrario* som handlingar som är skatteanpassade men som inte är skattebrotts- eller skatteflyktshandlingar och som inte heller kan angripas med stöd av principen om verklig innebörd. Skillnaden mellan skatteflykt och skatteplanering är att en skatteplaneringshandling inte strider mot lagens syfte, anda eller mening. Skatteplanering kan också vara avsedd och förutsedd av lagstiftaren, men behöver emellertid inte vara det för att kategoriseras som skatteplanering.²⁷

Vid skatteplanering försöker man alltså minimera skatten och vanligen väljs sådana alternativ vars skatteeffekter i allmänhet godtagits i beskattningen och rättspraxisen. I den finska lagen finns ingen bestämmelse där skatteplanering explicit nämns, men t.ex. gällande byggsektorn i MervL 31 § 3 mom. punkt 1 om näringsidkare som inte säljer byggtjänster till utomstående och som också ska betala skatt på eget bruk av byggtjänster.²⁸ I den svenska mervärdesskattelagen förekommer bl.a. i 13 kap. bestämmelser som ska motverka skatteplanering inom byggsektorn, i synnerhet motverka att mervärdesskatt undandras vid utförande av tjänster eller uthyrning av arbetskraft inom byggsektorn, t.ex. vid omsättning inom landet av vissa tjänster ska förvärvaren vara skattskyldig i stället för den som tillhandahåller tjänsten, dvs. omvänd skattskyldighet.²⁹

För s.k. *aggressiv skatteplanering* finns ingen entydig definition och gränsdragningen till skatteplanering är inte alltid helt klar. Man kan med aggressiv skatteplanering avse utnyttjande av i sig lagenliga förfaranden men som står i strid med lagens grundläggande mening. Med aggressiv skatteplanering kan också avses utnyttjande av artificiella metoder och strukturer samt utnyttjande av skillnader mellan olika skattesystem så att verkan från de nationella skattereglerna minskar och skatteintäkter går förlorade.³⁰

lagstridighet kan tax avoidance per definition inte stå i strid med lagen, trots att tax avoidance inte kan godtas vid en skatterättslig bedömning. I den finska rättslitteraturen har kringgående av skatt ofta klassificerats som en illegal form för avväjande av skatt, trots att kringgående av skatt som fenomen inte såsom skattefusk placeras sig inom området för straffrättsliga sanktioner”.

²⁶ Se t.ex. T. Simon Almedal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott. Norstedts Juridik 2005, s. 43–49.

²⁷ Se även R. Knuutinen, Veron suunnittelua vai veron kiertämistä. Sanoma Pro 2012, s. 3–7.

²⁸ Se t.ex. HFD 2013:115 och HFD 2014:71.

²⁹ Se Mervärdesskattelagen 1994:200 13 kap. I Sverige har också bl.a. frågan om skatteplanering kopplad till energibeskattnings diskuterats, framför allt då elhandelsföretag själv väljer att bli elproducenter och investerar i anläggningar för att kunna överta skattskyldigheten och därmed undkomma mervärdesskatt.

³⁰ Se vidare M. Malmgren, OECD:n ja EU:n hankkeet aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja

För att förhindra kringgående av skatt eller skatteflykt har man i skattelagarna tagit in generalklausuler om kringgående av skatt. Dylika bestämmelser ger en rättslig grund för tolkningar som går utöver de normala tolkningarna.³¹ En generalklausul ingår numera i 10 § 1 mom. i L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ. Tidigare ingick ifrågavarande generalklausul i MervL 181 §.³² Den generella bestämmelsen om kringgående av mervärdesskatt motsvarar till sin form generella bestämmelser om kringgående av skatt i andra skattelagar, t.ex. 28 § i L om beskattningsförfarande (1558/1995).

Av 10 § 1 mom. i L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ följer att ifall vederlaget vid försäljningen av en vara eller en tjänst avtalats till ett belopp som är lägre än vad som kan anses vara rimligt eller har någon annan åtgärd vidtagits i uppenbart syfte att minska skatten, kan det belopp på vilket skatt ska betalas fastställas enligt uppskattning. Normen gällande skatteflykt har tidvis i den finska skatterätten varit föremål för livlig debatt.³³

Tröskeln att tillämpa 10 § i L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ har emellertid varit rätt så hög. Problemen med kringgående av skatt är inte lika betydande och mångskiftande inom mervärdesbeskattningen som inom inkomstbeskattningen. Detta beror bl.a. på att bolagsformen eller antalet skattepliktiga som hör till samma intressesfär inte har samma betydelse inom mervärdesbeskattningen som inom inkomstbeskattningen. För att konstatera kringgående av skatt i mervärdesbeskattningen förutsätts det att det framgår tydligt av alla handlingar att den centrala målsättningen varit att uppnå skattefördelar. Ifall handlingarna ifråga har något annat motiv än enbart uppnående av skattefördel, är det inte fråga om kringgående av skatt.

På grund av sin renodlade struktur och inre följdriktighet erbjuder mervärdesbeskattningen emellertid inte ens samma möjligheter som inkomstskattelagstiftningen till operationer som utmanar gränserna för lagstiftningen. Och på

veropohjan rapautumisen estämiseksi. Yritys, omistaja ja verotus. Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Edita 2014, s. 223–236. Se också om aggressiv skatteplanering i K.S. Tikka, Taseyhtiöjärjestelyt, KHO:n prejudikaatit ja lainsoveltamisen rajat. Verotus 1/1998, s. 4 och M. Myrsky, Millainen on hyvä verojärjestelmä? Verotus 2/2013, s. 138–139. Enligt Myrsky kan också brister i det rådande skattesystemets legitimitet leda till ökad aggressiv skatteplanering.

³¹ Se E. Rother, Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY Lakitieto 2003, s. 46.

³² Sedan 1.1.2017 motsvaras MervL 181 § av 10 § 1 mom. i L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ.

³³ Se t.ex. J. Voipio, Verotuksen kiertämisestä. Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksistä määrätä oikeusvaikutusten syntymisestä. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja 1968; K.S. Tikka, Veron minimoinnista. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja 1972; L. Kilpi, Verotuslain 56 § soveltamisesta. Verotus 1987, s. 7–17; M. Pikkujämsä, Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari 2001.

grund av inbördes beroendeförhållanden mellan de skattepliktigas beskattning är betydelsen av kringgående av skatt *mindre* i mervärdesbeskattningen än i inkomstbeskattningen. Då utgående moms normalt täcks av köparen och ingående moms normalt är avdragbar, utgör momsen inte en reell kostnad för mervärdesbeskattningens verksamheter. Behovet av att företa dispositioner som kan medföra en skattefördel är sålunda mindre än vid inkomstbeskattningen.³⁴

För generalklausulens effektivitet och rättssäkerhet är det dock avgörande hur kraven beträffande lagstiftningens syfte preciseras och tillämpas i praxis. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är det viktigt att kraven på vad som anses strida mot syftet med lagstiftningen sätts på en hög nivå. Risken är emellertid då att generalklausulens effektivitet blir lidande. Ifall syftet framgår klart och tydligt av lagstiftningen har det ofta beaktats redan vid lagtolkningen. Det är i situationer där syftet inte framgår på ett klart och tydligt sätt som skatteflyktsituationer kan uppstå.³⁵

Huruvida åtgärder där skatt kringgås är skatterättsligt godtagbara eller inte, vet man ofta först i efterhand.³⁶ Ur en rättvisesynpunkt är det dock naturligt att förhålla sig negativt till det moraliska berättigandet av försök att kringgå skatt. Man kan också fråga sig huruvida skatteplanering i samtliga fall är moraliskt riktigt utgående från samma rättvisesynvinkel. Även skatteplanering kan leda till rättvisesvårigheter. Men det är skäl att hålla isär de moraliska och de rättsliga bedömningarna. Att de skattskyldiga försöker minimera sin skatt med olika val och åtgärder kan emellertid uppfattas som förståeligt och förutsägbart, ibland kan det också vara i enlighet med vad lagstiftaren avsett, t.ex. kan man med en styrande beskattning försöka sträva till att den skattskyldige agerar i enlighet med sina skattefördelar på ett sätt som hen kanske inte annars skulle göra.³⁷

Kännetecknande för generalklausulen mot kringgående av skatt är dess *ultima ratio*-karaktär. Den konkurrerar å ena sidan med en stadgeenlig tolkning av skattelagens materiella reglering, å andra sidan med särskilda bestämmelser om kringgående av skatt. I förhållande till dessa kommer generalklausulen efter i ordningen.³⁸

Enligt *Tikka* får generalklausulen mot skatteflykt dock endast en meningsfull rättslig funktion ifall den anses ge en rätt att använda en sådan tolkningsmetod eller prövningsrätt som åtminstone enligt lagstiftarens mening inte hör till lagtillämparens

³⁴ Se A. Streng, Om kringgående av skattelag, krav på skatteflyktsregler och tillämpningen av anslutnings- och fördelningsprinciperna. JFT 3–4/2018, s. 285–304, 285–286.

³⁵ Se bl.a. Rosander 2007, s. 232–234.

³⁶ Kringgående av skatt är t.ex. inte straffrättsligt lagstridigt enligt definitionen i BFL 28 §.

³⁷ Se vidare R. Knuutinen, Veron minimointi ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Verotus 2/2013, s. 180–182. Se även A. Lehtonen, Veron kiertäminen ja veropetos veron torjunnan elementteinä, i verket Kari. S. Tikka (1944–2006) in memoriam. Suomalaisen Lakimiesyhdistysten julkaisu 2007, s. 140–151.

³⁸ Se Tikka 1972, s. 315.

normala kompetens. Enligt Tikka så kan: ”användandet av termen *skattekringgående* ytterligare preciseras genom att man som en förutsättning för dess användning uppställer, att icke det mot den skattskyldiges yrkande stridande avgörandet beror endast på användning av normala tolkningsmetoder, utan att man har kunnat nå fram till avgörandet bara genom att bygga på en speciell antingen lagstiftad eller sedvanerättslig norm med ändamålet att effektivera uppnåendet av skattelagens syfte”.³⁹

Diskussionen om normen beträffande skatteflykt har framför allt gällt i vilka enskilda fall man kan tillämpa normen och inte så mycket dess grundläggande karaktär eller innehåll. Terminologin är inte heller här helt tydlig och enhetlig. I Sverige har bl.a. *Hultqvist* i sin doktorsavhandling (1995) fört fram ett synsätt som är starkt kritiskt till den s.k. skatteflyktsnormen och som utgår ifrån legalitetsprincipen.⁴⁰ I Sverige har sedan år 1981 förekommit en särskild skatteflyktslag. Lagen ifråga var först i kraft åren 1981–1983, varefter den ersattes med en ny lag, som var i kraft till och med år 1992 då den upphävdes. Från och med år 1995 är lagen åter i kraft (L mot skatteflykt, 1995:575). I Sverige används allmänt begreppet *skatteflykt* bl.a. i lagen mot skatteflykt. Vid sidan om detta begrepp används i rättslitteraturen begreppet *kringgående av skattelag*.⁴¹ Begreppet skatteflykt har i Sverige två betydelser: å ena sidan kan man med begreppet avse kringgående av skatt som ett allmänt förekommande fenomen, å andra sidan kan med begreppet avses sådant förfarande som faller inom skatteflyktslagens tillämpningsområde.

Skatteflyktslagens innehåll har emellertid ändrats från och med år 1998. Enligt 2 § är förutsättningarna för att ingripa mot skatteflykt för det första en rättshandling som ensam eller tillsammans med annan rättshandling ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, för det andra ifall den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingarna, för det tredje om skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och för det fjärde om ett fastställande av underlag 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 kringgåtts genom förfarandet. I den tidigare lagen förutsattes mera allmänt att ”om erhållandet av skatteförmån skulle strida mot lagstiftningens grunder”. *Hultqvist* kritiserade i sin doktorsavhandling särskilt användningen av

³⁹ Se K.S. Tikka, *Kringgående av skattelag – Finland*, i verket *Kringgående av skattelag*. Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3. Stockholm 1976, s. 32.

⁴⁰ Se A. *Hultqvist*, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Juristförlaget 1995.

⁴¹ I finska BFL 28 § är begreppet *kringgående av skatt*.

termen ”lagstiftningens grunder” i den dåvarande lagen.⁴²

I den nuvarande lagen förekommer inte den förutsättningen. Hultqvist menar ändå att den nuvarande förutsättningen enbart innebär användning av vanlig lagtolkningsmetod, dvs. att *ratio legis* alltid bör beaktas vid tolkning av skattelag.⁴³ Enligt Hultqvist leder generalklausulen om skatteflykt oberoende av utformning i varje fall till analogilösningar och överför således makt från lagstiftaren till lagtillämparen i strid med *legalitetsprincipen*.⁴⁴ Denna synpunkt kan beaktas också i den finska rätten då man enligt grundlagen (731/1999) 81 § genom lag ska bestämma om statsskatt. Hultqvists synsätt har dock kritiserats, bl.a. av Tikka som även kan sägas stå för det synsätt som råder i Finland.⁴⁵ Man kan fråga sig om det hör till lagstiftarens kompetens att på detta vis överföra makt till lagtillämparen.⁴⁶ Enligt grundlagen 80 § kan det svårligen vara så. Å andra sidan förekommer det en lång tradition av tillämpning av skatteflyktsnormen och fråga kan nog inte vara om att det skulle strida mot grundlagen. Fråga är alltså om en generalklausul, som i vissa fall getts ett brett tillämpningsområde, men som man vid behov också tolkningsvägen kan ge ett betydligt snävare faktiskt tillämpningsområde.⁴⁷

Legalitetsprincipen kan enligt *Pikkujämsä* dock sättas under prövning vad gäller problemet med kringgående av skatt.⁴⁸ Legalitetsprincipen inom skatterätten ger uttryck för att skatt ska grundas på lag, ”*nullum tributum sine lege*” (ingen skatt utan lag). Skatt får alltså inte tas ut om inte sådan rättighet getts med stöd av lag. Enligt *Rosander* är legalitetsprincipen ett medel för att uppnå målen med rättssäkerhet; legalitetsprincipen är alltså inte en del av rättssäkerheten, utan en slags garanti för att uppnå rättssäkerhet.⁴⁹

Till den rättssäkerhet som principen företräder hör väsentligt kravet på tydlighet gällande begreppen i skattelagar. Utgångspunkten är att det är motiverat att ge samma innebörd åt ett begrepp i en skattelag som begreppet ifråga har i en annan skattelag,

⁴² Se Hultqvist 1995, s. 415.

⁴³ Se A. Hultqvist, Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten. Skattenytt 1996, s. 674–675.

⁴⁴ Se Hultqvist 1995, s. 416. Det förekommer skillnader mellan olika stater gällande frågan hur stor betydelse legalitetsprincipen ska ges i praktiken när den tillämpas. Frågan gäller i synnerhet huruvida principen ifråga ska ses som en relativ eller en absolut princip. Ifall den ses som en relativ princip uppstår också frågan hur stor betydelse som ska ges åt det förhållandet, se vidare Knuutinen 2010, s. 617–619.

⁴⁵ Se K.S. Tikka, Anmälan av Anders Hultqvist: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Skattenytt 1996, s. 52–58.

⁴⁶ Se även K. Wikström, Yleiset opit verotuksessa. Turun yliopisto 2008, s. 23.

⁴⁷ Se bl.a. J. Pöyhönen, Sopimusouikeuden järjestelmä ja sopimusten vertailu. Suomalainen Lakimiesyhdistys 1988, s. 44.

⁴⁸ Se Pikkujämsä 2001, s. 179–180.

⁴⁹ Se Rosander 2007.

i bokföringslagstiftningen eller i någon civilrättslig lag. Skatterätten och civilrätten är ju delar av samma rättssystem. I enlighet med den allmänna lagtolkningsprincipen gäller att ett visst begrepp ska ges ett och samma betydelseinnehåll, ifall inte särskilda orsaker talar för motsatsen.⁵⁰ Skyddet av det fiskala intresset skapar dock tryck på att göra undantag från principen ifråga, t.ex. om man utgår ifrån beskattningens effektivitet.

Å andra sidan kan man som Pikkujämsä ställa frågan vad det synsättet baserar sig på som förvägrar skattskyldiga rätten till förutsägbarhet i samband med handlingar som karaktäriseras som skatteflykt.⁵¹ Skatteflyktsnormen får visserligen stöd av *likställighetsprincipen*, men frågan om materiell likställighet uppstår, dvs. kan ekonomiskt likvärdiga fall behandlas på samma sätt om lagen gör skillnad på dem?⁵² Här måste också hänsyn tas till *proportionalitetsprincipen*. Ifall det förekommer andra alternativ som är bättre för förutsägbarhetens del borde dessa utnyttjas. Därtill borde man i samtliga tillämpningssituationer se till att den förmån som skyddas och den som försakas är i rätt bra jämvikt sinsemellan.⁵³

4 Principen om förbud mot rättsmissbruk eller förfarandemissbruk

Det är också möjligt att angripa kringgåenden av skatt inom mervärdesskatteområdet genom att åberopa *principen om förbud mot rättsmissbruk eller förfarandemissbruk* i artikel 4.3 i fördraget om Europeiska unionen (FEU).⁵⁴ Förbud mot rättsmissbruk eller förfarandemissbruk är en allmän rättsprincip som egentligen har utvecklats på andra områden än skatteområdet. Principen att EU-rätten inte får missbrukas för att undgå nationella regler har tagits upp i ett flertal mål vid EU-domstolen.

I målet C-33/74 *Van Binsbergen* togs frågan upp för första gången. Här ansåg EU-domstolen att en medlemsstat får anta bestämmelser i syfte att förhindra att en person som är etablerad i den staten genomför förfaranden där syftet är att undvika nationella regler som annars gäller för personer etablerade där.⁵⁵ I målet C-367/96 *Kefalas* utvecklades synsättet till att också tillämpas på missbruk av direktivbestämmelser. EU-domstolen ansåg här att det är förbjudet att åberopa EU-rätten på ett sätt

⁵⁰ Se t.ex. H. Klami, *Johdatus oikeusteoriaan. Finalistisen oikeusteorian perusongelmia*. 4. painos. Lakimiesliiton Kustannus 2000, s. 87.

⁵¹ Se Pikkujämsä 2001, s. 186.

⁵² Se bl.a. F. Vanistendael, *Judicial Interpretation and the Role of Anti-Abuse Provisions in Tax Law*, i verket G.S. Cooper (ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*. IBFD Publications 1997, s. 153.

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ Se t.ex. målet C-255/02 *Halifax*, punkt 43 och 61.

⁵⁵ Se C-33/74 *van Binsbergen*, punkt 13.

som utgör missbruk och att nationella domstolar kan tillämpa en nationell bestämmelse för att avgöra huruvida det föreligger missbruk. En dylik bestämmelse får emellertid inte påverka en enhetlig tillämpning av unionsrätten eller dess räckvidd.⁵⁶ I målet C-212/97 *Centros* konstaterade EU-domstolen att de nationella domstolarna kan genom att stödja sig på objektiva omständigheter ta hänsyn till en persons missbruk för att neka denne en rättighet som de gemenskapsrättsliga bestämmelserna föreskriver. Syftet med bestämmelserna ifråga måste då beaktas.⁵⁷ I målet C-110/99 *Emsland-Stärke* utvecklade EU-domstolen missbruksdoktrinen då domstolen här för första gången definierade kriterier för när missbruk föreligger, eller missbrukstestet. Enligt EU-domstolen bör det finnas både ett subjektivt och ett objektivi kriterium och båda bör vara uppfyllda för att missbruk ska föreligga. Det objektiva kriteriet uppfylls om målsättningen med gemenskapsbestämmelsen ifråga inte har uppnåtts, fastän de villkor som uppställs i bestämmelsen formellt sett har uppfyllts. Det subjektiva kriteriet uppfylls då det finns en avsikt att få en förmån som följer av gemenskapsrätten, genom att konstruera de omständigheter som krävs för att få åtnjuta förmånen ifråga. I *Emsland-Stärke* förelåg en subjektiv faktor då parterna i målet agerat i samförstånd för att få ett exportbidrag beviljat. I målet konstaterades även att tillämpningen av gemenskapsbestämmelserna inte kan utsträckas till att omfatta förfaranden som utgör missbruk av rättigheter, samt att det ankommer på de nationella domstolarna att avgöra i vilka situationer de två rekvisiten uppfylls.⁵⁸

I målet C-255/02 *Halifax* konstaterade EU-domstolen att principen om förbud mot förfarandemissbruk kan tillämpas även när det gäller kringgående av skatt eller skattefusk på mervärdesskatteområdet. Domstolen tillämpade här missbrukstestet som utvecklades i *Emsland-Stärke* när den konstaterade att två förutsättningar bör uppfyllas för att rättsmissbruk ska föreligga. För det första så gäller att transaktionerna ifråga uppfyller formellt sett de villkor som uppställs i direktiv och nationell implementeringslagstiftning, men får ändå till följd att en skattefördel uppnås som strider mot bestämmelsernas syften. För det andra bör det framgå av objektiva sakförhållanden att syftet med transaktionerna är att uppnå en skattefördel. När man konstaterat rättsmissbruk bör de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras, vilket betyder att beskattning ska ske utgående från de omständigheter som skulle ha rått ifall de transaktioner som utgör grunden för rättsmissbruket inte hade gjorts.

Enligt *Ståhl* är det dock oklart huruvida principen om rättsmissbruk bör förankras i nationell rätt för att kunna tillämpas eller om den kan åberopas direkt mot enskilda

⁵⁶ Se C-367/96 *Kefalas*, punkt 20–22.

⁵⁷ Se C-212/97 *Centros*, punkt 25.

⁵⁸ Se C-110/99 *Emsland-Stärke*, punkt 51–53.

skattskyldiga.⁵⁹ Skulle det exempelvis vara möjligt för de nationella skattemyndigheterna att angripa kringgåenden av skatt enbart med stöd av principen om rättsmissbruk? Principen är ju en allmän rättsprincip som kan härledas direkt ur EU-fördraget. I målet C-255/02 *Halifax* ansåg domstolen även att principen ska ses som en allmän tolkningsprincip som inte behöver implementeras i nationell rätt för att kunna tillämpas.⁶⁰ Finska 10 § 1 mom. i L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ tillämpas på mervärdesskatteområdet. Den svenska skatteflyktlagen tillämpas dock inte på mervärdesbeskattningsens område.⁶¹

I målet C-425/06 *Part Service* förtydligade domstolen sitt avgörande i *Halifax* gällande syftet med skatteundrandragandet, då det i *Halifax* ansågs att skattefördelen utgjorde både det enda syftet och det huvudsakliga syftet med förfarandet. Domstolen förtydligade då att det är det huvudsakliga syftet som ska vara gränsen för missbruk. I målet *Halifax* var uppnåendet av en skatteförmån det enda syftet med förfarandet och därmed hade gränsen för missbruk överskridits. Det är således inte tillräckligt att den skattskyldige visar att det finns andra ekonomiska syften med en transaktion för att det huvudsakliga syftet inte ska vara att uppnå en skattefördel.⁶²

I målet C-162/07 *Amplificientifica och Amplifin* ansåg domstolen att principen om förbud mot rättsmissbruk i synnerhet på mervärdesskatteområdet betyder att tillämpningen av gemenskapsbestämmelser inte kan omfatta missbruk av bestämmelser från näringsidkares sida, m.a.o. transaktioner som inte genomförs inom ramen för normala affärstransaktioner, utan enbart i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i gemenskapslagstiftningen. Här konstaterade domstolen också att principen om förbud mot rättsmissbruk betyder att det är förbjudet att använda sig av rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med enbart avsikten att uppnå en skattefördel.⁶³

Också i målet C-103/09 *Weald Leasing* konstaterade EU-domstolen att tillämpningen av unionslagstiftningen inte kan omfatta skyddet av missbruk. Domstolen konstaterade även att bedömningen av frågan om vissa transaktioner utgör förfarandemissbruk är beroende av transaktionernas föremål, syfte och konsekvenser, och inte av vilka slags affärstransaktioner den som genomfört transaktionerna

⁵⁹ Se K. Ståhl, EG-rätt och skatteflykt. Skattenytt 10/2007, s. 578–579.

⁶⁰ Se målet C-255/02 *Halifax*. Se även S. Lassila, Oikeuden väärinkäyttö ja veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa. Verotus 4/2010, s. 61–73; Knuutinen 2012, s. 54–60; Terra – Kajus 2018, s. 63–69.

⁶¹ Se Ståhl 2007, s. 580.

⁶² Se C-425/06 *Part Service*, punkt 62. Se också Terra – Kajus 2018, s. 69–72.

⁶³ Se C-162/07 *Amplificientifica och Amplifin*, punkt 27–28.

normalt sett ägnar sig åt.⁶⁴

Enligt Kammarrätten i Göteborg i rättsfallet 622-05 gäller även att principen om rättsmissbruk inte heller kan tillämpas genom en EU-konform tolkning av den svenska mervärdesskattelagens bestämmelser, eftersom detta skulle stå i strid med legalitetsprincipen. Kammarrätten konstaterade här att principen kan hänföras till ett direktiv och sålunda inte kan ha negativa effekter för en enskild och att det inte skulle vara förenligt med legalitetsprincipen att använda sig av en direktivkonform tolkning av bestämmelserna i mervärdesskattelagen.⁶⁵

Cerioni menar emellertid att avgörandena i C-255/02 *Halifax* och C-425/06 *Part Service* visar att då EU-domstolens kriterier för missbruk är uppfyllda på mervärdesskatteområdet måste medlemsstaterna ingripa oberoende av om de har implementerat en specifik missbruksklausul eller inte. Det rör sig således om en allmängiltig unionsrättslig princip med samma status som andra unionsrättsliga principer.⁶⁶

Inom mervärdesbeskattningen anknyter tillämpningsområdena för förbudet mot rättsmissbruk och den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt *tydligare* än inom den direkta beskattningen. Detta följer av att förbudet mot rättsmissbruk kan, åtminstone enligt EU-rätten, tillämpas direkt på fall som rör sig inom medlemsstaternas gränser.

I EU-rätten utgör principen om förbud mot rättsmissbruk en generell rättsprincip som kan tillämpas inom mervärdesbeskattningen. Av detta kan man dock inte dra slutsatsen att medlemsstaternas nationella rättsprinciper med samma innehåll inte skulle vara tillåtna, eftersom en kodifiering av en generell rättsprincip torde vara tillåten. Även generaladvokatens lösningsförslag i bl.a. målet *Halifax* stöder en sådan tolkning, då generaladvokaten motiverar sitt förslag om principen om förbud mot rättsmissbruk som en generell tolkningsprincip med medlemsstaternas nationella bestämmelser gällande kringgående av skatt.⁶⁷ Generaladvokatens lösningsförslag kan tolkas på det sättet att medlemsstaternas nationella bestämmelser ska ses som uttryck för den generella rättsprincipen om förbud mot rättsmissbruk.

Det torde dock *inte* vara möjligt att tillämpa principen om förbud mot rättsmissbruk direkt på grund av legalitetsprincipen utan någon uttrycklig bestämmelse på lagnivå i den finska lagstiftningen. På dylika fall kan i Finland endast tillämpas den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt i 10 § 1 mom. i L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ. Men den bästa lösningen

⁶⁴ Se C-103/09 *Weald Leasing*, punkt 28–30. Se även Terra – Kajus 2018, s. 72–76.

⁶⁵ Se Kammarrätten i Göteborg, mål nr 622-05.

⁶⁶ Se L. Cerioni, *The Abuse of Rights*, i verket *EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion*. EBLR 2010, s. 783–813.

⁶⁷ Se bl.a. generaladvokatens lösningsförslag i målet C-255/02 *Halifax*. Se även generaladvokatens lösningsförslag i målen C-419/02 *Bupa Hospitals* och C-223/03 *University of Huddersfield*.

vore dock att tolka bestämmelsen ifråga i enlighet med EU-rätten, vilket inte föranleder några svårigheter då normerna är likadana till karaktären.⁶⁸

5 Karusellbedrägerier

En annan form av kringgåenden av skatt som utnyttjar mervärdesskattesystemet och bristerna i informationsutbytet mellan medlemsstaterna är s.k. *karusellbedrägerier*. Karusellbedrägerier handlar om helt konstlade upplägg och kan beskrivas som transaktioner med samma varor som säljs i rask takt mellan olika företag i olika länder. I samband med dessa försäljningar betalar något eller några av företagen inte in utgående mervärdesskatt, samtidigt som andra företag i kedjan har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Medlemsstaterna förlorar sålunda mervärdesskatteintäkter. Karusellbedrägerier har behandlats i rättspraxis bl.a. i EU-domstolen i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 *Optigen* och i de förenade målen C-439/04 och C-440/04 *Kittel*.⁶⁹

I *Optigen*-domen fastställde EU-domstolen att avdragsrätten för en part i god tro inte påverkas av bedrägligt beteende i tidigare eller senare led i transaktionskedjan, medan domstolen i *Kittel*-domen ansåg att en skattskyldig person som kände till eller borde ha känt till att dennes transaktion ingick i ett mervärdesskattebedrägeri ska anses vara medgärningsman och därmed vägras avdragsrätt. Frågan är huruvida *principen om förfarandemissbruk* kan tillämpas på karusellbedrägerier. Principen om förbud mot förfarandemissbruk har ju utvecklats för att angripa konstruerade transaktioner vars syfte är att få förmåner genom missbruk av gemenskapslagstiftningen.⁷⁰ I den s.k. *Halifax*-domen fastslog domstolen att denna princip är tillämpbar

⁶⁸ Se även S. Lassila 2010, s. 73. Ett av de bakomliggande syftena med mervärdesskattedirektivet är dock att harmonisera mervärdesskatten inom unionen och forma en enhetlig skattebas som också ska skydda de finansiella intressen unionen har. Att motverka missbruk utgör då ett intresse som prioriteras inom unionen och eftersom det inte finns en särskild skatteflyktsbestämmelse som kan implementeras av medlemsstaterna kan principen om förfarandemissbruk komma till användning. Förhållandet mellan principen om förbud mot rättsmissbruk och generalklausulen om kringgående av skatt har emellertid inte behandlats något omfattande i finsk rättslitteratur. Exempelvis Voipio ansåg dock redan i slutet av 1960-talet att principen ifråga inte kan tillämpas i finska förhållanden, se Voipio 1968, s. 280–281. Tikka menade å sin sida att principen om förbud mot rättsmissbruk utgör en bakomliggande ideologi för diskussionen om kringgående av skatt, men ansåg inte att dess betydelse är stor, se Tikka 1972, s. 194. Däremot ansåg Hultqvist, som framför kritik mot generalklausulen om kringgående av skatt utgående från *legalitetsprincipen*, att den finska generalklausulen om kringgående av skatt påminner om förbudet mot rättsmissbruk i den tyska rätten, se Hultqvist 1995, s. 435–437.

⁶⁹ Se förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 *Optigen* och C-439/04 och C-440/04 *Kittel*. De första karusellbedrägerierna konstaterades i Finland strax efter förvärvandet av EU-medlemskap åren 1995–1996. Då var det fråga om guldackor som cirkulerades mellan Finland, Estland och några andra stater i Centraleuropa. Det var då också frågan om det för karusellbedrägerier typiska förhållandet att samma varupartier cirkuleras mellan ett antal stater.

⁷⁰ Se också Terra – Kajus 2018, s. 321–323.

på mervärdesskatteområdet. Men principen om förbud mot förfarandemissbruk kan inte tillämpas på någon part i ett karusellbedrägeri, eftersom varken en part i god tro eller en part i ond tro angående bedrägeriet kan uppfylla kriterierna för principen. Ifall transaktionerna utgör ett led i ett s.k. karusellbedrägeri är det inte fråga om en sådan situation som skulle kunna utgöra förfarandemissbruk. Vid ett s.k. karusellbedrägeri kan i stället avdrag för ingående skatt helt nekas för den enskilda transaktionen. För att så ska kunna ske krävs dock enligt de förenade målen C-349/04 och C-440/04 *Kittel* att det är utrett, med hänsyn till de objektiva omständigheterna, att den skattskyldiga personen känt till eller borde ha känt till att hen genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri. Detta innebär att avdrag inte kan nekas för sådana transaktioner i de fall god tro föreligger hos förvärvaren (den s.k. *Kittel*-principen). Om det dock kan visas på objektiva grunder att sådan god tro inte föreligger kan avdrag nekas även om varorna är riktiga och fakturorna uppfyller samtliga formella krav. Denna bedömning ska göras för varje enskild transaktion i en transaktionskedja. Vad som utgör objektiva grunder måste avgöras från fall till fall.⁷¹

Fastän det i fallet *Kittel* är fråga om en typ av mervärdesskattebedrägeri, dvs. karusellbedrägeri under vissa förhållanden, så har motsvarande princip utvecklats i andra fall där fråga varit om huruvida köparen känt till eller borde ha misstänkt säljarens bedrägeri.⁷² Man kan särskilt fästa uppmärksamhet vid att *Kittel*-principens verkan sträcker sig till alla aktörer i försäljningskedjan, inte bara till en viss skattskyldig och de transaktioner som sker mellan denne och säljaren eller köparen. Detta har särskild betydelse när man ska reda ut långa försäljningskedjor där en kedja skapats av skentransaktioner mellan den inledande åtgärden och den konkreta realiseringen av bedrägeriet, dvs. försäljning från bedrägerikedjan till lägre än marknadspris.⁷³

Bestämmelsen 10 § 1 mom. i L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ kan också tillämpas på situationer med karusellbedrägerier, t.ex. på kvittoköp där den skattskyldige med ogrundade köpkvitton försöker få ogrundad skatteåterbäring. I sådana kvittoköp där fakturan eller kvittot ges utan överlåtelse av någon nytthet, kan man på basis av det mervärdesskatteavdrag som köparen gör tillämpa MervL 102 §.⁷⁴

⁷¹ Se svenska Skatteverkets ställningstaganden 2006, Principen om förfarandemissbruk m.m. Dnr/målnr/löpnr: 131 500981-06/111. Se även Sainio – Kuusela 2015, s. 505 och Terra – Kajus 2018, s. 327–329.

⁷² Se t.ex. HFD 1999:71 och 1999:72.

⁷³ Se även Sainio – Kuusela 2015, s. 505.

⁷⁴ KPMG, Arvonlisäverotus 2018. Edita 2018, s. 723–726.

Typiskt för karusellbedrägerier är att bedragaren agerar snabbt och innan skattemyndigheten hinner reagera. Ett skenbolag uppbär skatten, i vissa fall av en köpare som är i god tro, och försvinner sedan utan att kreditera/redovisa för skatten. Bristfälligt samarbete mellan skattemyndigheter, begränsade kontrollmedel och utbyte av information kan leda till att den snabbt agerande karusellbedragaren lyckas komma undan myndigheternas nätverk. Man märker ofta att ett karusellbedrägeri har skett först när det är för sent och den som blir fast är ofta köparen som utgör den sista länken i kedjan och som agerat i god tro. Som en sista utväg försöker myndigheterna rikta sina krav mot köparen som är den enda som finns tillhanda.⁷⁵ De nya EU-reglerna som ska tillämpas från och med 1.1.2021 om *ett utökat och effektiviserat administrativt samarbete för att bekämpa mervärdesskattebedrägeri* utgör ett försök att förbättra samarbetet och informationsgången mellan skattemyndigheterna i EU-medlemsstaterna.⁷⁶

6 Avslutning

Det är av stor angelägenhet att bekämpa olika kringgåenden av skatt på mervärdesskatteområdet. Det ligger såväl i EU-kommissionens, medlemsstaternas som i näringslivets intresse att på EU-nivå finna medel som effektivt minskar möjligheterna till kringgående av skatt. Reglerna bör dock vara effektiva och proportionerliga och de får inte medföra en ökad administrativ börda för företagen. Mervärdesskatten kan ur företagets synvinkel upplevas som komplicerad och företagen är tvungna att hantera denna varje dag för varje enskild transaktion. Förändringar i lagstiftningen bör därför inte leda till ökad administrativ börda, snarare borde utvecklingen gå mot en minskning av administrationen. De åtgärder som vidtas mot bedrägerier bör vara balanserade och samverkan mellan medlemsstaternas skattemyndigheter borde prioriteras.

Lagförslagen bör också tas fram vid diskussioner med företrädare från näringslivet och resurser bör läggas på att följa upp gällande regler och göra översyner när det anses behövligt. Trots att alla inte nödvändigtvis är överens om det materiella inne-

⁷⁵ Se J. Törmänen, Veropetos – arvonlisäverotuloa häviää verokaruselliin. Verotus 2/2007, s. 179–180.

⁷⁶ Se COUNCIL REGULATION amending Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax. Brussels, 28 November 2017. FISC 258 ECOFIN 924 UD 259. Se även Statsrådets U-skrivelse U71/2017 rd, Statsrådets skrivelse till riksdagen om ett förslag till ändring av rådets förordning (åtgärder för att stärka det administrativa samarbetet på mervärdesskatteområdet). Principen om solidariskt ansvar (*principle of joint liability*) kan också utgöra ett viktigt element i strategin för att bekämpa nätverksbedrägerier, såsom karusellbedrägerier. Att vara solidariskt ansvarig eller solidariskt betalningsansvarig innebär att man svarar för en skuld ”en för alla, alla för en”. Det betyder att kravet på att betala kan riktas mot en av dem som är solidariskt ansvarig, och den som har betalat får sedan kräva de övriga på deras del av skulden.

hållet i lagförslagen, så kan en genomtänkt bearbetning ge betydligt större förutsättningar för att reglerna ska fungera såsom det var tänkt. Lagstiftningen bör sedan vara så entydig att enskilda rättssubjekt kan förutsäga dess tillämpning. *Principen om rättssäkerhet* ska följas särskilt strikt då fråga är om lagstiftning och reglering som kan medföra ekonomiska förpliktelser. Principen ifråga förutsätter ju att den skattskyldiges skattemässiga situation inte kan ifrågasättas i all oändlighet när man beaktar den skattskyldiges rättigheter och förpliktelser i förhållande till skatteförvaltningen.