

- III Om kringgående av mervärdesskatt, krav på skatteflyktsregler och tillämpningen av anslutnings- och fördelningsprinciperna JFT 3-4/2018, s. 285–304.

*Alfred Streng, Associate Professor, Høgskolen i Molde*

## Om kringgående av mervärdesskatt, krav på skatteflyktsregler och tillämpningen av anslutnings- och fördelningsprinciperna

### 1 Inledning

Problemen med kringgående av skatt är inte lika betydande och mångskiftande inom mervärdesskattningen som inom inkomstbeskattningen. Detta beror bland annat på att bolagsformen eller antalet skattepliktiga som hör till samma intressesfär inte har samma betydelse inom mervärdesskattningen som inom inkomstbeskattningen. För att konstatera kringgående av skatt i mervärdesskattningen förutsätts det att det framgår klart 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. Tröskeln att tillämpa L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ 10 § (tidigare mervärdesskattelagen, härefter förkortad MervL, 181 §) har sålunda varit rätt så hög.<sup>1</sup> Mervärdesskattningen erbjuder på grund av sin renodlade struktur och inre följdriktighet inte ens samma möjligheter som inkomstskattelagstiftningen till operationer som utmanar gränserna för lagstiftningen.<sup>2</sup>

Betydelsen av kringgående av skatt är mindre i mervärdesskattningen än i inkomstbeskattningen på grund av inbördes beroendeförhållanden mellan de skattepliktigas beskattning. Det har också diskuterats hur stort behovet egentligen är med en egen norm om kringgående av mervärdesskatt. Sedan utgående moms normalt

---

<sup>1</sup> Se Nina Sainio, Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Lakimiesliiton kustannus 2011, s. 247. Se även Reijo Knuutinen, Veron kiertäminen, veronkierto vai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu. Verotus, 2/2014, s. 169–177. MervL 181 § upphävdes genom L 9.9.2016/773, som trädde i kraft 1.1.2017. Bestämmelsen motsvaras nu av L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (768/2016) 10 § 1 mom. Se också RP 29/2016. Den generella bestämmelsen om kringgående av mervärdesskatt motsvarar till sin form generella bestämmelser om kringgående av skatt i andra skattelagar, t.ex. L om beskattningsförfarande (1558/1995) 28 §.

<sup>2</sup> Se t.ex. Mikko Pikkujämsä, Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari 2001, s. 197–198.

täcks av köparen och ingående moms normalt är avdragsberättigat, utgör momsen inte en reell kostnad för mervärdesskattepliktiga verksamheter. Behovet av att företa dispositioner som kan medföra en skattefördel är därmed mindre än på inkomstskatterättens område.<sup>3</sup>

Det kan dock även i mervärdesbeskattningen finnas fall där man med formella eller företagsekonomiskt ogrundade handlingar eller med prissättningar som avviker från det normala försöker undvika skatt. Till exempel om den skattepliktiga säljer åt konsumenter eller andra icke-skattepliktiga varor eller tjänster med olika skattesatser, kan det uppstå tryck att fördela priset på varorna eller tjänsterna med lägre skattesats.<sup>4</sup> För mervärdesskattepliktiga verksamheter med full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kan det också vara aktuellt att inrätta sin verksamhet så att plikten att beräkna utgående mervärdesskatt reduceras för att uppnå en konkurrensfördel. Ett exempel kan vara en verksamhet med ungefär 20 000 euro i omsättning som fördelar omsättningen på fyra olika företag så att omsättningen för alla företag underskrider beloppkravet på 10 000 euro i MervL 2 kap. 2 §. Ett annat exempel kan vara att tre rättssubjekt A, B och C blir eniga om ett arrangemang med en bytesring, var A ger åt B, B åt C och C åt A, för att på det sättet försöka undgå omsättningsvillkoret.<sup>5</sup>

Då aktörer lägger resurser på att uppnå skattemässiga fördelar ur systemet, i stället för att nå produktivitet, talar man även om s.k. *rent-seeking*.<sup>6</sup> Till exempel också användningen av ett flertal olika momssatser för många olika sektorer kan leda till gråzoner och gränsdragningsproblem. Nivån på kringgåenden av mervärdesskatt utgör dock ett problem inom EU. Det s.k. mervärdesskattegapet, det vill säga gapet mellan faktiska mervärdesskatteinkomster och vad mervärdesskatteinkomsterna vore med full åtföljning är relativt stor, upp till 12 procent. Mest kringgående av mervärdesskatt sker i den gråa ekonomin, följt av bedrägerier där man meddelar lägre nivåer av skattepliktig försäljning än vad som faktiskt gäller eller där man överdriver kraven gällande återbäring av mervärdesskatt.<sup>7</sup> Hela det s.k. mervärdesskattegapet beror dock inte på uttryckligt bedrägeri, utan fråga kan även vara om att mervärdesskatt inte erlagts på grund av oskyldiga misstag, legitima åtgärder för und-

<sup>3</sup> Se bl.a. Anders Mikelsen, En generell omgåelsesnorm for skatt og merverdiavgift – noen kritiske bemerkninger til NOU 2016:5. Skatterett 2/2016, s. 173–174.

<sup>4</sup> Se Leila Juanto – Petri Saukko. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Talentum 2014, s. 18.

<sup>5</sup> Se bl.a. Mikelsen 2016, s. 173–174.

<sup>6</sup> Se SOU 200557, s. 208–209 och 482–483.

<sup>7</sup> Se Institute for Fiscal Studies, A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report. TAXUD/2010/DE/328. London 2011, s. 14–15.

vikande av skatt eller företagskonkurser. Nivån på åtföljning av mervärdesskatteregler kan också ha andra förklaringar, till exempel kan det vara fråga om beteenderelaterade eller institutionella faktorer som avgör erläggandet av en skatt som baserar sig på frivillig åtföljning: åtföljningen kan då följaktligen vara högre i sådana samhällen där man har större tilltro till institutioner, där korruptionen är låg och där domstolsväsendet och rättsprocesser fungerar effektivt. Det finns också bevis på att åtföljningen av mervärdesskattereglerna är större där mervärdesskattesatserna är färre till antalet och lägre till sina nivåer.<sup>8</sup>

Det förekommer även en naturlig koppling mellan att å ena sidan hindra icke-åtföljning av mervärdesskattereglerna och å andra sidan pålagor av åtföljning och administrativa kostnader, d.v.s. myndigheter antar betungande krav på rapportering och åtgärder för att genomdriva dem för att mervärdesskattereglerna åtföljs. *De facto* kan det vara så att länder som ställer högre pålagor för åtföljning faktiskt också upplever mera icke-åtföljning. Detta avspeglar sannolikt det faktum att länder med stora mervärdesskattgap har behov av att ta till mera strikta och betungande åtgärder mot bedrägerier.<sup>9</sup>

I målen från EU-domstolen C-138/86 och C-139/86 *Direct Cosmetics Ltd* och *Laughton Photographs Ltd* konstateras att själva begreppet kringgående av skatt är EU-rättens eget begrepp. Kringgående av skatt betecknas ofta också som försummelse. Ibland kan även uttrycket rekaraktärisering användas. Vid kringgående handlar det om hur upplysningar om rättsförhållanden skall karaktäriseras.<sup>10</sup> Medlemsstaterna kan inte själva avgöra definitionen av begreppet. Begreppet kringgående av skatt och begreppet skattebedrägeri särskiljs från varandra i EU-rätten. Till skattebedrägeri hör rekvisitet uppsåt.<sup>11</sup> De åtgärder som medlemsstaterna kan ta till för att uppbära skatt och förhindra skattebedrägeri får inte gå längre än vad som är nödvändigt för att uppnå dessa målsättningar. Det är med andra ord inte tillåtet att ta till sådana åtgärder som äventyrar mervärdesskattens neutralitet. Neutralitet är en av mervärdesskattesystemets grundprinciper.<sup>12</sup>

<sup>8</sup> Se *ibid.*

<sup>9</sup> Se Institute for Fiscal Studies, A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report. TAXUD/2010/DE/328. London 2011, s. 20–21.

<sup>10</sup> Se C-138/86 och C-139/86 *Direct Cosmetics Ltd* och *Laughton Photographs Ltd*.

<sup>11</sup> Se bl.a. Asko Lehtonen, Veron kiertäminen ja veropetos veron torjunnan elementeinä, s. 143–144 i verket Kari S. Tikka (1944–2006) in memoriam. Suomen lakimiesyhdistyksen julkaisuja 2007.

<sup>12</sup> Se målen C-138/86 och C-139/86 *Direct Cosmetics Ltd* och *Laughton Photographs Ltd* samt C-454/98 *Schmeink & Cofreth et Strobel*, punkt 59.

Den skattepliktige har i princip möjlighet att välja mellan två olika affärstransaktioner. Mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG<sup>13</sup> förutsätter inte att man skall välja det alternativ som innebär att man måste betala en högre mervärdesskatt. Den skattepliktiga har alltså rätt att ordna sin verksamhet inom lagens gränser så att han lättar sin skattebörda. Detta strider inte heller mot neutralitetsprincipen eftersom alla skattepliktiga har samma möjligheter. Vid bedömningen av oegentligheter bör det granskas om målsättningen med affärstransaktionen varit att få en skattefördel som strider mot mervärdesskattedirektivets målsättning.<sup>14</sup>

Vid utformningen av skatteregler bör man generellt eftersträva bestämmelser som inte är särskilt sårbara för olika slag av anpassningar. I mervärdesskatterätten finns det många exempel på att lagstiftaren försöker utforma reglerna så att de inte på ett onödigt sätt bidrar till anpassningsmöjligheter. I praktiken handlar emellertid de flesta av de mervärdesskattepliktigas anpassningar mer om undandragande av skatt eller oriktiga upplysningar än om dispositioner som kan betecknas som kringgående av mervärdesskatt.<sup>15</sup>

I målet C-255/02 *Halifax plc* tog EU-domstolen ställning till oegentligheter i mervärdesbeskattningen. *Halifax*-målet gällde en finansinstitution som överförde egendomsrättigheter (*leases*) till enheter under dess kontroll. Det enda ändamålet med konstruktionerna ifråga var att uppnå fördelar i förhållande till reglerna om avdrag för ingående mervärdesskatt. Domslutet i målet bjöd inte på någon överraskning. Som den första dom om rättsmissbruk (*abuse of rights*) inom EU:s mervärdesskatterätt fick den likväl mycket uppmärksamhet. Samma dag som domen i *Halifax*-målet kom, avkunnade EU-domstolen också två andra domar gällande mervärdesskatt, där samma utgångspunkt lades till grund: C-419/02 *Bupa Hospitals Ltd* och C-223/03 *University of Huddersfield Higher Education*. Senare har även bland annat C-425/06 *Part Service Srl* vidarefört och nyanserat de samma rättsliga synpunkterna.<sup>16</sup>

I *Halifax*-målet konstaterades att enligt en befäst mervärdesskatterättslig rättspraxis så får inte rättssubjekten vädja till EU:s rättsnormer svikligen eller utnyttja dem på ett felaktigt sätt. En affärstransaktion kan anses som ett rättsmissbruk ifall dess centrala målsättning är att uppnå skattefördelar. Förbud mot dylikt rättsmissbruk

<sup>13</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>14</sup> Se bl.a. B.J.M Terra, – J.A. Kajus. Guide to the European VAT Directives 2017. IBFD 2017 och Ole Gjems-Onstad, Omgåelse og merverdiavgift. Skatterett 2/2009, s. 135.

<sup>15</sup> Se *ibid.*

<sup>16</sup> Se bl.a. Elinor Alhager, Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målet *Halifax*, *BUPA* och *University of Huddersfield*. Skattenytt 2006, s. 260–271. *Halifax*-målet kan också bl.a. ses i sammanhang med C-196/06 *Cadbury Schweppes*-målet från inkomstskatterätten. Resonemanget är motsvarande.

tillämpas även i mervärdesbeskattningen. En av mervärdesskattedirektivets målsättningar är ju att förhindra skattebedrägerier, kringgående av skatt och eventuella oegentligheter. Å andra sidan skall unionens lagstiftning vara entydig och enskilda rättssubjekt skall kunna förutse dess tillämpning. Rättssäkerhet skall beaktas synnerligen strikt då det är fråga om sådan reglering som kan få till stånd ekonomiska besvär. Därtill gäller enligt EU-domstolens rättspraxis att näringslivsidkarens val mellan skattefria och skattebelagda affärstransaktioner kan basera sig på många olika faktorer, till vilka bland annat hör de skattemässiga synpunkterna som hör till det objektiva mervärdesskattesystemet.<sup>17</sup>

## 2 Kringgående av mervärdesskatt och krav på skatteflyktsregler

EU-rätten ställer klara begränsningar för medlemsstaternas möjligheter att angripa försök till kringgåenden av skattelagstiftningen. I EU-rätten godkänns inte mekaniskt verkande skatteflyktsregler. För att skatteflyktsregler skall vara godtagbara enligt EU-rätten krävs att reglerna skall möjliggöra ett hänsynstagande till förhållandena i varje enskilt fall. Detta gäller både för åtgärder som vidtas på de områden som är föremål för harmonisering och för åtgärder som innebär att den fria rörligheten begränsas.<sup>18</sup>

Ifall en nationell skatteregel kan rättfärdigas, återstår det att pröva huruvida regeln ifråga också uppfyller kraven på ändamålsenlighet och proportionalitet.<sup>19</sup> EU-domstolens bedömning går i detta fall ut på att säkerställa att det önskade ändamålet uppnås och att skatteregeln ifråga inte är mer långtgående än vad som krävs för att uppnå ifrågavarande ändamål. En nationell skatteregel som skall ha en hindrande funktion måste ha en sådan utformning att den fria rörligheten inte hindras mer än vad som anses absolut nödvändigt för att ändamålet skall uppnås. I prövningen av proportionaliteten utgörs kärnan av en balansering av den nationella regelns hindrande effekt i relation till dess syfte. Det är regelns karaktär, räckvidd och varaktighet som skall stå i ett rimligt förhållande till vad som skall uppnås med regeln ifråga. Proportionalitetsprövningen kan resultera i att en nationell skatteregel i vissa situationer betraktas som ett alltför ingripande hinder för den fria rörligheten för att kunna rättfärdigas, men att man kan fortsätta att tillämpa den i andra situationer.

<sup>17</sup> Se mål C-4/94 och C-108/99 *Cantor Fitzgerald International*.

<sup>18</sup> Se Kristina Ståhl, EG-rätt och skatteflykt. Skattenytt 10/2007, s. 594.

<sup>19</sup> Se t.ex. mål C-55/94 *Gebhard*, punkt 37. I artikel 5 i EU-fördraget är proportionalitetsprincipen föreskriven som institutionell rättsprincip.

Sålunda behöver det inte vara frågan om en bedömning där allt eller inget gäller.<sup>20</sup> Rättfärdigandegrunden att motverka skatteflykt kan enbart komma i fråga för att rättfärdiga nationella skatteregler som tjänar det specifika syftet att förhindra rent konstlade upplägg. EU-domstolen har inom ramen för proportionalitetsprövningen bland annat ansett att den skattskyldige måste ges möjlighet att visa att transaktionerna ifråga gjorts av affärsmässiga skäl.<sup>21</sup> Sålunda bör den skattskyldige ha möjlighet att föra fram motbevis då skattemyndigheterna framför omständigheter som tyder på att det är fråga om ett rent konstlat upplägg. Enligt proportionalitetsprincipen bör dock även skattemyndigheternas bedömning bli föremål för en oberoende överprövning av rättsliga instanser.<sup>22</sup>

Enligheten är också rätt stor både nationellt och internationellt om att rent konstlade upplägg med syfte att endast undgå skatt bör försvåras och/eller förhindras. EU-rätten ger möjligheter att ingripa mot sådana transaktioner och företeelser. EU-kommissionen har även i ett meddelande tydligt angett sin syn på hur skatteflyktsregler bör utformas för att vara i enlighet med EU-rätten. Där framgår också att de nationella skattereglerna bör vara proportionerliga och syfta till att förhindra rent konstlade upplägg för att vara lagliga. Syftet att minimera skattebördan i sig utgör ett skäligt affärsmässigt motiv så länge som de arrangemang som görs för att uppfylla målet inte är rent konstlade överföringar. Ifall de skattskyldiga inte missbrukar regelverket, kan medlemsstaterna inte hindra att de utövar sina rättigheter till fri rörlighet enbart därför att skatten är lägre i andra medlemsstater. Detta gäller också om det förekommer särskilt fördelaktiga särregler i andra medlemsstater.<sup>23</sup>

Tolkningen av den inhemska mervärdesskattelagen och tolkningen av EU-rättens mervärdesskatteregler utgör emellertid inte alltid en koherent helhet. Europeiseringen har skapat vissa spänningar mellan nationellt befast praxis och EU-rättspraxis, till exempel just doktrinen gällande kringgående av skatt där praxis inom EU-rätten baserar sig på bedömning av konstlade upplägg och rättsmissbruk.<sup>24</sup>

I ett antal domar har EU-domstolen också inom ramen för proportionalitetsprövningen ställt krav på medlemsstaternas regler som kan sägas gälla principer om god

---

<sup>20</sup> Se även Maria Hilling, Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskild fokus på EU-domstolens proportionalitetsbedömning. Svensk Skattetidning 10/2012, s. 815–816. Se också mål C-255/02 *Halifax*.

<sup>21</sup> Se mål C-524/04 *Thin Cap Group*, punkt 80.

<sup>22</sup> Se Zalasinski, Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law. *Intertax* 2007, s. 316 och COM (2007) 785 slutlig, s. 5.

<sup>23</sup> Se COM (2007) 785 och COM (2012) 722.

<sup>24</sup> Se vidare Kalle Määttä, Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. *Kauppakamari* 2015, s. 52–53.

förvaltning, se t.ex. målen C-95/01 *Greenham and Abel*, C-244/06 *Dynamic Medien* och C-341/05 *Laval*.<sup>25</sup> Denna utveckling inom rättspraxis benämns också för "the *prozeduralization of proportionality*" och betyder att proportionalitetsprövningen i vissa situationer kan kompletteras med krav gällande till exempel rättssäkerhet och transparens.<sup>26</sup> Såsom exempel yrkar kraven på rättssäkerhet på att rättsreglerna bör vara klara, precisa och förutsebara till sina verkningar, i synnerhet i sådana fall då de kan ha ogynnsamma konsekvenser för individer och företag.<sup>27</sup> Det EU-rättsliga kravet på förutsebarhet gällande skatteregler är också en del av proportionalitetsprövningen, vilket bland annat innebär att medlemsstaterna bör i den nationella lagstiftningen sträva efter att i lagtexten uttryckligen precisera vilka förfaranden som inte kan godkännas och därmed leder till särskilda skattekonsekvenser.

Huruvida finländska L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ 10 § (tidigare MervL 181 § 2 mom.) är i enlighet med EU-rätten har varit oklart, då utgångspunkten för skatteunderlaget enligt EU-domstolens praxis alltid är det pris eller annat vederlag som parterna kommit överens om.<sup>28</sup> Mervärdesskattedirektivet ändrades dock i juni 2006 genom direktiv 2006/69/EG<sup>29</sup>, till den delen att medlemsstaterna uttryckligen gavs möjlighet att förverkliga åtgärder för att hindra skattebedrägerier och kringgåenden av skatt för att kunna säkra att gällande överlåtelse av varor eller utförande av tjänster skatteunderlaget utgörs av gängse marknadsvärde. Möjligheten ifråga kan tillämpas endast i situationer där förhållandet mellan överlåtaren och mottagaren är av medlemsstaten definierat som särskilt nära, till exempel förhållandet mellan arbetsgivaren och arbetstagarens familj eller andra personer i nära ställning. Denna reglering togs i bruk i Finland från och med början av år 2008, MervL 73 c–73 e §.

Enligt 73 c § gäller att om vederlaget utan skattens andel är avsevärt mindre än marknadsvärdet enligt 73 e §, där marknadsvärdet definieras som hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst i samma försäljningsled som det där försäljningen av varan eller tjänsten äger rum, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende

<sup>25</sup> Se mål C-95/01 *Greenham and Abel*, punkterna 35 och 50; mål C-244/06 *Dynamic Medien*, punkterna 49 och 50 samt mål C-341/05 *Laval*, punkt 110.

<sup>26</sup> Se t.ex. mål C-318/10 *SIAT*.

<sup>27</sup> Se mål C-318/10 *SIAT*, punkt 58.

<sup>28</sup> Se t.ex. mål C-412/03 *Hotell Scandic Gåsback AB*.

<sup>29</sup> Rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser.



försäljare i den medlemsstat där försäljningen eller det gemenskapsinterna förvärvet beskattas för att vid den tidpunkten erhålla de ifrågavarande varorna eller tjänsterna, så skall marknadsvärdet utgöra grunden för skatt på försäljning eller på det gemenskapsinterna förvärvet.<sup>30</sup>

Till vederlaget eller det gängse marknadsvärdet räknas inte mervärdesskattens andel. Såsom nedsättande poster för vederlaget tas i beaktande rabatter eller motsvarande rättelseposter som getts köparen. Förutsättningen för att tillämpa 73 c § är dock att vederlaget ifråga uttryckligen är *avsevärt* lägre än gängse marknadsvärde. Enbart det att försäljningspriset är aningen lägre än inköpspriset för varan eller tjänsten eller lägre än de direkta eller indirekta kostnaderna för framställningen av varan eller utförandet av tjänsten leder inte till en tillämpning av regeln. För tillämpning av nämnda förutsättning kan man även följa rättspraxis gällande beskattning av eget bruk. Till exempel tillämpas inte regeln på vanliga personalförmåner.<sup>31</sup>

Marknadsvärdet används som underlag för skatten endast ifall vederlaget beror på sådan intressegemenskap mellan säljaren och köparen som avses i 73 d §, till exempel då köparen är en privatperson som genom familje- eller släktskapsförhållande hör till säljarens närmaste krets eller annars har ett nära personligt förhållande till denne, då köparen är en privatperson som äger en del av säljarens kapital eller då köparen är en privatperson som ingår i säljarens personal eller deltar i ledningen eller övervakningen av säljaren.<sup>32</sup>

Denna förutsättning uppfylls vanligen när säljaren inte säljer samma eller motsvarande nyttigheter avsevärt lägre än gängse marknadsvärde åt andra än köpare i intressegemenskapen. Däremot uppfylls inte förutsättningen vid till exempel realisationsförsäljning i samband med upphörande av verksamheten. Godtagbart kan vara försäljning av varor och tjänster avsevärt under gängse marknadsvärde i samband med marknadsföringskampanjer. Regeln tillämpas inte på marknadsvillkorade prisrabatter vid normal handel, fastän säljaren och köparen ingår i en intressegemenskap.

Den andra förutsättningen för avvikande skatteunderlag är att den tillämpas enbart på sådan försäljning av varor eller tjänster eller gemenskapsinternt förvärv av varor, för vilka köparen inte har rätt att dra av hela det skattebelopp som ingår i förvärvet.<sup>33</sup> Tillämpningen av MervL 73 c § sker sålunda på anskaffningar för privat konsumtion, skattefri affärsverksamhet och verksamhet med avdragsbegränsningar.

<sup>30</sup> Se MervL 73 c § och 73 e §.

<sup>31</sup> Se Juanto – Saukko 2014, s. 163–165.

<sup>32</sup> Se MervL 73 d §.

<sup>33</sup> Se MervL 73 c § 2 mom.

Mervärdesskattelagens 73 c § är primär i förhållande till nuvarande L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ 10 § (tidigare MervL 181 §). Eftersom det i mervärdesskattedirektivet uttryckligen föreskrivs om sätt att hindra kringgående av skatt gällande överlåtelser som är lägre än gängse marknadsvärde, så är det motiverat att tillämpa den nationellt på dylika överlåtelser. I L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ 10 § 1 mom. (tidigare MervL 181 § 2 mom.) ingår visserligen även regler om underpris-sättning: Har vederlaget vid försäljningen av en vara eller 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 skall betalas fastställas enligt uppskattning.<sup>34</sup> Förutsättningen för tillämpningen av denna bestämmelse är åtminstone enligt ordalydelsen att försäljaren och köparen ingår i en intressegemenskap.

I den offentligtgjorda finländska rättspraxisen gällande mervärdesbeskattning finns det få fall som gäller tillämpningen av nuvarande L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ 10 § (tidigare MervL 181 §). Tillämpningen har följaktligen varit rätt så återhållsam.<sup>35</sup> I situationer där bestämmelsen ifråga tillämpats har tröskeln för att tillämpa den varit betydligt lägre i sådana fall som gällt kriminell verksamhet än i andra fall<sup>36</sup>.

Förfaranden för att ändra lagstiftningen eller bevilja undantag har dock visat sig att inte vara tillräckligt flexibla för att säkra snabba och passande reaktioner mot kringgåenden av skatt.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> Se L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ 10 §.

<sup>35</sup> Se emellertid rättsfall från Helsingfors förvaltningsdomstol 27.9.2013, nr 13/1404/4, i vilket domstolen ansåg att en koncernstruktur där företaget säljer rådgivningstjänster åt sina dotterbolag utanför EU var ett konstlat upplägg, vari det huvudsakliga syftet var att uppnå en skattemässig fördel i form av avdragsrätt för mervärdesskatten. Förvaltningsdomstolen ansåg ytterligare att det i företagets verksamhet varit fråga om försäljning av finansiella tjänster, vilket är undantaget från mervärdesskatt.

<sup>36</sup> Se bl.a. Samu Lassila, Oikeuden väärinkäyttö ja veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa. Verotus 4/2010, s. 421.

<sup>37</sup> Däremot har multilaterala kontroller visat sig vara ett värdefullt verktyg för att hantera komplicerade fall av bedrägeri som omfattar operatörer i olika medlemsstater. Till exempel startade man i Belgien år 2014 ett pilotprojekt för att skapa ett snabbt analysteam på europeisk nivå i syfte att reagera på tidiga varningar och återskapa den globala kedjan av bedrägeritransaktioner. Detta för att få en användbar informationskälla för de multilaterala kontrollerna. Det belgiska pilotprojektet var utformat för att intensifiera bekämpningen av mervärdesskattebedrägerier, se COM (2014) 7, Rapport från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet om tillämpningen av rådets förordning (EU) nr 94/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri, s. 10–11. Bland annat kunde också ett team för gränsöverskridande revisioner inom EU bestående av experter från de nationella skatteförvaltningarna och

### 3 Tillämpning av anslutningsprincipen och fördelningsprincipen

Tillämpning av *anslutningsprincipen* kan ses som ett bekämpningsmedel mot kringgåendet av mervärdesskatt. Enligt denna princip gäller att ifall man ur en prestationshelhet kan särskilja en huvudprestation så kan beskattningen fullföljas så att beskattningen av huvudprestationen även avgör sidoprestationernas skattemässiga behandling. Anslutningsprincipens betydelse i mervärdesbeskattningen kan uppfattas som ett uttryck för ett slags ekonomiskt-realistiskt förhållningssätt. När principen ifråga tillämpas inom mervärdesbeskattningen så håller man inte sig endast fast vid ett formellt-juridiskt förhållningssätt, utan man ger även betydelse åt ekonomiska-realistiska synpunkter. Tillämpning av principen kan förordas genom att hänvisa till hur lätt det är att administrativt förverkliga beskattningen i fall där flera prestationer som ansluter sig till varandra beskattas tillsammans och där det annars skulle kunna uppstå svåra problem att värdera delarna av prestationer med olika skattesatser. Genom att tillämpa anslutningsprincipen kan man till exempel sträva till att förhindra åtgärder som den skattepliktige gör och med vilka han vill påverka andelen skatt genom att ändra varornas eller tjänsternas prisförhållanden.<sup>38</sup>

När man bedömer möjligheterna att tillämpa anslutningsprincipen, bör man fästa uppmärksamhet vid att det i mervärdesskattelagen inte finns ett uttryckligt omnämnande som skulle berättiga lagtillämparen att allmänt förena prestationer som är under olik skattebehandling. Anslutningsprincipen nämns inte i mervärdesskattelagen och inte heller i lagens förarbeten. I lagen förekommer dock flera punkter där det uttryckligen konstateras att skattebehandlingen av prestationerna ifråga följer skattebehandlingen av en viss huvudprestation.<sup>39</sup>

I vissa enskilda fall framkommer dock anslutningsprincipen i enskilda bestämmelser i mervärdesskattelagen, till exempel i 85 a § 1 mom. 4 punkten, enligt vilken till en skattegrund på 10 procent hör inträdesavgifter till teater-, cirkus-, musik-, dans- och biografföreställningar, utställningar, idrottsevenemang, nöjesparker, djurparker, museer och andra motsvarande kultur- eller underhållningsevenemang och inrättningar”.

En definition av anslutningsprincipen förtäljer dock inte nödvändigtvis mycket om när principen ifråga kan tillämpas. I vissa fall kan problemet vara att avgöra vilken av prestationerna som skall betraktas som huvudprestation och vilken som

---

anslutet till Eurofisc även verka för att underlätta och förbättra de multilaterala kontrollerna.

<sup>38</sup> Se Kalle Määttä, Liittymisperiaate arvonlisäverotuksessa. Verotus 4/2013, s. 367–369.

<sup>39</sup> Se bl.a. MervL 27 § 1–2 mom., 28 § 3 mom., 34 § 2 mom., 39 § 2 mom. och 85 a §. Se även Määttä 2015, s. 528–529.

sidoprestation. Ett mer vanligt problem är dock att avgöra när förhållandet mellan prestationerna är sådant att en delprestation delar en annan delprestations skattebehandling.<sup>40</sup> I EU-rättspraxis har det även betonats att enbart på basis av att en delfaktor är nödvändig för att förverkliga en affärstransaktion, som är fri från mervärdesskatt, kan man inte dra den slutsatsen att den tjänst som utgör delfaktorn frias från mervärdesskatt.<sup>41</sup> I rättsfallen där anslutningsprincipen tillämpats har det oftast varit fråga om tillämpning av skattefrihet eller lägre skattegrad på en såld helhet.<sup>42</sup>

Då har man också varit tvungen att ta ställning till en tillämpning av motstående tolkningsprinciper: neutralitetsprincipen och principen om snäv tolkning av skattelättnader talar för en tillämpning av *fördelningsprincipen*.<sup>43</sup> Å andra sidan talar målsättningen om ett administrativt effektivt skattesystem för en tillämpning av anslutningsprincipen.<sup>44</sup>

Vad som talar för en tillämpning av anslutningsprincipen är att det gör det administrativt lättare i sådana fall där flera prestationer som an knyter till varandra faktureras tillsammans. I annat fall kan det uppstå värderingsproblem då delarna för nyttigheter med olika skattesatser ska definieras. En tillämpning av anslutningsprincipen kan även användas som ett sätt att bekämpa skatteundandragande, till exempel då man försöker förhindra att den skattepliktige tar till åtgärder där han vill påverka mängden skatt genom att förändra prisförhållandena för olika nyttigheter.<sup>45</sup>

I sådana fall där beskattningen fullföljs skilt för varje nyttighet som hör till en prestationshelhet talar man om att *fördelningsprincipen* tillämpas. I lagen förekommer dock inte heller vad anbelangar fördelningsprincipen någon bestämmelse som skulle berättiga tillämpningen av principen ifråga som en allmän princip. Mellan anslutningsprincipen och fördelningsprincipen anses lämna en s.k. gråzon, på vilken man inte på förhand med full säkerhet kan säga vilken av principerna som skall tillämpas. I enskilda fall kan skattebehandlingen bero på vilka olika tolkningshjälp-

<sup>40</sup> Se Määttä 2013, s. 367–369.

<sup>41</sup> Se t.ex. mål C-2/95 *Sparekassernes Datacenter*, dom 5.6.1997.

<sup>42</sup> Se t.ex. rättsfall HFD 1.2.2000, där anslutningsprincipen var aktuell vid beskattningen av papperstidning och digital tidning.

<sup>43</sup> Se också Määttä 2015, s. 537–538 om snäv tolkning.

<sup>44</sup> Se Marja Hokkanen (toim.), Arvonlisäverotus. EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. KHT-pro 2013, s. 258–259. Se även rättsfall HFD 2015:5 som gällde skattefrihet i internationell handel och C-7/13 *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige vs. Skatteverket, Sverige*, som gällde frågan hur transaktioner mellan huvudkontor och filial skall hanteras momsmissigt när filialen ingår i en momsgrupp.

<sup>45</sup> Se bl.a. Määttä 2013, s. 371–372.

medel som utnyttjas och framför allt vilken tyngdpunkt som å ena sidan ges neutralitetsprincipen och å andra sidan praktiska synpunkter. I enlighet med detta kan tillämpningen av anslutningsprincipen anses motiverad ifall tillämpningen inte orsakar nämnvärda neutralitetsstörningar, utan erbjuder i stället praktiska fördelar både för den skattepliktige och för skatteförvaltningen. Ifall en enhetlig skattebehandling av prestationshelheten skulle leda till svåra neutralitetsstörningar och inte erbjuda märkbara administrativa fördelar, talar det för en tillämpning av fördelningsprincipen.<sup>46</sup>

Ifall man tar som exempel finansiella tjänster, som även förekommer rikligt i den digitala världen, så skulle de enligt sina utgångspunkter höra till tillämpningsområdet för mervärdesbeskattningen. I MervL 42 § finns en förteckning över de finansiella tjänster som är skattefria. Till beskattningen av dem i mervärdesbeskattningen har dock ansetts höra så många praktiska problem, att de inte ingår i skattebasen.<sup>47</sup>

De skattefria finansiella tjänsterna räknas upp i lagen med hjälp av begrepp från kredit- och finanslagstiftningen. Skattelagstiftningen och kreditinstitutlagstiftningen har dock olika målsättningar, varför begreppen också kan få olika betydelser i olika sammanhang. Määttä konstaterar också att skattefriheten för de finansiella tjänsterna visar å sin sida att utnyttjandet av annan lagstiftning vid tolkning av skattelagar inte är enkelt<sup>48</sup>. Man har försökt begränsa skattefriheten till sådana verksamheter, där förverkligandet av beskattningen är förknippat med stora problem. Förhindrandet av dubbling av skatt och synpunkter gällande konkurrensneutralitet talar för en snäv tolkning av skattefria tjänster. I tolkningssituationer kan det hända att en finansiell tjänst delas upp i en skattefri och en skattebelagd del, fastän en enhetlig skattebehandling vore en mer praktisk lösning för både säljaren och köparen.

Delvis beror den oenhetliga skattebehandlingen gällande finansiella tjänster också på att det hela tiden utvecklas nya tjänster och produkter. En eventuell mervärdesbeskattning av dessa måste ofta slutligen avgöras först i efterhand, det vill säga när tjänsterna utförts. Detta bidrar då till att rättssäkerheten för de skattepliktiga inte förverkligas till fullo.<sup>49</sup> Generellt gäller att befrielse från skatt lämpar sig mindre bra inom mervärdesbeskattningens område, eftersom skatten kan flerfaldigas i och med

---

<sup>46</sup> Se Määttä 2013, s. 367–369. Enligt Pikkujämsä utgör dock anslutnings- och fördelningsprinciperna som förekommer i mervärdesbeskattningen exempel på principer till vilka ingen egentlig övervägning hör och vilka inte är egentliga rättsprinciper, se Pikkujämsä 2001, s. 200.

<sup>47</sup> Se t.ex. KM 1992:6, s. 66. Se rättsfall HFD 2009:97 som utgör ett exempel på gränsdragningsproblem i MervL 42 § 1 mom. 2 punkten. Se också HFD 2016:49 och HFD 2016:137. Se även Leena Äärilä, Sijoiustoisminnan arvonlisäverotuksesta. Verotus 3/2016, s. 220–233.

<sup>48</sup> Se Määttä 2015, s. 367.

<sup>49</sup> Se Sainio 2011, s. 359–360.

den.<sup>50</sup> Detta kan då förvränga de ekonomiska aktörernas val och öka ineffektiviteten i ekonomin. Eftersom försäljare av skattefria produkter inte har skatteavdragsrätt för s.k. mellanprodukter, betalar de skatt för mellanprodukterna vilket strider mot mervärdesbeskattningens principer. Resultatet av detta är att försäljningen till slutkonsumenterna är underbeskattad och försäljningen till företag överbeskattad. Befrielse från skatt sporrar att öka den egna produktionen (vertikal integration) och förvränger konkurrensen mellan aktörer som är befriade från skatt och sådana som är skattebelagda. Befrielse från skatt har motiverats med att vissa nyttigheter, s.k. meritnyttigheter, skapar positiva externa verkningar och vilkas konsumtion är således skäl att särskilt stöda.<sup>51</sup> Till befrielse från skatt hör dock gränsdragningsproblem och det är svårt att konstatera verkliga positiva externa verkningar.<sup>52</sup>

I artikel 135 i mervärdesskattedirektivet förekommer å sin sida en förteckning på finansiella tjänster som medlemsstaterna skall lämna utanför mervärdesbeskattningen. I enlighet med direktivet kan medlemsstaternas mervärdesskattelagstiftning inkludera en möjlighet för företag att frivilligt bli skattebelagda för sådana tjänster som är skattefria enligt direktivet. I den finländska lagstiftningen förekommer dock inte denna möjlighet. Direktivets och mervärdesskattelagens bestämmelser är för övrigt till sin ordalydelse inte helt identiska. Reglerna i direktivet verkar erbjuda en mer omfattande skattefrihet än den finländska lagen och rättspraxisen. Enligt MervL 42 § avses med värdepappershandel försäljning och förmedling av aktier och motsvarande andelar, fordringar och derivathandel, även då de inte grundar sig på handlingar. I artikel 135.1 f i direktivet är definitionen mer omfattande då följande transaktioner undantas från skatteplikt: *transaktioner inbegripet förmedling, men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper.*<sup>53</sup> Å andra sidan har man i

<sup>50</sup> Se t.ex. Timo Rauhanen, Laaja pohja ja yksi verokanta – visio tehokkaasta arvonlisäverosta. VATT Muistiot 51. VATT 2015, s. 18–19.

<sup>51</sup> Meritnyttigheter är nyttigheter vilkas konsumtion har positiva externa verkningar. Den konsumtionsnivå för meritnyttigheter som individerna väljer kan dock vara lägre än den samhälleligt optimala konsumtionsnivån. För att öka effektiviteten kan samhället öka konsumtionen av dylika nyttigheter med bl.a. bestämmelser, stöd eller genom att erbjuda dem gratis, exempelvis utbildning, idrott, kultur, förebyggande hälsovård och museibesök.

<sup>52</sup> Se Rauhanen 2015.

<sup>53</sup> HFD har även 31.3.1999 i målet T 686 (ATK) konstaterat att det förekommer en skillnad mellan MervL och mervärdesskattedirektivet på denna punkt.

Finland ansett att även s.k. *factoring* (finansiering av fordringar) är skattefri verksamhet, vilket åtminstone strider mot direktivets engelskspråkiga version.<sup>54</sup>

Inte ens EU-domstolens slutsats i målet C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* ändrade på det i Finland rådande beskattningsförfarandet. I målet ifråga konstaterades att sådan verksamhet där företag köper fordringar och bär risk för gäldenärens försummelser samt fakturerar som vederlag sina kunder, utgör indrivningsverksamhet enligt direktivet och därmed skall inte därpå tillämpas reglerna om skattefrihet.<sup>55</sup>

I fallet Helsingfors förvaltningsdomstol 23.12.2010 10/1735/1 ansåg domstolen på basis av *MKG*-domen att ett företag sålde skattepliktiga tjänster, då det köpte fakturafordringar av företag. Slutligen ändrade även HFD 19.8.2013 i fallet T 2530 tolkningarna gällande *factoring* i Finland i enlighet med EU-rättspraxisen.<sup>56</sup>

Då *factoring* numera också är skattepliktig verksamhet, borde man kunna göra åtskillnad mellan skattepliktig verksamhet och skattefri verksamhet. EU-domstolens dom i målet C-2/95 *Sparekassernes Datacenter* innehåller rätt så detaljerade anvisningar hur artikel 135.1 d–f skall tillämpas på de tjänster som finansbranschens aktörer köper av underleverantörer. Följande tolkningsprinciper kan härledas från målet ifråga:

- 1) tjänsteerbjudarens status har inte avgörande betydelse för definitionen av skattefria finansiella tjänster,
- 2) det är inte en förutsättning för skattefrihet att tjänsteerbjudaren är i ett avtalsförhållande till t.ex. bankkunden,
- 3) det sätt som tjänsten utförs på, helt eller delvis digitalt, manuellt eller på annat sätt, har heller inte avgörande betydelse för definitionen av skattefria finansiella tjänster,
- 4) prissättningen eller fakturerings sättet för tjänstehelheten eller för delar av

---

<sup>54</sup> Se mer om *factoring* i t.ex. Niko Svensk, Rahoitusmarkkinoiden arvonlisäverotusongelma – tekninen vai taktinen. Verotus 2/2007, s. 181–196.

<sup>55</sup> Se mål C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*.

<sup>56</sup> Se Helsingfors förvaltningsdomstol 23.12.2010 10/1735/1 och HFD 19.8.2013 T 2530. Se även HFD 14.11.2008 T 2865 och avgörande från Centralskattenämnden, KVL:2011/64, där balansräkningstjänster som ett företag sålde inte ansågs vara en väsentlig, särskild eller skild del av de finansiella tjänster som också såldes, utan sakkunnigtjänster som stödde de finansiella tjänsterna. Därför var försäljningen av dem inte heller mervärdesskattefri enligt MervL eller mervärdesskattedirektivet.

den har inte betydelse för definitionen av skattefria finansiella tjänster,

5) avgörande är däremot tjänstens karaktär, i synnerhet läggs vikt vid huruvida prestationen ifråga kan ses som en skild prestation i förhållande till helheten och huruvida den uppfyller de särskilda och väsentliga kriterier som anges i direktivet.<sup>57</sup>

Professionellt utövande av finansiella tjänster är tillståndspliktig verksamhet. Avgörande för definitionen av skattefria finansiella tjänster är således själva prestationens innehåll. Professionella aktörer på finansmarknaden producerar största delen av branschens tjänster. Men även andra aktörer inom branschen kan i praktiken erbjuda finansiella tjänster. Rättspraxisen gällande aktörer på finansmarknaden, såsom till exempel kredit- och finansinstitut och företag som erbjuder placeringstjänster och fondsparande, är inte så värst omfattande. Detsamma gäller också mervärdesbeskattningsförfarandet för de tjänster som dylika företag erbjuder.

I ett fall från högsta förvaltningsdomstolen, HFD 2013:129, tog domstolen dock ställning till frågan om finansiella tjänster och eventuellt undantag från skatteplikt på försäljning.<sup>58</sup> Saken gällde att bolaget A Oy bedrev factoringverksamhet där man köpte fakturafordringar av sina kunder och bar risken för kreditförlust om gäldenärerna försummade att betala sina skulder. Bolaget uppbar av sina kunder som vederlag för sina factoringtjänster en årsavgift för möjligheten att nyttja de tjänster bolaget erbjöd och en fast administrationsavgift samt en procentuell ersättning som baserade sig på beloppet av fordringarna.

HFD tog i beaktande bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet artikel 135.1 d och EU-domstolens tolkningar i målen C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* och C-175/09 *AXA* och ansåg att A Oy:s verksamhet innebar skattepliktig indrivning av tjänster, vilket inte omfattas av undantaget från skatteplikt på försäljning i mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet. Bolaget A Oy skulle därmed betala mervärdesskatt för den årsavgift, administrationsavgift och procentuella ersättning som bolaget ifråga tog ut av kunden.

Enligt EU-förordningen nr 282/2011<sup>59</sup> gäller till exempel om optioner, som utgör en finansiell tjänst, artikel 9 att försäljningen av en option, i de fall en sådan försäljning är en transaktion inom tillämpningsområdet för artikel 135.1 f i direktiv

<sup>57</sup> Se mål C-2/95 *Sparekassernes Datacenter*.

<sup>58</sup> Se HFD 2013:129. Se även HFD 2014:2934 och HFD 2016:137.

<sup>59</sup> Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.



2006/112/EG, skall utgöra ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 24.1 i det direktivet. Ett sådant tillhandahållande av tjänster skall betraktas som skilt från de underliggande transaktioner som tjänsterna hänför sig till. Enligt förordningen behandlas skattekonkurrens mellan skattemyndigheterna i EU.<sup>60</sup> Även Moncelli och Piacenza kommer till en motsvarande slutsats. Mervärdesskatteundantagen skapar en s.k. dold skattebörd för den finansiella sektorn på grund av mervärdesskatten som erläggs på insatserna och som inte återbetalas. Den potentiella skatteöverföringen från den finansiella sektorn till andra sektorer i samhället, som då bekostas av den finansiella sektorn, leder till förvrängningar på marknaden, för det första mellan finansiella och icke-finansiella bolag och för det andra mellan finansiella bolag i EU-länder och i icke-EU-länder.<sup>61</sup>

Särskilt vad gäller den internationella konkurrenskraften så beror förvrängningarna som mervärdesskattesystemet förorsakar framför allt på:

- 1) de lagstadgade skattesatserna,
- 2) gränsdragningen mellan beskattningsbara tjänster och tjänster försedda med undantag,
- 3) de särskilda regler som gäller återfående av erlagd mervärdesskatt på insatser och
- 4) förekomsten av mervärdesskattegruppering.

Enligt Moncelli och Piacenza så är de förvrängande verkningarna av skatteundantagen mycket divergerande och medför ytterligare hinder för den internationella konkurrenskraften och utvecklingen av den inre marknaden i EU.<sup>62</sup> Allmänt taget gäller i konsumtionsbeskattningen att förutsebarhet gällande skattebehandlingen betonas. Detta kan i viss mån minska användningsområdet för s.k. öppen argumentation, fastän skattebehandlingsneutralitet och enkelhet gällande det administrativa förverkligandet av beskattningen i sig är tunga argument.<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> Se Harry Huizinga, A European VAT on Financial Services? *Economic Policy* 17(35) October 2002, s. 497–534.

<sup>61</sup> Se D. Moncelli – M.G. Paziienza, L'IVA e i servizi bancari. Paper presented at the XIX Conferenza della Società Italiana di Economia Pubblica (SIEP) 2007.

<sup>62</sup> Se Moncelli – Paziienza 2007.

<sup>63</sup> Se även Kari S. Tikka, Om principer vid tolkningen av skattelag. *Skattenytt* 2004, s. 656–663, som anser att det till sin karaktär inte är en preciserad norm, utan mera ett incitament för tillämparen av skattelag, att beakta den skattepliktiges intresse av förutsebarhet vid beskattningen.

I sådana situationer där en lösning enligt anslutningsprincipen inte kan härledas direkt från lagen, kan dess betydelse som förebyggare av kringgående av skatt sägas minska av det faktum att det i nuvarande finländska L om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ 10 § (tidigare MervL 181 §) finns en särskild norm gällande dylika situationer. Eftersom det i lagen särskilt nämns situationer där anslutningsprincipen tillämpas och eftersom det är fråga om särskilda situationer, bör man förhålla sig restriktivt till att tillämpa principen i andra fall innan man utrett de sakargument som hör till varje enskilt fall. Vid bedömning av hurvida anslutningsprincipen kan tillämpas, kan särskild uppmärksamhet fästas vid hur stor betydelse prestationen ifråga har för slutresultatet och hur vanligt förekommande det är att en enskild prestation förekommer som en del av prestationshelheten.<sup>64</sup> Utgångspunkten, som också framkommer i EU-rättspraxis, är att varje prestation skall ses som skild och självständig.<sup>65</sup>

Sålunda utgör anslutningsprincipen en undantagsregel till denna huvudprincip. Fördelningsprincipen utgör dock bara utgångspunkten och den bör inte alls alltid tillämpas då skattebehandlingen för varor och tjänster i en prestationshelhet avviker från varandra. I EU-rättspraxis har även konstaterats att ordalydelsen som används för definitionen av befrielse från skatt skall tolkas snävt, eftersom befrielse från skatt utgör ett undantag från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt upp bärs för varje tjänst mot ersättning som den skattepliktige utför i egenskap av skattepliktig. Detta förstärker delvis den uppfattningen att utgångspunkten vid beskattningen av en prestationshelhet är tillämpningen av fördelningsprincipen.<sup>66</sup>

Å andra sidan gäller även från en generell synvinkel att undantagsregler skall tolkas snävt. I EU-rättspraxis har man framhållit tillämpningen av anslutningsprincipen i sådana fall där prestationerna ifråga hör så nära ihop att de ur en objektiv synvinkel utgör en odelbar ekonomisk prestation, vars uppdelning skulle vara onaturlig.<sup>67</sup> Principen om snäv tolkning bestämmer emellertid inte exakt gränserna för tillämpningen av anslutningsprincipen. I den finländska rättspraxisen har man å sin sida ansett att det talar för en tillämpning av fördelningsprincipen ifall delarna i prestationshelheten kan särskiljas från varandra.<sup>68</sup>

EU-domstolen har emellertid i ett antal domar utrett hur man skall behandla en

<sup>64</sup> Se Määttä 2013, s. 371–372.

<sup>65</sup> Se t.ex. mål C-150/99 *Stockholm Lindöpark*, dom 18.1.2001, punkt 25.

<sup>66</sup> Se Määttä 2013, s. 371–372.

<sup>67</sup> Se mål C-425/06 *Part Service*, punkt 53.

<sup>68</sup> Se t.ex. HFD 19.1.2012.

transaktion som består av flera delar, bland annat i målen C-349/96, C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09 och C-44/11 *Deutsche Bank* samt C-224/11 *BGZ Leasing*. Enligt EU-domstolen skall först en samlad bedömning göras av de omständigheter som är kännetecknande för transaktionen ifråga för att man skall kunna avgöra ifall det handlar om två eller flera separata tillhandahållanden eller enbart ett enda tillhandahållande. Det handlar om ett enda tillhandahållande då två eller flera delar har ett så nära samband att de objektivt sett är ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och det sålunda vore onaturligt att skilja dem åt. Det handlar också om ett enda tillhandahållande då en eller flera delar bör betraktas utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet, medan andra delar bör ses som underordnade tillhandahållanden som skall ha samma skattemässiga behandling som det huvudsakliga tillhandahållandet. Ett tillhandahållande skall särskilt betraktas som underordnat det huvudsakliga tillhandahållandet i sådana fall då konsumenterna inte frågar efter det tillhandahållandet i sig utan det utgör enbart ett medel för att komma åt det huvudsakliga tillhandahållandet.<sup>69</sup>

Neutralitetsprincipen har också betydelse vid valet av tillämpningen av fördelningsprincipen eller anslutningsprincipen. Ifall en enhetlig skattebehandling av en prestationshelhet skulle leda till stora neutralitetsstörningar, bör man tillämpa fördelningsprincipen. Utan betydelse är inte heller praktiska orsaker, eftersom en alltför idog användning av fördelningsprincipen borde undvikas för att man skall undvika svåra värderingssituationer och de tilläggskostnader som därtill hör.<sup>70</sup> Till detta anknyter sig även kravet på förutsebarhet gällande skattebehandlingen, vilket hindrar en konstlad beskattningsmässig anslutning eller fördelning av transaktioner. Ändamålet med olika regler om skattefrihet påverkar även i hurudan omfattning de kan tillämpas.<sup>71</sup>

Enligt EU-domstolen är utgångspunkten för tillämpningen av fördelningsprincipen eller anslutningsprincipen särskildheten i de ifrågavarande tjänsterna, vilket i sig talar för en bred tillämpning av fördelningsprincipen.<sup>72</sup> Ifall man anser att vissa delar som hör till en större tjänstehelhet är skattefria, förutsätter det enligt EU-domstolen att de är som helhet betraktad en skild helhet samt att de uppfyller de särskilda och väsentliga kraven för skattefria tjänster.<sup>73</sup> EU-domstolen

<sup>69</sup> Se målen C-349/96, C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09 och C-44/11 *Deutsche Bank* samt C-224/11 *BGZ Leasing*.

<sup>70</sup> Se t.ex. Määttä 2013, s. 371–372.

<sup>71</sup> Se *ibid*, s. 196.

<sup>72</sup> Exempelvis mål C-73/85 *Kerrutt*, punkt 14.

<sup>73</sup> Exempelvis mål C-2/95 *SDC*, punkt 66.

har också konstaterat att ur en ekonomisk synvinkel så skall en prestation som endast består av en tjänst inte på ett konstgjort sätt delas upp i olika delar.<sup>74</sup> Enligt domstolens kriterium skall en prestation anses vara ansluten till huvudprestationen då den för kundernas del inte utgör ett ändamål i sig utan ett medel för att konsumera huvudprestationen.<sup>75</sup> En tillämpning av anslutningsprincipen förutsätter även ett rättsligt samband mellan prestationerna, d.v.s. att olika försäljares prestationer inte kan behandlas som en helhet, fastän de ur köparens synvinkel skulle tjäna samma helhet.<sup>76</sup> I finländsk rättspraxis har det till exempel också förekommit sådana fall där man med hänvisning till neutralitetsprincipen försökt tänja på gränserna för anslutningsprincipens tillämpningsområde.<sup>77</sup>

#### 4 Avslutning

Kringgående av skatt är ett område där lagstiftaren aldrig riktigt når fram. Det dyker ständigt upp nya transaktionsformer som lagstiftaren måste förhålla sig till. Betydelsen av kringgående av skatt är emellertid mindre i mervärdesbeskattningen än i inkomstbeskattningen men nivån på kringgåenden av mervärdesskatt utgör dock ett problem inom EU. Vid bedömningen av om anslutningsprincipen kan tillämpas på kringgåenden av mervärdesskatt, kan särskild uppmärksamhet fästas vid hur stor betydelse prestationen ifråga har för slutresultatet och hur vanligt förekommande det är att en enskild prestation förekommer som en del av prestationshelheten. Mycket talar dock för att utgångspunkten vid beskattningen av en prestationshelhet är tillämpningen av fördelningsprincipen. Även neutralitetsprincipen har betydelse vid valet av tillämpningen av fördelningsprincipen eller anslutningsprincipen. I sådana fall där en enhetlig skattebehandling av en prestationshelhet skulle leda till stora neutralitetsstörningar skall fördelningsprincipen tillämpas. EU-rätten sätter emellertid klara begränsningar för medlemsstaternas möjligheter att angripa försök till kringgåenden av skattelagstiftningen. För att regler gällande kringgående av skatt skall godkännas enligt EU-rätten krävs att reglerna skall möjliggöra ett hänsynstagande till förhållandena i varje enskilt fall samt uppfylla kraven på ändamålsenlighet och proportionalitet. Enigheten är emellertid rätt stor om att rent konstlade upplägg, till

<sup>74</sup> Exempelvis mål C-349/96 *Card Protection Plan*, punkt 29.

<sup>75</sup> Exempelvis mål C-349/96 *Card Protection Plan*, punkt 30.

<sup>76</sup> Exempelvis mål C-73/85 *Kerrutt*, punkt 15.

<sup>77</sup> Se t.ex. HFD 2001:55.

exempel att dela upp en prestation som består av en tjänst i olika delar för att kringgå skatt, bör försvåras eller förhindras.

Frågor om kringgående av skatt och skatteplanering har också under de senaste åren behandlats livligt i medier och i offentligheten. Här är det viktigt att göra skillnad på å ena sidan vad som ur straffrättslig synvinkel är lagligt eller olagligt och å andra sidan vad som skatterättsligt sett utgör godtagbar eller icke-godtagbar verksamhet. Att medierna använder beteckningen 'skattesmitning' för alla olika typer av kringgående av skatt skapar mest förvirring. Företag är inte skyldiga att betala mer skatt än vad som föreskrivs i skattelagstiftningen. Å andra sidan känner man i företag till existerande svagheter i den nationella lagstiftningen och förmår utnyttja dem. Det är då alla gånger inte fråga om samhälleligt ansvarsfull verksamhet. Men det är en annan fråga.