

## ARTIKLAR

- I Kravet på effektivitet och neutralitet i mervärdesbeskattningen, särskilt ur EU-rättslig och finländsk synvinkel, JFT 5/2017, s. 852–876.

*Alfred Streng, førsteamanuensis, Høgskolen i Molde*

## Kravet på effektivitet och neutralitet i mervärdesbeskattningen, särskilt ur EU-rättslig och finländsk synvinkel

### 1 Inledning

Kraven på effektivitet och neutralitet i mervärdesskattesystemet kan enligt EU-kommissionen uppnås genom en breddning av skattebasen och en begränsning av användningen av reducerade skattesatser. Detta skapar i sin tur nya inkomstströmmar till lägre kostnader eller också inkomstneutrala sänkningar av den nuvarande normalskattesatsen.<sup>1</sup> Effektivitet är ju ett övergripande kriterium för varje skattelagstiftning, varje skatt skall ha ett uttalat syfte och bör utformas så att den är effektiv med hänsyn till sitt primärmål. För att en skatt skall vara samhällsekonomiskt så effektiv som möjligt måste i alla fall en rad kriterier uppfyllas. Till exempel kan en skatt vara avsiktligt eller oavsiktligt interventionistisk. Den kan syfta till neutralitet men på grund av sin utformning bli interventionistisk till sina effekter. En skatt som är dåligt utformad kan till och med vara så ineffektiv att den leder till samhällsekonomisk och statsfinansiell förlust.<sup>2</sup>

### 2 Effektivitet

#### *2.1 Administrativ effektivitet och icke-snedvridande verkan*

Ett bra skattesystem är administrativt effektivt. Skattesystemets effektivitet innebär då att de målsättningar som ställs på skattelagstiftningen kan förverkligas störningsfritt. Beskattningens målsättning kan då anses vara att skatter utfärdas och uppbärs

---

<sup>1</sup> Se KOM (2011) 851 Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet, Rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om mervärdesskattens framtid: *Mot ett enklare, robustare och effektivare mervärdesskattesystem som anpassats till den inre marknaden*: 7–9.

<sup>2</sup> Se Lodin, S-O (2007) *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*. Skattenytt 9/2007: 2–3. Se även om effektivitetskrav HFD 2002/2061, HFD 2010/1561, HFD 2010/1562.

och att beskattning enligt lag förverkligas för allas del. På effektiviteten inverkar bland annat reglerna gällande beskattningsförfarandet och skattekontrollen samt även den materiella skattelagstiftningen. Ett bra skattesystem är även kostnadseffektivt. Administrativ effektivitet omfattar också det att beskattningen förverkligas till låga kostnader. Kostnadernas storlek påverkas av bland annat lagstiftningen, beskattningsförfarandet och skatteförvaltningens organisation. Ur effektivitetssynvinkel skall lagstiftningen vara enkel och tydlig. Även ett tillstånd av ständig förändring föranleder kostnader, vilket i sig talar för en viss kontinuitet i lagstiftningen. Med informationsteknologins hjälp kan man numera minimera kostnaderna och göra så att beskattningsförfarandet automatiseras och sker på elektronisk väg. Detta leder också till nya utmaningar för lagstiftningen, vilket man dock även försöker ta i beaktande när nya lagar stiftas.

Skattesystemet borde över lag skapas så att det har så liten snedvridande verkan på den ekonomiska verksamheten i samhället som möjligt. Omfattningen av den snedvridande verkan kan bedömas utgående från de välfärdsförluster som uppkommer. Då skatten är icke-snedvridande kan skattebetalaren inte själv påverka andelen skatt han betalar. Välfärds- eller effektivitetsförlusten utgörs av skillnaden mellan den ekonomiska förlust som beskattningen förorsakar samhället och skatteinkomsterna. Denna förlust borde sålunda vara möjligast liten.<sup>3</sup> Faktorer som påverkar omfattningen på välfärdsförlusten är bland annat priselasticiteten för utbudet av och efterfrågan på någon nyttighet eller produktionsfaktor. Priselasticiteten mäter hur mycket skatteobjektets efterfrågan och utbud förändras då dess relativa pris förändras som en följd av beskattningen. Till exempel ifall efterfrågan är väldigt elastisk, så minskar en prishöjning förorsakad av en skärpning av beskattningen konsumtionen av en nyttighet i hög grad. Om efterfrågan på nyttigheten är oelastisk, påverkas inte efterfrågan i någon högre grad fastän produkten ifråga beskattas. I ett dylikt fall är välfärdsförlusten mindre. Även skattegraden påverkar omfattningen på välfärdsförlusten, det vill säga ju högre skattegrad desto större välfärdsförlust.

Kännetecknande för ett effektivt skattesystem är att man i första hand beskattar sådana skattebaser som inte är känsliga för prisförändringar och beskattar mindre sådana skattebaser som är relativt känsliga för prisförändringar. I ett effektivt skattesystem borde skattebasen vara bred och skattesatserna låga, så att beskattningen snedvrider marknadens verksamhet och beslutsfattande så lite som möjligt.<sup>4</sup>

Generellt sett har skatteeffektivitet alltså att göra med en effektiv fördelning av resurser. E-handeln föranleder här en rad frågor. Till exempel skall ett effektivt

---

<sup>3</sup> Se mer bl.a. Myrsky, M. (2013) Millainen on hyvä verojärjestelmä? *Verotus 3/2013*: 134–135.

<sup>4</sup> Se mer bl.a. Myrsky, M. (2013) Millainen on hyvä verojärjestelmä? *Verotus 3/2013*: 135.

skattesystem varken motverka eller befärja en form av handel och behandlingen får inte präglas av osäkerhet eller ovisshet. Tillsammans med kravet på enkelhet så har kravet på effektivitet ansetts som en av grundprinciperna för mervärdesbeskattningen av e-handeln. Tillämpningen av dessa krav har här framförallt att göra med enkelheten och effektiviteten i skatteförvaltningen och inte med den ifrågavarande beskattningens ekonomiska effektivitet. I EU-domstolens praxis har effektivitetsprincipen varit aktuell bland annat i rättsfall gällande tidsfrister.<sup>5</sup> En medlemsstats verksamhet och av den uppsatta tidsfrister kan vara i enlighet med effektivitetsprincipen ifall verksamhetsätten i praktiken inte hindrar eller gör det omöjligt eller oproportionellt svårt för den skattepliktige att förverkliga sina rättigheter enligt EU-rätten. Vid tillämpningen av effektivitetsprincipen bör alla fall granskas med beaktande av principens betydelse för hela rättegången, dess förlopp samt dess olika särdrag. Till exempel i EU-domstolens rättsfall C-472/08 *Alstom Power Hydro* konstateras att en medlemsstat inte kan stifta sådana förfaranderegler som står i strid med effektivitetsprincipen. Med detta avses att reglerna inte får göra förverkligandet av rättigheter enligt EU-rätten svårt eller omöjligt. I enlighet med effektivitetsprincipen skall tidsfristerna vara rimliga. På så sätt kan man garantera rättssäkerhet både gentemot myndigheter och skattepliktiga. EU-domstolen har till exempel i praxis konstaterat att en rimlig tidsfrist vad gäller avdrags- och återbäringsrätt är två eller tre år.<sup>6</sup> I enlighet med effektivitetsprincipen skall också företräde ges åt en sådan tolkning med vilken man kan garantera att stadgan har en effektiv verkan då EU-rättens stadganden kan tolkas på flera olika sätt.<sup>7</sup>

Tillämpningen av reducerade skattesatser har inneburit betydande subventioner, enligt en ekonomisk bedömning har subventionerna utgjort mellan 8,2 procent och 53,3 procent av mervärdeskatteinkomsterna i ett urval av nio medlemsstater.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Se t.ex. rättsfallen C-327/00 *Santex*, punkt 55 och 56 (ECLI:EU:C:2003:109), C-240/06 *Fortum Project Finance SA*, punkt 36 och 38 (ECLI:EU:C:2007:636) samt C-241/06 *Lämmerzahl*, punkt 52 (ECLI:EU:C:2007:597).

<sup>6</sup> Se rättsfallen C-472/08 *Alstom*, punkt 19–22 (ECLI:EU:C:2010:32) och C-228/96 *Aprile*, punkt 18–19 (ECLI:EU:C:1998:544).

<sup>7</sup> Se rättsfall C-240/06 *Fortum Project Finance SA*, punkt 36 och 38. Se även C-6/90 och C-9/90 *Francovich och Bonifaci* (ECLI:EU:C:1991:428). I dom av den 15.2.2017 – MÅL C-592/15 *British Film Institute*. Direkt effekt föreligger inte (ECLI:EU:C:2017:117).

<sup>8</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* [Studie om sänkt mervärdeskatt på varor och tjänster i Europeiska unionen], slutrapport, 21.6.2007. De nio länderna som omfattades av undersökningen var Belgien, Frankrike, Tyskland, Grekland, Ungern, Italien, Polen, Spanien och Storbritannien. Tillgänglig på [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/study\\_reduced\\_vat.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf).

Utnyttjande av differentierade skattesatser har också direkt eller indirekt påverkat konkurrensneutraliteten, till exempel tillämpningen av olika skattesatser på olika tjänster eller tillämpningen av olika skattesatser beroende på om det är fråga om e-handel eller traditionell handel<sup>9</sup>.

Olika medlemsstater har också haft olika standardskattesatser och därtill olika reducerade skattesatser på diverse deltjänster. Tillämpning av normalskattesatsen har dock utgjort grundprincipen och mervärdesskattedirektivet har inte tvingat medlemsstaterna att tillämpa reducerade skattesatser. Medlemsstaterna har också haft huvudansvaret för att i så stor utsträckning som möjligt begränsa tillämpningen av sådana skattesatser i de fall där de medför en omotiverad skattelättnad. Den rådande ekonomiska och finansiella situationen, som kräver en kraftfull skattebaserad förstärkning av de nationella budgeterna, motiverar än mer att minska användningen av reducerade skattesatser jämfört med att höja normalskattesatserna.<sup>10</sup>

Allmänt kan också sägas att ett av målen med differentierad moms ju varit att uppnå en jämnare inkomstfördelning i samhället. Bland annat *Statens Offentliga Utredning* i Sverige, SOU 2005:57 konstaterar dock att momssatsreducering i flera fall inte verkar vara en effektiv metod för att uppnå de målsättningar som anges för åtgärderna.<sup>11</sup> Framförallt gäller detta då målsättningarna inte är direkt kopplade till de varor som fått sänkt mervärdesskatt, utan varit av mer övergripande slag, såsom att gynna vissa hushållsgrupper eller vissa regioner. I enlighet med utredningen ifråga är det svårt att motivera differentierad moms på fördelningspolitisk grund. Därtill har de beteendeförändringar som man haft som målsättning sällan fått genomslag i samhället. Ifall en sänkning av momsen får ett litet prisgenomslag, blir effekten på efterfrågan och köpkraften också liten, medan däremot förlusten av skatteintäkter blir större. Om däremot prisgenomslaget är stort, är det de befintliga konsumenterna av varan eller tjänsten som tjänar på det. I den mån konsumtionen skiljer sig mellan hushåll med olika ekonomisk standard kan en sänkning av momsen vara ett sätt att påverka fördelningen av köpkraft, men skillnaderna i köpkraft är i allmänhet för små för att det skall vara effektivt.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> Se Sonnerby, M. (2010). *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*. Stockholm. Norstedts Juridik Ab: 80, 141f., 150ff., 267, 287, 291f., 307, 312. Se även Westberg, B. (2002) *Cross-Border Taxation of E-commerce*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation: 61–62. ISBN:90-76078-47-5

<sup>10</sup> Se KOM (2011) 851: 10–11.

<sup>11</sup> Se sv. Statens Offentliga Utredningar SOU 2005: 57: 449. *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?*. Finansdepartementet.

<sup>12</sup> Se SOU 2005: 57: 450.

I den ekonomiska forskningen anses det allmänt att givet ett visst mervärdesskatteuttag bör marknadsaktörernas beteenden snedvridas i så liten grad som möjligt. En enhetlig mervärdesskattesats är då det bästa alternativet på grund av de fördelar det skapar, bland annat mindre gränsdragningsproblem.<sup>13</sup> Enligt EU-kommissionen skulle en ökad användning av enhetliga mervärdesskattesatser leda till en förbättring av konsumenternas välfärd, fastän också ökningen ifråga skulle vara av måttlig art.<sup>14</sup> De fördelar som en enhetlig mervärdesskattesats medför kan enligt den svenska Riksrevisionen vara bland annat:<sup>15</sup>

- 1) skattesystemet blir mer transparent och mer förståeligt,
- 2) kostnaderna för skattesystemet minskar både för skattemyndigheterna och för skattebetalarna,
- 3) färre gränsdragningsproblem skulle uppstå,
- 4) lobbandet från olika parter som försöker påverka skattepolitiken skulle avta,
- 5) skattesystemet skulle vara mer förutsägbart för skattebetalarna.

En följd av den differentierade momsens är som sagt att de administrativa kostnaderna ökar. Det krävs mera arbete och insatser att hantera ett system med många olika skattesatser och undantag jämfört med kostnaderna för ett system med en enhetlig momssats.<sup>16</sup> I de flesta fall innebär det inga stora kostnader att avgöra vilken momssats som skall tillämpas, men ibland ifrågasätts företagets bedömning vilket kan

---

<sup>13</sup> Se bl.a. Gottfried och Wiegard (1991) Exemption versus zero rating. *Journal of Public Economics*, 46. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(91\)90010-Y](https://doi.org/10.1016/0047-2727(91)90010-Y).

<sup>14</sup> Se Europeiska kommissionen (2007). *Commission Staff Working Document – Accompanying document to the: Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EEC with regard to certain temporary provisions concerning rates of value added tax and communication from the Commission to the Council and the European Parliament on VAT rates other than standard VAT rates*, SEC(2007) 910. En differentierad mervärdesbeskattning behöver emellertid inte nödvändigtvis leda till ekonomisk ineffektivitet. Men om parter som konkurrerar med varandra har olika mervärdesskattesatser finns det risk för en snedvridning av konkurrensen och en eventuell effektivitetsförlust för samhället.

<sup>15</sup> Se sv. Riksrevisionen (2010) *Enhetlig beskattning?* RiR 2010: 11.

<sup>16</sup> Gottfried och Wiegard (1991) Exemption versus zero rating, *Journal of Public Economics*, 46 var bland de första som analytiskt granskade effekterna av undantag från skatt. Enligt den undersökning som de gjorde orsakar undantagen från skatt ett stopp i mervärdesskattekedjan och eftersom företag som är undantagna från skatt inte kan dra av mervärdesskatt på sina insatser så förblir skatten kvar på deras produkter i mellanliggande led och på investeringsvaror. Fastän skatteundantagen kan ha många verkningar, så betonar Gottfried och Wiegard att skatteundantagen äventyrar destinationsprincipen i den internationella handeln. De varor som exporteras bär implicit en viss skattebörda vid gränsöverskridande handel. Därtill fungerar undantagen som en importsubvention, eftersom importpriserna är lägre än priserna för samma inhemska varor. Skatteundantagen kan även indirekt påverka konkurrenskraften till den omfattningen att varor och tjänster som omfattas av skatteundantag används som insatser i

kräva domstolsbeslut för att få till stånd ett avgörande. Förutom dylika administrativa förluster kan det förekomma missnöje med hur olika skattesatser bedöms. Företagen kan också ägna tid åt lobbning för ändrade moms satser eller också andra typer av verksamhet för att uppnå skattemässiga fördelar.<sup>17</sup> Därtill kan differentierad moms ha snedvridande konkurrensaspekter då vissa branscher och vissa typer av verksamheter gynnas i förhållande till andra, vilket inte är bra eftersom det bland annat inte gynnar främjandet av en effektiv och välfungerande marknad.

## 2.2 Differentierade moms satser och effektivitet

Delvis på grund av de differentierade moms satserna och variationerna inom EU så har komplexiteten i mervärdesskattesystemet förorsakat betydande kostnader gällande uppföljning. Bland annat gäller komplexiteten för de som idkar gränsöverskridande handel, då det förekommit stora skillnader i de momsrelaterade administrativa processerna mellan olika EU-medlemsstater, till exempel kan ett företag som idkar handel i två euroländer ha hamnat ut för i genomsnitt elva dylika skillnader.<sup>18</sup> I enlighet med en undersökning som *Institute for Fiscal Studies* i London gjort kunde redan en minskning på 10 procent av skillnaderna i mervärdesskatteförändringarna öka handeln inom EU med upp till 3,7 procent och BNP med 0,4 procent.<sup>19</sup>

Nationella skillnader i mervärdesskattesystemen kan till exempel påverka handeln på den europeiska inre marknaden genom att kostnaderna för gränsöverskridande handel är mycket högre än handel inom det egna landets gränser. Sådana kostnader drabbar små och medelstora företag värst eftersom de troligtvis handlar med mindre volymer och kostnaderna ifråga kan skapa hinder för inträde på marknaden. Kostnaderna kan därtill förvränga och komplicera företagens beslut huruvida de skall exportera eller sätta upp lokala dotterbolag, vilket kan utgöra ett problem för företag som fungerar som mellanled i komplexa handelsnätverk. Skillnader i de nationella mervärdesskattesystemen kan dessutom påverka konsumenternas beslut. Gränsöverskridande shopping och distansförsäljning medför att konsumenterna kan dra nytta av lägre mervärdesskattesatser i andra länder, i synnerhet i gränsregioner. Konsumenternas val påverkas också av undantag från och variationer i

---

produktionsprocessen. Skatten kan då ha en kaskadeffekt och öka produktionskostnaderna. Detta kan i sin tur leda till högre inrikes- och exportpriser.

<sup>17</sup> Se SOU 2005: 57: 289.

<sup>18</sup> Se *Institute for Fiscal Studies* (2011) *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*. Final report. TAXUD/2010/DE/328. London: 14–15.

<sup>19</sup> Se *ibid.*

mervärdesskattesatserna, främst genom att dessa förändrar de relativa priserna på olika sätt i olika länder.<sup>20</sup>

### 2.3 Konsumtionsskatter och effektivitet

Med konsumtionsskatter över lag försöker man ju inbringa den önskade skatteuppbörden med minsta möjliga välfärdsförluster. Detta innebär att till exempel mervärdesskatten inte borde förvränga konsumtionen. Enbart på basen av mervärdesskattens incidens kan man inte avgöra huruvida skatten förorsakar välfärdsförluster. Däremot avgörs hur mycket konsumtionsskatterna förvränger konsumtionen av hur mycket skatterna påverkar antalet konsumerade nyttigheter ifråga. Grundregeln är den att all den inverkan som beskattningen har på konsumenternas beteende förorsakar välfärdsförluster. Ju mer utbud och efterfrågan minskar på grund av skatten ifråga, desto större blir förlusterna. För att kunna minimera välfärdsförlusterna borde man ha tillgång till tillförlitlig information om de förvrängningar i konsumtionen som skatterna leder till för varje enskild nyttighet. Skattesatserna behöver enligt detta möjligtvis också vara olika för olika slag av nyttigheter. Därtill bör man även känna till den inverkan skatten har på olika nyttigheters jämviktsantal och kunna skilja på den inverkan beskattningen har från andra faktorer som påverkar priset på nyttigheterna. Lagstiftarna borde också ha en uppfattning om den inverkan som beskattningen av en viss nyttighet har på marknaden för andra nyttigheter. I praktiken är det ju väldigt svårt att skapa och samla in dylik information.<sup>21</sup>

I den offentliga debatten har det ofta också framförts att mervärdesskatten kunde överföras direkt till försäljningspriset. Dyliga ställningstaganden förekommer i synnerhet i samband med krav på sänkning av mervärdesskattesatserna. Att föra över mervärdesskatten till försäljningspriset är dock avhängigt av ett flertal faktorer och det är till exempel inte alls säkert vilken storleksklass en överföring av skatten till försäljningspriset kunde ha. I sådana konsumtionssituationer där konsumtionen påverkas lätt av prissänkningar, har försäljaren inga större behov av att sänka priset

<sup>20</sup> Se Määttä, K. (2015). *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsinki: Helsingin Kamari Oy: 35–36, 47. Se även Mäenpää, O. (2001). *Eurooppalainen hallinto-oikeus*. Helsingfors: Kauppakaari. Raitio, J. (2010). *Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat*. Helsingfors: Talentum: 369–376 och Bernitz, U. & A. Kjellgren (2010). *Europarättens grunder*. Stockholm: Norstedts Juridik AB: 259–260. Se också Institute for Fiscal Studies (2011) *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*. Final report. TAXUD/2010/DE/328. London: 21–22. Jämför även införandet av en s.k. Google-skatt i vissa europeiska länder, såsom Spanien, Italien och Storbritannien, för utdrag ur t.ex. nyheter som härstammar från olika nyhetskällor som förekommer på söktjänsten Googles hemsidor.

<sup>21</sup> Se fi. Valtion Taloudellinen Tutkimuslaitos VATT (2013) *Hyvän veropolitiikan periaatteet*. VATT Analyysi, Julkaisut 63: 14–15. Nieminen, A., R. Anttila, L. Äärilä & M. Jokinen (2017). *Arvonlisäverotus*.



då försäljningen ändå ökar. I dylika fall är det producenten som har den största nyttan av skattesänkningen.<sup>22</sup>

Med konsumtionsskatterna försöker man inte direkt påverka inkomstfördelningen. Men eftersom mervärdesskattesatserna är de samma för samtliga konsumenter, så drabbar skatten proportionellt sett mera låginkomsttagare då hela deras inkomst går åt till konsumtion. Av denna anledning tillämpar man även sänkta skattesatser, till exempel för vissa livsmedel. Att påverka inkomstfördelningen på detta sätt kan ändå bli dyrt då höginkomsttagarna konsumerar mera i euro sett än låginkomsttagarna. Den progressiva inkomstbeskattningen och inkomstöverföringssystemet sköter dock om inkomstfördelningen mer förmånligt och mer effektivt.<sup>23</sup>

Att flytta tyngdpunkten från person- och företagsinkomstskatter till mer användning av konsumtionsskatter såsom mervärdesskatten kan även påverka konkurrenskraften. Då normala inkomstskatter minskar incentiven att spara och investera och därmed även minskar ackumuleringen av kapital i ekonomin, så kan en övergång mot mera mervärdesskatter i bästa fall leda till en ökning av produktiviteten och en förbättring av konkurrenskraften, också efter att priser och växelkurser har justerats. Det förekommer dock inget övertygande argument för att en flyttning av tyngdpunkten mot mervärdesskatten skulle öka tillväxten i ekonomin på lång sikt.<sup>24</sup>

### 3 Neutralitet

#### 3.1 Perspektiv på neutralitet

Kravet på neutralitet i mervärdesskattesystemet kan även granskas ur flera synvinklar. Skattesystemet över lag får ju inte göra så att det ekonomiska beslutsfattandet leder till oändamålsenligt utnyttjande av de nationalekonomiska resurserna eller till effektivitetsförluster. Ett neutralt skattesystem påverkar inte konsumenternas val, företagets produktionsmetoder eller beslut om leveranskedjor. Ett neutralt skattesystem befämjar även alla skattepliktigas jämlikhet då utgångspunkten är att alla skall behandlas lika inför lagen.

---

<sup>22</sup> Se VATT (2013) *Hyvän veropolitiikan periaatteet*. VATT Analyysi, Julkaisut 63: 12–13.

<sup>23</sup> Se VATT (2013) *Hyvän veropolitiikan periaatteet*. VATT Analyysi, Julkaisut 63: 15–16.

<sup>24</sup> Se Institute for Fiscal Studies (2011) *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*. Final report. TAXUD/2010/DE/328. London: 24.

Neutralitet kan betraktas ur ett flertal olika perspektiv.<sup>25</sup> Neutralitet i beskattningen över lag har varit ett omstritt och problematiskt begrepp och fått ett antal divergerande definitioner.<sup>26</sup> Till exempel kan neutralitet definieras genom beskattningens ändamål. I enlighet med definitionen anses beskattningen då vara neutral om syftet eller ändamålet med den endast är att bringa in skattemedel. Marknadsaktörernas beteende skall inte påverkas av skatten mer än vad som är oundgängligt för inbringandet av skattemedel. Sådana skatter har fått benämningen fiskala.<sup>27</sup> Beskattningens neutralitet är en viktig grundprincip då tillämpningen av den kan garantera att beskattningen inte snedvrider allokeringen av samhällets resurser. En felaktig fördelning av resurserna kan förorsaka effektivitetsförluster bland annat på så sätt att sämre investeringar förverkligas på bekostnad av bättre och den genomsnittliga avkastningen av investeringar i samhället sjunker. Ifall resurserna har fördelats på ett riktigt sätt möjliggör det även en maximering av välfärden i samhället. I praktiken avses då med en neutral beskattning en strävan efter så lite styrning som

<sup>25</sup> Se Nieminen, A., R. Anttila, L. Äärilä & M. Jokinen (2017). *Arvonlisäverotus*. Se även Sonnerby, M. (2010). *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*. Stockholm. Norstedts Juridik Ab: 20, 76–80. Sonnerby för en noggrann genomgång av olika aspekter på neutralitetsbegreppet i rättslitteraturen. Se Määttä, K. (2015). *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsinki: Helsingin Kamari Oy. Neutralitet i olika sammanhang: 30-31, 275, 282–283, 304, 316, 325. Domstolarna har stött sig på neutralitetsprincipen bl.a. i fallen HFD 2002:14, Helsingfors FD 13.6.2012, Helsingfors FD 1.10.2012, Helsingfors FD 16.10.2012. Se även RP 88/1993. I dom av den 12 maj 2011 i mål C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*, REU 2011, s. I-3873 skulle dröjsmålsränta inte betalas för den tidsperiod då kvittningsbesluten var gällande. Domstolen tolkade och tillämpade principen om skatteneutralitet med avseende på beskattningsbara personers rätt till dröjsmålsränta med anledning av försenad återbetalning av överskjutande mervärdesskatt. I mål EUD C-45/01 *Dornier* punkt 44 erinrar domstolen om att principen om skatteneutralitet förhindrar bl.a. att aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattelhänseende. Även i mål C-434/05 *Horizon College* följs principen om neutralitet enligt snäv tolkning.

<sup>26</sup> Se bl.a. Terra, B & Kajus J. (2017) *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT and integrated texts*. IBFD, ss. 29–39. Se även Sonnerby, M. (2010). *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*. Stockholm. Norstedts Juridik Ab: 20, 76–80. Se också Ylä-Liedenpohja, J. (1992) *Monikäsittien verotuksen neutraalisuus. Verotus 4/1992: 342*, som presenterar åtta olika definitioner som neutralitet i beskattningen kan ha. Jämför även argumentationen i den svenska propositionen 1968:100: 36–37 ” *Av avgörande betydelse för att ett mervärdesskattesystem skall verka neutralt från konsumtions- och konkurrenssynpunkt är att skatten får generell räckvidd. För att åstadkomma en helt likformig och neutralt verkande mervärdesskatt krävs i princip att alla leveranser och prestationer som direkt eller indirekt påverkar prisbildningen inryms under beskattningen. Får skatten en mindre allmän räckvidd kan kumulativa skatteverkningar inte undvikas. Praktiska och andra skäl kan dock göra det nödvändigt eller önskvärt att vidtaga speciella inskränkningar, även om därmed följer en viss kumulativ effekt.* ”

<sup>27</sup> Se bl.a. Määttä, K. (2007) *Veropolitiikka. Teoria ja käytäntö*. Helsinki: Edita: 51 och 116. Se även OECD (2015) *International VAT/GST Guidelines*: 16, där neutralitet också innebär enligt Guideline 2.3. att mervärdesskattereglerna skall utformas så att de inte primärt påverkar företagsbeslut, t.ex. i situationer där utländska företag gynnas i förhållande till inhemska vad gäller nivån på beskattningen så kan ett utländskt företag ändra ett beslut det annars skulle fatta för att dra nytta av situationen ifråga.

möjligt, eftersom beskattningen på ett eller annat sätt påverkar det ekonomiska beteendet.<sup>28</sup>

Neutralitet kan också definieras genom den påverkan skatten har på fysiska och juridiska personers beteende och på marknaden. I enlighet med detta är skatten neutral då den inte leder till några sidoeffekter, såsom välfärdsförluster, och inte påverkar hur skattesubjekten beter sig på marknaden. Betydelsen av neutralitet i detta hänseende kan även uttryckas så att beskattningen skall vara utformad på så sätt att den är neutral i förhållandet mellan olika handlingsalternativ.<sup>29</sup> Därtill kan neutralitet i beskattningen definieras i enlighet med den påverkan skatten har på priserna på marknaden. Då skatten är neutral höjer den priset på alla varor och tjänster lika, med andra ord så påverkar skatten inte relativa priser.<sup>30</sup> Inom mervärdesbeskattningen används ofta denna definition.

Neutralitet i mervärdesbeskattningen har fått uppmärksamhet särskilt i två avseenden. Karaktären på handeln, är det fråga om traditionell fysisk handel eller digital/elektronisk handel, har kunnat ställa varor som varit likadana till sina funktioner i en olik ställning. I mervärdesbeskattningen förekommer ett antal skattelättnader. Dessa är skapade innan den digitala handeln introducerades, varigenom deras tillämpning på digitala produkter inte varit alltigenom självklar.<sup>31</sup>

På finländskt håll har den primära målsättningen för beskattningen ansetts vara att bringa inkomster åt staten och inte att påverka det ekonomiska beteendet. Historiskt sett för mervärdesskatten har den fiskala målsättningen varit den rådande. Viktigt har också ansetts vara beskattningens neutralitet. Detta framkommer redan i de ställningstaganden som Kommittén för omsättningsskatt gjorde år 1958.<sup>32</sup> Enligt kommittén bör uppmärksamhet samtidigt riktas mot beskattningssystemets ekonomiska verkningar som ett ekonomiskt-politiskt instrument trots att de fiskala målsättningarna ofta anses som primära i omsättningsbeskattningen. Kommitténs

<sup>28</sup> Se mer bl.a. Myrsky, M. (2013) Millainen on hyvä verojärjestelmä? *Verotus* 3/2013: 135.

<sup>29</sup> Se Johansson, G. & Rabe, G. (2001) *Det svenska skattesystemet*. Göteborg: Norstedts Juridik Ab: 43. I den skattepolitiska debatten betraktas neutraliteten ofta enligt detta som strävan efter en beskattning som styr på minsta möjliga vis.

<sup>30</sup> Se t.ex. Andersson, E. (2006) *Inledning till skatterätten*. Helsingfors: Talentum: 148 och Tikka, K.S. (1990) *Veropolitiikka*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus: 47. Se även Frände, J. (2009) Den styrande skattepolitikens återkomst? *JFT* 2/2009: 710–735. Tillgänglig på <https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/jft/6569.pdf>. Se Määttä, K. (2015). *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsinki: Helsingin Kamari Oy: 30–31. Se även Mäenpää, O. (2017). *Hallinto-oikeus*.

<sup>31</sup> Se Kallio, M., A. Nielsen, M. Ojala & J. Säaskilahti (2015). *Arvonlisäverotus 2015*. Helsinki: KPMG och Edita: 381–392, 753. Se även Mannio, L. (2001) *Sähköisen kaupankäynnin verotus*. Helsinki: WSOY Lakitieto: 273–274.

<sup>32</sup> Se fi Komittébetänkande KM 1958:47:4.

målsättning var ett omsättningsbeskattningssystem som till sina ekonomiska verkningar skulle vara så neutralt som möjligt. Det förändrar inte nyttigheternas relativa priser i förhållande till en situation där beskattning inte förekommer eller där skattesystemet eller skatteprocenten är en annan.<sup>33</sup>

Neutralitetsmålsättningen har också senare ofta förekommit i förberedande arbeten för lagreformer. I rättslitteraturen har kravet på neutralitet även setts som ännu starkare, till exempel *Kotkansalo* ansåg i sin doktorsavhandling att neutralitet kan anses som ett krav av rättssystemet. Detta ansåg *Kotkansalo* inte basera sig på Omsättningsskattekommitténs utlåtanden, utan på andra förberedande arbeten till lagen, på basis av vilka man kan dra slutsatsen att lagstiftaren satt neutralitet gällande produktion och distributionssätt som hörnsten för lagen.<sup>34</sup> *Tikka* ansåg att kravet på neutralitet gäller särskilt starkt den allmänna konsumtionsbeskattningen. Neutralitetsbegreppet i mervärdesbeskattningen definierade *Tikka* på samma sätt som Omsättningsskattekommittén gjorde, men *Tikka* konstaterar samtidigt att undantag från principen om neutralitet är vanliga i praktiken.<sup>35</sup>

Det kan te sig naturligt att se uppörd av skatter på ett neutralt sätt som konsumtionsbeskattningens och dess viktigaste komponent mervärdesbeskattningens uppgift. Mervärdesskatten kan i detta avseende ses som en bra skatt, inte därför att den inte skulle påverka utförande av arbete, utan därför att den fungerar på ett neutralt sätt vid hushållens konsumtionsval och företagens investerings- och produktionsbeslut.<sup>36</sup>

I *OECD:s* utredning om konsumtionsbeskattningen från år 1988 konstaterades neutralitetsmålsättningen vara en av skattepolitikens centrala målsättningar. Delområdena av neutraliteten, produktions- och konsumtionsneutralitet, ansågs vara dimensioner av en effektiv allokering av resurser.<sup>37</sup> Även i EU-domstolens rättspraxis gällande mervärdesbeskattning har neutralitetsprincipen varit synligt förekommande, till exempel i rättsfallet C-408/98 *Abbey National*.

<sup>33</sup> Se fi Kommittébetänkande KM 1958:47:4.

<sup>34</sup> Se *Kotkansalo, A. (1967) Verotusarvo liikevaihtoveroituksessa erityisesti Suomen voimassaolevaa oikeutta silmällä pitäen*. Oulu: 11.

<sup>35</sup> Se *Tikka, K.S. (1990) Veropoliittikka*. Jyväskylä: 97. Se även *Sonnerby, M. (2010). Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*. Stockholm. *Norstedts Juridik Ab*: 76–80 om olika aspekter på neutralitetsbegreppet samt *Määttä, K. (2015) Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsinki: Helsingin Kamari: 30–31.

<sup>36</sup> Se *VATT (2013) Hyvän veropoliittikan periaatteet*. *VATT Analyysi, Julkaisut* 63: 43–44.

<sup>37</sup> Se *OECD (1988) Taxing Consumption*. Paris: 134 och *OECD (2015) International VAT/GST Guidelines*.

I inkomstbeskattningen har neutralitetsprincipens roll varit en annan än i konsumtionsbeskattningen. De största skillnaderna har gällt två olika aspekter. Hela neutralitetsbegreppet har varit mer vagt i inkomstbeskattningen och gestaltningen av ett normativt skattesystem har stött på svårigheter. Till skillnad från konsumtionsbeskattningen så har neutralitetsaspektens tyngd varierat inom inkomstbeskattningen. Den internationella skattepolitiska utvecklingen har dock gått från beskattningens styrande roll mot neutralitet. Till exempel i Finland och Sverige betonades beskattningens styrande roll mellan 1960 och 1980-talen, men sedan dess har man strävat till neutralitet inom beskattningen. Finland kan anses ha tagit intryck från utvecklingen i Sverige och neutralitetsaspekten har förstärkts också inom inkomstbeskattningen.<sup>38</sup>

Å andra sidan kan statsmaktens intervention i nationalekonomin inte helt elimineras, och det är inte heller avsikten. Trots att neutralitetsaspekten betonas inom mervärdesbeskattningen, förekommer det även där element som utgör undantag till principen om neutralitet. Ett normativt skattesystem är dock mer tydligt inom mervärdesbeskattningen än inom inkomstbeskattningen och i mervärdesbeskattningen så kan det normativa systemet anses som mer knutet till neutralitetsprincipen.<sup>39</sup>

Man bör också komma ihåg att en helt neutral beskattning inte förekommer. Beskattningen påverkar i varje fall den allmänna prisnivån och förhållandet mellan olika priser. Så är det fastän målsättningen med beskattningen kan vara att endast trygga finansieringen av den offentliga ekonomin.<sup>40</sup>

Mervärdesskattesystemet är alltså till sin teoretiska bas neutralt. I mervärdesbeskattningen framkommer neutralitetsprincipen och dess starka ställning framförallt i det att skattebasen har stadgats möjligast omfattande och även avdragsrätten är i huvudsak omfattande.<sup>41</sup> Neutraliteten kan ses både som mångfacetterad och som mångdimensionell. Neutraliteten sträcker sig till lagstiftningen och den befrämjar att alla aktörer behandlas jämlikt inför lagen.<sup>42</sup> Till exempel i sin ekonomiska dimension innebär neutraliteten att valet av de förfarandesätt som används i produktionen är optimalt och att marknadens funktion inte får förvrängas.

---

<sup>38</sup> Se Vapaa vuori, A. (1996) *Arvonlisäverotus ja yritysverotus*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus: 44-46.

<sup>39</sup> Se Wikström, K. (1994) *Oikeus ja talous*. Jyväskylä: 8.

<sup>40</sup> Se Niskakangas, H. (2011) *Veropolitiikka*. Helsinki: Talentum Media: 53.

<sup>41</sup> Se rättsfallen C-408/98 *Abbey National*, punkt 24 (ECLI:EU:C:2001:110) och C-255/02 *Halifax plc*, punkt 78 (ECLI:EU:C:2006:121).

<sup>42</sup> Se t.ex. rättsfallet C-484/06 *Staatssecretaris van Financiën*, punkt 35–37 (ECLI:EU:C:2008:394).

Neutralitetsaspekter bör tas i beaktande både vid lagstiftningens konstruktion och vid dess tillämpning, för att mervärdesskatten inte skall ha konkurrenssnedvridande effekter. Neutralitetsaspekter förekommer av olika art både på finländsk och på EU-nivå, fastän i olika omfattning och med varierande användning i praxis.<sup>43</sup> Brister i neutraliteten kan sedan uppkomma i på vilket sätt mervärdesskattelagstiftningen är utformad regleringstekniskt, på vilka sätt bestämmelserna tolkas och på vilka sätt man tillämpar bestämmelserna i enskilda fall.<sup>44</sup>

För att hindra att avdragsrätt leder till neutralitetsstörningar mellan konsumenter som också idkar ekonomisk verksamhet, exempelvis som enskilda näringsidkare, förekommer regler om uttagsbeskattning. Avdragsrätten och rätt till återbetalning kan anses vara objektsstyrda då de ger en reduktion av ingående moms för tillhandahållanden som köpts in till en verksamhet, de är sålunda inriktade på de transaktioner som omsätts.<sup>45</sup>

Då neutraliteten gäller all konsumtion av varor och tjänster, påverkas inte varornas och tjänsternas relativa priser, jämfört med en situation där mervärdesskatten inte förekom. Produktionen och distributionen av varor och tjänster är fria från skatt på produktionsinsatser tack vare avdragsrätten. På så sätt förvrängs inte heller konsumenternas och företagets val. Mervärdesskatten borde konformt gälla konsumtionen av alla varor och tjänster och skattesatsen borde vara enhetlig. I praktiken är man dock tvungen att göra undantag från den teoretiska basen på grund av exempelvis sociala, samhällspolitiska och administrativa orsaker.<sup>46</sup>

I målet i Högsta förvaltningsdomstolens HFD:2014:199 var neutralitetsprincipen aktuell. Högsta förvaltningsdomstolen tog ställning till om man på försäljning av cd-skivor, cd-rom, minnesstickor och andra motsvarande fysiska bärare av digital information skulle tillämpa en reducerad skattesats, vilken bestäms om i MervärdesskatteL 85 a § 1 mom. 7 punkten, fastän man enligt MervärdesskatteL 85 a § 3 mom. skall tillämpa den reducerade skattesatsen endast på tryckta böcker.<sup>47</sup>

---

<sup>43</sup> Vad gäller t.ex. nivån på beskattningen så skall inte utländska företag bli fördelaktigt eller ofördelaktigt behandlade i förhållande till inhemska företag, se Guideline 2.4 i OECD (2015) *International VAT/GST Guidelines*: 16–17.

<sup>44</sup> Se Rendahl, P. (2015) Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet. *Skattenytt*. 9/2015: 651.

<sup>45</sup> Se mer Rendahl, P. (2015) *Momsrapport. Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt? En rättsvetenskaplig studie av Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet*. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet och Svenskt Näringsliv: 28–29.

<sup>46</sup> Se Juanto, L. & Saukko, T. (2014) *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus*. Helsinki: Talentum: 13.

<sup>47</sup> Se fi. HFD:2014:199. Se även Nieminen, A., R. Anttila, L. Äärilä & M. Jokinen (2017). *Arvonlisäverotus*.

HFD bad EU-domstolen om ett förhandsavgörande i målet och enligt förhandsavgörandet C-219/13 *K Oy*, skall artikel 98.2 första stycket och punkt 6 i bilaga III till rådets direktiv 2006/112/EG tolkas på så sätt att de inte utgör ett hinder för nationell lagstiftning som stadgar att böcker som ges ut på papper är föremål för en reducerad skattesats och att på böcker som ges ut på andra fysiska bärare, till exempel cd-skivor, cd-rom eller minnesstickor tillämpas en normalskattesats, under den förutsättningen att principen om skatteneutralitet efterföljs. Det är då upp till den nationella domstolen att kontrollera att neutralitetsprincipen iakttas.<sup>48</sup>

Det strider mot neutralitetsprincipen att liknande och konkurrerande varor eller tjänster behandlas på ett olikart sätt i mervärdesbeskattningen. För att avgöra huruvida varor eller tjänster är inbördes likadana bör man enligt EU-domstolen i första hand ta i beaktande genomsnittskonsumētens synvinkel. Varor eller tjänster är likadana ifall de har liknande egenskaper och de svarar mot liknande behov hos konsumenterna, då detta bedöms på basis av i vilken mån användningssättet hos olika varor eller olika tjänster kan jämföras med varandra och ifall skillnaderna mellan varorna eller tjänsterna inte märkbart påverkar genomsnittskonsumētens beslut att använda någöndera av varorna eller tjänsterna.<sup>49</sup>

När man bedömer likheten mellan en tryckt bok och en bok i ett annat fysiskt format ur genomsnittskonsumētens synvinkel, bör man ta i beaktande att de böcker som är i ett annat fysiskt format mer påminner om sådana böcker som inte har något fysiskt format, men som kan läsas med tekniska hjälpmedel. På de sistnämnda böckerna som förmedlas elektroniskt via internet kan man enligt EU-rätten inte tillämpa en reducerad skattesats.

HFD var av den mening att tryckta böcker och böcker som ges ut på andra fysiska bärare inte till sitt användningssätt och till sina egenskaper är så pass likadana att neutralitetsprincipen skulle förutsätta att de beskattas på samma sätt. Bestämmelsen i Mervärdesskattel 85 a § 3 mom., enligt vilken den begränsade skattesatsen för böcker gäller endast tryckta böcker, stred inte mot EU-rätten. Den reducerade skattesatsen i Mervärdesskattel 85 a § 1 mom. 7 punkten behövde således inte också omfatta försäljning av ljudböcker och e-böcker som ges ut på cd-eller cd-rom-skivor, minnesstickor och övriga liknande fysiska bärare.

Määtä framför viss skattepolitisk kritik mot domslutet. Hon anser att man i synnerhet förbisett de dynamiska synpunkterna, det vill säga att en snäv tolkning gör sitt till att bromsa upp produktutvecklingen på marknaden och dessutom utan några

---

<sup>48</sup> Se mål C-219/13 *K Oy* (ECLI:EU:C:2014:2207). Se även Lejeune, I. (2015): 41–44.

<sup>49</sup> Se t.ex. rättsfall C-443/04 *H.A.Sollefeld* (ECLI:EU:C:2006:257) och C-444/04 *van den Hout-van Eijnsbergen* (ECLI:EU:C:2006:257).

klart vägande skäl. Att få en neutral skattebehandling av ljud- och e-böcker kräver emellertid lagstiftningsåtgärder.<sup>50</sup>

Nämnas här kan också att över lag gäller för beskattningen av digitala media att en av de mest framträdande frågorna gäller konsekvenserna som den globala e-handeln medför då en del länder har konkurrensfördelar i form av reducerade moms-satser på e-böcker.<sup>51</sup> Till exempel Luxemburg har haft en moms-sats på 3 procent för e-böcker och övriga digitala tjänster. Detta har inneburit att globala mediebolag kan verka från Luxemburg och således erbjuda varor och tjänster till lägre pris än konkurrenter som är baserade någon annanstans. Följaktligen har en rad internationella digitala mediebolag sitt europeiska högkvarter i Luxemburg, såsom Amazon, Apple, Kobo, Barnes & Noble, Skype och Netflix samt det danska bolaget Saxo. Andra internetbolag såsom Facebook, Google och Twitter har däremot sina europeiska säten på Irland, också av skattemässiga orsaker.<sup>52</sup>

### 3.2 Neutralitetens olika dimensioner

Då Finland hör till EU:s medlemsstater innebär det ju att vid tolkningen av den nationella lagstiftningen bör man ta i beaktande unionens lagstiftning och dess tolkningsprinciper. Detta kräver neutralitet i beskattningen på unionsnivå. Neutraliteten kan också vad gäller beskattningen delas upp i olika dimensioner, för det första i inre och yttre neutralitet. Med inre neutralitet skall förstås krav på rättvis konkurrens och man strävade efter det med det första direktivet år 1967. Medlemsländerna skall behandla affärstransaktioner så att på samma slags varor och tjänster påläggs en lika stor skatt, oberoende av omfattningen av produktions- och distributionskedjan. Med yttre neutralitet avses att medlemsländerna upprätthåller neutralitet, det vill säga att man behandlar nationella och gränsöverskridande affärstransaktioner på samma sätt. Yttre neutralitetens ställning befästes först då man år 1993 grundlade förhållandena

---

<sup>50</sup> Se mer Määttä, K. (2015) *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsinki: Helsingin Kamari: 516–517.

<sup>51</sup> Se t.ex. Colbjørnsen, T. (2014) What is the VAT? The policies and practices of value added tax on ebooks in Europe, i *International Journal of Cultural Policy*, Vol. 21, No. 3: 326–343. Se Nieminen, A., R. Anttila, L. Äärilä & M. Jokinen (2017). *Arvonlisäverotus*.

<sup>52</sup> Till exempel mediebolaget Amazon fick år 2012 hård kritik av myndigheter, konsumentorganisationer och bokförläggare på grund av att bolaget försökte minimera den skatt det betalade i de länder det är verksamt i. Enligt tidningen Guardian kringgick bolaget mervärdesskatt genom att utnyttja skillnaden mellan mervärdesskattesatsen på 3 procent i Luxemburg och 20 procent i Storbritannien. Amazon debiterade sina kunder fulla 20 procent moms, men erlade själv endast 3 procent som skattemyndigheterna i Luxemburg krävde, se Guardian (2012) *Amazon makes UK publishers pay 20% VAT on ebook sales*. Tillgänglig på: <http://www.theguardian.com/technology/2012/oct/21/amazon-forces-publishers-payvat-ebook>.



för den inre marknaden i EU. Principen ifråga har stor betydelse för medlemsländerna när mervärdesskattesystemen harmoniseras.<sup>53</sup>

En enhetlig samsyn har dock saknats vid tillämpningen av den så kallade huvudsaklighets- och delningsprincipen, vilket påverkar beräkningen av själva beskattningsunderlaget. Den centrala frågan är om ett sammansatt tillhandahållande utgör en vara eller en tjänst och huruvida det då utgör ett eller flera tillhandahållanden. Ett tillhandahållande kan ju, som redan framkommit, innefatta flera från varandra klart avskiljbara prestationer som skall behandlas var för sig i momshänseende. Denna så kallade delningsprincip är huvudregel i detta sammanhang. Ifall delningsprincipen kan tillämpas skall beskattningsunderlaget för tillhandahållandet delas upp om någon eller några av prestationerna är momspliktiga och andra är momsfria. Detta gäller även om olika skattesatser skall tillämpas på omsättning av de skiljbara prestationerna.<sup>54</sup>

Egenskapen *konsumtionsneutral* innebär att konsumentens val inte förändras på grund av beskattningen. I ett fullständigt konsumtionsneutralt skattesystem så skulle till exempel köp av en tjänst och utförandet av tjänsten, köp av en vara och hyrning av densamma samt fördelning av konsumtionen mellan livsnödvändiga nyttigheter och mindre oundgängliga nöjen alla vara skattemässigt sett likvärdiga alternativ. Strävan efter konsumtionsneutralitet har samband med mervärdesskattens karaktär som konsumtionsskatt och hela mervärdesskattesystemets funktionalitet. Till exempel ifall det för konsumenten, som den slutgiltiga skattebetalaren, stod till buds för hans behov liknande men ändå olik beskattade produkter, skulle konsumtionen lätt rikta in sig på de mindre beskattade produkterna, vilket skulle försämra uppnåendet av målsättningarna för systemet som baserar sig på självbeskattning.<sup>55</sup> I skattepolitiken har man också utgått ifrån att styrningen av konsumenter med hjälp av beskattningen hör till accislagstiftningens uppgifter och inte till mervärdesbeskattningens.<sup>56</sup> Även enligt regeringens proposition RP 88/1993 är målsättningen att

<sup>53</sup> Se mer om inre och yttre neutralitet i Alhager, E. (2001) *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*. Uppsala: Justus Förlag AB: 65.

<sup>54</sup> Se Svenskt Näringsliv (2012) *Remissyttrande: Remiss av EU-kommissionens förslag om genomförandet av ett förenklat system för redovisning av mervärdesskatt, KOM(2012) 2 slutlig, 22.2.2012*. Se också rättsfall HFD 2015: 50 där huvudsaklighetsprincipen var aktuell och förhandsbeskedet från svenska Skatterättsnämnden dnr 45-11/I, där saken gällde att uppdrag att utföra ett antal olika tjänster i syfte att sälja uppdragsgivarens aktier i ett fåmansbolag har ansetts utgöra en enda tjänst avseende förmedling av aktier. Den omständigheten att uppdraget inte genomförts hade inte ändrat bedömningen av tjänstens karaktär.

<sup>55</sup> Se Pikkujämäsä, H. (2001) *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Helsinki: Kauppakaari: 142–145.

<sup>56</sup> Se t.ex. Määttä, K. (2015) *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsinki: Helsingin Kamari: 30–31.

mervärdesbeskattningssystemet inte får förvränga det ekonomiska beslutsfattandet så att det leder till en oändamålsenlig allokering av de ekonomiska resurserna och till effektivitetsförluster.<sup>57</sup>

Dagens beskattning av onlinelevererade tjänster är inte konsumtionsneutral då det i praktiken kan bli så att man betalar för den yttre formen på en vara eller en tjänst och inte för det egentliga innehållet, exempelvis vid köp av en tidning som beskattas olika om den köps i en affär eller digitalt över nätet. Till exempel vad gäller just tidningar och tidskrifter så har en reducerad skattesats tillämpats på prenumerationsförsäljning av dylika tryckta exemplar, men inte på försäljningen av elektroniska faksimilexemplar av de tryckta tidningarna eller elektroniska tidningar, eftersom dessa räknas som tjänster. I enlighet med HFD:s beslut 2007/2505 skall inte den s.k. *anslutningsprincipen* tillämpas på försäljning av webbtidningar i anslutning till försäljningen av tryckta tidningar och därmed inte heller på skattesatsen för den tryckta tidningen.<sup>58</sup> Enligt anslutningsprincipen 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.

Det svenska skatteutskottet framhåller även i sitt betänkande 2013/14:SkU18 att det ur yttrandefrihetssynpunkt är viktigt att samma mervärdesskattesats kan tillämpas på varor som finns både i traditionellt format och i digitala exemplar. Det är själva innehållet som skall vara avgörande och inte publiceringsformatet eller distributionsformen.<sup>59</sup>

Det är fråga om *produktions- och distributionsneutralitet* då mervärdesbeskattningen inte förändrar företagets beteende jämfört med vad det skulle vara i en skattefri ekonomi. Mervärdesbeskattningen påverkar då inte val av företagsform eller distributionssätt. I detta fall granskas företagen som anskaffare av andra företags nyttigheter, det vill säga i en betydelse konsumenter. Man kan dock även tala om *konkurrensneutralitet*, då olika nyttigheter är skattemässigt sett likvärdiga alternativ för konsumenter och företag i egenskap av konsumenter och beskattningen inte inverkar diskriminerande på verksamhetsförutsättningarna för företagen

---

<sup>57</sup> Se fi. RP 88/1993.

<sup>58</sup> Se HFD 2007/2505. Se också HFD 2007/65 samt HFD 31.12.2013 T 4119, som gällde försäljning av produktionsarbetet för en kundtidning och en medlemstidning för ett allmännyttigt samfund. Eftersom det inte var fråga om försäljning av prenumererade tidningar eller tidskrifter utan om försäljning av produktionsarbetet för en tidning kunde man inte tillämpa en reducerad skattesats i enlighet med Mervärdesskattel 85 § 1 mom. 8 punkten.

<sup>59</sup> Se sv. Skatteutskottets betänkande 2013/14: SkU18.

som säljer nyttigheter. Konkurrensneutraliteten förverkligar då näringsidkarnas likställighet.<sup>60</sup>

Egenskapen hos ett neutralt skattesystem är sålunda att det snedvrider konkurrensen möjligast lite. Sådana skatter vars primära syfte är att generera intäkter till staten borde läggas på en så oelastisk bas som möjligt, annars finns det också en risk att intäkterna minskar över tid, vilket i sin tur medför att skattesatsen måste höjas om den samlade intäkten skall bibehållas. Skatten påverkar konsumtionen av en vara. Till exempel ifall olika former av liknande varor och tjänster beskattas olika så kommer konsumenterna att välja de lägre beskattade framom de högre beskattade. Detta är riktigt om skattens ändamål är att styra, men olämpligt om syftet är att generera intäkter till staten. Till exempel kan frågan uppstå hur sammansatta tjänster skall hanteras, där ett tillhandahållande kan innehålla så kallade bundlade tjänster som mobiltelefoni, internet, tv-sändningar, innehållstjänster, betalningstjänster, digital tidningsprenumeration och en fysisk telefon. Utgör till exempel ett dylikt sammansatt tillhandahållande en vara eller en tjänst och utgör det ett eller flera tillhandahållanden?

I den finska mervärdesskattelagen har strävan efter neutralitet tagits väl i beaktande.<sup>61</sup> Likaledes strävar man efter neutralitet vid tillämpningen av lagen. Vid stadgandet av mervärdesskattelagen betonades särskilt strävan efter en så neutral beskattning som möjligt och även strävan att undvika dubbling av skatt. Detta bör även betonas vid tolkningen av lagen, då lagens ordalydelse inte är entydig.<sup>62</sup> I och med medlemskapet i EU har neutralitetsprincipens betydelse ökat avsevärt.<sup>63</sup> Bland annat i EU-domstolens praxis lyfts neutralitetsprincipen ofta fram och dess ställning anses obestridlig.<sup>64</sup>

Som ett exempel kan nämnas att vid definition av tillämpningsområdet för mervärdesskatten gäller att ifall det inte är fråga om handel med absolut förbjudna nyttigheter, utan en situation där olagliga och lagliga affärstransaktioner konkurrerar med varandra, såsom vid hasardspel, så kräver neutralitetsprincipen att också den

---

<sup>60</sup> Se Pikkujämsä, H. (2001) *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Helsinki: Kauppakaari: 142–145. Se även Guideline 2.4 i OECD (2015) *International VAT/GST Guidelines*: 16–17.

<sup>61</sup> Se t.ex. Liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmän mietintö, KM 1992:6.

<sup>62</sup> Se mer Linnakangas et al. (1994) *Arvonlisäverotus ja muu uusi kulutusverotus*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

<sup>63</sup> Se Pikkujämsä, H. (2001) *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Helsinki: Kauppakaari: 142–145.

<sup>64</sup> Se mer i Rendahl, P. (2011) Imposing EU VAT on Unlawful Digital Supplies. *EC Tax Review*, 2011/4: 192–202 och t.ex. rättsfall C-409/04 *Teleos plc m.fl* (ECLI:EU:C:2007:548) och C-84/09 *X mot Skatteverket* (ECLI:EU:C:2010:693).

olagliga verksamheten beskattas.<sup>65</sup> Men exempelvis vid olaglig nedladdning i peer-to-peer-nätverk uppkommer emellertid frågan om de olagliga nedladdningarna kan betraktas som konsumtion i den bemärkelsen som mervärdesskattereglerna avser.<sup>66</sup> Konsumtion kräver i allmänhet att man köper något genom att betala för det. I enlighet med EU:s mervärdesskatterättsliga regler skulle detta innebära att transaktionerna ifråga även vore föremål för granskning utifrån målsättningarna med mervärdesbeskattningssystemet som helhet. Men eftersom konsumenternas beteenden varierar och tekniker såsom till exempel peer-to-peer existerar, så bör man också klargöra vad som utgör en beskattningsbar transaktion på både lagliga och olagliga marknader.<sup>67</sup>

### 3.3 Neutralitetsprincipen och likställighetsprincipen

Neutralitetsprincipen betraktas som en stark tolkningsprincip som vid varje tillämpningssituation kan ge ett vägande argument. Detta innebär dock inte att vid en situation där två olika principer vägs mot varandra, skulle lösningen alltid nås genom att respektera neutralitetsprincipen.<sup>68</sup> Neutralitetsprincipen är som sagt erkänd i EU-rätten och den har fått en betydande ställning även vid tillämpningen av mervärdesskattelagen. Den förverkligar också effektivt jämlikhet på lagtillämpningsnivå, men den berättigar inte till att ifrågasätta vissa medvetna lagstiftningsmässiga lösningar, som till exempel innebär skillnader i skattebehandlingen för liknande produkter.<sup>69</sup>

Så kallade neutralitetsbrister kan också uppstå på grund av omsättningslandsregler som leder till dubbelbeskattning eller oavsedd icke-beskattning.<sup>70</sup> Dyliga brister kan förekomma på flera olika nivåer, varför det även är viktigt att beakta vad neutralitetsbristen ifråga relaterar till, med andra ord vilken typ av

<sup>65</sup> Se t.ex. rättsfall C-283/95 *Fischer*, pt. 22.(ECLI:EU:C:1998:276).

<sup>66</sup> Se mer i Rendahl, P. (2011) Imposing EU VAT on Unlawful Digital Supplies. *EC Tax Review*, 2011/4: 202.

<sup>67</sup> Se *ibid*.

<sup>68</sup> Se Vapaavuori, A. (1996) *Arvonlisäverotus ja yritysverotus. Yritysverotuksen käsitteiden ja periaatteiden käyttöalasta arvonlisäverotuksessa*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus: 54 och Van de Vijer, A. (2015) International Double (Non-)taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles. *EC Tax Review* 2015/5: 240–257.

<sup>69</sup> Se Pikkujäämsä, M. (2001) *Oikeuseriaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Helsinki: Kauppakaari: 200.

<sup>70</sup> Se bl.a. Rendahl, P. (2013) Omsättningslandsreglernas ändamål, konstruktion och tolkning i EU-mervärdesskatterätten. *Skattenytt*: 64–65.

grund för jämförelsen som utnyttjas, exempelvis huruvida det förekommer neutralitetsbrister gällande hur en viss form av transaktion behandlas mellan olika EU-medlemsländer eller mellan ett medlemsland och ett icke-medlemsland. I EU-domstolens praxis finns ett antal rättsfall där neutralitet används som ett argument för tolkning av mervärdesskattedirektivets regler.<sup>71</sup>

Fastän en stark neutralitetsprincip effektivt förverkligar också likställighetsprincipen i mervärdesbeskattningen, finns dess grunder mer i diskussionen om ekonomisk effektivitet än i betoningen av rättviseaspekter.<sup>72</sup> I den finländska statsförfattnings traditionen uppfattas likställighet framförallt som ett formellt krav, såsom likställighet ”inför lagen”. Skillnaden mellan den formella och den materiella likställighetsprincipen är också känd på internationell nivå, och i EU-rätten betraktas även den materiella likställighetsprincipen som en allmän rättsprincip.<sup>73</sup> I tillämpningen av likställighetsprincipen kan man emellertid tala om viss selektivitet och dess betydelse inom olika EU-rättsliga områden tycks variera. När principen ifråga tillämpas används den ofta enbart för att främja integrationssyften och inte som en princip som förverkligar likställighet som ett rättsligt värde i sig.<sup>74</sup>

Förekomsten av den allmänna materiella likställighetsprincipen har dock erkänts i EU-domstolens rättspraxis gällande mervärdesskattedirektivet, bland annat genom konstaterandet att likadana situationer inte kan behandlas på olika sätt om inte en olik behandling är objektivt motiverad.<sup>75</sup> Frågan om förverkligandet av likställighetsprincipen har också varit aktuell ifall enskilda lider skada om medlemslandet inte satt direktivet i kraft inom utsatt tid och enskilda inte då kan stöda sig på direktivet i förhållande till andra privatpersoner eller juridiska personer. Man har i rättspraxis försökt minimera detta problem genom att använda sig av en bred

---

<sup>71</sup> Se mer Rendahl, P. (2009) *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*. IBFD 2009: 72–92.

<sup>72</sup> Se t.ex. Pikkujämsä, M. (2001) *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Helsinki: Kauppakaari: 146–149.

<sup>73</sup> Se bl.a. Schwarze, J. et al. (1999) *Eurooppalaisen hallinto-oikeuden keskeiset periaatteet*. Tampereen yliopiston julkisoikeuden laitos ja valtiovarainministeriö: 136. Se även Määttä, K. (2015) *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsinki: Helsingin Kamari: 58.

<sup>74</sup> Se Búrca, G. (1997) *The Role of Equality in European Community Law. The Principle of Equal Treatment in EC Law. Papers Collected by the Centre for European Legal Studies*. Cambridge: Sweet & Maxwell: 15, 23.

<sup>75</sup> Se t.ex. rättsfall C-36/99, *Idéal tourisme*, punkt 35 och 36 (ECLI:EU:C:2001:509).

tolkning av statsbegreppet, på så sätt att en enskild kan åberopa direkt effekt gentemot samtliga statliga organ. Däremot kan man inte åberopa direktivet mot rent privata juridiska personer.<sup>76</sup>

Man bör emellertid också påminnas om att den elektroniska handeln har förändrat marknaden till en alltmer global marknad. Aspekter gällande rättvisa i mervärdesbeskattningen har i viss mån förlorat sin betydelse eller åtminstone förändrats. Betydelsen av den infrastruktur som de traditionella samhällena bekostat har också minskat. Marknadens globalisering har gjort att det blivit svårare att ersätta sådana kostnader i form av skatteintäkter åt olika stater som är ålagda köparna och gagnar säljarna. Det är sålunda svårare att förverkliga mervärdesbeskattningens marknadsneutralitet. Fasta driftställen genom till exempel servrar förverkligar inte det på samma sätt som fasta driftställen i den traditionella handeln.<sup>77</sup>

Fullständig neutralitet i mervärdesbeskattningen har man inte heller lyckats uppnå av den orsaken att en del av transaktionerna är helt skattefria och en del beskattas enligt en lägre skattesats. Denna lösning är helt medveten, men kan obönhörligen förorsaka vissa problem, som till exempel då transaktioner i det praktiska affärlivet inte motsvarar lagstiftarens indelning av nyttigheter eller transaktioner med olika skattesatser eller av både skattebelagda och skattefria transaktioner.<sup>78</sup>

### 3.4 Neutralitetsprincipen och avdragsrätten

För att försöka garantera mervärdesskattens neutralitet anser EU-kommissionen att det även är nödvändigt att granska de komplicerade och divergerande reglerna om avdragsrätt och att utveckla en mekanism för att lösa problem i samband med dubbelbeskattning.<sup>79</sup> Grundstadgan för den allmänna avdragsrätten i den finländska mervärdesskattelagen är 102 §, enligt vilken den skattskyldige för skattepliktig rörelse får dra av:

<sup>76</sup> Se mer Mäenpää, O. (2011) *Eurooppalainen hallinto-oikeus*. Helsinki: Talentum Media: 90–108 och Raitio, J. (2010) *Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat*. 2. painos. Helsinki: Talentum Media: 232–234 samt Määttä (2015): 325.

<sup>77</sup> Se Mannio, L. (2001) *Sähköisen kaupankäynnin verotus*. Helsinki: WSOY Lakitieto: 114–115.

<sup>78</sup> Se t.ex. Pikkujämsä, M. (2001) *Oikeuseriaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Helsinki: Kauppakaari: 146–149. Se också rättsfall fi. HFD 2004:120 som gällde frågan om skattskyldighet, försäljning av tjänster och ett företags interna transaktioner.

<sup>79</sup> Se KOM (2011) 851: 17.

- 1) skatten på en vara eller tjänst som han köper av en annan skattskyldig,
- 2) skatten på en vara som han importerar,
- 3) skatten på ett gemenskapsinternt förvärv.

Till exempel i EU-domstolens praxis har avdragsrättens centrala ställning i mervärdesskattesystemet betonats och principiellt sett har den inte kunnat begränsas.<sup>80</sup> I rättsfallet C-385/09 *Nidera Handelscompagnie* konstateras också att förutsättningen för den skattepliktiges avdragsrätt är enligt Mervärdesskattedirektivet att ett formkrav uppfylls. Denna förutsättning är att den skattepliktige har en faktura i enlighet med Mervärdesskattedirektivet. Den skattepliktiges avdragsrätt är därmed inte bunden till att den skattepliktige har registrerat sig.<sup>81</sup>

Å andra sidan har EU domstolen i fallet C-392/09 *Uszodaépitő* även konstaterat att neutralitetsprincipen förutsätter att avdragsrätten beviljas då de materiella förutsättningarna uppfylls, fastän de skattepliktiga hade försummat vissa formkrav vad gällde fakturorna. Likaså i fallet C-188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski* var man konstaterar att det inte strider mot Mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna tillfälligt begränsar skattepliktigas avdragsrätt, i sådana situationer där de skattepliktiga försummat att bokföra försäljning i sin bokföring. Förutsättningen för en dylik begränsning är att den är i enlighet med proportionalitetsprincipen.<sup>82</sup> Avdragsrätten hör ju nära samman med mervärdesskatteskyldigheten och dess egentliga ändamål är att skjuta fram mervärdesskatten i produktions- och distributionskedjan så att skatten slutligen betalas av konsumenten.<sup>83</sup> Man har också ansett att den teoretiska utgångspunkten för systemet med avdragsrätt är att beskatta det mervärde som skapas i företagen<sup>84</sup> eller att fråga är om *mervärdesskatteprincipen*, enligt vilken endast det mervärde som skapas inom en verksamhet beskattas genom att de skattskyldiga har möjlighet att dra av ingående skatt på sina förvärv för skattepliktig verksamhet<sup>85</sup>.

Nära sammanhängande med mervärdesskatteprincipen är då *reciprocitetsprincipen*, som i mervärdesskatterätten avser att den utgående skatten

<sup>80</sup> Se t.ex. rättsfall C-147/98 *Gabalfrisa SL v. Agencia Estatal de Administracion Tributaria* (ECLI:EU:C:2000:145).

<sup>81</sup> Se rättsfall C-385/09 *Nidera Handelscompagnie*, punkt 47 och 51 (ECLI:EU:C:2010:627).

<sup>82</sup> Se rättsfallen C-392/09 *Uszodaépitő* (ECLI:EU:C:2012:458) och C-188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski* (ECLI:EU:C:2010:454).

<sup>83</sup> Se t.ex. Rother, E. (2003) *Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus*. Helsinki: WSOY Lakitieto: 385–386.

<sup>84</sup> Se t.ex. Westberg, B. (1994) *Nordisk mervärdesskatterätt*. Stockholm: Juristförlaget: 82.

<sup>85</sup> Se Alhager, E. (2001) *Mervärdesskatt vid omstrukturering*. Uppsala: Iustus Förlag: 69.

för en säljare korresponderar med den ingående skatten för en köpare. Rätten till avdrag för ingående skatt utgör utgångspunkten för de båda principerna. Konstruktionen för mervärdesskatten bygger ju på att reciprocitet förekommer mellan utgående och ingående skatt och att skatten sålunda inte utgör en kostnad i själva verksamheten. Reciprocitetsprincipen kan också därmed anses som en del av neutralitetsprincipen.<sup>86</sup> Man kan även uttrycka det så att ändamålet med avdragsrätten är att garantera att mervärdesskatten inte slutligen belastar användningen av varor och tjänster i företag. Den skatt som ingår i priset eller som uppbärs i samband med import avdras med hjälp av den avdragsrätt som beviljats näringslivsidkarna.<sup>87</sup>

Avdragsrätten garanterar också att slutkonsumentens mervärdesskattebelastning är oberoende av hur många produktions- och distributionsled nyttigheten far genom. Av dragsrätten följer att näringslivsidkaren endast beskattas för det mervärde som denne tillfört i produktions- och distributionskedjan. Här förekommer sålunda en reciprocitet mellan mervärdesskatten hos den näringslivsidkare som utför prestationen och avdragsrätten hos den som mottar prestationen.<sup>88</sup>

Reciprocitetsprincipen är en allmän och grundläggande princip som har till syfte att verka för en konsekvent och likformig beskattning.<sup>89</sup> Den kan även ses som en målsättning för lagstiftaren att stöda utformningen av lagar och regler på. Reciprocitetsprincipen bör också kunna tillämpas i konkreta fall, men den reciproka beskattningen måste vara grundad på den verkliga innebörden av förfarandet och denna innebörd bör ligga till grund för samtliga inblandade parter. Reciprocitetsargumentets tyngd ökar också ifall utfallet annars skulle vara dubbelbeskattning som saknar legitima skäl.

I inkomstbeskattningen har reciprocitetsprincipen sin största betydelse på lagstiftningsnivå och på denna nivå fungerar den framförallt som ett tolkningsargument, medan den i mervärdesbeskattningen har en betydligt starkare ställning.<sup>90</sup> I mervärdesbeskattningen är skatten avsedd att betalas av konsumenten. Först i

---

<sup>86</sup> Se Alhager, E. (2001) *Mervärdesskatt vid omstrukturering*. Uppsala: Iustus Förlag: 69.

<sup>87</sup> Se Tippke & Lang (1996) *Steuerrecht*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG: 615. Se Nieminen, A., R. Anttila, L. Äärilä & M. Jokinen (2017). *Arvonlisäverotus*.

<sup>88</sup> Se mer Lippross, O-G (2000) *Umsatzsteuer. Deutsche Steuer-Gewerkschaft*. Achim: Erich Fleischer Verlag: 43–58.

<sup>89</sup> Se även rättsfallen C-33/76 *Rewe-Zentralfinanz* (ECLI:EU:C:1976:188) och C-78/98 *Preston m.fl.* (ECLI:EU:C:2000:247).

<sup>90</sup> Se bl.a. Kilpi, L. (1988) Oikeustapauksia varojen ulosotosta osakeyhtiöstä ja vastaavuusteorian soveltamisesta tällaisiin tilanteisiin. *Verotus*: 351.



konsumentskedet är den avsedd att helt ackumuleras åt skattetagaren. Reciprociteten skall ske i beskattningen för de skattepliktiga som hör till varans eller tjänstens distributionskedja så att dubblering av skatt kan förhindras. Reciprocitet mellan försäljarens och köparens mervärdesbeskattning är därför en klar målsättning.<sup>91</sup>

Ett förekommande problem gällande avdragsrätten är dock att det inte alltid är klart huruvida anskaffningen är beskattningsbar eller sker för beskattningsbar näringsverksamhet. I praktiken är det även föremål för tolkning till vem kostnaderna hör och till vem avdragsrätten hör.<sup>92</sup> Grundregeln för avdragsrätten i den finska MervärdesskatteL finns i 102 § och undantagen till avdragsrätten i 114 §. I enlighet med Mervärdesskattedirektivet får avdrag inte göras för anskaffningar som strikt taget inte är avsedda för näringsverksamhet och även i MervärdesskatteL förekommer motsvarande begränsningar i avdragsrätten. Till exempel har man av konsumtionsneutrala och administrativa orsaker ansett sådana nyttigheter icke-avdragbara som ofta används för privat konsumtion eller motsvarande ändamål. Bland annat följande anskaffningar är icke-avdragbara: nyttigheter som ges vederlagsfritt åt personalen för privat bruk, anskaffningar för arbetsbostad eller personalens rekreationsutrymmen, varor eller tjänster gällande transporten mellan bostaden och arbetsplatsen eller varor eller tjänster avsedda för representationsändamål. I praktiken kan det dock till exempel vara svårt att avgöra huruvida det är fråga om utgifter för mötesförhandlingar, reklam och marknadsföring, vilka berättigar till avdrag, eller om det är fråga om utgifter för representationsändamål som inte är avdragbara.<sup>93</sup>

#### 4 Sammanfattning

Ur en generell synvinkel har skatteeffektivitet att göra med en effektiv fördelning av resurser. Ett effektivt skattesystem får varken motverka eller befrämja en form av handel och behandlingen får inte präglas av osäkerhet eller ovisshet. Till sin teoretiska bas är mervärdesskattesystemet neutralt. Neutralitetsprincipen framkommer i mervärdesbeskattningen i synnerhet genom att skattebasen har stadgats möjligast

---

<sup>91</sup> Se Vapaavuori, A. (1996) *Arvonlisäverotus ja yritysverotus. Yritysverotuksen käsitteiden ja periaatteiden käyttöalasta arvonlisäverotuksessa*. Helsinki : Lakimiesliiton kustannus: 152. RP 320/1992. Se sv. HFD 2014 ref. 14.

<sup>92</sup> Se t.ex. rättsfall HFD 1997 T 3238 och HFD 2001 T 655. Se Määttä, K. (2015) *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsinki: Helsingin Kamari: 19–20, 32, 45, 250, 320–321, 545. Se RP 88/1993.

<sup>93</sup> Se t.ex. rättsfall HFD 1996 T 2059 och HFD 2000 T 3306.

omfattande och även avdragsrätten är i huvudsak omfattande. I den finländska mervärdesskattelagen har hänsyn tagits till neutralitetsprincipen. Man strävar efter neutralitet också vid tillämpningen av lagen. Då mervärdesskattelagen stiftades betonades i synnerhet strävan efter en så neutral beskattning som möjligt och även strävan att undvika dubbling av skatt. Detta skall också betonas vid tolkningen av lagen, eftersom lagens ordalydelse inte är entydig. En stark neutralitetsprincip förverkligar också likställighetsprincipen, framförallt då den materiella likställighetsprincipen, som också erkänts i EU-domstolens rättspraxis. För att säkerställa mervärdesskattens neutralitet anser EU-kommissionen att också reglerna om avdragsrätt måste granskas. Mervärdesskatteprincipen utgör den teoretiska utgångspunkten för systemet med avdragsrätt, fråga är om att beskatta det mervärde som skapas i företagen. Nära knuten till mervärdesskatteprincipen är också reciprocitetsprincipen, enligt vilken den utgående skatten för en säljare skall korrespondera med den ingående skatten för en köpare. Syftet är också här att verka för en konsekvent och likformig beskattning.