Karin Norberg och Franciska Pettersén

Förfarandemissbruk inom mervärdesskatteområdet

1 Inledning

EG-domstolen har i en dom år 2006 slagit fast att principen om förfarandemissbruk gäller på mervärdesskatteområdet.[1] Skatteverket menar att denna princip ska beaktas vid tillämpningen av den svenska mervärdesskattelagen.[2] Kammarrätten i Göteborg har däremot i en dom våren 2007 förklarat att principen om förfarandemissbruk inte kan tillämpas utan uttrycklig lagstiftning i mervärdesskattelagen (1994:200).[3] Domen har väckt debatt och olika syn på principen om missbruk på mervärdeskattens område har framförts.[4]

Vi delar uppfattningen att princip om förfarandemissbruk grundas på primärrätten och att den därför inte behöver vara inskriven i nationell lag för att bli tillämplig i Sverige. Hur bör detta påverka rättstillämpningen i Sverige? Vi menar att EG-domstolens syn på vad som är en transaktion egentligen är en viktigare faktor än tolkningsprincipen om förfarandemissbruk vid bedömningen av vissa typer av skatteupplägg inom mervärdesskatteområdet. Vår artikel syftar till att belysa detta men vi försöker också visa på distinktionen och logiken mellan möjligheten till avvikelse från mervärdesskattedirektivet[5] och den primärrättsliga principen om förfarandemissbruk. Först ges dock en redogörelse för omständigheterna i målen C-255/02 Halifax, C-419/02 BUPA och C-223/03 University of Huddersfield och en sammanfattning av syftet med harmoniseringen av mervärdesskatten. Slutligen kommenterar vi ovan nämnda dom från Kammarrätten i Göteborg.

[1] I målet C-255/02 Halifax.

[2] Skatteverkets ställningstagande den 17 november 2006, dnr 131 500981-06/111.

[3] Dom den 10 maj 2007, mål nr 622-05.

[4] Tomas Karlsson och Jesper Öberg – Förfarandemissbruk och legalitetsprincipen på mervärdesskatteområdet, Svensk Skattetidning 2007 s. 363 ff, Kristina Ståhl – EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt 2007 s. 575 ff. och Stig von Bahr – Skatteflykt i EG-rättslig belysning, Skattenytt 2007 s. 644 ff.

[5] Rådets direktiv 2006/112/EG som trädde i kraft den 1 januari 2007 och ersatte direktiv 67/227/EEG och direktiv 77/388/EEG (sjätte direktivet). Hänvisningar till de upphörda direktiven ska enligt artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet anses som hänvisningar till detta direktiv. I denna artikel har hänvisningar genomgående gjorts till mervärdesskattedirektivet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

2 C-255/02 Halifax, C-419/02 BUPA och C-223/03 University of Huddersfield

Dessa tre mål avgjordes den 21 februari 2006 av stor sittning i EG-domstolen. Förslag till avgörande omfattar alla tre målen och skrevs av generaladvokat Maduro. Gemensamt för dessa mål är att de avser mervärdesskattedrivna transaktioner som syftar till att uppnå avdrag för ingående skatt. Målen avser mycket omfattande och komplicerade transaktioner. En viktig faktor i Halifax och Huddersfield är att transaktionerna antingen är, eller företer stora likheter med, sale and lease back/lease and lease back. Denna typ av transaktioner har varit föremål för diskussion inom såväl skatterätt som redovisningsrätt i Sverige.[6] Nedan följer en kort beskrivning av omständigheterna i målen.[7]

Fallet BUPA avsåg ett upplägg med förskott i en verksamhet som saknade full avdragsrätt. BUPA hade beställt och betalat en mycket stor mängd ospecificerade varor för många års kommande förbrukning från en säljare som var i intressegemenskap med bolaget. Transaktionen finansierades med ett lån från säljaren. Då avdragsrätten för denna typ av varor skulle komma att försvinna genom en kommande lagändring var frågan om BUPA hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förskottet som de betalat innan lagändringen. Avdraget vägrades och efter överklaganden kom den nationella domstolen High Court of Justice (England & Wales) att begära förhandsavgörande från EG-domstolen om bl.a. hur uttrycket ”leverans av varor” skulle tolkas i mervärdesskattehänseende.

EG-domstolen konstaterade att i detta fall hade ett schablonbelopp betalats för varor som angetts på ett allmänt hållet sätt i en förteckning som när som helst kunde ändras genom ett avtal mellan köparen och säljaren. Köparen skulle ha möjlighet att välja produkter från förteckningen på grundval av ett avtal som köparen ensidigt och när som helst fick säga upp med följden att köparen skulle återfå hela den icke använda förskottsbetalningen. EG-domstolen prövade i detta fall aldrig frågan om förfarandemissbruk eftersom domstolen ansåg att direktivets krav på vad som är ett förskott inte var uppfyllt.

Halifax bedrev bankverksamhet och hade en mycket begränsad avdragsrätt för mervärdesskatt, ca 5 %, vilket innebar att 95 % av mervärdesskatten på alla inköp blev en kostnad för banken. Då Halifax skulle bebygga ett antal fastigheter för sin bankverksamhet genomfördes ett upplägg som innebar att Halifax och dess helägda dotterbolag (Leeds, County och Property) under en kort tidsperiod genomförde följande transaktioner.[8]

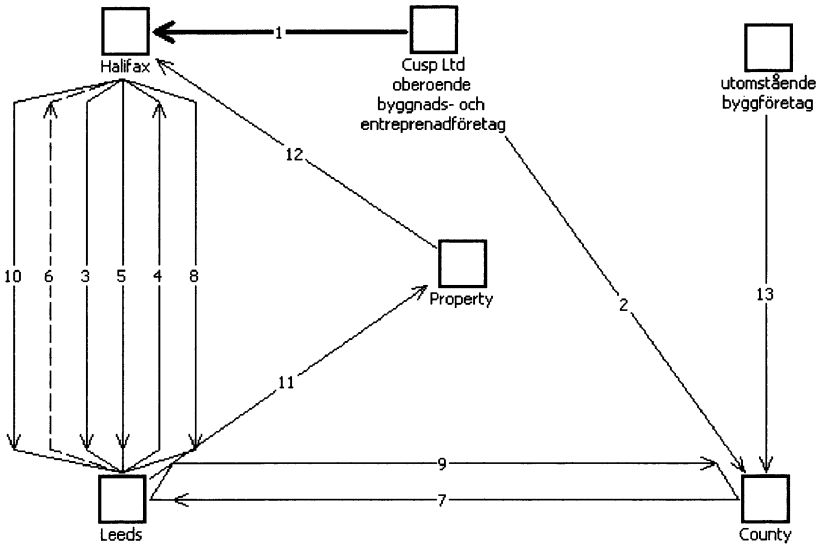
---

[6] Claes Norberg och Per Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, 2007, s. 189 ff.

[7] Se även Eleonor Alhager, Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield, Skattenytt 2006 s. 260 ff.

[8] Redogörelsen för transaktionerna är starkt förenklad. För detaljer hänvisar vi till domen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31



1.	17 dec 1999	Halifax slöt ett entreprenadavtal med Cusp Ltd.
2.	28 feb 2000	Halifax sätter in County som beställare i avtalet med Cusp Ltd.
3.	29 feb 2000	Halifax ingår låneavtal med Leeds avseende 59 milj. GBP.
4.	29 feb 2000	Halifax och Leeds ingick avtal om byggnadsarbeten på fastigheterna.
5.	29 feb 2000	Leeds arrenderade fastigheterna från Halifax, arrendetiden 20–99 år.
6.	29 feb 2000	Fakturor, byggarbeten från Leeds till Halifax, 120 000 GBP inkl mervärdesskatt.
7.	29 feb 2000	Leeds ingår ett entreprenad- och finansieringsavtal med County, enligt vilket County skulle genomföra eller låta genomföra byggnadsarbeten på fastigheten inbegripet de arbeten som Leeds hade åtagit sig enligt avtalet med Halifax och finansieringsavtal med County.
8.	29 feb 2000	Utbetalning av lån 44,8 milj. GBP från Halifax till Leeds.
9.	29 feb 2000	Leeds betalar 44,8 milj. inkl mervärdesskatt 6,7 milj. GBP i förskott till County.
10.	6 april 2000	Halifax arrenderade ut fastigheterna till Leeds, 7,4 milj. GBP, ej mervärdesskatt.
11.	6 april 2000	Leeds åtar sig att överlåta sina arrenderättigheter till Property.
12.	6 april 2000	Property åtar sig att hyra ut lokalerna i andra hand till Halifax.
13.	?	County uppdrog åt fristående byggnadsentreprenörer att genomföra arbeten enligt de olika avtal som slutits med Leeds.

Dessa transaktioner, som faktiskt genomförts och som grundades på avtal mellan parterna, innebar att Leeds den 29 februari 2000 ingav en deklaration, i vilken företaget begärde återbetalning av mervärdesskatt med nära 6,7 milj. GBP avseende förskottet till County. Avdraget vägrades. Även County vägrades avdrag för mervärdesskatten på byggtjänster som County blivit fakturerat från fristående underentreprenörer. Båda besluten överklagades. VAT and Duties Tribunal, London, frågade EG-domstolen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

- om transaktioner som genomförts enbart för att uppnå skattefördelar kunde anses utgöra leveranser eller tillhandahållanden enligt mervärdesskattedirektivet och
- om principen om rättsmissbruk medförde att bolagens krav på återbetalning av mervärdesskatt kunde avvisas.

EG-domstolen gjorde ingen bedömning av de aktuella transaktionerna i målet men slog fast följande rent principiellt.

- Om en transaktion uppfyller de objektiva kriterierna på en transaktion enligt direktivet så omfattas den av mervärdessystemet och ger upphov till avdragsrätt oavsett om den skett enbart i syfte att uppnå en skattefördel.
- Om däremot transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser mervärdesskattedirektivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte, och
- det framgår av de objektiva omständigheterna att transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel, så
- kan de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för missbruksförfarandet inte hade ägt rum.

Tidigare har EG-domstolen slagit fast principen om förfarandemissbruk inom andra områden men i Halifax konstaterar domstolen att tolkningsprincipen även gäller på mervärdesskatteområdet.

Huddersfield-universitetet bedrev en verksamhet med begränsad avdragsrätt för mervärdesskatt. För att bekosta renoveringen av en byggnad genomförde universitetet en rad transaktioner som innebar att universitetet arrenderade ut en fastighet till en trust (stiftelse), i vilken universitetet hade kontroll. Universitet valde att bli frivilligt skattskyldigt för denna transaktion vilket innebar att universitet hade rätt till avdrag för hela mervärdesskatten. Stiftelsen återuthyrde samma dag fastigheten till universitetet med mervärdesskatt (frivillig skattskyldighet). Universitet lät renovera fastigheten genom ett helägt dotterbolag och yrkade avdrag för all mervärdesskatt på inköpen i samband med renoveringen av fastigheten. Avdraget vägrades och den nationella domstolen VAT and Duties Tribunal, Manchester, frågade EG-domstolen om transaktioner som företagits endast i syfte att uppnå en skattefördel kunde anses utgöra ekonomisk aktivitet. Domstolen i Manchester ansåg det överflödigt att ställa frågan om principen om förfarandemissbruk kunde bli aktuell eftersom nämnda fråga redan hade ställts i begäran om förhandsavgörande avseende Halifax. [9]

I Huddersfield så konstaterar EG-domstolen rent principiellt, liksom i Halifax, att syftet med en transaktion inte har någon betydelse vid bedömningen av om en transaktion kan anses omfattas av mervärdesskattesystemet, under förutsättning att direktivets objektiva kriterier för en transaktion är uppfyllda.

[9] Se Generaladvokat Maduros förslag till avgörande i målet, not 11.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

3 Vår syn på vad domarna innebär i praktiken

Genom BUPA har vi fått svar på två frågor. För det första har EG-domstolen svarat på den materiella frågan att förskott kräver att den beställda varan är en specificerad vara, inte en odefinierad mängd varor för ett eventuellt framtida bruk under lång tid. EG-domstolen har också, genom att inte svara på frågan om förfarandemissbruk, slagit fast att principen om förfarandemissbruk endast kan bli aktuell i de fall det verkligen föreligger en transaktion eller ett förskott avseende en beställd transaktion.

I Halifax och Huddersfield slår EG-domstolen rent principiellt fast att en förutsättning för förfarandemissbruk är att en transaktion föreligger ur mervärdesskattesynpunkt. Det viktiga med dessa mål är att EG-domstolen ger oss ledning i hur vi ska göra när vi bedömer om en transaktion föreligger. Slutligen behandlas i Halifax, återigen rent principiellt och ej avseende de i målet aktuella transaktionerna, hur förfarandemissbruk ska hanteras inom mervärdesskatteområdet.

Vi tycker att det är viktigt att poängtera att de faktiska omständigheterna i Halifax och Huddersfield inte har blivit bedömda av EG-domstolen. Vår uppfattning är att det är tveksamt om något av fallen skulle ha klarat testet på om en transaktion föreligger. EG-domstolens praxis visar att det inte är nationella civilrättsliga regler som ska styra denna bedömning. Istället ska en gemenskapsrättslig begreppsbildning användas. Man kan fråga vad som finns kvar i ett sådant begrepp om nationell civilrätt lyfts bort? Vi menar att de innehåll som EG-domstolens praxis gett begreppet ”ägare” och hänvisningen till objektiva kriterier i Halifax och Huddersfield innebär att det resonemang som måste föras företer likheter med ett ekonomiskt betraktelsesätt. Nedan försöker vi visa detta.

Om transaktioner skulle föreligga aktualiseras frågan om förfarandemissbruk. Vi anser att utrymmet för att tillämpa denna tolkningsprincip är extremt litet enligt de principiella krav som EG-domstolen ställt upp i Halifax. Vi menar dock att om principen någon gång skulle bli tillämplig så är det i transaktioner som är eller liknar sale and lease back/lease and lease back mellan parter med stark bindning där den part som har den dominerande kontrollen och fördelen inte genom upplägget tar någon risk. Nedan försöker vi mer i detalj visa hur vi kommit fram till denna ståndpunkt.

Vi anser att EG-domstolen genom domarna har gett oss ett verktyg för att bedöma transaktioner i skatteupplägg. Enligt vår mening måste följande steg tas vid bedömningen av om ett upplägg uppfyller förutsättningarna enligt mervärdesskattedirektivet (punkt 1) och om principen om förfarandemissbruk kan vara tillämplig (punkt 2–4). Vi vidareutvecklar detta i avsnitt 5 och 6 nedan.

- Det måste föreligga en transaktion ur mervärdesskattesynpunkt, dvs. en leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst enligt direktivets objektiva kriterier. Vid denna bedömning spelar det ingen roll att transaktionen genomförts i syfte att uppnå en skattefördel och utan något annat ekonomiskt syfte.
- Transaktionerna ska leda till en skattefördel.
- Skattefördelen för den skattskyldige skulle strida mot mervärdesskattedirektivets syfte.
- Objektiva omständigheter visar att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är att uppnå en skattefördel.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

4 Syftet med harmoniseringen av mervärdesskatten

Mervärdesskatten tillhör det harmoniserade området och ska tolkas enhetligt av EU:s medlemsstater. Därmed är utgångspunkten för bedömning av mervärdesskattefrågor något annorlunda än den bedömning som görs vid inkomstskattefrågor. Syftet med mervärdesskatten är att utforma en enhetlig beskattningsbas för medlemsstaterna.[10] Vidare bör erinras om att EU:s budget bl.a. finansieras genom inkomster från medlemsstaterna. Beräkningsgrunden måste därför bestämmas på ett enhetligt sätt och i enlighet med gemenskapens regler. Tillämpningen av mervärdesskattereglerna ska leda till jämförbara resultat i alla medlemsstater. Snedvridningar i konkurrensen mellan företagen bör undvikas och mervärdesskatten ska vara neutral.[11] Vidare ska företagen kunna förutse vilka åligganden de har (förutsebarhetsprincipen).

5 Transaktion – ett begrepp med gemenskapsrättslig betydelse

Eftersom mervärdesskatten är en transaktionsbaserad skatt som inte ser till nettoeffekten av ett skeende så ska varje led bedömas för sig när man gör bedömningen av om transaktionerna är innanför mervärdeskatteområdets tillämpningsområde. Detta innebär att regler och praxis som avser vad som konstituerar en transaktion, när leverans av vara/tillhandahållande av tjänst får anses ha skett, att ersättning föreligger och att transaktionen görs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap inom EG:s mervärdesskatteområde måste vara uppfyllda. Vidare måste transaktionen definieras såsom vara eller tjänst eftersom detta påverkar bedömningen av skattskyldighet, omsättningsland och avdrags- respektive återbetalningsrätt. Anledningen till att vi går in på dessa basala begrepp är att bedömningen av mervärdesskattepliktiga transaktioner ska ske i ljuset av EG-rätten. Detta innebär att många av termerna i mervärdesskattelagen har en annan betydelse än i den svenska civilrätten respektive inkomstskattelagstiftningen. Eventuellt kan det EG-rättsliga tankesättet på mervärdesskatteområdet te sig så främmande att vissa uppfattar det som någon form av genomsyn.

Eftersom de civilrättsliga reglerna inte är harmoniserade mellan medlemsstaterna har EG-domstolen funnit att vissa centrala begrepp i mervärdesskattedirektivet har en särskild gemenskapsrättslig mening. Förekomsten av sådana gemenskapsrättsliga begrepp medför att de nationella domstolarna i vissa fall vid bedömningen av mervärdesskattefrågor måste tolka rättsförhållandena annorlunda mot vad som görs enligt nationell rätt. Som exempel på sådana gemenskapsrättsliga begrepp kan anges begreppet ”fast egendom”. I C-315/00 Maierhof angav EG-domstolen att prefabricerade byggnader som inte med lätthet kunde flyttas utgjorde fast egendom. Ett annat exempel är C-73/06 Planzer Luxembourg, där EG-domstolen vid bestämmandet av innebörden av begreppet ”sätet för den ekonomiska aktiviteten” bortsåg från ett företags associationsrättsliga säte och i stället lade vikt vid var bolaget hade sin centrala förvaltning och var de väsentliga ledningsbesluten fattades.

---

[10] Denna avsikt avspeglas redan av titeln till nu upphävda Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG ”om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt enhetlig beräkningsgrund”. Nuvarande direktiv 2007/112/EG bär titeln ”ett gemensamt system för mervärdesskatt”.

[11] Se exempelvis EG-domen 138/86, Direct Cosmetics p. 23.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

Ytterligare ett exempel på ett centralt gemenskapsrättsligt begrepp är begreppet ”ägare”. Definitionen av vem som är ägare till egendom vid en viss tidpunkt påverkar i sin tur bedömningen av om det föreligger leverans av varor eller inte och vem som har avdragsrätten för egendomen. Artikel 14.1 mervärdesskattedirektivet föreskriver att ”med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”[12]. I C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (nedan SAFE) uppkom frågan om hur detta ska tolkas. EG-domstolen förklarade i målet att respektive medlemsstats civilrättsliga formkrav inte kunde tillämpas utan att det var fråga om ett särskilt gemenskapsrättsligt begrepp. Begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma.[13]

EG-domstolen vidareutvecklade synsättet i SAFE ytterligare i det intressanta, och enligt vår mening ofta förbisedda, målet C-185/01 Auto Lease. Auto Lease leasade ut bilar till sina kunder (leasingtagaren). Leasingtagaren fick också möjligheten att tanka bilen i Auto Leases namn och räkning. Kortföretaget som hade utfärdat kreditkortet debiterade den köpta bensinen på Auto Lease och angav vilka olika leveranser som gjorts. Auto Lease hade därmed kunskap om leasetagarens tankningar med kreditkortet. Varje månad erlade leasetagaren en förskottsbetalning till Auto Lease på del av de bensinutgifter som uppskattades uppkomma under ett år. Vid årets slut upprättades en räkning över leasingtagarens faktiska bensinförbrukning. I målet ansökte Auto Lease om återbetalning av mervärdesskatt på bensinen i Tyskland. För att en sådan återbetalning skulle kunna medges krävdes att Auto Lease kunde ses som ägare och återförsäljare av bensinen som tankats och köpts i Auto Lease namn. EG-domstolen ansåg inte att Auto Lease varit ägare till bensinen eftersom Auto Lease inte vid någon tidpunkt hade befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad bränslet skulle användas. Auto Lease köpte inte bränslet för att därefter sälja det vidare till leasetagaren. I stället ansågs leasetagaren vara den som köpte bränslet och därvid fritt kunde bestämma kvalitet, kvantitet och inköpstidpunkt.[14] EG-domstolen ansåg att Auto Lease inte blev ägare till bensinen utan endast var kreditgivare i förhållande till leasetagaren.

Av fallet Auto Lease framgår att den faktiske ägare är den som väljer ut och förfogar över egendomen, vilket inte nödvändigtvis är synonymt med den som fakturerats. För att en leverans av en vara ska anses ha ägt rum krävs att förvärvaren verkligen erhåller och utövar den ekonomiska bestämmanderätten. Fallet illustrerar vikten av att se till det ekonomiska innehållet i en transaktion.[15]

I mål C-25/03, HE var begreppet ”äganderätt” viktigt för att avgöra om det förelåg rätt till återbetalning av mervärdesskatt. EG-domstolen konstaterade än en gång att äganderätten avgjordes av vem som utövade den faktiska bestämmanderätten. Målet gällde två makar som ägde en byggnad med samäganderätt,

[12] Jämför tidigare lydelse i artikel 5.1 i det nu upphävda sjätte direktivet enligt vilken förstods med leverans av varor ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”. Avsikten med ändringen har dock inte varit att införa några materiella ändringar. Motsvarande svenska bestämmelsen är något annorlunda utformad genom att mervärdesskattelagen anger ”att med omsättning av vara förstås att en vara överlåts mot ersättning”. Det torde vara ostridigt i såväl rättspraxis som doktrin att bestämmelsen ska tolkas i ljuset av EG-rätten.

[13] SAFE p. 7.

[14] C-185/01, Auto Lease p. 36.

[15] Oskar Henkow, Financial Activities in European VAT, 2007 s. 213.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

varav hustrun ägde tre fjärdedelar och mannen en fjärdedel. Mannen HE utnyttjade ett av rummen som kontor i sin näringsverksamhet. En av frågorna i målet var om HE:s avdragsrätt för mervärdesskatt endast omfattade den proportionella delen av mervärdesskatten på de byggfakturor som ställts ut på HE och hans maka. EG-domstolen menade att HE hade full avdragsrätt för kontoret eftersom "HE i förevarande fall helt använde kontoret i bostadshuset för sin ekonomiska verksamhet och faktiskt förfogade över utrymmet som en ägare".[16]

Vi menar att EG-domstolen genom denna praxis klart uttalat att nationell civilrätt inte är tillämplig vid bedömning av vad som är en transaktion respektive vem som är ägare i mervärdesskattehänseende. Istället finns en särskild gemenskapsrättlig betydelse. Man kan fråga sig vilken metod som man ska använda för att finna innebörden i ett sådant begrepp. EG-domstolen har inte gett någon annan vägledning här än det som framkommit i praxis avseende "ägare" och att domstolen i Halifax och Huddersfield anger att en transaktion ska bedömas efter objektiva kriterier där den enskildes syfte med transaktionen inte har betydelse.

Om inte civilrätt eller parternas syfte ger innehåll åt transaktionen vad avser då objektiva kriterier? När vi läser SAFE, Auto Lease och HE tycker vi att EG-domstolen resonemang liknar ett ekonomiskt betraktelsesätt. Enligt vår mening verkar EG-domstolen lägga vikt vid de ekonomiska konsekvenserna och vem som i ekonomisk mening verkligen förfogar över egendomen såsom ägare. EG-domstolen har aldrig uttryckt sig på detta sätt men vi menar att det knappast kan finnas så mycket annat än ett ekonomiskt betraktelsesätt om man ska finna objektiva kriterier och nationell civilrätt inte kan användas.

6 Förfarandemissbruk

6.1 Syftet med principen om förfarandemissbruk

Det är viktigt att fundera på syftet med principen om förfarandemissbruk. Enligt vår mening är det en tolkningsprincip som innebär att man inte kan utnyttja de system som gemenskapen konstruerat genom att bryta mot dessa systems syften. Detta framgår tydligt av domen C-110/99 Emsland-Stärke där varor som de facto förts över gränsen fram och tillbaka inte ansågs vara import och export eftersom syftet med transaktionerna var att erhålla arbitraget mellan importtull och exportstöd. Enligt vår mening visar detta att EG-domstolen inte i första hand ser till formen på avtal eller utförda transaktioner utan till dess innehåll vid bedömningen av om transaktioner som visserligen omfattas av systemet kan underkännas pga. att de genomförts för att utnyttja systemet.

Som vi ser det har EG-domstolen i Halifax gett medlemsstaterna detta redskap på mervärdesskatteområdet för att skydda systemet. Eftersom detta är ett ingrepp gentemot den enskilde har dock domstolen satt en så hög ribba att endast de som ger sig in på avtal om skatt har anledning att oroa sig. För de som har affärsmässiga syften, i synnerhet de som inte har en nära bindning, finns ingen risk för att tolkningsprincipen kan användas. Om så sker är det ett brott mot de mycket höga krav som EG-domstolen uppställt för att komma åt helt konstlade transaktionerna.

[16] C-25/03, HE p. 67.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

6.2 När strider en skattefördel mot mervärdesskattedirektivets syfte

Om det rent objektivt kan fastställas att det föreligger en transaktion som faller innanför mervärdesskattens tillämpningsområde kan det ändå bli aktuellt att underkänna rättsverkningar av transaktionen enligt mervärdesskattedirektivet om tolkningsprincipen om förfarandemissbruk är tillämplig. Det som först måste bedömas är om transaktionen ger den skattskyldige en förmån som strider mot mervärdesskattedirektivet.

EG-domstolen prövade inte i sak de faktiska transaktioner som genomförts av Halifax-koncernen och Huddersfielduniversitetet utan gav principiella svar rörande vilken roll syftet har vid bedömningen om en transaktion föreligger eller inte. Det är därför svårt att säga hur domstolen skulle ha sett på de aktuella transaktionerna i Halifax eller Huddersfield. Halifax, Leeds och County återkallade sitt överklagande efter det att EG-domstolen avgjort målet vilket innebär att underrätternas dom står fast, dvs. att Leeds och County inte fick avdragsrätt.[17]

I detta sammanhang är det intressant att notera omständigheterna i Halifax. Halifax bedrev bankverksamhet och ingick i en mervärdesskattegrupp. Leeds och County, de företag som erhöll mervärdesskattavdrag avseende byggnationerna, ingick inte i denna grupp utan var helägda dotterbolag i Halifax-koncernen med separata mervärdesskatteregistreringar. Om upplägget hade godkänts skulle det ha medfört att Halifax-koncernen erhållit fullt mervärdesskatteavdrag för sina byggnationer. Detta hade banken inte fått i normala fall eftersom bankverksamhet endast i begränsad omfattning medför rätt till mervärdesskatteavdrag.

Mervärdesskatten saknar koncernbegrepp. Det som kan liknas vid detta inom mervärdesskatteområdet är mervärdesskattegrupper, s.k. gruppregistrering. I några länder kan företag med nära samband bilda mervärdesskattegrupper oavsett deras verksamhet. I Sverige har lagstiftare begränsat denna möjlighet till att omfatta finansiella företag och koncernföretag som driver sin verksamhet i kommissionärsstruktur. Vi har inte kännedom i detalj om hur det brittiska regelverket ser ut inom detta område. I Sverige innebär reglerna att om upplägget i Halifax hade gjorts inom en mervärdesskattegrupp där Halifax och deras dotterbolag ingick så hade mervärdesskattegruppen inte erhållit avdrag för mervärdesskatten på inköpet av entreprenaden. Vi finner det sannolikt att svaret för brittisk del är detsamma. I annat fall hade med största sannolikhet Halifax valt denna enklare metod för att få avdrag än det upplägg som genomfördes.

Halifax behöll, trots transaktionerna, den väsentliga ägarfunktionen till fastigheten och den dominerande kontrollen över skeendet. Banken fick genom upplägget en förmån, antingen direkt på koncernnivå eller indirekt genom att deras hyra avseende fastigheterna inte var belastad med mervärdesskatt. Det är därför enligt vår mening klart att en förmån har erhållits. Frågan är om den strider mot direktivets grundläggande syfte, dvs. rätten till avdrag ska endast ges den som har en kostnad i en mervärdesskatteskattepliktig verksamhet.

Halifax-domen har ofta tolkats som att det endast är en rättighet som avses med uttrycket ”skattefördel”, t.ex. avdrag för ingående skatt. Det hade enligt vår mening varit en naturlig slutsats om det i målet varit Halifax som yrkat avdraget. De bolag, Leeds och County, som yrkade avdraget var dock två mervärdesskatte-

[17] Utdrag ur Revenue & Customs Brief 30/07: ”However, on 8th March 2007 the taxpayer withdrew its appeal in the case. Accordingly the case is now settled in favour of HMRC. There will be no further Tribunal hearing or decision”.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

registrerade bolag med skattepliktig omsättning. För sådana bolag är det en naturlig rättighet att erhålla avdrag för ingående skatt, inte en fördel. Kan skattefördelen i Halifax fall istället vara att Halifax indirekt skulle ha fått avdrag för mervärdesskatt avseende de ombyggda lokalerna eftersom deras hyreskostnad i den skattefria verksamheten genom upplägget inte skulle ha belastats med mervärdesskatten? Vem är den skattskyldige i Halifax-domen? EG-domstolen ger oss naturligtvis inget svar eftersom domstolen endast talar om principerna för att bedöma förfarandemissbruk. Den intressanta frågan kvarstår därför – kräver förfarandemissbruk att den skattskyldige ska ha haft en direkt förmån i form av ett avdrag eller kan förmånen istället bestå av att den som inte har en rättighet enligt direktivet i sin normala verksamhet får en sådan genom transaktionerna, direkt eller indirekt?

6.3 Innebörden av objektiva omständigheter

Av Halifax framgår att endast transaktioner som inte är normala affärstransaktioner kan bli föremål för omtolkning med hjälp av principen för förfarandemissbruk. Vår uppfattning är därför att principen om förfarandemissbruk endast ska tillämpas på helt konstlade transaktioner. Det innebär att normala affärstransaktioner inte kan angripas enbart för att de är skattedrivna, oavsett hur stora skattefördelar de medför. Det krävs något mer. Men hur kommer domstolen fram till detta? Vilka är de objektiva omständigheterna? EG-domstolen förtydligar inte detta närmare.

Vi tror att nyckeln till detta ligger i de grundläggande förutsättningarna för mervärdesskattesystemet. Mervärdesskatt är en konsumtionsskatt som tas ut på transaktioner, dvs. leverans av vara/tillhandahållande av tjänst mot ersättning som görs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap inom EG:s mervärdesskatteområde. Detta innebär att den som omfattas av systemet måste bedriva ekonomisk verksamhet för att anses som en beskattningsbar person.[18] Det grundläggande kravet är att de gör affärsmässiga och ekonomiska överväganden i sin ekonomiska verksamhet. Systemet förutsätter att transaktioner sker mellan parter som för egen del vill uppnå så förmånliga affärsuppgörelser som möjligt. Detta behöver inte innebära att alla parter i alla uppgörelser går med vinst men förutsättningen måste vara att de syftar till att uppnå en fördel och att dessa transaktioner innebär att risker och fördelar ändras för de inblandade parterna. Detta innebär också att parterna mycket väl kan sträva efter att skatteoptimera sin ekonomiska verksamhet och försöka driva den på ett sätt som är mest förmånligt ur skattesynpunkt.

I de aktuella fallen Halifax och BUPA var det uppenbart att de inblandade var närstående eller i intressegemenskap. Vi tror att detta var en förutsättning för upplägget, då inga utomstående parter hade ingått avtal av den innebörd som Halifax och BUPA ingick. Normala affärsparter skulle aldrig ha vågat riskera så mycket pengar om man inte samtidigt hade behållit kontrollen över egendomen, dvs. ingen har tagit någon egentlig affärsrisk genom uppläggen. Halifax ingick olika avtal avseende sina fastigheter i sin dotterbolagsstruktur med många komplicerade transaktioner mellan bolagen. I realitet hade Halifax dock själva total kontroll över risker och fördelar, dvs. de behöll sina avgörande rättigheter och skyldigheter avseende de aktuella fastigheterna. Visserligen skedde betalningar mellan de olika dotterbolagen men då Halifax finansierade dessa

[18] Artikel 2 och 9 mervärdesskattedirektivet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

betalningar med lån har ingen av de övriga inblandade parterna tagit någon risk. I praktiken så utgjorde de avtal som Halifax ingick med sina dotterbolag, och de avtal som dotterbolagen ingått sinsemellan, bara delar av ett stort komplicerat avtal om skatt.

Vi anser att EG-domstolen, även om den inte uttryckligen använder sådan terminologi, genom att hänvisa till objektiva omständigheter indikerar att ett ekonomiskt betraktelsesätt ska användas vid bedömningen av syftet. Med ekonomisk terminologi skulle man kunna använda "substans över form" för att med andra ord beskriva det vi uppfattar att domstolen egentligen gör.[19]

6.4 Definition av det huvudsakliga syftet

Om man objektivt kan utröna att syftet är att uppnå en skattefördel så måste man ändå, för att principen om förfarandemissbruk ska bli tillämplig, avgöra om detta syfte är det huvudsakliga syftet med de ifrågavarande transaktionerna. I den svenska översättningen av Halifax används begreppet huvudsakliga syftet.[20] Huvudsakligen brukar tolkas som 75–80 procent. Troligen har dock EG-domstolen avsett att mer än så av syftet, kanske 99 procent, ska avse att uppnå en skattefördel för att principen om förfarandemissbruk ska kunna tillämpas. Istället för huvudsakliga syftet används i den franska översättningen *essentiel*[21] och i den engelska originalversionen *essential*[22]. Detta är viktigt att poängtera eftersom den svenska begreppsbildningen kan ge för handen att det utrymme som finns för andra syften än att enbart uppnå en skattefördel är större än vad domstolen faktiskt avsett. Av IATE[23] framgår att den närmaste översättningen på svenska är väsentligt eller väsentlig.[24] Det anser vi ligger närmare sanningen än huvudsakligen. Frågan är dock om man inte helt enkelt skulle kunna använda det "avgörande syftet" för att rätt beskriva det extremt lilla utrymme som får finnas för andra syften än det att uppnå en skattefördel om principen om förfarandemissbruk ska bli tillämplig.

7 Förfarandemissbruk kontra godkända avvikelser från direktivet

Medlemsstaterna har enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet möjlighet att införa bestämmelser som avviker från mervärdesskattdirektivet för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.[25] När det gäller skatteundandragande har EG-domstolen förklarat att sådana avvikelser kan genomföras och tillämpas även på transaktioner

[19] För innebörden av detta begrepp se Norberg och Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, 2007, s. 27, 44 och 206.

[20] Se Halifax domslutet punkt 2 sista meningen: *Det skall även framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med de ifrågavarande transaktionerna är att uppnå en skattefördel.*

[21] Halifax domslutet punkt 2 sista meningen: *D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal.*

[22] Halifax domslutet punkt 2 sista meningen: *Second, it must also be apparent from a number of objective factors that the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage.*

[23] Inter-Active Terminology for Europé (IATE) är en databas med ett översättningsprogram för EU:s interna institutioner och omfattar alla unionens språk.

[24] Björn Westberg har muntligen vid seminarium i november 2006 lanserat att man istället för huvudsakliga syftet bör använda "i allt väsentligt" i diskussionen om förfarandemissbruk på mervärdesskatteområdet.

[25] Artikel 395 i mervärdesskattedirektivet motsvarar artikel 27 i det sjätte direktivet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

som styrs av kommersiella hänsyn. Det krävs följaktligen inte någon avsikt hos de skattskyldiga att erhålla en skatteförmån.[26]

Även om en medlemsstat erhållit ett bemyndigande till avvikelse från direktivet enligt artikel 395-förfarande kan EG-domstolen underkänna avvikelsen på grund av att den är alltför omfattande och därmed inte förenlig med proportionalitetsprincipen. De avvikelser som medlemsstaterna kan begära beror på respektive medlemsstats speciella problematik. Som exempel kan nämnas C-17/01, Walter Sudholz, som gällde frågan om Tysklands avvikelse från mervärdesskattedirektivet var alltför omfattande. Med stöd av bemyndigandet enligt artikel 395 medgav Tyskland endast avdrag för driftkostnader för bil med 50 % oavsett om den tyska näringsidkaren kunde visa att samtliga driftkostnader avsåg den skattepliktiga verksamheten. Tyskland åberopade i målet att det vid kontroll visat sig i nästan samtliga fall att tyska näringsidkare dragit av mervärdesskatt även för privata bilkostnader.[27] EG-domstolen ansåg att avvikelsen var godtagbar. I andra fall har EG-domstolen underkänt avvikelser trots att medlemsstaterna formellt fått bemyndigande för avvikelsen enligt artikel 395.[28]

EG-domstolen behandlar inte frågan om artikel 395 i Halifax men generaladvokat Maduro tar upp den i sitt förslag till avgörande.[29] Enligt Maduro finns ingen motsättning mellan tillämpningen av den gemenskapsrättsliga tolkningsprincip som förbjuder missbruk inom mervärdesskatteområdet och förfarandet enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet enligt vilket medlemsstaterna kan införa särskilda åtgärder som avviker från direktivet för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande. Ett sådant synsätt innebär att om en skattskyldigs transaktioner företagits enbart för att erhålla skattefördelar kan principen om förfarandemissbruk användas oaktat om hemstaten inte infört avvikelser enligt artikel 395. Vi anser att det generaladvokaten här ger uttryck för är att primärrätt går före sekundärrätt.

Det kan noteras att klaganden i Halifax gjorde gällande att principen om förfarandemissbruk inte kunde tillämpas om denna inte var implementerad i nationell rätt enligt artikel 395-förfarande.[30] Eftersom EG-domstolen inte kommenterade denna invändning i domen saknade invändningen uppenbarligen relevans, dvs. domstolen måste ha ansett att principen om förfarandemissbruk härrör från primärrätten.

Frågan blir mer intressant om det direktiv som ska tolkas har bestämmelser som specifikt beskrivet vilka avvikelser och åtgärder som medlemsstaterna får använda i sin lagstiftning för att förhindra skatteflykt och skatteundanhållande. Om en medlemsstat underlåter att införa en sådan specifikt tillåten avvikelse, som i ett visst fall skulle ha kunnat förhindra ett skatteundandragande, kommer sannolikt EG-domstolen anse att medlemsstaten får stå sitt kast. Det skulle strida mot EG-domstolens praxis om en medlemsstat mot en enskild tillåts åberopa en direktivbestämmelse som inte implementerats.[31] Som vi har uppfattat den nyligen avkunnade domen avseende fusionsdirektivet, C-321/05, Kofoed så följer EG-domstolen i detta mål nyssnämnda praxis, dvs. att staten inte får

[26] De förenade målen 138/86 och 139/86, Direct Cosmetics Ltd och Laughtons Photographs Ltd p. 20–23.
[27] C-17/01 p. 54.
[28] Exempelvis i C-63/96 Skripalle och C-177/99 Ampafrance.
[29] Se generaladvokat Maduros yttrande i Halifax p. 80.
[30] Se generaladvokat Maduros yttrande i Halifax p. 76.
[31] Se mål 8/81 Ursula Becker, p. 24.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

utnyttja en bristande implementering av ett direktiv mot den enskilde. I fusionsdirektivet finns en möjlighet för staterna att avvika från direktivet under vissa särskilt angivna förutsättningar men denna regel kräver, liksom alla andra typer av direktivbestämmelser, implementering i nationell lag. I fallet framgår att Danmark inte ansågs ha implementerat denna del av direktivet och EG-domstolen menar därför att Danmark inte kan åberopa den icke implementerade direktivbestämmelsen gentemot den enskilde. Detta är en mycket naturlig slutsats enligt vår mening.

Det är dock värt att notera att frågan om den allmänna tolkningsprincipen om förfarandemissbruk har företräde framför direktivbestämmelsen inte har ställts till EG-domstolen i Kofoed, vilket förklarar avsaknaden av svar på den frågan. Det är därför intressant att fundera över detta och om det är skillnad mellan mervärdesskattedirektivet, som saknar en specifik missbruksregel, och t.ex. fusionsdirektivet, där en sådan finns.[32] Den egentliga frågan här är om sekundärrätt i något läge kan ta över primärrätt och om direktivets syfte har någon betydelse för denna frågeställning?

Vi menar att det inte går att jämföra utgången i Kofoed med utgången i Halifax utan att beakta de olika syften som fusions- respektive mervärdesskattedirektivet har. Syftet med mervärdesskattedirektivets är att skapa en gemensam beskattningsbas. Om helt konstlade upplägg skulle accepteras inom mervärdesskatteområdet eroderas denna gemensamma skattebas. Men är det skillnad om direktivet som ska analyseras inte avser ett harmoniserat område som mervärdesskatt utan avser ett direktiv inom ett område som inte i sin helhet är harmoniserat, t.ex. inkomstskatt. Vilket är syftet med fusionsdirektivet? Att underlätta sammanslagningar mellan bolag i cross-border situationer så att dessa inte beskattas högre än vad de skulle ha gjort utan direktivets regler. Skulle ett aktiebyte som leder till lägre beskattning kunna strida mot detta direktivs syfte? Vi vet inte svaret på detta men kan konstatera att vi inte anser att praxis på mervärdesskatteområdet ska blandas ihop med praxis avseende områden som inte är generellt harmoniserade.

Principen om förfarandemissbruk är inte inskriven i mervärdesskattedirektivet. Artikel 395 ger endast medlemsstaterna möjlighet att införa *avvikelser* från direktivet vid t.ex. risk för skatteundandraganden. Eftersom avvikelser enligt artikel 395 innebär ett avsteg från medlemsstaternas gemensamma beskattningsbas får avvikelserna inte vara alltför vaga, omfattande eller ingripande. Principen om förfarandemissbruk däremot är en tolkningsprincip och inte en avvikelse från direktivets bestämmelser. Principen används för att tolka om mervärdesskattedirektivets *rättigheter* kan utsträckas till att omfatta även konstlade och skattedrivna transaktioner. Vi menar därför att en medlemsstat aldrig skulle via artikel 395 kunnat införa principen om förfarandemissbruk.[33]

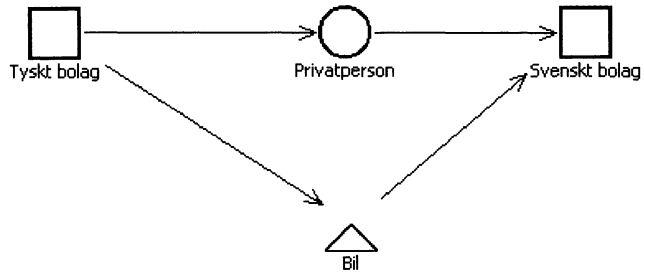
[32] Kristina Ståhl – EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt 2007 s. 575 ff.

[33] Generaladvokat Maduro angav i sitt förslag till avgörande i Halifax att det skulle vara orimligt om tillämpningen av en allmän princip om förbud mot missbruk var beroende av att varje medlemsstat antar nationella bestämmelser mot skatteundandragande enligt förfarandet i artikel 27 i sjätte direktivet (dvs. nuvarande artikel 395), p. 71.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

8 Kammarrättsdomen

Omständigheterna i målet var följande. Ett svenskt bolag hade vid sin försäljning av begagnade bilar använt vinstmarginalmetoden. För att denna metod ska kunna tillämpas krävs att säljaren i sin tur köpt bilen från någon som inte haft avdragsrätt för mervärdesskatten, exempelvis från en privatperson. I detta fall härrörde bilarna från ett tyskt bilföretag men hade enligt avtal köpts in av olika privatpersoner i Sverige som därefter sålt bilarna vidare till det svenska bolaget. I målet hävdade Skatteverket att privatpersonerna inte haft för avsikt att för egen del förvärva någon av bilarna eftersom de inte satt sig in i fakta såsom biltyp, årsmodell, skick, utrustning, antal körda mil mm. Privatpersonerna hade inte själva finansierat bilarna utan de hade lånat pengar av det svenska bolaget utan sedvanlig kreditprövning. De vittnen som hade hörts i tingsrätten hade sagt att de blivit tillfrågade om de velat hjälpa till med import. Enligt bolaget självt hade privatpersonerna lagts in som ett mellanled pga. att det enligt då gällande införselbestämmelserna i princip inte var tillåtet att föra in mer än en begagnad bil per år och person. Det kan dock noteras att på grund av att inköpet skett via en privatperson innebar tillämpningen av vinstmarginalreglerna en mer fördelaktig hantering även ur mervärdesskattesynpunkt för bolaget än tillämpning av allmänna mervärdesskatteregler.



I målet menade kammarrätten att en äganderättsövergång skett mellan det tyska bilföretaget och privatpersonen och därefter från privatpersonen till bolaget. I sina domskäl hänvisade kammarrätten till SAFE och menade att privatpersonerna i målet hade förfogat såsom ägare över bilarna eftersom de ingått civilrättsliga avtal om köp av dessa. Kammarrätten fann därefter att principen om förfarandemissbruk inte var tillämplig pga. av att den inte införlivats i den svenska mervärdesskattelagstiftningen.

Enligt vår uppfattning har kammarrätten i detta mål använt rätt metodik för att lösa frågan. I enlighet med den metod som EG-domstolen anvisar i Halifax har kammarrätten först bedömt huruvida det föreligger en transaktion och när detta konstaterats har frågan om förfarandemissbruk behandlats. Då vi inte har kännedom om de närmare omständigheterna i målet kan vi inte uttala oss om den faktiska äganderättsövergången skett från det tyska bilföretaget till privatpersonen eller eventuellt från det tyska bolaget direkt till det svenska bolaget. Rent principiellt bör dock frågan om äganderätten gått över till privatpersonen bedömas på det sätt EG-domstolen gjorde i Auto Lease och HE, dvs. vem utövade den faktiska ekonomiska bestämmanderätten vid köpet från det tyska bilföretaget. Vi menar att den bedömning som måste göras avseende den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

ekonomiska bestämmanderätten innebär att man ska bortse från en bulvan om det går att påvisa att en sådan satts in i en transaktionskedja.[34] En bulvan förfogar inte över egendom såsom ägare utan hans förfogande kan mer liknas vid tjuvens, dvs. ett förfogande såsom enbart innehavare.[35]

Vi menar att tolkningsprincipen om förfarandemissbruk är ett utflöde av den gemenskapsrättsliga primärrätten och behöver inte uttryckligen ha införlivats i mervärdesskatteområdet. Det innebär att frågan om förfarandemissbruk skulle kunna ha prövats i målet ifråga. Å andra sidan kan, som ovan beskrivits, förfarandemissbruk endast komma ifråga om det från objektiv synvinkel klart framgått att det väsentliga/avgörande syftet med transaktionerna var att uppnå en skattefördel. I det aktuella fallet kan det eventuellt på grund av dåvarande införselbestämmelser ha funnits andra orsaker för transaktionerna än de rent skattemässiga. Om så verkligen var fallet har inte förfarandemissbruk förelegat.

9 Vår syn på vad detta innebär för svensk rättstillämpning

Ett praktiskt problem som uppstår och som inte vi sett lösning på i de aktuella fallen är hur den nationella domstolen ska hantera det faktum att transaktionerna vid förfarandemissbruk ska omdefinieras och bortses ifrån. [36] Innebär det att bara de transaktionerna som omdefinieras är nullitet mervärdesskattemässigt? Eller påverkar det de inblandade parterna ytterligare? Ska de bortdefinierade transaktionerna påverka bolagens allmänna avdragsrätt, t.ex. dess pro rata? Vad händer med mervärdesskatten på inköp från andra parter som kan allokeras till de bortdefinierade transaktionerna? Har bolagen avdragsrätt för dessa? Bortsett från dessa mycket intressanta, och av praktisk betydelse viktiga, frågor så gäller principen om förfarandemissbruk inom mervärdesskatteområdet genom Halifax-domen.

Vi delar uppfattningen att principen bygger på primärrätten.[37] Den behöver därför inte implementeras i svensk lag utan följer av att vi som nation anslutit oss till fördraget. Vi menar att artikel 395-förfarande därmed inte får betydelse i denna fråga. Innan omtolkning enligt principen om förfarandemissbruk kan bli aktuell måste bedömning dock göras om de transaktioner som företagits är att anse som transaktioner enligt mervärdesskattedirektivet.

Vi menar att EG-domstolens synsätt kräver att denna bedömning innefattar en faktisk granskning av transaktionen och i vilken mån den uppfyller det gemenskapsrättsliga begreppet. Det *subjektiva* syftet med transaktionen saknar här betydelse och istället måste fastställas om en transaktion föreligger rent *objektivt* ur gemenskapsrättslig synvinkel. Den metod som EG-domstolen genom sin praxis har gett oss för att bedöma en transaktion är inte nationell reglering, t.ex. civilrätt, utan en gemenskapsrättslig begreppsbildning som enligt vår mening bygger på ett ekonomiskt betraktelsesätt. Enligt vår mening blir därför det avgörande vem som har den väsentliga ägarfunktionen ur ett ekonomiskt perspektiv, inte enligt nationell civilrätt, vid bedömningen av om det föreligger en transaktion enligt mervärdesskattedirektivet. Den som opartiskt vill bedöma

---

[34] Se Anders Hultqvist – Rättshandlingar verkliga innebörd, Skattenytt 2007 s. 702 ff.

[35] C-435/03 British American Tobacco International Ltd och Newman Shipping & Agency Company NV mot Belgische Staat p. 36.

[36] Som nämnts ovan drog Halifax tillbaka sitt överklagande varför domstolen i Storbritannien aldrig kom att pröva frågan om hur omtolkningen av transaktionerna skulle gå till rent praktiskt.

[37] Stig von Bahr – Skatteflykt i EG-rättslig belysning, Skattenytt 2007 s. 644 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31

ett skatteupplägg på mervärdesskatteområdet har därför anledning att ägna tid åt bedömningen av om de transaktioner som ingår i upplägget verkligen uppfyller direktivets objektiva krav på en transaktion. Enligt vår mening förutsätter mervärdesskattedirektivet normala affärstransaktioner och det medför att transaktioner som ingår i upplägg som i realiteten endast är avtal om skatt oftast inte uppfyller de objektiva kraven på en transaktion.

Av Halifax framgår att om det föreligger en transaktion enligt direktivet kan dessa ändå bli föremål för omtolkning genom tolkningsprincipen om förfarandemissbruk, om transaktionerna genomförts med det avgörande syftet att uppnå en skattefördel. Vad denna skattefördel ska bestå av är ännu oklart. Måste den skattskyldige ha en direkt fördel i form av ett eget avdrag för ingående mervärdesskatt eller kan den skattskyldige indirekt få en fördel i form av t.ex. kostnader som inte är belastade med mervärdesskatt? Det är objektiva omständigheter som ska visa detta syfte. Enligt vår mening bör detta innebära att ett ekonomiskt betraktelsesätt används och att substansen i en transaktion får avgörande betydelse framför dess form. Vi anser att förfarandemissbruk pga. av detta inte kan bli aktuellt i andra sammanhang än i rent konstlade transaktioner och i synnerhet mellan parter med stark bindning, t.ex. inom en koncern eller en familj. Detta innebär att transaktioner som sker mellan parter på armslängds avstånd i normala affärsrelationer inte bör kunna bli föremål för förfarandemissbruk.[38]

Direktivet ger rättigheter till dem som bedriver ekonomisk verksamhet, dvs. normal affärsverksamhet. Däremot skyddas inte den som genom helt konstlade transaktioner försöker komma runt syftet med direktivet och skapa andra förutsättningar för en mervärdesskattefri verksamhet än vad som är tänkt i mervärdesskattesystemet. Detta är inte genomsyn eller i strid mot vad de skattskyldiga kan ha berättigade förväntningar på. Det är helt enkelt grundläggande principer för vad direktivets tillämpningsområde avser. Man kan så att säga inte ha kakan och äta den. Vi anser därför att svenska domstolar är bundna att tillämpa metoden som EG-domstolen visat på i Halifax och först bedöma om en transaktion föreligger och därefter se om omtolkning pga. förfarandemissbruk kan vara tillämpligt. För det fall att osäkerhet fortfarande föreligger om principen om förfarandemissbruk är tillämpligt i Sverige så bör de svenska domstolarna åtminstone fråga EG-domstolen om saken, istället för att såsom nu begränsa EG-rättens inverkan på svensk mervärdesskatterätt.

Karin Norberg och Franciska Pettersén är båda skattejurister och arbetar med analys vid Skatteverket, Utlandsenheten i Malmö.

[38] Allt under förutsättning att det inte föreligger bedrägerier, vilket är en annan fråga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 13:59:31