



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Kalle Gillgren

**Destinationslandsprincipen och
ursprungslandsprincipen**
-en studie av det EU-rättsliga mervärdesskattesystemet
samt de förslag framlagda för dess förbättring

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin för examen: VT 2013

Innehållsförteckning

SUMMARY.....	1
SAMMANFATTNING.....	2
FÖRORD.....	3
FÖRKORTNINGAR.....	4
1 INLEDNING	5
1.1 Syfte.....	6
1.2 Metod och material.....	7
1.3 Avgränsning.....	7
1.4 Disposition.....	8
2 MERVÄRDESSKATTER.....	9
3 MERVÄRDESSKATTER INOM EU.....	12
3.1 Lagar, direktiv, förhållande till svensk rätt.....	12
3.2 Neutralitetsprincipen.....	14
3.3 Intraeuropeisk handel med tjänster och varor.....	15
3.3.1 Gemensakapsinterna förvärv (varor).....	15
3.3.2 Tjänster.....	16
3.4 Skattesatser.....	18
4 DESTINATIONSLANDSPRINCIPEN & URSPRUNGLANDSPRINCIPEN....	19
5 URSPRUNGLANDSPRINCIPEN.....	21
5.1 COM(85) 310 slutlig.....	21
5.2 Direktiv 91/680/EEG.....	23
5.3 Fördelar med kommissionens förslag baserat på ursprungslandsprincipen.....	24
5.4 Problem med införandet av ursprungslands-principen.....	25

5.5	Slutsats	26
6	VIVAT, CVAT, RTVAT	28
6.1	VIVAT	28
6.1.1	Fördelar.....	29
6.1.2	Kritik & problem.....	30
6.1.3	Slutsats.....	30
6.2	CVAT	32
6.2.1	Fördelar	33
6.2.2	Nackdelar.....	33
6.2.3	Slutsats.....	34
6.2.4	VIVAT/CVAT-hybrid.....	34
6.3	RTVAT	34
6.3.1	Fördelar och nackdelar.....	36
6.3.1.1	RTVAT baserat på ursprungslandsprincipen.....	36
6.3.1.2	RTVAT baserat på destinationslandsprincipen.....	37
6.3.2	Slutsats.....	37
7	DESTINATIONSLANDSPRINCIPEN OCH DESS VERKNINGAR PÅ DEN INTRAEUROPEISKA HANDELN	39
7.1	Neutralitetsbrist	39
7.2	Administrativa kostnader	40
7.2.1	Begrepp & mätbarhet.....	41
7.2.2	Administrativa kostnader för stater.....	42
7.2.3	Administrativa kostnader för den privata sektorn.....	43
7.2.4	Slutsats.....	44
7.3	Karusellbedrägerier	45
7.3.1	Möjligheter att komma åt bedrägerier.....	47
7.3.2	Förslag till nya sätt att komma åt karusell-bedrägerier.....	47
7.3.3	Kritik.....	48
7.3.4	Slutsats.....	49
7.4	Undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster	50
7.4.1	Verkningar av undantag för skatteplikt.....	51
7.4.2	Potentiella lösningar.....	52
7.4.3	KOM(2011) 594 slutlig.....	53
7.4.4	Slutsats.....	54
8	AVSLUTANDE TANKAR	56
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	57

Summary

The European VAT system is built around the destination principle, which means that intra-community sales are exempt from taxation. Instead VAT is collected in the buyers member state. This system is in fact an interim system, and according to art. 402 of the VAT directive must be replaced by a system based on the origin principle. This would mean that VAT is also levied on intra-community sales by the sellers state, i.e. where the services or goods has its origin. In the 25 years since this proposal was first made by the European Commission, it have failed to convince the European Council of its advantages. In the light of this, the European Commission 2011 decided to change their aim, and are now instead working to improve the current VAT system.

This thesis aims to analyze these two principles. Not only from a judicial point of view, but also from a political and economic perspective.

It is my belief that the origin principle on paper is the vastly superior principle. If this system were to become a reality, it would mean that national and intra-community sales would work in the same systematic way. It would also mean that the VAT chain would be sustained, which would solve the problem the European Union has with MTIC-fraud. Unfortunately it is currently not a political possibility, since the VAT rates are not sufficiently harmonized, and fiscal guarantees for a clearing-house mechanism have not been made.

This thesis also evaluates the current VAT system and the complications that it results in, such as a lack of neutrality, high administrative costs for states and business' and its vulnerability to MTIC-fraud. I also examines the tax exemption for financial services. I conclude that the current destination principle-based system is inadequate, and the suggestions put forward by the European Commission to amend it often are very short-sighted.

The current VAT system is analyzed based on the actual results it causes states and business'. The origin principle has never been introduced, and hence can not be analyzed in this way. This part of the thesis instead aims to conclude which benefits it *could* have on the European Union and its member states. This also applies to the other suggestions this thesis aims to examine: VIVAT, CVAT and RTVAT.

Sammanfattning

EU:s mervärdesskattesystem är idag uppbyggt kring destinationslandsprincipen, vilket innebär att försäljning till annat land inom EU inte påläggs någon skatt. Mervärdesskatt upptas istället i destinationslandet. Detta var till en början tänkt som en övergångsordning. Den slutliga ordningen för mervärdesbeskattningsens vidkommande var tänkt att baseras på ursprungslandsprincipen, där skatt läggs på även vid gränsöverskridande köp i det land där varan säljs från eller där tjänsten utförs, dvs. dess ursprungsland. Det har gått över 25 år sedan idén först framlades, men ingen förändring har ännu skett. I ljuset av detta stillestånd bestämde sig kommissionen 2011 för att lägga om rodret och istället satsa på att förbättra den rådande destinationslandsprincipen. Denna övergångsordning skall nu istället få permanent status.

Denna uppsats syftar att analysera dessa två principer. Detta inte endast utifrån ett juridiskt perspektiv, utan även ekonomiska och politiska aspekter har vägts in i framställningen.

Enligt min uppfattning skulle ursprungslandsprincipen, åtminstone på ett principiellt plan, vara det mest gynnsamma för EU. Ett införande av denna skulle innebära att nationell och intraeuropeisk handel skulle vara underkastad samma systematik. Dessutom skulle mervärdesskattekedjan upprätthållas vilket skulle stävja de bedrägerier som idag är vanligt förekommande vid gränsöverskridande handel. Dock har mervärdesskatterna inte nog harmoniserats, samt inte tillräckliga garantier ställts för ett clearing-system mellan medlemsländerna, för att detta i dagsläget skall kunna bli en realitet.

Jag utvärderar och analyserar även det nuvarande mervärdesskattesystemet utifrån de största problem detta idag medför: neutralitetsbrist, höga administrativa kostnader och dess öppenhet för karusellbedrägerier. Dessutom analyserar jag de problemen som omgärdar undantaget för skatteplikt för finansiella tjänster. Jag sluter mig här till att det nuvarande systemet på flera punkter är mycket bristfälligt. Dessutom är de förslag till lösningar EU framlagt enligt mig av mycket kortsiktig karaktär.

Eftersom destinationslandsprincipen är den idag rådande principen har jag analyserat denna utifrån dess faktiska verkningar och de problem den innebär för stater och företag. Ursprungslandsprincipen kan av givna skäl inte analyseras utifrån hur de de facto fungerar. Istället behandlas denna princip utifrån de fördelar ett införande skulle *kunna* medföra, samt varför det mött sådant motstånd bland EU:s medlemsländer. Detsamma gäller de övriga förslag framlagda i doktrin jag valt att analysera: VIVAT, CVAT och RTVAT.

Förord

Jag vill härmed passa på att tacka professor Christina Moëll för föredömlig handledning under skrivandet av denna uppsats. Dessutom ett stort tack till Kristine Lundberg och Dennis Töllborg för inspiration och värdefulla synpunkter.

Jag vill också rikta ett stort tack till grabbarna på *Wind of Gothenburg* för ert engagemang. Tyvärr har jag ännu inte fått svar på frågan ”vem är moms?”, men jag tror mig vara honom på spåren.

Slutligen ett stort tack till familjen för det fina stöd jag fått under utbildningens gång.

Göteborg maj 2013

Kalle Gillgren

Förkortningar

BNP	Bruttonationalprodukt
CVAT	Compensating value added tax
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
MTIC	Missing trader intra-community
MOMS	Mervärdesomsättningsskatt
OMS	Omsättningsskatt
QRM	Quick reaction mechanism
RTVAT	Real-time value added tax
SCM	Standard cost model
TCC	Tax compliance cost
VAT	Value added tax
VIVAT	Viable integrated value added tax

1 Inledning

Redan 1967 åtog sig EU att arbeta för ett gemensamt system för mervärdesskatt. Detta system skulle implementeras genom ursprungslandsprincipen – momsledjan skulle inte brytas bara för att en vara eller tjänst handlades över en nationsgräns, och den gränsöverskridande handeln skulle vara lika okomplicerad som den inhemska.¹ Kompetensen över den indirekta beskattningen ligger idag på unionsrättslig nivå genom artikel 113 FEUF, och momsreglerna är idag i hög grad harmoniserade genom införandet av mervärdesskattedirektivet.²

Efter mervärdesskattedirektivets fulla ikraftträdande 1987 har mycket hänt som berör mervärdesskatt. EU:s samlade ekonomi har ökat explosionsartat, och den gränsöverskridande handeln likaså.³ Fler länder har tillkommit och nya tekniska framsteg har gjorts. Detta har medfört att mervärdesskattelagstiftningen har kommit att öka i betydelse, både som en statlig- och EU-rättslig inkomstkälla, men också som ett viktigt instrument för att skapa en enkel, effektiv inre marknad. En studie utförd 2009 visar att mervärdesskatten motsvarar 6.6 % av EU:s BNP och står för 17.3 % av dess uppburna skatter, motsvarande 784 miljarder euro årligen.⁴ Trots dess stora betydelse har EU inte kunnat skapa en väl fungerande modell för mervärdesskatt. I över 40 år har man hopplöst sökt få medlemsländer att enas kring den modell som beskrivits ovan, men parallellt begagnat en modell som i stort är baserad på destinationslandsprincipen. Denna innebär att gränsöverskridande köp inte beskattas.

I och med finanskrisen 2008 har EU insett att något drastiskt måste ske. EU:s institutioner – särskilt kommissionen – har tvingats lägga om rodret och satsar sedan 2011 istället på att förbättra den rådande ordningen, som ju är baserad på destinationslandsprincipen.⁵

¹Se ingressen till Direktiv 67/227/EEG.

²Direktiv 77/388/EG, idag i omarbetad form genom direktiv 2006/112/EU, mervärdesskattedirektivet nedan.

³A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s 13.

⁴A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s 13.

⁵Se KOM(2011) 851 slutlig.

1.1 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka och analysera den rådande mervärdesskattordningen, baserad på destinationslandsprincipen. Undersökningen är inriktad på de stora frågorna gällande detta system och berör – förutom i den inledande deskriptiva delen av arbetet – inte specifika paragrafer och bestämmelser. Jag vill istället med detta arbete visa på olika typer av problem som uppstår genom det rådande systemet. Jag vill också peka på förslag till förbättringar och redovisa de alternativ som står EU och dess medlemsländer till buds, när man försöker konstruera en slutlig ordning för mervärdesbeskattning.

Jag vill alltså ge en helhetsbild av de policyfrågor som EU och dess medlemsländer måste brottas med för att kunna lösa de problem som dagens mervärdesskattesystem innebär. Läsaren får därför i första hand lära känna den EU-rättsliga mervärdesskatterätten ur ett fågelperspektiv. För att kunna åstadkomma detta måste den historiska kontexten redovisas. Först därigenom blir det något förbluffande beslut – det paradigmskifte – EU tog 2011 i frågan begripligt.

Frågorna uppsatsen syftar till att besvara blir därmed:

- 1 Vad innebär ett mervärdesskattesystem baserat på ursprungslandsprincipen respektive destinationslandsprincipen, och vilka är de centrala skillnaderna mellan dessa principer?
- 2 Varför har EU valt att ge upp ursprungslandsprincipen för att istället fokusera på destinationslandsprincipen?
- 3 Vilka andra förslag finns till lösningar på de problem dagens mervärdesskattesystem orsakar?
- 4 Vilka verkningar har dagens mervärdesskattesystem för stater, företag och privatpersoner?

Arbetet tar sin utgångspunkt i rättsliga regler och förslag till sådana. Jag har valt att inte stanna där, utan vill få en bredare bild. Jag har därför valt att också belysa politiska och ekonomiska aspekter. Målet har varit att ge läsaren en bild över det faktiska läget, tillika den verklighet EU och dess medlemsländer befinner sig i och skall fatta beslut om. Genom att belysa dessa tre aspekter – politiska, ekonomiska och juridiska – hoppas jag kunna ge läsaren en bred förståelse för ämnet som sträcker sig bortom det strikt juridiska.

1.2 Metod och material

Denna framställning tar avstamp i rättsdogmatisk metod, såtillvida att jag först försöker fastställa gällande rätt, för att därefter låta denna bli föremål för analys. EU:s mervärdesskattelagstiftning systematiseras och utvärderas utifrån deras juridiska kvaliteter, men också i rättspolitiskt och ekonomiskt hänseende.

Förutom att fastställa gällande rätt (*de lege lata*) och utvärdera denna innehåller uppsatsen även avsnitt om hur rätten bör utformas (*de lege ferenda*). De förslag kommissionen och andra lagt fram gällande ett slutligt system för den intraeuropeiska mervärdesbeskattningen analyseras och jämförs med nuvarande skattesystem, men också ur ett politiskt- och ekonomiskt perspektiv.

De delar som rör *de lege lata* bygger främst på traditionell skatterättslig doktrin. Framför allt är fakta hämtat från Ståhl et al:s EU-skatterätt samt Lundén, Björn och Svensson, Ulf:s MOMS. Dessutom har mycket information inhämtats genom studier av dokument från kommissionen, eftersom de själva utvärderat rättsläget i omfattande grad. De avsnitt av uppsatsen som rör *de lege ferenda* baseras på rättsvetenskapliga och ekonomiska artiklar, men även också officiella dokument från kommissionen.

Eftersom arbetet på många sätt är av teoretisk karaktär samt behandlar frågeställningar som inte alltid är strikt juridiska har urvalet av källor varit av största vikt. Antalet artiklar på området är mycket stort: jag har valt att fokusera på sådana publicerade i välrenommerade tidskrifter, bl.a. International VAT Monitor samt International Tax and Public Finance.

1.3 Avgränsning

Detta arbete är begränsat till frågeställningar rörande den EU:rättsliga mervärdesbeskattningen. Trots att många intressanta frågor uppkommer i skarven med närliggande rättsregler har jag valt att helt fokusera på dessa. Det har inneburit att den svenska implementeringen av mervärdesskattedirektivet inte behandlas i framställningen. Dessutom behandlas inte heller frågor rörande andra typer av indirekta skatter eller frågor gällande tullar.

Syftet med denna undersökning är inte att i detalj redogöra för varje konsekvens av dagens mervärdesbeskattningssystem. Inte heller är syftet att peka ut varje möjlig åtgärd och förslag på dess förbättring. Jag har istället valt att begränsa uppsatsen till att omfatta

de viktigaste verkningarna av dagens system och presentera och diskutera de mest uppmärksammade förslagen till lösningar.

Framställningen omfattar därför inte heller avgöranden från EU-domstolen, i vart fall inte i någon större utsträckning. De har visserligen en stor och viktig roll på mervärdesskattens område men har lämnats utanför arbetet av det skäl att de främst tolkar de facto gällande rätt, medan detta arbete syftar till att utvärdera densamma.

1.4 Disposition

Uppsatsen inleds med en genomgång av mervärdesskatternas systematik och de direktiv och principer som styr den europeiska mervärdesskatterätten i kapitel 2 och 3. Här beskriver jag också på ett övergripande plan de regler och undantag som styr gränsöverskridande handel mellan EU:s medlemsländer. Avsikten är att ge läsaren en överblick över ämnet. Jag har ansett detta extra viktigt eftersom mervärdesskatterätt inte behandlas under ordinarie juridikutbildning.

I kapitel 4, 5 och 6 behandlas de förslag för ett system som aldrig kommit att genomföras. De olika delavsnitten avslutas med en konkluderande del där jag utvärderar dess gångbarhet. Först behandlas det förslag till införande av ursprungslandsprincipen som kommissionen så länge arbetat med. Därpå följer en överblick av andra förslag och tankar angående ett slutligt mervärdesskattesystem.

Kapitel 7 behandlar slutligen det nuvarande mervärdesskattesystemet. Med reflektioner till vad som redovisats i kapitel 3 lyfter jag här fram de negativa implikationer dagens system har för EU:s inre marknad. Här redovisas frågeställningar kring neutralitetsbrist, administrativa kostnader för företag och stater, karusellbedrägerier samt problemet med undantaget för beskattning av finansiella tjänster. Varje del avslutas med en konklusion.

Uppsatsen avslutas med mina egna tankar på området i kapitel 8.

2 Mervärdesskatter

Mervärdesskatt är en så kallad indirekt skatt, vilket innebär att skatten inkluderas i det totala priset. Historien för denna typ av skatter sträcker sig lång tillbaka i tiden – varuskatter existerade redan under romartiden, och tullar har använts som ett ekonomiskt instrument sedan åtminstone antiken.⁶ De första stegen mot ett system liknande det idag togs under första världskriget, då Tyskland, Frankrike och Belgien införde en typ av omsättningsskatt. I USA infördes en sådan under 1930-talet för att kompensera för de kraftigt fallande intäkterna från inkomstskatt då den ekonomiska depressionen drabbade landet.⁷

I Sverige infördes under andra världskriget en tillfällig omsättningsskatt, som sedan blev permanent genom införandet av ”omsen” 1960. Detta var en omsättningsskatt i ett led, som endast togs ut då försäljning skedde till konsumenter. Stora problem uppkom dock bl.a. vid avgörandet om köparen var konsument eller företag. Detta var en av anledningarna till att man 1969 införde moms (mervärdesomsättningsskatt) genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt i Sverige. Då hade mervärdesskatt redan i två år varit obligatorisk för länderna inom dåvarande EEG.⁸ Idag existerar någon form av mervärdesskatt i 136 av världens länder, innefattande alla av världens viktigaste ekonomier. Undantaget är USA, som valt att behålla ett system besläktat med det man införde under depressionen.⁹

Mervärdesskatt baseras på en mycket enkel tanke. Skatt skall betalas av varje led i en produktionskedja på det mervärde som denne tillför varan eller tjänsten. Denne ”förädlare” är mervärdesskatteskyldig men skall själv inte bära bördan av skatten. Denne skall istället påläggas slutkonsumenten.¹⁰

Exemplet nedan visar det nyss sagda. Den som inte är skattskyldig för mervärdesskatt, i vårt exempel Kunden D, (vanligen en privatperson men det kan även t.ex. vara ett företag som sysslar med skatteundantagen verksamhet) är den som bär den totala skattebördan. Detta trots att denne själv inte betalar in någon skatt eller har något samröre med berörd skattemyndighet.¹¹

⁶Kleerup, Jan et al.: Mervärdesskatt i teori och praktik s. 17 ff.

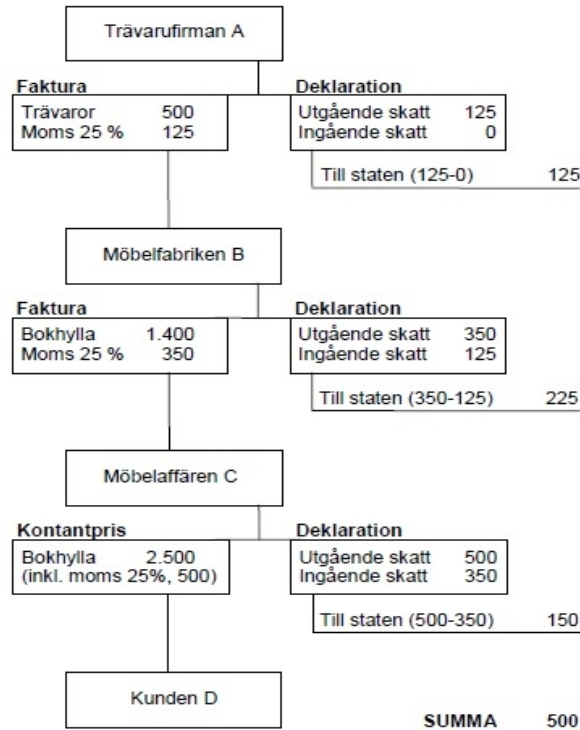
⁷Kleerup, Jan et al.: Mervärdesskatt i teori och praktik s. 20.

⁸Skatteverket: Handledning för mervärdesskatt 2012 del 1 s. 57 ff.

⁹Kleerup, Jan et al.: Mervärdesskatt i teori och praktik s. 20.

¹⁰Momshandboken s. 17 f.

¹¹Bilden är hämtad från Skatteverket: Handledning för mervärdesskatt 2012 del 1 s. 79.



Trävarufirman A ovan har en skyldighet att betala 25 % mervärdesskatt på sin försäljning av varor till Möbelfabriken B. A:s egentliga pris är 500 men pris till B blir 500 plus moms. Denna överskjutande del betalas till staten. Samma princip appliceras i led 2. B tar gentemot C ut 1400 plus moms. Den totala utgående skatten på beloppet är 350, men eftersom 125 redan betalats i Led 1 skall endast 225 erläggas till staten. Eller ett annat sätt att se det: 500 har i led 1 redan skattats av (125) och kvar av de 1400 återstår alltså 900 obeskattade kronor. $900 \times 25\% = 225$. Som illustreras ovan är det alltså Kunden D som köper möbelen som inte är skattskyldig, och alltså inte kan vältra skatten vidare, som betalar för den.¹² Så varför inte bara låta C självt uppbära 25 % skatt på totalsumman till D? Total uppburen skatt är densamma och A och B skulle slippa involveras i förfarandet. På detta sätt fungerade omsen, som alltså fortfarande är det system som råder i USA.

Anledningen till att moms är ett mer attraktivt system än oms är flera. För det första har mervärdesskattesystemet den fördelen att den som skall sälja en tjänst eller vara inte behöver avgöra om köparen är skattskyldig eller ej. Att göra en sådan avvägning utgjorde under det tidigare systemet ett stort problem som öppnade för olika typer av skattebrott. Dagens system uppmuntrar istället till att betala skatt då skattebetalaren endast för moms vidare och inte själv behöver stå för dess kostnad.¹³

¹²Skatteverket:Handledning för mervärdesskatt 2012 del 1 s. 79 f.

¹³Melz, Peter: Mervärdesskatt: en introduktion s. 14 f.

För det andra medför dagens system den stora fördel att själva mervärdet används som skattebas. Endast den ”förädling” av tjänsten eller varan beskattas av det led som tillfört detta ”förädlingsvärde”, eftersom avdragsrätt normalt ges för tidigare erlagd mervärdesskatt. I andra typer av konsumtionsskattesystem kan annars kumulativa effekter uppkomma. Ett exempel på detta är t.ex. då ett led i en produktionskedja vägras avdragsrätt. Detta kan leda till effekter av arten ”skatt på skatten” vilket skapar en neutralitetsbrist och ger incitament att ansamla flera produktionsled inom samma företag (vertikal integration). Detta kan i sin tur leda till negativa bieffekter.¹⁴

¹⁴Ståhl, Kristina et al.: EU-skatte rätt s. 200.

3 Mervärdesskatter inom EU

Mervärdesskatt är ett mycket viktigt ämne för EU. Som nämnts i inledningen av detta arbete står uppbörden av mervärdesskatt för en stor och växande andel av medlemsländernas skatteuppbörd. Dessutom finansieras EU till 15 % genom insamlad mervärdesskatt.¹⁵

Först i detta kapitel behandlas mervärdesskattedirektivet och dess rättsliga ställning. Detta närmast uttömmande direktiv leds och fylls ut av ett koppel allmänna rättsprinciper (proportionalitetsprincipen, likabehandlingsprincipen och legalitetsprincipen) som är giltiga inom hela EU:s rättssfär.¹⁶ Dessa tas inte närmare upp i detta arbete. Istället har jag valt att fokusera på neutralitetsprincipen, den för mervärdesskatten kanske enskilt viktigaste principen och som hittills och framgent skall styra utvecklingen av denna.¹⁷ Därefter följer en översiktlig genomgång av regelverket kring intraeuropeisk handel med tjänster och varor, med två korta avsnitt som behandlar skattesatser samt handel med länder utanför EU.

3.1 Lagar, direktiv, förhållande till svensk rätt

Beskattningsrätten är ett av de rättsområden där EU fortfarande inte har en exklusiv befogenhet, trots att närliggande områden som tullunionen, den gemensamma handelspolitiken samt det ekonomiska samarbetet (särskilt för dem med euron) är underkastad denna, se avd. 1 FEUF. Inom EU:s primärrätt finns endast en regel direkt kopplad till mervärdesskatterätt, art. 113 FEUF. Denna regel uppställer ett harmoniseringskrav gällande lagstiftning som omgärdar den indirekta beskattningen, och lyder:

”Rådet ska enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen.”

¹⁵http://ec.europa.eu/civil_service/about/budget/index_sv.htm Hämtad 2013-03-15.

¹⁶Forssén, Björn: Skattskyldighet för mervärdesskatt s. 85.

¹⁷Forssén, Björn: Skattskyldighet för mervärdesskatt s. 85 f.

Att beskattningsrätten inte är en del av primärrätten är problematiskt, eftersom det innebär att EU inte självständigt kan fatta beslut i frågor gällande mervärdesskatt. Istället måste Europeiska rådet – bestående av EU:s 27 stats- och regeringschefer – enhälligt besluta om införande och förändringar av regler på detta område. Trots detta har en hel rad sekundärrätt skapats för att uppfylla kravet på harmoniserad lagstiftning.

Art. 113 FEUF uttrycker inte explicit på vilket sätt denna harmonisering skall genomföras, och man har valt att i direktivform införa dessa regler. Det enskilt viktigaste akten är direktiv 2006/112/EG, populärt kallat sjätte mervärdesdirektivet eller helt sonika mervärdesskattedirektivet. Den kallas så eftersom detta i mångt och mycket endast är en språkligt- och tekniskt omarbetad version av ”det första” sjätte mervärdesdirektivet, direktiv 77/388/EEG, antaget 1977 men i fullt ikraftträtt 1987 efter Greklands implementering.¹⁸ Mervärdesskattedirektivet konsoliderade också de 25 ändringar gjorda på grunddirektivet genom åren till ett enda dokument.¹⁹ Den lagstiftning som tillkommit sedan 2006 års direktiv är i stort sett även dem komplementära till huvuddirektivet, bl.a. det mycket uppmärksammade direktiv 2009/47/EG som gav möjlighet till reducerade momssatser till personalintensiva företag samt till restaurangbranschen.²⁰

Att förändringar kring mervärdesbeskattningen är av komplementär- eller ändrande karaktär är inte så konstigt. Mervärdesskattedirektivet är nämligen mycket omfattande, t.o.m. så omfattande att det tangerar gränsen för vad som får införas i direktivform.²¹ Dessutom är det inte bara omfattande utan också närmast uttömmande.²²

Sverige har inte överlämnat sin skattesuveränitet gällande mervärdesskatt till EU. Detta manifesteras genom art. 288 tredje stycket FEUF, som medger medlemsländerna rätten att själva bestämma på vilket sätt man vill införa det bindande mervärdesskattedirektivet i intern rätt. Innehållet i direktivet har man (bortsett från sin plats i Europeiska rådet) dock ingen kontroll över.²³ Detta innebär att den svenska speglingen av direktivet, Mervärdesskattelagen (1994:200), i sig inte har särskilt stor betydelse. Endast i två situationer är den av principiell vikt. Dels är den något mer specialiserad och djupgående än mervärdesskattedirektivet, dels kan ML tillämpas före direktivet i de fall detta är mer förmånligt för den skattskyldige.²⁴ Direktivets omfattning och styrka innebär givetvis också att EU-domstolen har en mycket stark roll gällande tolkning och tillämpning av direktivet, och därmed av hela den europeiska mervärdesbeskattningen. Detta då på bekostnad av de nationella domstolarnas suveränitet.²⁵

¹⁸Ståhl, Kristina et al.: EU-skatte rätt s. 202.

¹⁹Terra, Ben, Kajus, Julie: Introduction to European VAT 2012 vol. 1 s. 329 f.

²⁰Terra, Ben, Kajus, Julie: Introduction to European VAT 2012 vol. 1 s. 330 f.

²¹Ståhl, Kristina et al.: EU-skatte rätt s. 202 f.

²²Ståhl, Kristina et al.: EU-skatte rätt s. 200.

²³Forssén, Björn: Skattskyldighet för mervärdesskatt s. 52.

²⁴Kleerup, Jan et al.: Mervärdesskatt i teori och praktik s. 25 f.

²⁵Ståhl, Kristina et al.: EU-skatte rätt s. 203.

3.2 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen är en central princip inom intraeuropeisk mervärdesbeskattningsrätt, uttryckt i art. 113 FEUF. Där stadgas att lagstiftningen skall antas för att undvika snedvridning av konkurrensen. Det är alltså inte endast en princip som används och manifesteras i individuella avvägningar: istället kommer den till uttryck genom själva mervärdesskattesystematiken.²⁶ Principen återfinns således redan i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Där stadgas att ”Det gemensamma systemet för mervärdes-skatt bör [...] vara konkurrensneutralt [...]”.²⁷

Kärnan i denna princip är att skattereglernas utformning inte skall styra företag och konsumenters val mellan olika handlingsalternativ. Obesudlad konkurrens skall gälla, både vid inhemsk och internationell handel.²⁸ Vid handel mellan medlemsstaterna uppnås detta genom att mervärdesskatten ej skall påverka exporten, samt genom att inhemska och importerade varor beskattas på samma sätt.²⁹ Den inhemska neutraliteten var central redan i den berömda ABC-rapporten³⁰ från 1963 där det anges att fyra villkor måste vara uppfyllda för att inhemsk neutralitet skall anses råda.³¹ Mervärdesbeskattningen är idag harmoniserad, vilket innebär att dessa fyra principer skall gälla för EU i stort:

- Koncentration av företag skall inte medföra fördelar. En vara eller tjänst skall beskattas efter dess mervärde, vilket skall vara oberoende av hur långt gången i en förädlingskedja den är.
- Liknande varor skall beskattas på samma sätt. Detta kan endast göras avkall på om särskilda ekonomiska eller sociala grunder föreligger.
- Övervältring av skatt skall vara enkelt.
- Mervärdesskatten skall vara lätthanterlig för företagen. Stora företag skall inte gynnas i jämförelse med mindre företag på grund av att de har större resurser att avsätta för administration av skatteplikten.³²

²⁶Påhlsson, Robert: Likhet inför skattelag s. 32.

²⁷Direktiv 2006/112/EG st. 7.

²⁸Påhlsson, Robert: Likhet inför skattelag s. 32.

²⁹Sonnerby, Mikaela: Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet s. 72.

³⁰För referat av denna källa se: Sonnerby, Mikaela: Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet s. 72.

³¹Sonnerby, Mikaela: Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet s. 72.

³²Sonnerby, Mikaela: Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet s. 72.

3.3 Intraeuropeisk handel med tjänster och varor

Ett EU-rättsligt system där ursprungslandsprincipen hade gällt hade i princip fungerat på samma sätt som beskrivits i kapitel 2 – mervärdesskatten hade pålagts och dragits av på samma sätt som vid en helt nationell affär. Som jag behandlar i kapitel 5 har detta system dock inte ännu blivit en realitet. Dagens system för intraeuropeisk handel är ett vad man bäst kan beskriva som ett hopkok av regler, mestadels baserat på destinationslandsprincipen. Här följer en genomgång av reglerna för handel av tjänst och varor samt en kortare genomgång av de skattesatser som gäller.

3.3.1 Gemenskapsinterna förvärv (varor)

Leverans av varor regleras i artikel 14-23 samt art. 31-42 mervärdesskattedirektivet, där art. 20-23 särskilt talar om gemenskapsinterna förvärv. Har en vara sitt ursprung i EU, eller har en vara importerats, tullats och skattats in i EU är varan att betrakta som en gemenskapsvara. Ett köp av en sådan vara över en nationsgräns inom EU är då i de flesta fall att anse som ett gemenskapsinternt förvärv (se mer om undantag från detta nedan).³³

Som tidigare beskrivits sköts rent nationella köp mervärdesmässigt på det sättet att säljaren redovisar utgående moms på köp. Vid gemenskapsinterna förvärv är det dock istället köparen som redovisar för både ingående- och utgående moms. Ingen skatt läggs alltså på av företaget man köpt varan av.³⁴ Detta kallas omvänd beskattningsordning, på engelska *reverse charge*. I mervärdesskattedirektivet återfinns denna regel i art. 138 under rubriken ”undantag för leverans av varor”, just eftersom rådande ordning endast varit tänkt som en övergångsordning (mer om detta nedan). Är detta undantag (som är att betrakta som en huvudregel) tillämpligt kommer varan att beskattas i destinationslandet, art. 2.1 b) mervärdesskattedirektivet.

För att illustrera: En svensk importör köper varor till ett värde av 1000 kr exklusive moms från ett tyskt företag. Ingen moms läggs på från det tyska företagets sida utan varan transporteras och betalas "skattefritt". Istället är det importören själv som skall redovisa både utgående moms och ingående moms. Eftersom destinationslandsprincipen gäller skall svensk moms betalas, i normalfallet 25 %. Det svenska bolaget redovisar för både utgående skatt (förvärvsmoms) – 250, och ingående skatt (avlyftbart belopp) – 250. I detta fall behöver köparen inte ta ställning till frågor rörande exempelvis valutakurser eftersom momsen "tar ut sig själv".³⁵ De gånger ingående och utgående moms inte matchar är t.ex. när ett företag sysslar med blandad verksamhet eller verksamhet som helt står utanför momsplikt. I de fallen kommer en diskrepans uppstå mellan förvärvsmomsen och den avlyftbara momsen.³⁶

³³Lundén, Björn, Svensson, Ulf: MOMS s. 244. Se även direktiv 2006/112/EG art. 20-23.

³⁴Lundén, Björn, Svensson, Ulf: MOMS s. 244.

³⁵Lundén, Björn, Svensson, Ulf: MOMS s. 272.

³⁶Lundén, Björn, Svensson, Ulf: MOMS s. 251.

För att detta skall kunna göras krävs att säljaren är momsregistrerad och därigenom har ett så kallat VAT-nummer. Detta anger säljaren på fakturan för att undgå att lägga på moms vid försäljningen.³⁷ För att kontrollera att transaktionen går smärtfritt är det viktigt att man fyller i rätt VAT-nummer, eftersom du annars själv som säljare i efterhand kan bli skyldig att redovisa momsen. Det är alltså extra viktigt för företag med stor, fluktuerande kundgrupp att vara vaksam gällande detta.³⁸

Tidpunkten för momsregistreringen styrs av när varan de facto är levererad till destination. Poängen är att göra det svårare med bedrägerier, exempelvis genom att varan bokförs som ett gemenskapsinternt förvärv men sedan istället säljs i säljarens land.³⁹ För att en säljare skall anses vara i god tro gällande köparens avsikter, och därigenom slippa erlägga mervärdesskatt i efterhand, krävs att denne "vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av honom för att han skall försäkra sig om att den transaktion som han företar inte leder till att han blir inblandad i en skatteflykt".⁴⁰

Destinationslandsprincipen har alltså införts som en huvudregel genom bestämmelserna som kringgärdar begreppet gemenskapsinternt förvärv, trots att det enligt direktivets språkbruk skall anses som ett undantag. Till denna faktiska huvudregel hör dock ett viktigt undantag, då säljarlandets moms påläggs vid köp och alltså ursprungslandsprincipen gäller. Enligt art. 3.1 b) mervärdesskattedirektivet skall köp gjorda av privatpersoner eller av företag som handlar utanför sin ekonomiska verksamhet betala ursprungslandets moms. Denna regel gäller upp till ett gränsvärde av 10.000 euro, totala köp gjorda överstigande denna summa beskattas enligt huvudregeln, art. 3.2 mervärdesskattedirektivet.

3.3.2 Tjänster

Köp av tjänster fungerar något annorlunda än köp av varor. Dessa regleras i artikel 24-29 samt art. 43-52 mervärdesskattedirektivet gällande platsen för utförd tjänst. För det första är det värt att notera att ingen principiell skillnad görs mellan den inomeuropeiska och utomeuropeiska varuhandeln – till skillnad från varuhandeln är det alltid samma land som är beskattningsland och omsättningsland. Så har det även varit historiskt, eftersom tullen aldrig själv hanterat mervärdesskatt på tjänster.⁴¹ Anledningen till detta är att det är mycket svårare att som vid varuhandel fastställa en "import" av en tjänst. Av denna anledning kretsar mervärdesskattedirektivets regler kring var tjänsten är omsatt, vilket görs genom en typ av rättslig kvalificering, art. 43-59b.⁴²

³⁷Lundén, Björn, Svensson, Ulf: MOMS s. 245.

³⁸Lundén, Björn, Svensson, Ulf: MOMS s. 248.

³⁹Ståhl, Kristina et al.: EU-skatterätt s. 236 f. Se även direktiv 2006/112/EG art 40.

⁴⁰Mål C-271/06 Netto Supermarkt p. 24.

⁴¹Forssén, Björn: Momshandboken enligt 2001 års regler s. 318 ff.

⁴²Ståhl, Kristina et al.: EU-skatterätt s. 238.

Huvudregeln för intraeuropeisk handel med tjänster står att finna i artikel 43, som säger att platsen för tillhandahållandet av tjänster skall vara den plats där den beskattningsbara personen (köparen) har etablerat sin verksamhet. Om tjänsterna istället tillhandahålls på fast etableringsställe i annat EU-land skall beskattning ske där. Strikta krav gäller för att ett fast etableringsställe skall få finnas i annat land än etableringslandet, belyst bl.a. i det vägledande målet Berkholz⁴³. Ett tyskt företag tillhandahöll bl.a. spelmaskiner på en färja mellan Tyskland och Danmark. Berkholz hävdade att spelmaskinerna i sig utgjorde ett fast driftställe. EUD fastslog att ett företags etableringsort är den primära anknytningen till tjänstebesättning, och att undantag från detta endast kan göras antingen genom att konflikt angående beskattningsrätten uppstår med annan medlemsstat, eller om sådan beskattning inte leder till någon fiskalt rationell lösning.⁴⁴ Berkholz skulle alltså fortsatt beskattas i Tyskland. Denna, i mångas ögon, hårda bedömning grundar sig i att EU-domstolen försökt stävja företag från att planera sina tjänsteköp i länder med lägre skattesats än i etableringslandet.⁴⁵

Huvudregeln gällande beskattning av tjänster får anses vara något starkare än den gällande för varor. Det viktigaste undantaget står att finna i artikel 47 mervärdesskattedirektivet, som behandlar tjänster med anknytning till fast egendom. Där har det ansetts olämpligt att t.ex. någon med etablerad verksamhet i Tyskland, men som äger fastigheter i Sverige, skall betala något annat än svensk moms på exempelvis en arkitekts arbete.

Slutligen något om den tidigare ordningen. Innan Europeiska rådet antog direktiv 2008/8/EG gällde som huvudregel att beskattning skulle ske i det land där säljaren var etablerad, dvs. enligt ursprungslandsprincipen. Det förekom dock 21 undantag till denna urvattnade huvudregel. Ett av dessa områden, då denna ursprungslandsprincip fortfarande gällde, var inom telekombranschen.⁴⁶ Luxemburg, med en skattesats på dessa tjänster om 15 %, motsatte sig direktivet in i det längsta, vilket slutade i att det inte helt kommer att genomföras förrän 2018. Att exportera en tjänst utan att fysiskt förflytta sig var inget man på 1960-talet kunde föreställa sig, då när man utformade regler för hur mervärdesbeskattningsreglerna skulle se ut inom EU.⁴⁷

⁴³Mål 168/84 Berkholz.

⁴⁴Mål 168/84 Berkholz p. 17 f. Se även Ståhl, Kristina et al.: EU-skatterätt s. 239.

⁴⁵Ståhl, Kristina et al.: EU-skatterätt s. 239 f.

⁴⁶Hellgren, Ida: Internationell tjänstehandel enligt de nya ändringarna i momsdirektivet i: SvSkT 2008:8 s. 514.

⁴⁷Hellgren, Ida: Internationell tjänstehandel enligt de nya ändringarna i momsdirektivet i: SvSkT 2008:8 s. 514.

3.4 Skattesatser

Avdelning VIII mervärdesskattedirektivet behandlar de skattesatser som tillåts för EU:s medlemsländer. Huvudregeln står att finna i artikel 96 och 97, som stipulerar att medlemsstaten själv får fastställa en normalskattesats ej understigande 15 %. Dessutom framgår i artikel 98 och 99 att staten får tillämpa ytterligare två reducerade skattesatser om minst 5 % på varor och tjänster utskrivna i direktivets bilaga III. Denna bilaga listar 18 typer av varor och tjänster som kan åläggas en reducerad skattesats.

För att exemplifiera har Sverige bestämt och i 7 kap. 1 § ML infört tre olika skattesatser. Normalskattesatsen ligger på 25 %. En reducerad skattesats om 12 % appliceras på bl.a. restaurangtjänster samt på omsättning, import och unionsinterna förvärv av livsmedel. En ytterligare reducerad skattesats om 6 % används på tidningar, böcker, kataloger och liknande samt på viss kulturverksamhet (konserter, teater, viss musei- och biblioteksverksamhet). Det finns dessutom en lång katalog på varor och tjänster som är helt undantagna skatteplikt, se avdelning IX mervärdesskattedirektivet.

Det är svårt att säga något generellt om skattesatserna inom EU. Kort kan nämnas att Danmark har den högsta skattesatsen med 25 % utan några reducerade skattesatser, medan Luxemburg (15 % med tre reducerade skattesatser) och Malta och Cypern (18 % med två reducerade skattesatser) ligger i andra änden av spektrat. Alla EU:s medlemsländer förutom Danmark använder sig idag av minst en reducerad skattesats.⁴⁸ Totalt täcks 2/3 av den totala konsumtionen av staters normalskattesats, där resterande 1/3 tillfaller reducerade skattesatser eller helt skatteundantagen verksamhet.⁴⁹

⁴⁸VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 14th of January 2013. TAXUD.c.1(2013)69198.

⁴⁹KOM(2010) 695 slutlig s. 5.

4 Destinationslandsprincipen & Ursprungslandsprincipen

En intern debatt har länge förts över vilken princip som skall gälla för intraeuropeisk handel. I över 25 år har målet varit att genomgående introducera en form av ursprungslandsprincip. Av olika anledningar, förklarar nedan, har en sådan ordning inte införts, och som jag tidigare beskrivit råder idag något av en blandning mellan de två principerna, men med klar övervikt för destinationslandsprincipen. Systematiskt har mycket lite skett sedan införandet av det europeiska mervärdesskattesystemet, trots enträget arbete för att i grunden ändra ett system som endast var tänkt som en övergångsordning.

Denna ovilja från medlemsstaterna att förändra systemet hindrar inte att det måste anses överraskande att kommissionen 2011 bestämde att EU framgent skulle fokusera sitt arbete på att förbättra dagens system, baserat på destinationslandsprincipen, istället för att fortsätta arbetet med att försöka få till stånd en grundlig förändring.⁵⁰ Alltjämt vidhålls ursprungslandsprincipens överlägsenhet, men kommissionen har insett att det är orealistiskt att tro att den nödvändiga enigheten för förändring kommer att uppnås, åtminstone inom överskådbar tid. Kommissionen har därför valt att göra en helomvändning, och fullt ut istället satsa på destinationslandsprincipen.

Beslutet har sin bakgrund i kommissionens dokument betitlat ”*Europa 2020 – en strategi för smart och hållbar tillväxt för alla*”⁵¹. Här utmålas en strategi för hur EU skall ta sig ur den rådande ekonomiska och finansiella krisen. I förordet till detta dokument talar kommissionens ordförande José Manuel Barroso om fem kategorier av frågor EU måste sätta extra fokus på och som skall fungera som mätstickor för EU:s framgång fram till 2020. Dessa kategorier är sysselsättning, forskning och innovation, klimatförändringar och energi, utbildning samt fattigdomsbekämpning.⁵²

För att uppnå dessa mål krävs bl.a. omvälvande förändringar gällande EU:s inre marknad. I dokumentet talas mycket om flaskhalsar – för att den inre ekonomin skall kunna visa fortsatt tillväxt krävs att ekonomiska och administrativa hinder undanröjs. Ett av de största hindren för tillväxt är de oerhört tekniska skatteregler som finns för intraeuropeisk handel samt den administrativa börda dessa medför, särskilt för små- och medelstora företag. Bördorna kan medföra att dessa avskräcks från entreprenörskap och handel över nationsgränser, vilket kraftigt skadar EU:s ekonomi.⁵³

⁵⁰KOM(2011) 851 slutlig.

⁵¹KOM(2010) 2020 slutlig.

⁵²KOM(2010) 2020 slutlig s. 6.

⁵³KOM(2010) 2020 slutlig s. 6 f.

Ett effektivt system för mervärdesskatt medför att EU och medlemsländerna enklare kan övergå till ett skattesystem som är mer baserat på konsumtion än på arbete. Denna typ av beskattning är både mindre skadlig för tillväxten och därtill inte lika konjunkturkänslig.⁵⁴

I de följande två kapitlen tar jag upp de typer av lösningar som föreslagits för att skapa ett fungerande och effektivt mervärdesskattesystem inom EU. Kapitel 5 behandlar ursprungslandsprincipen, vars införande alltså ursprungligen varit målsättningen för EU, men som alltså nyligen slopats till förmån för destinationslandsprincipen. Kapitel 6 behandlar andra typer av möjliga lösningar på problemet – dessa har i varierande grad genom åren diskuterats inom EU men har av olika anledningar aldrig föreslagits eller genomförts. I kapitel 7 redogör jag för det nuvarande mervärdesskattesystemet, de problem som finns i detta och de lösningar som finnes.

⁵⁴KOM(2011) 851 slutlig s 5 f.

5 Ursprungslandsprincipen

Som ovan nämnts har EU nu lagt om kursen, från att ha jobbat för att införa ett system baserat på ursprungslandsprincipen till att försöka förbättra dagens system, vilket är baserat på destinationslandsprincipen. Mervärdesskattedirektivet innehåller dock fortfarande artikel 402, som uttryckligen säger att dagens system endast är en övergångsordning, och att ”[...]beskattning skall ske i den medlemsstat där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster har sitt ursprung.”

Grunden för införandet av en ursprungslandsprincip är alltså enkel – vid gränsöverskridande handel skall skatt tas upp av det land där varan eller tjänsten skickas/utförs från (dvs. har sitt ursprung). Detta innebär att ett europeiskt mervärdesskattesystem skulle bli en förlängning av de nationella mervärdesskatteordningarna – en säljare lägger på nationell mervärdesskatt på vara eller tjänsten, oavsett var inom EU försäljningen sker.

I ursprungslandsprincipens renaste form skulle då exportlandet tillgodogöra sig mervärdesskatt på varor och tjänster som inte konsumeras inom landet – detta är en icke önskvärdt resultat, eftersom konsumtionslandet skall bära frukten av sitt eget konsumerande.⁵⁵ För att motverka detta har kommissionen sedan 1985 arbetat för att införa en modifierad version av den rena ursprungslandsprincipen. Nedan följer en kronologisk genomgång av detta arbete – detta för att visa på de problem man haft med att söka införa ursprungslandsprincipen, vilka biverkningar stater och andra varit rädda för vid ett eventuellt införande, fördelar med systemet samt varför man i nuläget slopat detta förslag.

5.1 COM(85) 310 slutlig

Det första konkreta förslaget för att implementera ursprungslandsprincipen kom redan sommaren 1985 i en sk. vitbok från kommissionen till Europeiska rådet med titeln ”*Completing the internal market*”.⁵⁶ Detta banbrytande dokument hade som ambition att ta bort fysiska, tekniska och skattemässiga hinder för intraeuropeisk handel. Avstamp togs i preambeln till det första mervärdesskattedirektivet⁵⁷, där det anges att marknaden skall fungera på samma sätt som inom en enskild nation. Detta, menade man, kunde endast uppnås på ett sätt. Vid köp av tjänst eller vara från annat EU-land skulle moms

⁵⁵Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: International VAT Monitor nov/dec 2011 s. 387.

⁵⁶COM(85) 310 final.

⁵⁷Direktiv 67/227/EEG.

som brukligt läggas på av säljaren. Köparen skulle ta upp denna summa som avdragsgill ingående skatt och få täckning för denna av staten. Genom ett clearing-system skulle säljarens utgående skatt, insamlat av exportlandet, överföras till det importerande landet.⁵⁸

Redan vid tidpunkten för förslaget uppmärksammades dock en rad problem med denna lösning. För det första fanns det vid tidpunkten stora skillnader i skattesatser mellan länderna, trots att de då endast var 9 till antalet. Med amerikansk förebild (som har ett fungerande system trots skillnader i skattesatser mellan delstaterna) fann kommissionen att, för att systemet skall fungera och inte ge otillbörliga för- eller nackdelar, det krävs att skillnaden i skattesatser inte överstiger 5 % mellan medlemsländerna. Kan skillnader hållas inom detta intervall kommer andra faktorer såsom geografisk närhet, servicenivåer, bekvämlighet etc. att jämna ut denna skillnad.⁵⁹ Sker inte en sådan harmonisering riskeras att systemet utnyttjas, eftersom köpare skulle kunna utnyttja det faktum att de kan köpa varor från utlandet med en reducerad skattesats gentemot inhemsk dito. Företag med begränsad skattskyldighet skulle t.ex. kunna köpa varor som är helt undantagna skatt i Tyskland, istället för att köpa samma varor belagda med 25 % moms i Sverige. En onaturlig migration av exportörer till lågskatteländer skulle troligtvis också ske eftersom de där skulle kunna erbjuda produkter till ett lägre pris.⁶⁰

En andra viktig fråga var de anslutna ländernas beroende av skatteintäkter från indirekt skatt jämfört med intäkter från den direkta beskattningen. Det visade sig bl.a. att Danmark och Irland förlitade sig över 50 % mer på de indirekta skatterna jämfört med övriga medlemsländer (beräknat på BNP). Eftersom skattesatserna vid tidpunkten ej var harmoniserade till den grad att differensen ej översteg 5 % skulle en förändring av dessa länders skattesats slå hårt mot dessa länders ekonomi, långt hårdare än mot andra länder som inte på samma sätt förlitade sig till indirekta skatter.⁶¹

Mot denna bakgrund utkristalliserade kommissionen tre huvudpunkter som måste åtgärdas innan ett gemensamt system baserat på ursprungslandsprincipen kunde införas. För det första måste gemenskapen samla sig kring gemensamma regler om skattebas. För det andra måste gemensamma regler finnas kring antalet skattesatser. Och för det tredje måste skattesatsen eller skattesatserna harmoniseras, eller i vart fall föras närmare varandra.⁶²

⁵⁸COM(85) 310 final, p. 212.

⁵⁹COM(85) 310 final, p. 185 ff.

⁶⁰Ståhl, Kristina et al.: EU-skatterätt s. 236.

⁶¹COM(85) 310 final, p. 187 ff.

⁶²COM(85) 310 final, p. 193.

5.2 Direktiv 91/680/EEG

COM(85)310 följdes av ytterligare två dokument⁶³ med förslag till ändring av mervärdesskattedirektivet, efter att en mer djupgående analys av läget hade gjorts. Dessa fick dock direkt avslag av rådet.⁶⁴

Istället lades genom direktiv 91/680/EEG grunden till ett system för mervärdesbeskattning som skulle fungera även efter upphävandet av de fiskala gränser som funnits inom EU, och ett system mycket liknade det vi har idag infördes på mervärdesskatteområdet. I detta direktiv stadgas bokstavligen att systemet endast är av övergående karaktär, och skall gälla fram till att en slutlig ordning genomförs vilket skulle ske senast den 31 december 1996. Därefter kommer, skriver man, ”[övergångsbestämmelserna][...] att ersättas av ett slutligt system för beskattning av handel mellan medlemsstater som bygger på principen att beskatta tillhandahållandet av varor och tjänster i ursprungsmedlemsstaten [...]”.⁶⁵

Under sommaren år 1996 lade kommissionen fram ett förslag till ett gemensamt mervärdesskattesystem för den inre marknaden.⁶⁶ Detta förslag skulle ersätta övergångssystemet och var baserat på 1985 års idéer. Så blev dock aldrig fallet, och den tänkta övergångsordningen blev istället permanent. Sedan dess har kommissionen vidhållit sin uppfattning och sökt förbättra möjligheterna att införa ett system baserat på ursprungslandsprincipen, bl.a. genom att arbeta för harmoniserade skattesatser.

Genom kommissionens grönbok KOM(2010) 695 fick debatten en nytändning. Kommissionen höll vid tidpunkten fast vid ursprungslandsprincipen med samma argument man framfört 1985.⁶⁷ Något införande blev det aldrig. Istället ändrade man kurs och började arbeta på att förbättra de rådande "övergångsbestämmelserna". Mer om detta nedan.

⁶³COM(87) 322 final/2, samt COM(87) 323 final/2.

⁶⁴European Commission: Tax reforms in EU member states, Tax policy changes for economic growth and fiscal sustainability i: European Economy 6, 2012 s. 48.

⁶⁵Se förordet till direktiv 91/680/EEG.

⁶⁶KOM(96) 328 slutlig.

⁶⁷KOM(2010) 695 slutlig s. 6 ff.

5.3 Fördelar med kommissionens förslag baserat på ursprungslandsprincipen

Det skall påpekas att kommissionens förslag på införande av ursprungslandsprincipen på en viktig punkt är mycket lik destinationslandsprincipen. Eftersom avdragsrätt för betald skatt ges för köparen vid ett gränsöverskridande köp, och följdförsäljning beskattas helt i säljarlandet, blir nettoresultatet i många fall detsamma som med dagens system. Dessutom får konsumtionslandet – till skillnad från om man infört en ren ursprungslandsprincip – precis som idag bära frukten av sitt eget konsumerande.⁶⁸ Men ursprungslandsprincipen har andra fördelar gentemot destinationslandsprincipen.

Den stora fördelen med att införa en ursprungslandsprincip som den kommissionen föreslagit är att import och export blir mycket mer lätthanterligt, både för privatpersoner och företag. Mervärdesskatten som betalas vid köpet blir alltid avdragsgill ingående skatt för köparen, och handhavandet skulle bli likadant oavsett huruvida köpet skett inom eller utom verksamhetslandet. Att handla med Tyskland gentemot att handla inom Sverige skulle härigenom vara lika krävande, och inga öppna eller dolda barriärer skulle finnas för den intraeuropeiska handeln.⁶⁹

En annan stor fördel med att introducera ursprungslandsprincipen är att momsbedjan inte skulle brytas på det sätt som den idag görs. En transaktion skulle precis som på den interna svenska marknaden förklarats ovan i princip kunna spåras tillbaka till sitt ursprung. Och precis som förklarats i kapitel 2 innebär detta att momsbedrägerier på ett mycket effektivt sätt skulle stävjas. De stora problem EU har idag med bl.a. karusellbedrägerier skulle inte kunna existera efter införandet av ett sådant system. Jag återkommer till detta.

I dagens system uppstår även en distorsion av konkurrensen genom att köpare ej behöver betala moms på sina inköp vid intraeuropeiska köp, men behöver stå för denna kostnad vid nationell handel. Detta medför störningar och konkurrensnedvridningar som skulle försvinna i och med ett införande av destinationslandsprincipen, särskilt så för företag som sysslar med skatteundantagen verksamhet, t.ex. finansiella tjänster, se nedan under 7.4.⁷⁰

⁶⁸Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: International VAT Monitor nov/dec 2011 s. 387 ff.

⁶⁹Ståhl, Kristina et al.: EU-skatterätt s. 235.

⁷⁰Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: International VAT Monitor nov/dec 2011 s. 391.

5.4 Problem med införandet av ursprungslandsprincipen

Europeiska rådet, bestående av medlemsländernas stats- och regeringschefer, har sedan 1991 motsatt sig förslag om införandet av ett system baserat på ursprungslandsprincipen. Detta trots periodvis hårda påtryckningar från både kommissionen och näringslivet. Anledningarna till att de ställt sig emot är främst tre – till viss del överensstämmande med dem kommissionen framlade redan i COM(85) 310.

För det första har stater ställt sig frågande till det organ som skall föra över skattemedel från ursprungslandet till destinationslandet. För att en stat skall lämna ifrån sig makten att driva in skatter från sina medborgares konsumtion krävs att tillräcklig säkerhet ges, något många medlemsländer ställt sig frågande till, inför huruvida detta över huvud taget är möjligt.⁷¹ Alternativet till detta – att införa ursprungslandsprincipen på ett sätt där skatten ej förs över till konsumtionslandet – är inte att anse som ett rimligt alternativ då intäkter från mervärdesbeskattningen kommer att övergå från att tillföras importlandet till exportlandet.⁷²

För det andra har, precis som understruket i COM(85) 310, mervärdesskattesatserna ännu inte harmoniserats på ett sådant sätt att en ursprungslandsprincip är motiverad. Trots införandet av reglerna kring normalskattesats och reducerade skattesatser är skillnaden idag fortfarande 12 procent mellan högsta och lägsta momslanderna i EU (medräknat de reducerade skattesatserna).⁷³ Troligt är att inte ens kommissionens ursprungliga uppskattning om ett maximalt gap på 5 % idag skulle räcka för att få rådets godkännande. Mot bakgrund av den internationalisering och, kanske framför allt, den tekniska revolution som skett sedan 1985 har avståndens betydelse för handeln reducerats till den grad att det argumentet tappat sin kraft. Detta oberoende av att EU fått en rad nya medlemsländer.

För det tredje skiljer sig även ländernas skattebas avsevärt. Trots att EU har arbetat med att begränsa möjligheterna till reducerade skattesatser kvarstår stora skillnader mellan länders faktiska upptagning av skatt och deras potentiella upptagning av densamma.⁷⁴ Denna skillnad kan dock inte helt tillskrivas reducerade skattesatser. Även faktorer såsom skattefusk måste beaktas, liksom stater olika tillämpning av undantagsregler genom

⁷¹European Commission: Tax reforms in EU member states, Tax policy changes for economic growth and fiscal sustainability i: European Economy 6, 2012 s. 49.

⁷²Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: International VAT Monitor nov/dec 2011 s. 390 f.

⁷³European Commission: Tax reforms in EU member states, Tax policy changes for economic growth and fiscal sustainability i: European Economy 6, 2012 s. 49.

⁷⁴European Commission: Tax reforms in EU member states, Tax policy changes for economic growth and fiscal sustainability i: European Economy 6, 2012 s. 49.

särskilt gynnande av vissa varor eller branscher. Uppskattningar visar att denna skillnad i skattebas sannolikt är än högre än bara den siffermässiga skillnaden i normalskattesats.⁷⁵ Mer om detta nedan.

5.5 Slutsats

Syftet med KOM(2010) 695 slutlig var att se över det mål, uppställt redan 1967⁷⁶, om att införa ett system för mervärdesskatt för de intraeuropeiska handeln som skulle fungera på samma sätt som för rent nationell handel. Dokumentet fungerade som underlag för en debatt. Frågorna framlagda i detta dokument stod sedan under en tid öppet för näringsidkare, akademiker, skatteväsen etc. att diskutera. Denna ”allmänna remiss” sammanställdes senare i ett nytt dokument, Kom(2011) 851 slutlig, där slutsatser drogs från de över 1700 svar som inkommit.⁷⁷

Svaren på denna remiss var väntade. Kommissionens förslag om ett införande av ett system baserat på ursprungslandsprincipen är det mest tilltalande alternativet för att förenkla och förbättra förhållandet till mervärdesskatterätten för alla tillfrågade parter. Ändå anser de flesta att det i dagsläget är politiskt ogenomförbart att införa en sådan ordning. Att även Europaparlamentet – förslaget historiskt största försvarare – har insett denna politiska omöjlighet får anses talande för i princip hela EU:s inställning.⁷⁸

Det kan tyckas märkligt att något som av i princip alla parter ses som eftersträvansvärt samtidigt kan undgå att bli genomfört. Samtidigt är mervärdesskatter en oerhört viktig fråga för EU:s medlemsstater. Det handlar om en viktig princip då man vid införande av ursprungslandsprincipen tvingas lämna ifrån sig rätten att samla in den skatt som skall komma den individuella nationen till godo. Men det handlar också om praktiska problem, då riskerna förenade med en förändring av mervärdesskattesystemet kan medföra stora skattebortfall. Särskilt känsligt är ämnet idag eftersom EU för närvarande befinner sig i sin största ekonomiska- och finansiella kris hittills.⁷⁹

För att ett system baserat på ursprungslandsprincipen skall te sig rimligt krävs att stora förändringar görs innan eller i samband med dess införande. En harmonisering av medlemsländernas mervärdesskattesatser måste ske. Annars riskeras att en enorm neutralitetsbrist uppstår på den inre marknaden. Länder med låg skattesats skulle orättvist gynnas eftersom företagsetableringar samt köp i allmänhet kommer otillbörligt

⁷⁵European Commission: Tax reforms in EU member states, Tax policy changes for economic growth and fiscal sustainability i: European Economy 6, 2012 s. 49.

⁷⁶Direktiv 67/227/EEG. Se även KOM(2011) 851 slutlig s. 5.

⁷⁷KOM(2011) 851 slutlig s. 3.

⁷⁸KOM(2011) 851 slutlig s. 5.

⁷⁹KOM(2011) 851 slutlig s. 4.

koncentreras i dessa länder.⁸⁰ Dessutom är det nödvändigt att inrätta ett EU-rättsligt organ som för över skatteintäkter upptagna av exportlandet och för över dessa till konsumtionslandet. Stater har visat sig vara ovilliga att ge bort den faktiska kontrollen av skatteuppbörden till andra länder.⁸¹ Det finns som nämnt principiella skäl för medlemsstater att motsätta sig detta. Dessutom lyfter den senaste tidens ekonomiska oroligheter andra farhågor. Vad skulle exempelvis hända med mervärdesskatt upptagna av grekiska myndigheter om Grekland faktiskt skulle gått i konkurs?

Ändå skulle de tre stora invändningarna som finns mot att införa kommissionens förslag till ursprungslandsprincip kunna överbryggas om den politiska viljan fanns hos EU:s medlemsländer. Det är tydligt att denna saknas. Förslaget har legat på agendan i över 25 år men man har trots detta inte kunnat överkomma de initialt utmålade problemen gällande harmonisering av skattesatser, införandet av ett clearing-system för skattemedel mellan medlemsstaterna samt en enhetlig skattebas. Ett alternativ skulle vara att lägga mervärdesbeskattningen under EU:s exklusiva befogenhet, för att slippa det nu rådande dödläge där alla EU:s medlemsländer måste vara överens för att kunna förändra regler rörande mervärdesbeskattningen. Följden av detta skulle dock troligen bli densamma som om en politisk enighet plötsligt skulle uppnås, varför det inte får anses vara troligt att anta att något sådant kommer att ske.

Istället tvingas EU:s institutioner och medlemsländer till att ”lappa ihop” ett icke-önskvärt system. Detta får anses vara en enorm prestigeförlust för EU som helhet. Dessutom är det tveksamt om det ultimata målet om en fri inre marknad utan hinder kommer att kunna uppnås med ett system som inte skapats kring ursprungslandsprincipen.

⁸⁰Ståhl, Kristina et al.: EU-skatte rätt s. 235 f.

⁸¹Ståhl, Kristina et al.: EU-skatte rätt s. 236.

6 VIVAT, CVAT, RTVAT

Under åren har lagts ett stort antal förslag för intraeuropeisk hantering av mervärdesskatt. Dessa har introducerats successivt, parallellt med kommissionens arbete att införa ursprungslandsprincipen. Gemensamt för dessa är att upphovsmännen alla insett de stora brister som belastar dagens system, samtidigt som man insett att det inte är troligt att kommissionens ursprungslandsprincip kommer att införas inom en rimlig tidsram. Jag har i detta avsnitt valt att fokusera på tre typer av lösningar: VIVAT, CVAT och RTVAT. Problemen de söker lösa är desamma, men tillvägagångssätten skiljer sig åt.

Det skall nämnas att det finns ytterligare förslag på system för mervärdesskatterättens utformning gällande intraeuropeisk handel. Jag har valt att fokusera på dessa tre eftersom de lyfter fram de mest intressanta frågeställningarna och eftersom de, enligt min uppfattning, är de mest genomarbetade.⁸²

6.1 VIVAT

VIVAT (*viable integrated VAT* – ungf. gångbar integrerad mervärdesskatt) introducerades 1996 som ett alternativ till destinationslandsprincipen och kommissionens förslag om att införa ursprungslandsprincipen.⁸³

Författarna Keen & Smith ansåg att varken kommissionens förslag eller det nuvarande systemet är ett bra sätt att införa en slutgiltig lösning för ett intraeuropeiskt mervärdesskattesystem. För att uppnå ett optimalt system satte man upp två kriterier. För det första skall stater autonomi gällande beskattningsrätten behållas i den mån ett multinationellt system tillåter detta. För det andra skall ett mervärdesskattesystemets struktur och dess medföljande administrativa bördor så lite som möjligt hindra den inre marknaden.⁸⁴

⁸²För en översiktsbild se: Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: International VAT Monitor nov/dec 2011 s. 387-395.

⁸³Aujean, Michel, Valenduc, Christian, Wolf, Marc: Reform of the EU VAT System for Intra-Community Transactions i: International VAT Monitor jan/feb 2013 s. 15.

⁸⁴Keen, Michael, Smith, Stephen: The Future of Value Added Tax in the European Union i: Economic Policy vol. 11 no. 23 1996 s. 376.

VIVAT skulle fungera på följande sätt. Alla transaktioner gjorda mellan registrerade näringsidkare inom EU (vare sig transaktionen sträcker sig över en nationsgräns eller ej) skall vara underkastad en harmoniserad mervärdesskatt. En annan skattesats – helt bestämd av den individuella staten – används vid försäljning till konsument.

Enligt mervärdesskattens systematik blir skatteuppbörden ändå densamma. Skillnaden mot nuvarande system är den takt och på vilket stadium i transaktionskedjan mervärdesskatten plockas upp.⁸⁵

6.1.1 Fördelar

Det finns givna fördelar med detta system. För staters direkta vidkommande medför VIVAT två positiva verkningar. För det första skulle stater få bibehålla sin suveränitet över beskattningsrätten. Att lämna ifrån sig sagda rätt har som tidigare nämnts varit en av huvudanledningarna till att en ursprungslandsprincip inte gått att genomföra.⁸⁶ Detta gör VIVAT till ett mer realistiskt alternativ att införa än dagens system. Systemet är att betrakta som ett system som bibehåller destinationslandsprincipen eftersom sista ledet i försäljningskedjan (den till konsument) tas ut efter en skattesats satt av konsumtionslandet och inte av produktionslandet.⁸⁷ För det andra bibehålls mervärdesskattekedjan, vilket potentiellt skulle hjälpa till att stävja olika typer av gränsöverskridande bedrägerier (se nedan under 7.3).⁸⁸

Systemet har också andra fördelar. Framför allt skulle VIVAT skapa symmetri för alla företag som sysslar med intraeuropeisk handel. Eftersom alla transaktioner till företag – oavsett om dessa sker inom eller utom landet – skulle vara underkastad samma mervärdesskattesats skulle en exportör inte behöva ta ställning till vilket land köpet sker, endast om köparen är en registrerad näringsidkare eller ej.⁸⁹

Givetvis skulle någon form av clearing-system vara tvunget att sättas upp, precis som vid ett införande av ursprungslandsprincipen. Detta eftersom (vid gränsöverskridande handel) VIVAT-skatten skulle plockas upp av exporterande land (till en skattesats enligt förslaget lagd runt 15 %). Vid en helt harmoniserad skattesats skulle detta enligt författarna kunna göras förhållandevis enkelt, eftersom man skulle kunna se till nationers samlade intra-europeiska handel istället för att räkna på det på ett land-till-land basis.⁹⁰

⁸⁵Keen, Michael, Smith, Stephen: The Future of Value Added Tax in the European Union i: Economic Policy vol. 11 no. 23 1996 s. 402 f.

⁸⁶Keen, Michael, Smith, Stephen: The Future of Value Added Tax in the European Union i: Economic Policy vol. 11 no. 23 1996 s. 404 f.

⁸⁷Keen, Michael, Smith, Stephen: Viva VIVAT! I: International Tax and Public Finance 6, 2000, s. 741.

⁸⁸Keen, Michael, Smith, Stephen: The Future of Value Added Tax in the European Union i: Economic Policy vol. 11 no. 23 1996 s. 406.

⁸⁹Keen, Michael, Smith, Stephen: The Future of Value Added Tax in the European Union i: Economic Policy vol. 11 no. 23 1996 s. 405 f.

⁹⁰Keen, Michael, Smith, Stephen: The Future of Value Added Tax in the European Union i: Economic Policy vol. 11 no. 23 1996 s. 405.

6.1.2 Kritik & problem

Redan vid introduktionen av VIVAT påpekade författarna själva att en av systemets stora nackdelar ligger i att företag och skatteväsen måste utöka sin administration, eftersom man måste avgöra huruvida köparen är konsument eller näringsidkare. Så länge VIVAT-skattesatsen är högre än den nationella skattesatsen kan denna börda enklast läggas på säljaren, att bevisa att köparen faktiskt är registrerad. Systemet skulle på detta sätt mycket likna dagens system, där VAT-nummer skall redovisas för gemenskapsinterna köp.⁹¹

Även kritik utifrån har riktats mot förslaget, eftersom systemet endast tillåter en distinktion mellan företag och konsument. I dagsläget finns (se nedan under 7.4) en rad verksamhetstyper som är helt- eller delvis undantagna från skatteplikt. Dessutom har det pekats på att företag skulle kunna köpa varor och tjänster för personligt bruk och ändå dra nytta av den än normalskattesatsens (förmodat) lägre VIVAT-skattesatsen.⁹² Detta problem belyser inte författarna i sin huvudartikel, men det måste anses vara problematiskt eftersom det inte kan anses vara realistiskt att undantag från skatteplikt på utvalda verksamheter skall upphöra inom en överskådlig framtid.⁹³ En lösning på dessa problem skulle vara att införa undantagsregler i systemet, men detta skulle få negativa följder på grund av ytterligare ökade administrativa kostnader.⁹⁴

Det största problemet är dock inte själva systematiken, utan det faktum att även detta system förlitar sig på någon form av clearing-system. VIVAT-förslaget skulle medföra ett potentiellt enklare men framför allt mindre ingripande system än kommissionens föreslagna ursprungslandsprincipbaserade system. Men den politiska realiteten kvarstår. EU:s medlemsländer har hittills motsatt sig denna typer av inskränkande av beskattningsrätten, och det är troligt att de kommer att fortsätta med det.⁹⁵

6.1.3 Slutsats

VIVAT är en kompromiss mellan destinationslandsprincipen och ursprungslandsprincipen, och har en rad klara fördelar gentemot dagens mervärdesskattesystem. Neutraliteten mellan nationella och intraeuropeiska köp uppehålls genom att de påläggs samma skattesats. Detta främjar den inre marknaden då inga barriärer uppställs genom handel med annat EU-medlemsland. Så länge köparen är ett registrerat företag behöver

⁹¹Keen, Michael, Smith, Stephen: The Future of Value Added Tax in the European Union i: Economic Policy vol. 11 no. 23 1996 s. 406.

⁹²Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: International VAT Monitor nov/dec 2011 s. 391 f.

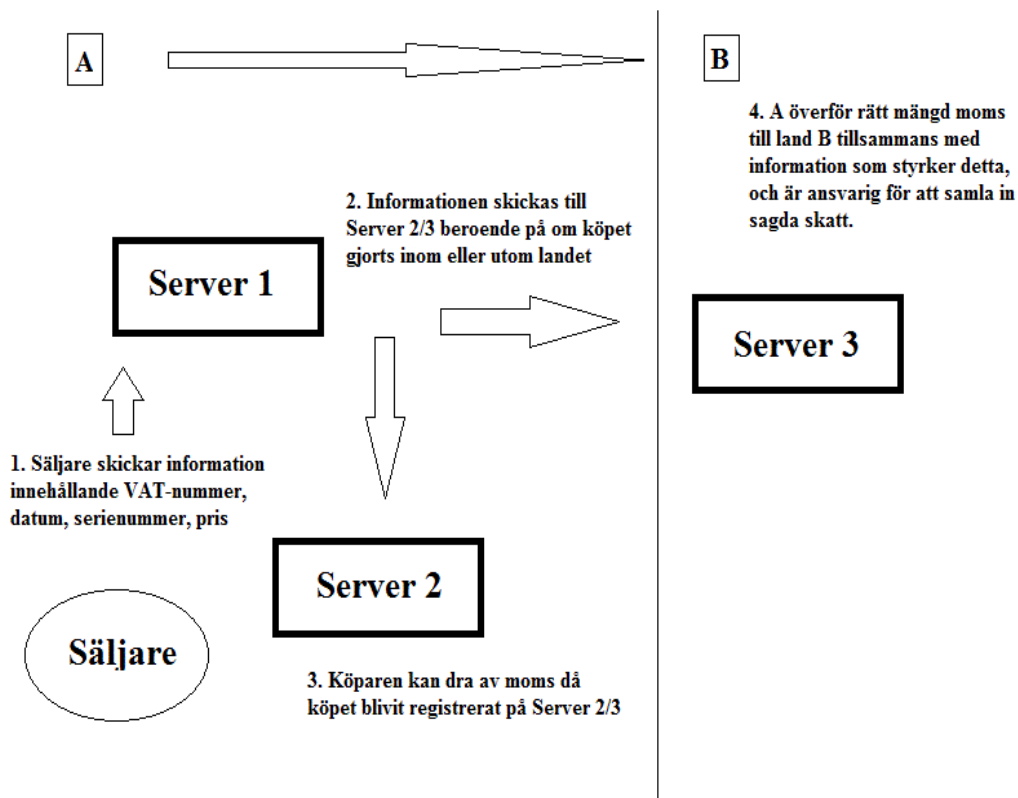
⁹³Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: International VAT Monitor nov/dec 2011 s. 392 fotnot 53.

⁹⁴Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: International VAT Monitor nov/dec 2011 s. 392.

⁹⁵Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: International VAT Monitor nov/dec 2011 s. 392.

en exportör inte ta ställning till vart denne befinner sig. Detta skulle främst gynna de små- och medelstora företagen som idag av förståeliga skäl inte har ekonomin att expandera utanför den egna landgränsen på grund av de då ökande administrativa kostnaderna. Dessutom skulle mervärdesskattekedjan upprätthållas. Detta skulle minska incitamenten till karusellbedrägerier över nationsgränserna (man kan dock diskutera om inte bedrägerier istället skulle uppstå på nationell nivå då skattesatserna mellan försäljning till konsument och företag potentiellt skulle differentiera avsevärt).

Diskussioner kring VIVAT och dess gångbarhet är fortfarande aktuell. Mycket har hänt sedan ursprungsartikeln skrevs 1996 och möjliga förbättringar av systemet har föreslagits. På grund av de otroliga tekniska framsteg som gjorts sedan dess har det föreslagits att clearing-systemet helt skulle kunna automatiseras. Systemet skulle kunna se ut som följande:⁹⁶



Trots detta ser jag inte att systemet rimligtvis kommer att införas, av samma anledning som att ursprungslandsprincipen inte kommer att göra det. Trots att systemet är helt

⁹⁶Bilden är ritad av mig efter förklaringen i: Aujean, Michel, Valenduc, Christinan, Wolf, Marc: Reform of the EU VAT System for Intra-Community Transactions i: International VAT Monitor jan/feb 2013 s. 16.

automatiserat överlåter stater faktiskt en stor del av sin beskattningsrätt till ett annat land. En lösning skulle vara att låta VIVAT helt administreras av ett skatteorgan på EU-rättslig nivå. Detta skulle dock medföra att EU skulle behöva administrera alla köp gjorda mellan företag, eftersom även nationella köp görs med den harmoniserade skattesatsen.

Skillnader i VIVAT-skatt och intern skatt skulle öppna för nya typer av bedrägerier. Och dessa skäl väger i mitt tycke tyngre än den neutralitet som VIVAT kan uppnå på den inre marknaden. Följande ofta använda citat är talande: ”[...]the Keen-Smith scheme in effect rectifies one asymmetry, between trade within a member state and trade between member states, by creating a new one, between sales to registered taxpayers and sales to final consumers.”⁹⁷

6.2 CVAT

CVAT (*compensating VAT*, ungf. kompenserande mervärdesskatt) introducerades som ett alternativ till dagens mervärdesskattesystem genom en artikel av Charles E. McLure Jr år 2000.⁹⁸ CVAT skulle fungera på så sätt att en harmoniserad skattesats skulle användas på alla gränsöverskridande köp. Detta till skillnad från VIVAT där den särskilda skattesatsen endast används av registrerade bolag.⁹⁹ McLure baserar sitt arbete på tidigare forskning gjort av Ricardo Varsano, som 1995 introducerade denna idé för det brasilianska mervärdesskattesystemet.¹⁰⁰ Varsano använder sig av liknelsen "en liten båt" som åker med varan eller tjänsten när den är såld, för att ge en korresponderande avdragsgill summa då varan eller tjänsten nått sin (utländska) destination.¹⁰¹

För att illustrera: Företag X i land A säljer varor till ett pris av 100 exklusive 20 % CVAT till företag Y i land B. Med i köpet följer 20 som en "garanti". Y får härigenom en ingående avdragsgill skatt på 20. Denne säljer sedan varorna vidare till företag Z för 200 exklusive 25 % moms. Y har i det här fallet full avdragsrätt för den ingående momsen på 20, vilket kvittas mot den summa X sänder till destinationslandet i "den lilla båten". Z betalar därför $200 * 25 \% = 50 - 20 = 30$ till staten.¹⁰²

⁹⁷Bird, Richard, Gendron, Pierre Pascal: Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution? i: *International Tax and Public Finance* 5 1998 s. 432.

⁹⁸McLure, Charles: Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensation VAT (CVAT) i: *International Tax and Public Finance* 7, 2000 s. 723.

⁹⁹McLure, Charles: Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensation VAT (CVAT) i: *International Tax and Public Finance* 7, 2000 s. 725.

¹⁰⁰McLure, Charles: Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensation VAT (CVAT) i: *International Tax and Public Finance* 7, 2000 s. 723. Ricardo Varsanos arbete finns inte översatt, så förlitar mig här på författarens tankar om originalarbetet.

¹⁰¹McLure, Charles: Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensation VAT (CVAT) i: *International Tax and Public Finance* 7, 2000 fotnot 19.

¹⁰²Exemplet är inspirerat från McLure, Charles: Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensation VAT (CVAT) i: *International Tax and Public Finance* 7, 2000 s. 726 ff.

För att facilitera detta system krävs att ett nytt administrativt organ införs. Detta organ tillhandahåller en korrekt summa för företaget i destinationslandet att dra av som ingående avdragsgill mervärdesskatt, och ser till att den uppsamlade CVAT-summan överförs till konsumtionslandet¹⁰³.

6.2.1 Fördelar

Fördelarna med CVAT liknar mycket de fördelar VIVAT medför. Både mervärdesskattekedjan och staters suveränitet över beskattningsrätten skulle bibehållas. Till skillnad mot VIVAT krävs dock inte att ett clearing-system av intäkter införs eftersom momsen följer med i transaktionen.

CVAT medför också det goda att, för konsumenter och företag som inte sysslar med skatteberättigad verksamhet, en stor del av dagens konkurrens gällande skattesatser mellan medlemsländerna skulle försvinna. Eftersom köpet bär en uniform CVAT vid utländska köp försvinner distinktionen mellan hög- och lågskatteland, vilket skulle minska förvrängningar av den inre marknaden.¹⁰⁴

Dessutom skulle systemet kunna utformas på ett sådant sätt att även företag som arbetar med skatteundantagen verksamhet, samt köp av konsumenter, beskattas i konsumtionslandet. Detta genom att kvitta CVAT-skatten direkt vid import för att sedan lägga på nationell mervärdesskatt. Detta skulle medföra (särskilt om CVAT-skatten är satt högre än den nationella skatten) att incitament ges att deklarerat ett sådant typ av köp, vilket skulle skänka gångbarhet åt systematiken.¹⁰⁵

6.2.2 Nackdelar

Den stora nackdelen med detta system är att det krävs införande av ett nytt administrativt organ. Detta organ skall enligt teorin inte syssla med någon egen form av upptagning av skatt, utan istället bara slussa runt den "lilla båten" till dess destination. Detta organ kommer inte att själva ackumulera några pengar utan bara vara en ren utgift. Det är naturligtvis omöjligt att uppskatta exakt vad detta organ skulle kosta EU. Man kan dock räkna med att denna kostnad kan komma att bli betydande, eftersom utgående och ingående moms måste matchas vid varje gränsöverskridande transaktion.¹⁰⁶ En stor uppstartskostnad är också att förvänta, eftersom systemet direkt måste vara mycket

¹⁰³McLure, Charles: Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensation VAT (CVAT) i: *International Tax and Public Finance* 7, 2000 s. 733 f.

¹⁰⁴Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: *International VAT Monitor* nov/dec 2011 s. 387.

¹⁰⁵Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: *International VAT Monitor* nov/dec 2011 s. 391.

¹⁰⁶Keen, Michael, Smith, Stephen: Viva VIVAT! i: *International Tax and Public Finance* 6, 2000 s. 747 f.

effektivt, då det annars finns stora och uppenbara möjligheter till skatteundanflykt och bedrägerier.¹⁰⁷

6.2.3 Slutsats

Istället för att ha en nollskattesats vid gränsöverskridande handel, så som i dagens system, beläggs även dessa transaktioner med mervärdesskatt. Systemet med CVAT är alltså mycket likt nuvarande system, vilket jag anser är en stor fördel eftersom det kan införas med (i sammanhanget) minimala åtgärder. Dessutom medför det att mervärdesskattekedjan upprätthålls vilket skulle stävja problematiken med karusellbedrägerier. Stater behåller också kontrollen över sitt eget lands beskattning vilket ytterligare talar för att systemet med CVAT skulle kunna röstas igenom av Europeiska rådet.

6.2.4 VIVAT/CVAT-hybrid

Ett annat förslag framlagt är införandet av ett VIVAT/CVAT-hybridssystem. Detta skulle fungera på så sätt att man inför en harmoniserad skattesats på intraeuropeiska köp mellan registrerade parter. Dagens mervärdesskattesystem skulle kunna kategoriseras som ett VIVAT/CVAT-hybridssystem men med en skattesats om 0%.¹⁰⁸

Ett sådant system skulle något urvattna båda originalförslagen. Symmetrin i dessa båda system skulle försvinna då handel med registrerade och oregistrerade partners skulle skilja sig åt. De stora fördelarna med ett rent CVAT-system, d.v.s. att det är en mer förfinad version av destinationslandsprincipen där konsumtionsstaten har kontroll över skatteuppbörden, försvinner också.¹⁰⁹ Men just på grund av dess likhet med dagens system är det ändå ett attraktivt förslag. Mycket lite behövs göras för att implementera det, EU:s administrativa kostnader skulle potentiellt inte öka nämnvärt, och företagens kostnader skulle troligtvis minska något eftersom några av de skyldigheter de idag har vid gränsöverskridande handel skulle försvinna.¹¹⁰

6.3 RTVAT

Ytterligare ett förslag för att förändra det europeiska mervärdesskattesystemet är RTVAT (*Real-Time VAT-solution*, ungf. skatteupptagning i realtid). Detta förslag drivs bl.a. hårt

¹⁰⁷Keen, Michael, Smith, Stephen: Viva VIVAT! i: *International Tax and Public Finance* 6, 2000 s. 747 f.

¹⁰⁸McLure, Charles: Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensation VAT (CVAT) i: *International Tax and Public Finance* 7, 2000 s. 734.

¹⁰⁹McLure, Charles: Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensation VAT (CVAT) i: *International Tax and Public Finance* 7, 2000 s. 734 f.

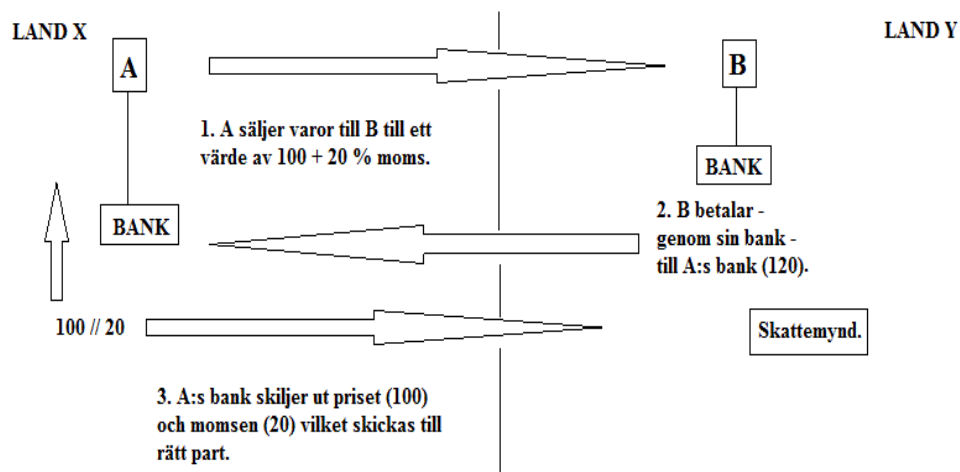
¹¹⁰Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: *International VAT Monitor* nov/dec 2011 s. 392.

av en ideell organisation¹¹¹ som anser att de tekniska möjligheterna som finns idag kan användas för att förbättra det nuvarande mervärdesskattesystemet.

Detta system baseras på den teknik som idag används för betalning med kreditkort. Under RTVAT skulle mervärdesskatten automatiskt fasas ut ur köpet, och genom datorprogram direkt skickas till konsumtionslandets skattemyndighet.¹¹² Säljaren av en produkt kommer alltså inte själva behöva handhålla samt periodiskt betala in mervärdesskatt till staten på det sätt som krävs idag – detta sköts istället helt automatiskt. Enligt huvudförslaget omfattar RTVAT alla typer av transaktioner, både gränsöverskridande handel (mellan företag och till konsumenter) samt den rent nationella handeln.¹¹³

Vid genomförande av RTVAT kommer två strukturella förändringar ske av dagens mervärdesskattesystem. För det första kommer säljarens momsskyldighet uppstå redan då betalning sker, och köparens avdragsrätt tillsammans med denna. För det andra kommer enligt huvudförslaget moms upptas i ursprungslandet.¹¹⁴

Exempel¹¹⁵:



Detta system innehåller ytterligare en finess: den automatiska process som skiljer ut pris och mervärdesskatt baserar inte denna information enbart på den enskilda fakturan, utan också på företagets löpande bokföring. Detta medför att varje gång ett köp görs kommer systemet automatiskt genomföra en "minirevision" av de berörda företagen.¹¹⁶

¹¹¹www.rtvat.eu Hämtad 2013-04-25.

¹¹²Ainsworth, Richard T: Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVAT, D-VAT certification i: International VAT Monitor maj/juni 2011 s. 156.

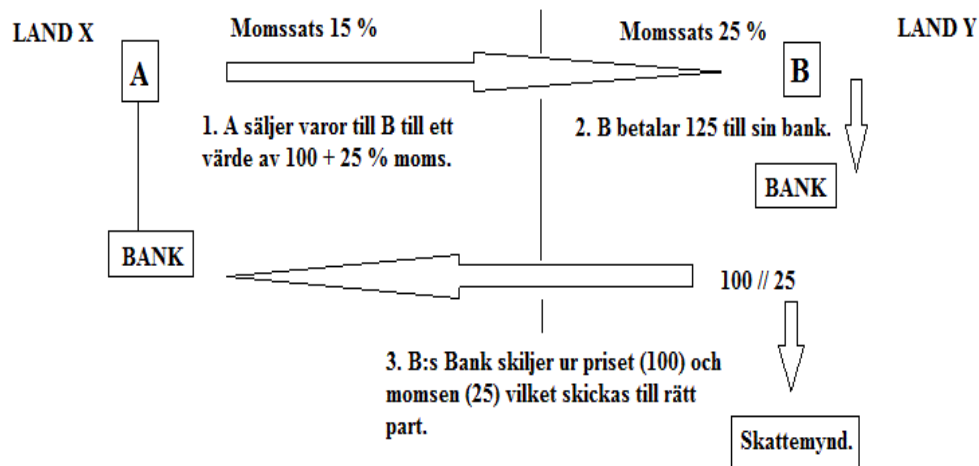
¹¹³Ainsworth, Richard T: Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVAT, D-VAT certification i: International VAT Monitor maj/juni 2011 s. 153 ff.

¹¹⁴Ainsworth, Richard T: Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVAT, D-VAT certification i: International VAT Monitor maj/juni 2011 s. 156.

¹¹⁵Inspirerat av exemplet i: Ainsworth, Richard T: Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVAT, D-VAT certification i: International VAT Monitor maj/juni 2011 s. 157.

¹¹⁶Ainsworth, Richard T: Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVAT, D-VAT certification i: International VAT Monitor maj/juni 2011 s. 158.

Diskussion om en vidareutveckling av RTVAT har skett genom åren, bl.a. med förslag på att systemet istället skall baseras på destinationslandsprincipen. Systemet skulle då se ut på följande sätt:¹¹⁷



6.3.1 Fördelar och nackdelar

Det finns en rad potentiella fördelar med att införa ett system baserat på RTVAT, oavsett om detta grundar sig i destinationslandsprincipen eller i ursprungslandsprincipen. Den största fördelen är att karusellbedrägerier vid elektronisk betalning blir omöjliga att genomföra. Eftersom säljaren aldrig själv har kontroll över mervärdesskatten kan denne inte heller försvinna med densamma. Detta gäller dock inte vid betalning med kontanta medel (se nedan).¹¹⁸

6.3.1.1 RTVAT baserat på ursprungslandsprincipen

Eftersom ursprungslandets mervärdesskattesats skall appliceras på köpet, och systemet är helt automatiserat, kommer administrationen för säljaren att i princip försvinna. Det är dock rimligt att anta att kostnader för tillhandahållande av servrar samt bankens arbete kommer att debiteras av säljarparten genom någon form av extraskatt. Förslag på en avgift om 0.25 euro per transaktion överskridande 10 euro har framlagts.¹¹⁹

¹¹⁷Inspirerat av exemplet i: Ainsworth, Richard T: Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVAT, D-VAT certification i: International VAT Monitor maj/juni 2011 s. 158.

¹¹⁸Ainsworth, Richard T: Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVAT, D-VAT certification i: International VAT Monitor maj/juni 2011 s. 157.

¹¹⁹Jennings, Charles: The EU VAT System – Time for a New Approach? i: International VAT Monitor jul/avg 2010 s. 258 f.

Problemet, som alltid gällande system baserat på ursprungslandsprincipen då mervärdesskattesatserna inte är harmoniserade, är att neutraliteten inte upprätthålls. Företag som sysslar med skatteundantagen verksamhet kommer att kunna dra nytta av att mervärdesskattesatserna skiljer sig åt mellan medlemsländerna. Dessutom kommer återigen frågeställningar kring clearing-systemet. Förvisso är systemet helt automatiserat men upptagande av skatt företas trots allt i ett annat land.¹²⁰

6.3.1.2 RTVAT baserat på destinationslandsprincipen

Att destinationslandsprincipen uppehålls medför tidigare nämnda fördelar: inga konkurrensfördelar på grund av lägre mervärdesskattesats kommer att ges till lågskatteländer. Dessutom administreras mervärdesskatten i det land där den så småningom ändå skall hamna. Ingen kontroll över beskattningsrätten lämnas alltså över till ett annat medlemsland.¹²¹

Nackdelen är att säljaren själv måste hålla koll på vilken skattesats som skall påläggas vid intraeuropeiska köp. Detta kan komma att innebära stora administrativa kostnader, då det inte endast existerar flertalet olika normalskattesatser inom EU, utan också otaliga reducerade skattesatser samt varor och tjänster som i vissa medlemsländer är helt undantagna skatteplikt.¹²²

6.3.2 Slutsats

RTVAT, oavsett om man baserar denna på destinationslandsprincipen eller ursprungslandsprincipen, löser alla de stora problem som idag finns inom EU gällande dess mervärdesskattereglering. Den grundläggande teknologin för att införa ett sådant system finns också redan där. Kreditkort och andra typer av direktbetalningstjänster använder sig redan av liknande system för att kunna hantera betalningar. Detta gäller även teknologin som skulle sköta de "minirevisioner" som skulle företas varje gång en transaktion sker.¹²³

Ett stort problem med systemet är dock transaktioner som betalas med kontanter. Systemet är tänkt att fungera vid köp med elektroniska medel – det är detta som gör det möjligt att i princip direkt kunna administrera mervärdesskatt istället för att göra det periodvis. Eftersom de flesta typer av transaktioner idag görs på detta sätt (särskilt mellan företag, men också mellan företag och konsument) är det endast en mindre del av de

¹²⁰Ainsworth, Richard T: Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVAT, D-VAT certification i: International VAT Monitor maj/juni 2011 s. 156 f.

¹²¹Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: International VAT Monitor nov/dec 2011 s. 394.

¹²²Ainsworth, Richard T: Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVAT, D-VAT certification i: International VAT Monitor maj/juni 2011 s. 157.

¹²³Ainsworth, Richard T: Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVAT, D-VAT certification i: International VAT Monitor maj/juni 2011 s. 158.

totala transaktionerna som skulle kräva en särskild ordning. Detta problem skulle kunna lösas genom att krav uppställs på att säljare som tar emot betalning på detta sätt måste bokföra mervärdesskatten under samma dag.¹²⁴ Men faktum kvarstår. Privatpersoner och företag handlar fortfarande med kontanta medel, och för dessa transaktioner skulle RTVAT inte kunna komma åt potentiella bedrägeriförfaranden.

Trots detta tycker jag RTVAT är ett mycket attraktivt förslag. Karusellbedrägerier företas idag ofta med hjälp av avancerade tekniska hjälpmedel (se nedan). Det logiska är då att använda sagda teknik för att underlätta myndigheters arbete att stävja skattefusk. Förvisso krävs att ett nytt system upprättas, med nationella servrar, avtal med banker och eventuellt nya punktskatter. Men eftersom RTVAT så elegant löser alla problem uppkomna idag hade jag gärna sett att denna idé åtminstone utreds närmare av kommissionen.

¹²⁴Jennings, Charles: The EU VAT System – Time for a New Approach? i: International VAT Monitor jul/aug 2010 s. 258.

7 Destinationslandsprincipen och dess verkningar på den intra-europeiska handeln

Genom Kom(2010) 695 ville kommissionen – mitt under brinnande finanskris – göra en grundlig utredning av det EU-rättsliga mervärdesskattesystemet. Detta ansågs inte effektivt nog, vilket blev extra tydligt då brister i skatteuppbörd resulterade i lägre skatteinkomst, som vid tidpunkten var extra kännbara. Genom detta dokument öppnade man för EU:s privatpersoner, företag, myndigheter, akademiker etc. att yttra sig gällande problem, lösningar och annat som hade samband med EU:s mervärdesskattesystem. Responsen var överväldigande, med över 1700 yttranden.¹²⁵ Detta, om inte annat, pekar på att debatten var mycket efterlängtd. Genom denna studie samt följdstudier framtagna av kommissionen lade man i december 2011 helt om rodret. Från att tidigare ha satsat på ursprungslandsprincipen skulle man nu istället fokusera på att förbättra dagens system baserat på destinationslandsprincipen.¹²⁶

I dessa dokument och i doktrin inom ämnet framgår tydligt att dagens system fungerar långt ifrån optimalt. Nedan följer en genomgång av de största problem EU och dess medlemsländer idag brottas med gällande mervärdesbeskattningen. De tre första delarna av detta kapitel tar upp de största problemen med dagens system – dess brist på neutralitet, de administrativa kostnader det medför och att systemet öppnar upp för bedrägerier. Sista delen behandlar undantaget för skatteplikt för finansiella tjänster som också är av stor betydelse för EU:s mervärdesbeskattning.

7.1 Neutralitetsbrist

Teoretiskt kan ett system baserat på destinationslandsprincipen vara helt neutralt. Tjänster och varor beskattas i det land de konsumeras oavsett ursprung, vilket innebär att företag och privatpersoner inte skall behöva ta hänsyn till från vilket land man handlar. Att systemet idag lider av neutralitetsbrist är framför allt beroende av tre saker. För det första har systemet – som förklarats under kapitel 3 – många och skilda undantag.

¹²⁵För en sammanfattning av svaren se: Summary report of the outcome of the public consultation on the Green Paper on the future of VAT, towards a simpler, more robust and efficient VAT system. TAXUD.c.1(2011)1417007.

¹²⁶Se KOM(2011) 851 slutlig.

Särskilt märkbart är det gällande handeln mellan företag och konsumenter. Dessa typer av köp beskattas ofta i företagets hemland, vilket innebär att det kan vara mer förmånligt att importera en vara än att köpa den nationellt.¹²⁷

För det andra är det rent administrativt dyrare att importera/exportera en vara än att handla inom det egna landet, eftersom mervärdesskattelagstiftningen är så komplicerad och innehåller så många undantag.¹²⁸ Detta skapar ett inbyggt motstånd mot intra-europeisk handel och ger en fördel för inhemska bolag gentemot sina utländska europeiska konkurrenter, tvärt emot själva grundtanken med en inre marknad. För det tredje finns ett neutralitetsproblem gällande handel där mervärdesskatten inte är avdragsgill. Detta är särskilt märkbart gällande finansiella tjänster, där denna kostnad istället tynger överlåtelsepriset. Detta innebär inte bara att priserna för sådana tjänster är 3-5% högre än vad de hade kunnat vara, vilket betyder att det finns incitament för företag att köpa sådana tjänster från lågskatteländer. Det innebär också att företag som sysslar med finansiella tjänster gärna flyttar till eller etablerar sig direkt i t.ex. Cypern.¹²⁹ Kopplat till detta är att stater idag har anledning att begränsa outsourcing. Många gånger är statens direkta verksamhet (se art. 132-134 mervärdesskattedirektivet för vilka undantag för mervärdesbeskattning som medges) undantagna från mervärdesskatt, vilket betyder att om de, vid outsourcing till privat företag, tvingas betala mervärdesskatt som de sedan inte har rätt till avdrag för.¹³⁰

EU-domstolen använder sig frekvent av neutralitetsprincipen i sina avgöranden, både som ett led i argumentationen och som huvudargument för att nå en viss slutsats.¹³¹ En analys av dessa avgöranden går utanför denna uppsats avgränsning men tydliggör denna princip stora betydelse, både i det enskilda fallet och på ett större, övergripande plan.¹³²

7.2 Administrativa kostnader

I dagens system utgör administrativa kostnader för att följa de komplicerade mervärdesskattereglerna en stor utgift för både näringsidkare och stater. Dessa kostnader har successivt ökat, på grund av att mervärdesskattedirektivet tillförts fler

¹²⁷A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, Formal answers to evaluation questions s. 5.

¹²⁸A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, Formal answers to evaluation questions s. 5.

¹²⁹A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, Formal answers to evaluation questions s. 6. se mer om detta under 7.4.

¹³⁰KOM(2010) 695 slutlig s. 10 f.

¹³¹Sonnerby, Mikaela: Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet s 287.

¹³²För vidare läsning se bl.a. Sonnerby, Mikaela: Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet kap. 4.

undantagsregler, men också på grund av att den intraeuropeiska handeln har ökat, vilket medfört att fler bolag måste följa dess spelregler.¹³³

För att sänka dessa kostnader antog Europeiska rådet 2007 ett åtgärdsprogram med mål att sänka EU:s totala administrativa kostnader med 25 % till år 2012.¹³⁴ Vid tidpunkten uppskattades det att denna administration totalt kostade 3.5 % av EU:s BNP. En sådan sänkning av de administrativa kostnaderna skulle leda till en höjning av den europeiska BNP:n med 150 miljarder euro på medellång sikt.¹³⁵ I detta åtgärdsprogram tas mervärdesskatteregleringen upp som en av 13 viktiga punkter för att uppnå detta mål, tillsammans med bl.a. den europeiska bolagsrätten, läkemedelslagstiftningen samt miljölagstiftningen.¹³⁶

Detta åtagande har lett till att man för mervärdesskatterättens del genomfört djuplodande analyser av mervärdesskattedirektivets verkningar på den intraeuropeiska handeln. Man har funnit att skatterätten och bolagsrätten tillsammans står för 80 % av den totala administrativa bördan (mätt i pengar) och att det därför är på dessa områden är viktigast att vidta åtgärder.¹³⁷ Mervärdesskatten stod själv för 60 % av den administrativa bördan på totalt drygt 123 miljarder euro.¹³⁸ Under tidsperioden från mars 2007-oktober 2009 lyckades EU dock minska de administrativa kostnaderna relaterade till skatt med 4 %.¹³⁹

7.2.1 Begrepp & mätbarhet

Den begreppsapparat som omgärdar studier rörande administration för mervärdesskatt är något svårhanterlig. Dessutom förekommer en rad olika typer av sätt att mäta dessa vilket gör jämförelser svåra och resultat komplicerade att analysera.

EU:s eget arbete gällande minskad administration kretsar kring två begrepp, administrativa kostnader och administrativa bördor. En administrativ kostnad innebär en kostnad ett företag, privatperson eller myndighet har för att uppfylla sin skyldighet att rapportera och tillhandahålla information gällande sin beskattning, oberoende av om det är till en offentlig myndighet eller till företag och privatpersoner. Begreppet inkluderar inte kostnader för att efterleva allmänna krav i lagstiftningen. Således är t.ex. ett krav att utveckla en produkt för att efterfölja en kommande mer strikt skyddsnorm ej att betrakta som en administrativ kostnad.¹⁴⁰

¹³³KOM(2010) 695 slutlig s 16 ff.

¹³⁴KOM(2007) 23 slutlig p. 10.

¹³⁵KOM(2007) 23 slutlig s. 4.

¹³⁶KOM(2007) 23 slutlig s. 7 f.

¹³⁷KOM(2009) 544 slutlig s 4 f.

¹³⁸KOM(2010) 695 slutlig s. 4.

¹³⁹KOM(2010) 695 slutlig s. 7.

¹⁴⁰KOM(2006) 691 slutlig s. 4.

Administrativa bördor orsakar enligt denna terminologi administrativa kostnader. Det handlar om arbete med information som inte skulle samlas in och tillhandahållas om det inte vore för bestämmelserna i lag. EU:s arbete fokuserar på att beräkna de administrativa kostnaderna för att minska den administrativa bördan.¹⁴¹ Något EU arbetat intensivt med under de senaste åren.

Den ovan sagda följer av den mest accepterade utvärderingsmetoden för administrativa kostnader, benämnd SCM (*Standard Cost Model*).¹⁴² Eftersom man med metoden lyckats identifiera direkta kostnader, som kan härledas till den administrativa bördan, har metoden kommit att bli oerhört populär, just eftersom studier enklare kan genomföras.¹⁴³ Det finns dock andra mer djupgående analyser gällande stater och företags administrativa kostnader, samlade under begreppet TCC-litteraturen (*Tax Compliance Cost*). Dessa studier räknar även på kostnader uppkomna av och genom tredje part, samt kostnader företag har för att undkomma beskattning på lagligt vis (skatteplanering).¹⁴⁴

Givetvis uppstår en diskrepans mellan resultaten beroende på vilken modell man valt att använda. Och eftersom de olika metoderna omfattar skilda parametrar är direkta jämförelser i praktiken inte möjliga. Således vet ingen i dagsläget exakt hur mycket denna administration kostar. Nedan följer en översiktlig genomgång av de viktigaste studierna som gjorts på ämnet.

7.2.2 Administrativa kostnader för stater

För att ta reda på exakt vad det kostar för stater att upprätthålla ett skattesystem tittar man på fyra aspekter: skattemyndigheters budgetanspråk, kostnader hos andra myndigheter än skattemyndigheter att bistå med information gällande skatter, judiciella och andra närliggande kostnader, samt ”räntekostnader” uppkomna genom t.ex. långsamt skatteförfarande.¹⁴⁵

Trots att man inte på kronan kan räkna ut hur mycket detta kostar stater har summan uppskattats till mellan 0.12 % av BNP i Estland till 1.3 % av BNP i Cypern, med ett medelvärde i EU på 0.29 % årligen.¹⁴⁶ Dessa siffror skall dock tolkas restriktivt. Studien inkluderar alla typer av skatter och inte bara mervärdesskatter. Å andra sidan inkluderas dock inte alla typer av kostnader som kan uppkomma för staters totala administration.¹⁴⁷

Det finns inga övergripande jämförande studier över exakt hur stor staters administrativa börda är för hantering av mervärdesskatt. Storbritannien, vars siffror gällande mervärdes-

¹⁴¹KOM(2006) 691 s. 4.

¹⁴²www.administrative-burdens.com. Hämtad 2013-05-01. Ett nätverk bestående av 29 länder och regioner.

¹⁴³A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 108.

¹⁴⁴A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 115.

¹⁴⁵A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 102.

¹⁴⁶A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 109 f.

¹⁴⁷A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 109 f.

skatt anses representera det EU-mässiga snittet har dock utvärderat sina egna kostnader gällande mervärdesskatt för räkenskapsåret 2010-11. Enligt denna studie spenderades motsvarande 0.7 % av landets BNP på administration avseende mervärdesskatt.¹⁴⁸ Detta indikerar att det faktiska kostnadssnittet för stater att administrera mervärdesskatt ligger högre än den ovan nämnda siffran om 0.29 % av BNP.

7.2.3 Administrativa kostnader för den privata sektorn

Den privata sektorns kostnader för att administrera mervärdesbeskattning är något som studerats betydligt närmare än staters dito. Gemensamt är dock att kostnaderna för företag – precis som kostnaderna för stater – skiljer sig avsevärt beroende på vilket land man valt att studera.

En komparativ studie genomförd avseende Danmark, Nederländerna, Sverige och Norge visade förbluffande skillnader mellan dessa till synes liknande nordeuropeiska länder. Lägst administrativa kostnader hade Danmark på totalt 0.3 % av det totala momsintaget. Högst låg Nederländerna med 2.17% av momsintaget. Sveriges kostnader uppgick till 0.75 %.¹⁴⁹ En av de viktigaste faktorerna till denna skillnad visade sig vara att Danmark endast har en normalskattesats (25 %) medan t.ex. Sverige har totalt 3 olika skattesatser (25 %, 12 %, 6 %). Av alla svenska bolag hanterade 11 % mer än en skattesats i sin löpande verksamhet, vilket tar tid och kostar pengar.¹⁵⁰ Andra viktiga faktorer som särskiljer ländernas kostnader är bl.a. olika tröskelvärden för krav på momsregistrering och landsspecifika deklarationsregler.¹⁵¹

I det andra spekrat av skalan hittar vi länder såsom Slovenien. I en studie¹⁵² genomförd i början av 2000-talet visar att Slovenska företag spenderade en summa motsvarande 25 % av det totala momsintaget på att följa mervärdesskatteregleringen. Det skall dock nämnas att detta var precis vid den tidpunkt då Slovenien börjat närma sig medlemskap i EU, med därav följande ändringar av nationell lagstiftning. Detta innebar att företag tvingades uppsöka information samt nyanställa för att klara de legala förändringarna.¹⁵³ Men även om studien är gjord under något speciella omständigheter ger den dock en fingervisning om hur kostsamt ständiga lagändringar kan vara för berörda företag.

¹⁴⁸<http://www.hmrc.gov.uk/about/annual-report-accounts-1011.pdf> s. 13. Hämtad 2013-04-10.

¹⁴⁹International comparison of measurements of administrative burdens related to VAT in the Netherlands, Denmark, Norway, and Sweden s. 7 ff. Se även: A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 111.

¹⁵⁰Det skall påpekas att studien genomfördes 2005 med data från 2003. Eftersom antalet undantag från normalskattesatsen utökas sedan dess är det troligt att denna siffra ökat i motsvarande mån. Därtill kommer också en ökad export inom EU.

¹⁵¹A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 120 f.

¹⁵²http://journal.fsv.cuni.cz/storage/923_05_075-084.pdf Hämtad 2013-03-05.

¹⁵³http://journal.fsv.cuni.cz/storage/923_05_075-084.pdf s. 81 f. Hämtad 2013-03-05.

Som tidigare nämnts finns ett otal studier på området, varav några fokuserar på specifika länder, regioner eller frågor. Detta – tillsammans med skillnader i metodik – gör att jämförelser inte blir helt rättvisa.¹⁵⁴ Dessa jämförelser ger dock vissa tydliga slutsatser. Med förutsättningen att tid = pengar kan man t.ex. dra slutsatserna att uppfyllande av mervärdesbeskattningsbestämmelser är mindre kostsamt om:

- Mervärdesskatten handhas av samma myndighet som administrerar bolagsskatten.
- Mervärdesskatt kan administreras online.
- Mervärdesskatteåterbetalningar behöver göras mer sällan, och kräver mindre information och medföljande dokument.
- Reglerna ändras mindre frekvent.¹⁵⁵

Man kan också dra slutsatsen att kostnaden att uppfylla mervärdesskattebestämmelserna är relativt sett högre för mindre bolag. Detta eftersom, med få undantag, mervärdesskatt skall betalas oavsett storleken på köpet, eller omfattningen av företagets handel.¹⁵⁶

7.2.4 Slutsats

Det är oerhört svårt att dra slutsatser om exakt vilka effekter de administrativa kostnaderna har på handeln, och i slutändan på EU:s välfärd. I kommissionens mycket ambitiösa studie har man fokuserat på de mätbara effekter som går att visa på som sedan, genom en form av regressionsanalys, ger en indikation om hur mervärdesskattelagstiftningen påverkar EU.¹⁵⁷

För EU:s vidkommande har man kommit fram till 3 initialt intressanta förändringar för att öka handeln och välståndet inom EU genom att minska de administrativa kostnaderna:

1. Att ta bort nationella regler som går utöver de minimiregler uppställda i sjätte mervärdesskattedirektivet skulle medföra en ökning på 2.6 % av den intra-europeiska handeln.
2. En reduktion på 10 % av skillnaderna av de administrativa kraven och procedurerna mellan medlemsstaterna skulle öka den intraeuropeiska handeln med 3.7 %.
3. En halvering av skillnaderna i skattesats mellan medlemsstaterna på de tjänster och varor som beskattas under normalskattesatsen (detta syftar till den typ av varor som nästan alltid står under reducerade momssatser, såsom matvaror, läkemedel, kultur- och sportverksamhet, jordbruksprodukter etc.) skulle innebära en ökning av den intraeuropeiska handeln med 9.8%.¹⁵⁸

¹⁵⁴A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 11 f.

¹⁵⁵A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 20.

¹⁵⁶A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 20.

¹⁵⁷A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 195 ff. Se kap. 5 för de data som använts.

¹⁵⁸A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 195 ff.

Som nämnts ovan är det dock sannolikt att dessa siffror är något överdrivna, bl.a. på grund av att företag ibland har ekonomiskt irrationella skäl till att handla med ett företag beläget i ett speciellt land.¹⁵⁹ Mer försiktiga uppskattningar visar att:

1. Om administrativa kostnader motsvarar 1 % av de Europeiska företagens försäljning, skulle elimineringen av dem öka EU-handeln med 4.3 %.
2. Om istället administrativa kostnader motsvarar 3 % av företagets omsättning skulle en eliminering av dem öka EU-handeln med 13.3 %.¹⁶⁰

Trots svårigheten att ta fram säkerställda siffror för administrativa kostnader rörande den EU-rättsliga mervärdesbeskattningen kan ändå vissa slutsatser dras av det ovan sagda. De brister som finns i dagens mervärdesskattesystem kostar företag och stater oerhörda summor årligen. En reduktion av dessa kostnader skulle gynna handeln och välståndet inom EU. Genom en reduktion av antalet undantagsregler, en harmonisering av processuella regler och av mervärdesskattesatser, samt ökad möjlighet till mervärdesskattehantering över internet, skulle stora summor kunna sparas årligen.

7.3 Karusellbedrägerier

Karusellbedrägeri kan förekomma i många olika former, och är idag ett stort problem för EU. Ett begrepp som ofta används är skattefel¹⁶¹, vilket är skillnaden mellan staters faktiska upptagande av mervärdesskatt och dess teoretiska upptagande av densamma. Detta inkluderar inte bara skattebortfall genom karusellbedrägerier, utan även t.ex. olika sorters skatteundandragande samt andra enklare former av skattefusk.¹⁶² Studier visar att skattefelet inom EU idag ligger på 12 %.¹⁶³ De länder som uppvisar sämst siffror är inte förvånande Grekland (30 %) samt Slovakien (28 %).¹⁶⁴ En stor men obekräftad andel av detta kan tillskrivas karusellbedrägerier. 2008 uppskattades det att Sveriges skattefel uppgick till 35.3 miljarder, där 1 miljard var hänförligt till karusellbedrägerier.¹⁶⁵

Vad är då ett karusellbedrägeri? 2004 utfärdade kommissionen en rapport som tog upp det ökande problemet med sådana, där man definierade begreppet.¹⁶⁶ Det handlar helt och fullt om konstlade upplägg. Nedan följer ett typexempel på hur detta kan gå till. Värt att notera är att karusellbedrägerier kan genomföras på en rad sätt, och behöver inte innefatta intraeuropeisk handel. Dock är systematiken kring gemenskapsinterna förvärv, där ingen

¹⁵⁹A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 195 ff.

¹⁶⁰A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 195 ff.

¹⁶¹I engelskan nyttjas det mer talande begreppet VAT-gap.

¹⁶²Lejeune, Ine, de Maeijer, Stein, Vermeire, Liesbeth: Quick Reaction Mechanism against EU VAT Fraud i: International VAT Monitor mars/april 2013 s. 94.

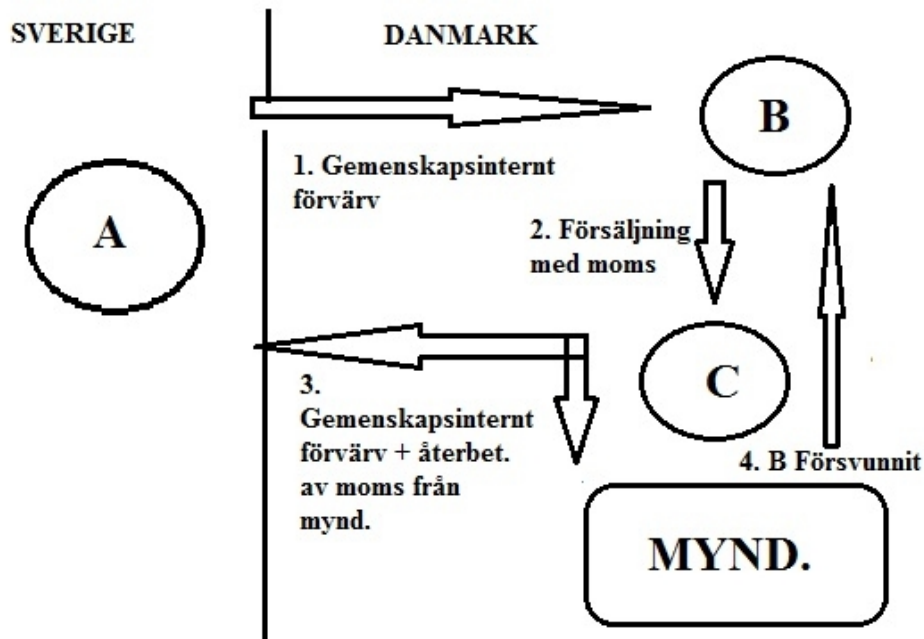
¹⁶³Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States.

¹⁶⁴Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States s. 9 f.

¹⁶⁵Skatteverket: Skattefelskarta för Sverige. Rapport 2008:1 s. 72.

¹⁶⁶KOM(2004) 260 slutlig s. 6.

moms utgår vid försäljning av varor över nationsgräns, sårbart för denna typ av bedrägeri.



Företag A, beläget i Sverige, säljer ett parti varor till Företag B i Danmark. Ingen moms betalas på köpet enligt reglerna med gemenskapsinternt förvärv. Företag B säljer sedan (ofta med hjälp av bulvaner för att försvåra arbetet för myndigheterna) partiet vidare till Företag C, även detta beläget i Danmark, och lägger som brukligt på 25 % moms. C ansöker om att få tillbaka den moms man betalat på förvärvet hos myndigheterna, samtidigt som man gör ett skattefritt gemenskapsinternt förvärv tillbaka till A. B försvinner och betalar aldrig sin skatteskuld till staten.¹⁶⁷ Sedan kan A påbörja en ny "tur" av bedrägeriet genom att återigen sälja varorna till företag B (eller annat skenföretag), därav titeln "karusell". Detta görs ofta ett flertal gånger rörande samma parti varor, eftersom brottslingarna genom bl.a. förfalskade papper kan få ur stora summor moms från staten innan dessa blir medvetna om att det är frågan om ett konstlat förfarande.¹⁶⁸

Det är i detta upplägg helt klart att bolag B skor sig på systematikens brister och myndigheters bristande eller långsamma kontroll. Ofta är bolag A i maskopi med bolag B, där C på något sätt "luras med" i transaktionskedjan. Detta låter sig enklast göras med varor som är enkla att transportera men som är mycket värdefulla, ofta mobiltelefoner

¹⁶⁷Exemplet är inspirerat från exemplet i KOM(2006) 260 slutlig s. 6.

¹⁶⁸Ainsworth, Richard T: Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVAT, D-VAT certification i: International VAT Monitor maj/juni 2011 s. 153 f.

eller annan dyr elektronik. Typexemplet är att B vänder sig till C med ett erbjudande om att – om man köper ett parti varor – direkt kan sälja dem vidare till A med god förtjänst. B hävdar i situationen att man av någon anledning inte själv kan sälja varorna till A. Det är också väldigt enkelt för B att ”avsluta karusellen” - detta eftersom man kan erbjuda ett mycket lågt pris eftersom man kan aldrig tänkt betala pålagd mervärdesskatt. Priset kan därför bli upp till 25 % billigare för C. Dessa typer av bedrägerier medför att en neutralitetsbrist uppstår på den inre marknaden, eftersom parterna inte konkurrerar på lika villkor.¹⁶⁹

För att B skall ha rätt till avdragsrätt krävs att B i ovan nämnda exempel skall vara i god tro. Av förenade målen C-439/04 och C-440/04 Kittel, som behandlade just karusell-bedrägerier, framgår att näringsidkaren inte kan vägras avdrag om denne "vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri".¹⁷⁰ Om näringsidkaren med hänsyn till omständigheterna kände till eller bort känna till att denne deltog i en bedräglig transaktion eller transaktionskedja kan dennes avdragsrätt avslås.¹⁷¹

7.3.1 Möjligheter att komma åt bedrägerier

I dagsläget finns två sätt för stater att genom mervärdesskattedirektivet införa särskilda regler för att enklare komma åt den här typen av bedrägerier. Dessa står att finna i mervärdesskattedirektivet artikel 199 samt artikel 395 och bygger på principen om omvänd skattskyldighet (se kap. 3.3.1). Detta innebär att köparen istället skall redovisa och betala för moms. En sådan ordning har t.ex. nyligen införts i Sverige avseende handeln med avfall och skrot av vissa metaller.¹⁷² Möjligheterna att införa omvänd skattskyldighet är dock begränsade. Artikel 199 omfattar endast en mycket liten mängd varor och tjänster. Artikel 395 ger möjlighet för medlemsstaterna att genomföra vissa åtgärder för att stävja skatteundandragande.¹⁷³ Dock krävs att en ansökan skickas till kommissionen som denne skall bedöma, vilket kan ta upp till åtta månader.

7.3.2 Förslag till nya sätt att komma åt karusell-bedrägerier

Eftersom möjligheterna till hindrande av bedrägeri är både inskränkta, samt långsamma och besvärliga har de kriminella idag ett övertag gentemot myndigheterna. Nya "illegala

¹⁶⁹Swinkels, Joep: Carousel Fraud in the European Union i: International VAT Monitor mars/april 2008 s. 103 f.

¹⁷⁰Förenade målen C-439/04 och C-440/04 Kittel p. 51.

¹⁷¹Förenade målen C-439/04 och C-440/04 Kittel p. 59.

¹⁷²<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildareglerforvissavarortjanster/avfallochskrotavvissametaller.4.2b543913a42158acf800021322.html>. Hämtad 2013-04-19.

¹⁷³Lejeune, Ine, de Maeijer, Stein, Vermeire, Liesbeth: Quick Reaction Mechanism against EU VAT Fraud i: International VAT Monitor mars/april 2013 s. 95.

trender" uppstår, och även om man så småningom lyckas stävja dessa har stora ekonomiska förluster redan uppkommit innan reglerna är på plats. Ett exempel på detta är bedrägerier kopplade till utsläppsrätter för växthusgaser, som bara under en 18-månadersperiod 2008-2009 uppskattas ha kostat bortfall av mervärdesskatt på 5 miljarder Euro.¹⁷⁴

För att snabbare och mer effektivt kunna handskas med dessa typer av bedrägerier har kommissionen kommit med ett förslag, döpt mekanismen för snabba insatser (QRM nedan efter dess engelska lydelse, *Quick reaction mechanism*).¹⁷⁵ Enligt förslaget skall två nya artiklar införas i mervärdesskattedirektivet, 395a och 395b. Dessa blir komplementära till de redan existerande reglerna beskrivna ovan. Medlemsstaterna ges genom dessa artiklar en möjlighet att få till stånd snabba lagstiftningsförändringar (främst inriktad på omvänd skattskyldighet, artikel 395a 1.a) genom att staten på ett standardformulär fyller i nödvändiga uppgifter om typ av bedrägeri, dess omfattning, inom vilket bransch de förekommer etc. Kommissionen skall sedan handlägga ärendet i högst en månad innan de tar ett beslut. Dock skall denna särskilda ordning, om beviljas, endast gälla under ett år,¹⁷⁶ presumtivt kan en ny ansökan göras om problemet inte lösts under denna tid.

Det skall dock påpekas att förslaget inte ännu är en realitet. Det måste först enhälligt godkännas av Europeiska rådet¹⁷⁷ vilket, om vi lärt oss något av historien, kan dra ut på tiden och även riskerar att urvattna förslaget.

7.3.3 Kritik

Lejeune, Stein de Maeijer och Vermeire har i en artikel¹⁷⁸ vädrat stark kritik gällande detta förslag. För det första kommer det att uppstå en mycket svår tolkningssituation. Andra satsen i tilltänkta artikel 395 lyder: "[...]i syfte att bekämpa plötsliga och omfattande former av skattebedrägeri i fråga om mervärdesskatt som skulle kunna leda till betydande och oersättliga ekonomiska förluster:" Vad innebär plötsliga och omfattande former? Vad innebär betydande och oersättliga förluster? Den följande föreslagna direktivtexten innehåller nya och tillika svåra avvägningar. Detta medför också att det föreslagna snabba förfarandet där medlemslandet fyller i en standardblankett kanske inte alls blir så raskt som föreslaget.¹⁷⁹ Medlemsstaten måste inkludera "[...]uppgifter om den berörda sektorn, typ av bedrägeri och dess särdrag, dess plötsliga

¹⁷⁴<https://www.europol.europa.eu/content/press/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-european-taxpayer-1265>. Hämtad 2013-05-01.

¹⁷⁵COM(2012) 428 final.

¹⁷⁶COM(2012) 428 final s. 8 f.

¹⁷⁷FEUF art. 113.

¹⁷⁸Lejeune, Ine, de Maeijer, Stein, Vermeire, Liesbeth: Quick Reaction Mechanism against EU VAT Fraud i: International VAT Monitor mars/april 2013.

¹⁷⁹Lejeune, Ine, de Maeijer, Stein, Vermeire, Liesbeth: Quick Reaction Mechanism against EU VAT Fraud i: International VAT Monitor mars/april 2013 s. 96 f.

och omfattande karaktär och dess konsekvenser i form av betydande och oersättliga ekonomiska förluster." Först när detta är gjort börjar kommissionens "månad" för att avgöra huruvida ansökan godtas eller ej. Att skaffa fram all denna information samt att få den handlagd är något som kan ta betydande tid och resurser i anspråk, särskilt för de länder som redan exempelvis infört speciella avdelningar på respektive skattemyndighet för att bekämpa dessa typer av bedrägerier.¹⁸⁰ Varje gång en sådan åtgärd godkänns bryter man också mervärdesskattelänken. Detta kommer att ha en stor inverkan på mervärdesskatteflödet för berörda branscher, vilket kan ifrågasättas mot bakgrund av proportionalitetsprincipen och principen om rättssäkerhet.¹⁸¹ Slutligen påpekas i artikeln att en enskilds stats förhindrande av karusellbedrägerier inte hindrar att de kriminella helt sonika förflyttar sin verksamhet till annat europeiskt land.¹⁸²

7.3.4 Slutsats

EU har i dagsläget inte en väl fungerande strategi för att motverka karusellbedrägerier. Som nämnts ovan kommer QRM endast medföra att man lappar ihop systemet. Kriminella element kan enkelt byta medlemsland eller verksamhetsområde och fortsätta med sin bedrägliga verksamhet.

En annan kritik man kan rikta mot QRM och dess följeregler är de följder de skapar för den majoritet som bedriver legal verksamhet. Som tidigare nämnts kostar administrationen av mervärdesbeskattningen oerhörda summor för både företag och stater. Huvudanledningen till detta är, som nämnts ovan, komplexiteten hos dagens system med alla de undantagsregler det idag innehåller. Genomförs QRM kommer denna administrativa börda ytterligare öka, vilket synes totalt kontraproduktivt, då EU har som mål att minska just dessa kostnader.

Ett svenskt företag som arbetar med avfallshantering måste i dagsläget tillämpa både vanlig- och omvänd betalningsskyldighet för sin verksamhet, den senare för metaller och den förra för allt annat.¹⁸³ Detta får anses vara mycket betungande, särskilt för små- och medelstora bolag. Att utöka möjligheten till dessa typer av undantag och dessutom införa dem under en mycket kort tid kommer tvinga företagare och myndigheter att spendera stora summor på att ta fram nya rutiner för att hantera nya bestämmelser, som dessutom endast kan komma att gälla under ett års tid.

¹⁸⁰Lejeune, Ine, de Maeijer, Stein, Vermeire, Liesbeth: Quick Reaction Mechanism against EU VAT Fraud i: International VAT Monitor mars/april 2013 s. 96 f.

¹⁸¹Lejeune, Ine, de Maeijer, Stein, Vermeire, Liesbeth: Quick Reaction Mechanism against EU VAT Fraud i: International VAT Monitor mars/april 2013 s. 97.

¹⁸²Lejeune, Ine, de Maeijer, Stein, Vermeire, Liesbeth: Quick Reaction Mechanism against EU VAT Fraud i: International VAT Monitor mars/april 2013 s. 97.

¹⁸³<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildareglerforvissavarortjanster/avfallochskrotavvissametaller.4.2b543913a42158acf800021322.html>. Hämtat 2013-04-19.

7.4 Undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster

Som tidigare nämnts finns en hel katalog med undantag för skatteplikt inom EU, funna i mervärdesskattedirektivet artikel 131-166. Ett av de ekonomiskt viktigaste undantagen gäller finansiella tjänster, artikel 135.1 b)-g). Dessa undantag utgör ett av de största problemen inom den EU-rättsliga mervärdesbeskattningen idag. Trots att detta inte har ett direkt samband med diskussionen kring ursprungslandsprincipen och destinationslandsprincipen kan viktiga lärdomar och slutsatser dras av dess verkningar på den inre marknaden, samt av de förslag kommissionen framlagt för att beskatta även dessa typer av tjänster.

Rent språkligt kan det tyckas att områden som är undantagna skatteplikt har en mer förmånlig ställning än dem som är skattepliktiga. Så är dock inte fallet eftersom mervärdesskatt i normalfallet inte kostar näringsidkare någonting. Bolag vars verksamhet är helt skattebefriad är istället de som missgynnas, eftersom de i mervärdesskattehänseende jämföras med konsumenter, och alltså de facto betalar moms på köp. För dem innebär undantaget från skatteplikt en konkurrensnackdel, både gentemot liknande typer av varor/tjänster samt mot internationella aktörer.

Givetvis skulle EU och dess medlemsländer gärna se att även dessa typer av transaktioner mervärdesbeskattades. Men på grund av det komplexa i att utveckla ett fungerande system för beskattning av dessa tjänster har man helt sonika valt att överge denna sektor.¹⁸⁴

Anledningen kan enklast beskrivas med ett exempel. Om jag öppnar ett sparkonto hos en bank innebär detta inte endast att jag får ett enkelt sätt att komma åt mina pengar – istället för att ha pengarna samlade under madrassen får jag tillgång till ett kontokort, och kanske får jag t.o.m. ränta på de pengar jag satt in. Inbakat i kontot ingår även andra tjänster, såsom ett visst finansiellt skydd mot skimning, rabatterade köp etc. Tar jag istället ett lån från en bank tas betalning ut i form av ränta på lånet. Har jag tagit ett lån på samma summa som jag har insatt i samma bank kommer jag troligtvis att få betala pengar varje månad, eftersom banken tjänar sina pengar genom diskrepansen i räntesatsen mellan inlåning och utlåning. Problemet med denna typ av bransch är att inga egentliga köp görs, vilket innebär att det är svårt att beräkna ett mervärde som skall beskattas.¹⁸⁵ Detta innebär att EU (och för den delen i princip all världens stater) beskattar det som beskattas kan. Varor och tjänster köpta av banker och andra finansiella institut beläggs med

¹⁸⁴A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 72.

¹⁸⁵Exemplet är inspirerat från exemplet i: A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 71 ff.

mervärdesskatt, men eftersom bankerna inte kan vältra denna kostnad vidare stannar kostnaden där.¹⁸⁶

7.4.1 Verkningar av undantag för skatteplikt

De negativa verkningarna av detta undantag är flera. För det första försvinner ett led ur beskattningskedjan. Det mervärde den finansiella tjänsten innebär beskattas inte. Detta leder framför allt till att finansiella tjänster utförda gentemot företag överbeskattas, men också att sådana tjänster underbeskattas gentemot konsumenter, jämfört med om även dessa typer av tjänster vore skattebelagda.¹⁸⁷ Det är mycket svårt att uppskatta huruvida denna över-/underbeskattning i slutändan innebär en skattevinst eller en skatteförlust för medlemsländerna. Jämförelser av de få studier som gjorts pekar mot att det faktiskt innebär en de facto-förlust: bl.a. har det visats att Storbritannien förlorar 11 miljarder euro årligen jämfört med om tjänsterna vore skattebelagda.¹⁸⁸

För det andra blir företag som säljer finansiella tjänster mer benägna till vertikal integration, dvs. att själva äga flera led i produktionskedjan. Detta eftersom varje köp hänförligt till skattebefriad verksamhet faktiskt innebär att köpet blir upp till 25 % dyrare då man inte kan vältra vidare moms. Dessutom slipper man då administrativt avgöra till vilken del av företaget – det skattebefriade eller det skattepliktiga – köp utifrån är hänförligt till.¹⁸⁹ Det är av denna anledning man ofta ser att ex. banker anställer sin egen städpersonal och sina egna vakter istället för att köpa dessa tjänster utifrån.¹⁹⁰

För det tredje rubbas neutraliteten på den inre marknaden, eftersom företag som säljer finansiella tjänster beskattas annorlunda (hårdare) än andra typer av branscher. Detta medför att företag som köper in finansiella tjänster och som egentligen inte skall betala någon moms, indirekt får stå för denna kostnad, vilket de alltså inte får göra för andra inköp.¹⁹¹

Eftersom banker och andra finansiella institut har en sådan stor och viktig roll för både enskilda företag, stater och EU blir följderna av dessa undantag mycket märkbara. Finansiella institut drar sig naturligt till att etablera sig i lågskatteländer, eftersom de där kan köpa varor och tjänster till ett för dem reellt lägre pris. De blir därigenom mer konkurrenskraftiga och växer som aktörer. Dessutom påverkas köpare av finansiella tjänster att därför köpa från företag etablerade just i lågskatteländer.¹⁹² Mer om detta nedan.

¹⁸⁶A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 72 f.

¹⁸⁷A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 73.

¹⁸⁸A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 73.

¹⁸⁹A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 72 f.

¹⁹⁰A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, final report s. 72 f.

¹⁹¹Nathoeni, Sandhya, Braakman, Ted: Option for Taxation of Financial Services – Is It an Option? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 113.

¹⁹²Nathoeni, Sandhya, Braakman, Ted: Option for Taxation of Financial Services – Is It an Option? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 72.

7.4.2 Potentiella lösningar

Som ovan beskrivits är det väldigt svårt att mervärdesbeskatta en verksamhet som tjänar pengar på marginaler. Hypotetiskt skulle man kunna plocka ut mervärdesskatt på exempelvis en utlåning – att räkna ut det totala belopp banken skall mervärdesbeskattas på skulle enkelt kunna göras genom att se till de marginaler man över en bestämd tidsperiod har på sina utlåningar och inlåningar.¹⁹³ Det uppstår dock ett oerhört praktiskt problem, särskilt när ett annat företag skall dra av sagda skatt. Mervärdesskatten måste då specifikt kunna härledas till varje köp. Och eftersom bankers marginaler fluktuerar betänkligt och konstant blir det i praktiken omöjligt att härleda skatt på detta vis.¹⁹⁴

Dagens banker sysslar dock med fler typer av verksamhet än bara utlåning och inlåning. Bankverksamhet har utvecklats och innefattar idag en rad tjänster där mervärdesskatt på ett mycket enklare sätt kan härledas till individuella tjänsteköp. Detta inkluderar bl.a. kapitalförvaltning, kreditkortstjänster, valutaväxlingstjänster, investment banking m.m. Dessa ofta mer avgiftsbaserade tjänster skulle kunna mervärdesbeskattas utan att alltför tunga administrativa bördor åläggs de finansiella instituten. Det har t.ex. gjorts med framgång i Singapore och Australien.¹⁹⁵ Man måste dock vara vaksam på att det vid införande ges möjlighet för banken att välja mellan att ta ut en fast avgift kontra en ränta på många av sina tjänster, vilket istället för att förbättra neutraliteten istället skulle ge bankerna incitament att öka sina intäkter. Detta verkar dock (ännu) inte skett i Singapore och Australien.¹⁹⁶

Även för finansiella tjänster där avgift tas ut i form av marginaler på inlåning och utlåning finns det potentiellt en möjlighet att ta ut mervärdesskatt. Arthur Kerrigan har i en artikel¹⁹⁷ pekat på att man i dagsläget inte egentligen kan dra några slutsatser om detta, eftersom de finansiella institutionerna hårt vaktar sina data angående icke avdragsgill ingående mervärdesskatt. Men med påtryckningar från EU tillsammans med de teknologiska framsteg som gjorts under senare år ser han inte att det skulle vara några egentliga problem med en sådan ordning.¹⁹⁸

En av de möjliga anledningarna till att mängden data är så hårt hållen är att de finansiella institutionerna inte vill införa mervärdesskatt på området. Skulle detta göras skulle bl.a. företagskunder indirekt kunna räkna ut bankernas marginal på de tjänster de tillhanda-

¹⁹³Nathoeni, Sandhya, Braakman, Ted: Option for Taxation of Financial Services – Is It an Option? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 115.

¹⁹⁴Nathoeni, Sandhya, Braakman, Ted: Option for Taxation of Financial Services – Is It an Option? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 115.

¹⁹⁵Kerrigan, Arthur: The Elusiveness of Neutrality – Why Is It So Difficult To Apply VAT to Financial Services? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 103.

¹⁹⁶Kerrigan, Arthur: The Elusiveness of Neutrality – Why Is It So Difficult To Apply VAT to Financial Services? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 103.

¹⁹⁷Kerrigan, Arthur: The Elusiveness of Neutrality – Why Is It So Difficult To Apply VAT to Financial Services? i: International VAT Monitor mars/april 2010.

¹⁹⁸Kerrigan, Arthur: The Elusiveness of Neutrality – Why Is It So Difficult To Apply VAT to Financial Services? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 109 ff.

håller genom att titta på den mervärdesskatt de blir debiterade.¹⁹⁹ Detta skulle dock kunna avhjälpas genom att man inför en reglering om att köp från företag med full avdragsrätt på mervärdesskatten ges en mervärdesskattesats om 0 %.²⁰⁰

I artikel 137.1 a) mervärdesskattedirektivet finns ett undantag reglerat, som reglerar möjligheten för medlemsländerna att stifta lagar som gör det möjligt för finansiella bolag att betala mervärdesskatt. Sex länder har valt att i varierande grad använda sig av regeln.²⁰¹ Det handlar dock endast om en möjlighet till undantag, och dessa undantag får i sammanhanget ses som små. Mest framgång verkar de system som är helt flexibla ha, dvs. då företag på varje transaktion kan välja att ta upp beskattning eller ej. Användandet av dessa möjligheter i de sex medlemsländerna är dock små, eftersom de administrativa kostnaderna för att allokera kostnader för avdragsrätt är stora samtidigt som användandet av dessa i dagsläget är i princip omöjliga att göra vid gränsöverskridande handel.²⁰²

7.4.3 KOM(2011) 594 slutlig

Under 2011 utfärdade kommissionen ett förslag till direktiv²⁰³ om ett införande av skatt på finansiella transaktioner. Anledningarna till att detta förslag framlades är tre. För det första vill man att finanssektorn skall bidra till de offentliga finanserna, för det andra vill man stabilisera den inre marknaden och för det tredje vill man undvika de snedvridningar av marknaden som idag sker genom finanssektorns undantag från skatteplikt.²⁰⁴ Tanken är att förslaget skall omfatta i princip alla typer av finansiella transaktioner – oavsett typ av finansiellt instrument – för att undvika att ge otillbörlig fördel för endera typ av instrument.²⁰⁵ Enligt direktivförslaget skall en harmoniserad minimiskatt införas. Detta skulle ge medlemsstaterna tillbörligt handlingsutrymme samtidigt som det skulle säkerställa en garanterad skatteuppbörd. Föreslagen minimiskatt är 0,1 % för all typ av handel med finansiella instrument, förutom derivatavtal som enligt förslaget skall beskattas med 0,01 %.²⁰⁶

¹⁹⁹Nathoeni, Sandhya, Braakman, Ted: Option for Taxation of Financial Services – Is It an Option? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 118.

²⁰⁰Nathoeni, Sandhya, Braakman, Ted: Option for Taxation of Financial Services – Is It an Option? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 118.

²⁰¹Nathoeni, Sandhya, Braakman, Ted: Option for Taxation of Financial Services – Is It an Option? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 115 ff.

²⁰²Nathoeni, Sandhya, Braakman, Ted: Option for Taxation of Financial Services – Is It an Option? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 117.

²⁰³KOM(2011) 594.

²⁰⁴KOM(2011) 594 slutlig s. 3 f.

²⁰⁵KOM(2011) 594 slutlig s. 6 f. Se även artikel 1.2 direktivförslaget (s. 15).

²⁰⁶KOM(2011) 594 slutlig s. 6.

Enligt förslaget skall denna skatt plockas upp i det land där aktörerna är etablerade enligt hemvistprincipen. Om att flera finansiella institutioner är involverade vid en gränsöverskridande handel kommer enligt förslaget ”[...]dessa olika medlemsstater att vara behöriga att beskatta transaktionen med den skattesats som de har fastställt i enlighet med detta förslag”.²⁰⁷ I dagsläget får det anses oklart huruvida dubbelbeskattning av transaktionen kommer att ske i dessa lägen eller om endera stat kommer att ges företräde till beskattning.

Under 2012 gav kommissionen grönt ljus för 10 av EU:s medlemsländer att ingå ett fördjupat samarbete kring införandet av en transaktionsskatt på finansiella tjänster enligt art. 326-334 FEUF.²⁰⁸

7.4.4 Slutsats

Det står i mitt tycke helt klart att finansiella tjänster optimalt skall mervärdesbeskattas. Dagens undantag från beskattning leder vid sidan av höga kostnader för de finansiella institutionerna samt skattebortfall för staterna också till neutralitetsbrist för den intraeuropeiska handeln och ekonomiska snedvridningar. Att införa mervärdesskatt på de tjänster där en faktiskt avgift tas ut torde inte vara några större problem. Detta skulle enligt min uppfattning vara ett steg i rätt riktning mot ökad neutralitet inom EU. Detta har som ovan nämnts också genomförts med gott resultat i andra industrialiserade länder. Men eftersom informationen är bristfällig är det i dagsläget svårt att dra några slutsatser huruvida ett generellt införande av skatteplikt på finansiella tjänster är möjligt. I dagsläget är det endast Marocko som valt att göra detta²⁰⁹, ett land mycket olikt vårt vilket gör att jag anser att man inte kan dra några direkta slutsatser därav.

Jag anser att en uttömmande utredning bör göras på området. De problem som tas upp ovan skulle i stort kunna avhjälpas genom ett införande av mervärdesbeskattning även på detta område. De tekniska framstegen gjorda under de senaste åren, tillsammans med införandet av ett redovisningssystem specialanpassat för finansiella institutioner, tror jag skulle kunna medföra att detta kan bli en realitet. På grund av de agerandes motvilja måste detta dock drivas av kommissionen eller därtill tillhörande organ. De sex länder som idag infört möjligheten att beskatta vissa finansiella tjänster är eventuellt något att ta avstamp i – ett samlande av dessa regler och harmonisering av dem skulle göra användning av dem även i gränsöverskridande situationer möjlig. Därefter skulle man kunna arbeta vidare med de andra viktiga bitarna för att få till stånd en mer neutral inre marknad.

Det får också anses vara mycket intressant att EU-kommissionen arbetar för att införa en typ av stämpelskatt på finansiella transaktioner, istället för att arbeta mot att ta bort

²⁰⁷KOM(2011) 594 slutlig s. 8.

²⁰⁸http://ec.europa.eu/sverige/news/topics/economy/news_date_1018_sv.htm. Hämtad 2013-05-15.

²⁰⁹Kerrigan, Arthur: The Elusiveness of Neutrality – Why Is It So Difficult To Apply VAT to Financial Services? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 103 fotnot 2.

undantaget för mervärdesbeskattning av finansiella tjänster. Som tidigare visats finns det idag potentiella möjligheter att finna ett mervärde vid utförande av de flesta typer av finansiella tjänster: att istället söka minimera undantagskatalogen så mycket som möjligt skulle skapa större harmoni för den intraeuropeiska marknaden. Förslaget framlagt i KOM(2011)594 behandlar över huvud taget heller inte frågan om vem som skall ta upp skatten. Skall destinationslandsprincipen tillämpas, eller skall man införa en ursprungslandsprincip med tillhörande clearing-system?

Undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster är i mitt tycke indikativt på hur den intraeuropeiska handeln skulle se ut om man idag införde ursprungslandsprincipen. Köp och etableringar inom EU skulle på ett onaturligt vis emigrera till lågskatteländer, precis på samma sätt som skett för finansiella institut och köp av sådana tjänster. Genom detta kan man dra slutsatsen att momsatserna inom EU måste harmoniseras innan ursprungslandsprincipen kan införas, annars riskerar man en ekonomisk katastrof inom EU.

Intressant är också det faktum att trots att lågskatteländer gynnas på övriga länders bekostnad, gällande momsundantagen verksamhet och de framförallt tjänster som fortfarande beskattas enligt ursprungslandsprincipen, det ändå saknas en politisk vilja för att införa nödvändiga förändringar av mervärdesskattesystemet. Lågskatteländer har ju givetvis incitament att i europeiska rådet rösta ned alla typer av förslag som riskerar att minska deras skatteintäkter, vilket de också som tidigare nämnts gärna gör. Trots detta borde EU, både som en egen institution men också som en samverkansorganisation som medlemsländerna upprätthåller gemensamt, kunna få till en sådan förändring.

Det skall slutligen påpekas att Cypern – kanske det mest klassiska exemplet på ett lågskatteland – successivt under de senaste åren valt att höja sin mervärdesskattesats och att från och med 2014 att ha en normalskattesats om 19 %, helt i paritet med EU:s genomsnittsvärde. Kanske kommer då finansiella instituts utlandsmigrering på sikt stanna av och en viss harmoni uppstå gällande dessa typer av tjänster.²¹⁰

²¹⁰<http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxnewsflash/pages/cyprus-clarification-new-vat-rates-effective-2013-2014.aspx> Hämtad 2013-05-20.

8 Avslutande tankar

Det finns många olika förslag för ett EU-rättsligt mervärdesskattesystem. Oavsett om förslaget tar avstamp i destinationslandsprincipen eller ursprungslandsprincipen har de alla en sak gemensamt: att beskattning skall komma konsumtionslandet till godo. Detta är oeftergivligt eftersom EU består av autonoma stater med individuell budgetering. Eftersom så är fallet står EU idag inför en central avvägning – hur mycket kontroll över sin beskattningsrätt är EU:s medlemsländer villiga att ge EU eller annat medlemsland för att uppnå målet om en fri inre marknad?

Under åren 1985-2011 har ursprungslandsprincipen varit den stora målsättningen för EU gällande mervärdesbeskattning. Trots enträgna försök måste det konstateras att kommissionens förslag till implementering sträcker sig bortom vad medlemsländerna kan tänka sig att efterge av sin beskattningsrätt. De mer teknikbaserade förslagen som framlagts i doktrin (framför allt RTVAT) är lockande på det sätt att skatteuppbörd och överföring av skattemedel till konsumtionslandet sker i princip under samma sekund som köpet sker. Stater skulle därför kunna hålla skatteflödet under konstant uppsikt vilket är mer attraktivt än den presumtivistiska periodvisa redovisningen i kommissionens förslag.

Eftersom beskattningsrätten inte är en del av EU:s exklusiva befogenhet finns det möjlighet för medlemsländerna att ingå fördjupade samarbeten, art. 329.1 FEUF. Som tidigare nämnts har ett sådant ingåtts mellan 10 av EU:s medlemsländer gällande en särskild skatt på finansiella transaktioner. Fördjupade samarbeten skulle presumtivistiskt även kunna ingås gällande ett införande av en delvis ny skatteordning. RTVAT med grund i ursprungslandsprincipen skulle kunna införas mellan näringsidkare i ett urval länder. Samarbetet skulle sedan kunna utökas med fler medlemsländer och växa ut till ett system som slutligen omfattar hela EU. Incitamenten finns ju där genom minskade administrationskostnader, stävjande av skattefusk och möjlighet att beskatta finansiella transaktioner. Så länge systemet kan göras tillförlitligt finns det ingen anledning för EU:s medlemsländer att inte ansluta sig till ett sådant system.

I dagsläget är EU hänvisade till att arbeta vidare med ett system infört endast som en övergångsordning. Som ovan visats fungerar detta inte optimalt. Dessutom anser jag att många av de föreslagna åtgärderna är mycket kortsiktiga och endast syftar till att tillfälligt kompensera för de uppkomna problemen. Innan 2011 kan man ha förståelse för denna typ av handlingar eftersom man trots allt hade ett annat system i åtanke som slutlig ordning. Men att som idag satsa helhjärtat på ett dysfunktionellt system kan inte anses vara annat än ett misslyckande för EU som helhet.

EU är idag hänvisad till att på mervärdesbeskattningsområdet släcka småbränder istället för att se till strukturella system. Detta är ur politisk synvinkel förståeligt, men mycket beklagligt.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Sverige

Skatteverket rapport 2008:1: Skattefelskarta för Sverige.

Skatteverket: Handledning för mervärdesskatt, 2012 del 1.

EU

Direktiv

Rådets direktiv 67/227/EEG.

Rådets direktiv 77/388/EEG.

Rådets direktiv 91/680/EEG.

Rådets direktiv 2009/47/EG.

Rådets direktiv 2006/112/EG.

KOM-dokument

COM(85) 310 final: Completing the internal market. White paper from the Commission to the European Council. Milano 1985

COM(87) 322 final/2: Proposal for a Council Directive, completing and amending Directive 77/388/EEC, Removal of fiscal frontiers. Bryssel 1987

COM(87) 323 final/2: Completing the internal market – The Introduction of a VAT Clearing Mechanism for Intra-Community Sales. Bryssel 1987.

KOM(96) 328 slutlig: Ett gemensamt moms-system, ett program för den inre marknaden. Bryssel 1996.

KOM(2004) 260 slutlig: Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet. Om administrativt samarbete i kampen mot momsbedrägerier. Bryssel 2004.

KOM(2006) 691 slutlig: Kommissionens arbetsdokument. Beräkning av administrativa kostnader och minskning av de administrativa bördorna i Europeiska unionen. Bryssel 2006.

KOM(2007) 23 slutlig: Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet, europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt regionkommittén. Åtgärdsprogram för minskning av administrativa bördor i Europeiska unionen. Bryssel 2007.

KOM(2009) 544 slutlig: Meddelande från kommissionen till rådet och europaparlamentet. Åtgärdsprogram för minskade administrativa bördor i Europeiska unionen. Områdesspecifika planer för minskade bördor och åtgärder under 2009. Bryssel 2009.

KOM(2010) 695 slutlig: Grönbok om mervärdesskattens framtid. Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem. Bryssel 2010.

KOM(2010) 2020 slutlig: Meddelande från kommissionen. Europa 2020. En strategi för smart och hållbar tillväxt för alla. Bryssel 2010.

KOM(2011) 594 slutlig: Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för en skatt på finansiella transaktioner och om ändring av direktiv 2008/7/EG. Bryssel 2011.

KOM(2011) 851 slutlig: 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. Bryssel 2011.

COM(2012) 428 final: Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller en mekanism för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägeri. Bryssel 2012.

Övrigt

A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, Final report. TAXUD/2010/DE/328. London 2011.

A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, Formal answers to evaluation questions. TAXUD/2010/DE/328. London 2011.

European Commission: Tax reforms in EU member states, Tax policy changes for economic growth and fiscal sustainability i: European Economy 6, 2012.

Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States. Rapport utförd av Reckon LLP på uppdrag av kommissionen.

International comparison of measurements of administrative burdens related to VAT in the Netherlands, Denmark, Norway, and Sweden. SCM network, April 2005.

Summary report of the outcome of the public consultation on the Green Paper on the future of VAT, towards a simpler, more robust and efficient VAT system. TAXUD.c.1(2011)1417007. Bryssel 2011.

VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 14th of January 2013. TAXUD.c.1(2013)69198.

Litteratur

Böcker

Forssén, Björn: Skattskyldighet för mervärdesskatt: en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure, Stockholm 2011.

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Elenor, Melz, Peter, Öberg, Jesper: Mervärdesskatt i teori och praktik. Norstedts Juridik, tredje upplagan, Stockholm 2012.

Lundén, Björn, Svensson, Ulf: MOMS. Praktisk handbok i mervärdesskatterätt. Björn Lundén information AB, 13:e upplagan, Näsvisen 2011.

Melz, Peter: Mervärdesskatt: en introduktion. Iustus förlag, 14:e upplagan, Uppsala 2006.

Momshandboken. KPMG, femte upplagan, Stockholm 2005.

Påhlsson, Robert: Likhet inför skattelag. Iustus förlag, Uppsala 2007.

Sonnerby, Mikaela: Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik, första upplagan, Stockholm 2010.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper: EU-skatterätt. Iustus förlag, tredje upplagan, Uppsala 2011.

Terra, Ben, Kajus, Julie: A guide to the European VAT directives. Introduction to European VAT 2012 vol. 1. IBFD, Amsterdam 2012.

Artiklar

Ainsworth, Richard T: Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVAT, D-VAT certification i: International VAT Monitor maj/juni 2011 s. 153-160.

Aujean, Michel, Valenduc, Christian, Wolf, Marc: Reform of the EU VAT System for Intra-Community Transactions i: International VAT Monitor jan/feb 2013 s. 12-16.

Bird, Richard, Gendron, Pierre Pascal: Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution? i: International Tax and Public Finance 5 1998 s. 429-442.

Hellgren, Ida: Internationell tjänstehandel enligt de nya ändringarna i momsdirektivet i: Svensk skattetidning 2008:8 s.513-524.

Jennings, Charles: The EU VAT System – Time for a New Approach? i: International VAT Monitor jul/aug 2010 s. 257-259.

Keen, Michael, Smith, Stephen: The Future of Value Added Tax in the European Union i: Economic Policy vol. 11 no. 23 1996 s. 373-420.

Keen, Michael, Smith, Stephen: Viva VIVAT! i: International Tax and Public Finance 6, 2000, s. 741-751.

Kerrigan, Arthur: The Elusiveness of Neutrality – Why Is It So Difficult To Apply VAT to Financial Services? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 103-112.

Lejeune, Ine, de Maeijer, Stein, Vermeire, Liesbeth: Quick Reaction Mechanism against EU VAT Fraud i: International VAT Monitor mars/april 2013 s. 94-98.

McLure, Charles: Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensation VAT (CVAT) i: International Tax and Public Finance 7, 2000 s. 723-740.

Nathoeni, Sandhya, Braakman, Ted: Option for Taxation of Financial Services – Is It an Option? i: International VAT Monitor mars/april 2010 s. 113-118.

Swinkels, Joep: Carousel Fraud in the European Union i: International VAT Monitor mars/april 2008 s. 103-113.

Wohlfahrt, Beate: The Future of the European VAT System i: International VAT Monitor nov/dec 2011 s. 387-395.

Rättsfallsförteckning

Mål 168/84 Berkholz.

Förenade målen C-439/04 och C-440/04 Kittel.

Mål C-271/06 Netto Supermarkt.

Internetkällor

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildareglerforvissavarortjanster/avfallochskrotavvissametaller.4.2b543913a42158acf800021322.html>

Hämtad: 2013-04-19. Nya regler om handel med skrot av vissa metaller

<https://www.europol.europa.eu/content/press/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-european-taxpayer-1265> Hämtad 2013-05-01.

Rapport från Europol om bedrägerier rörande utsläppsrätter.

http://journal.fsv.cuni.cz/storage/923_05_075-084.pdf Hämtad 2013-03-05.

Studie om Sloveniens administrativa börda.

<http://www.hmrc.gov.uk/about/annual-report-accounts-1011.pdf> Hämtad 2013-04-10.

Annual Report and Accounts 2010-2011. HM Revenue & Customs.

[Www.administrative-burdens.com](http://www.administrative-burdens.com) Hämtad 2013-05-01.

http://ec.europa.eu/sverige/news/topics/economy/news_date_1018_sv.htm

Hämtad 2013-05-15. Nyhet om fördjupat samarbete om ny finansskatt.

[Www.rtvat.eu](http://www.rtvat.eu) Hämtad 2013-04-25.

http://ec.europa.eu/civil_service/about/budget/index_sv.htm Hämtad 2013-03-15.

EU:s finansiering.

<http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxnewsflash/pages/cyprus-clarification-new-vat-rates-effective-2013-2014.aspx> Hämtad 2013-05-20.

Cyperns höjning av sin mervärdesskattesats.