

Vänbok till Bertil Wiman

Jan Bjuvberg och Jérôme Monsenego (red.)

NORSTEDTS JURIDIK

Legalitetsprincipen, skattedirektiv och tolkningen av mervärdesskattelagen

av Anders Hultqvist*

1 Inledning

Skatteseminarier kan ibland vara goda katalysatorer för att sätta igång en debatt i en viss fråga, men som i förlängningen också kan visa sig aktualisera djupare principiella frågor. Till ett av de många seminarier som anordnats av Skatterättsligt Forum genom åren fick jag under 2017 den intressanta uppgiften att analysera frågan om Skatteverkets ställningstaganden avseende direktivkonform tolkning av begreppet särskilda investeringsfonder från den 21 april 2017 (dnr: 131 173025-17/111 och dnr: 131 173044-17/111). Tillsammans med skattekonsulten Mats Holmlund, Skeppsbron skatt, Ulrika Hansson, Bankföreningen, och f.d. regeringsrådet och EU-domaren Stig von Bahr samt med synpunkter från auditoriet, däribland Skatteverket, blev det en intressant diskussion om gränsen för vad som kan åstadkommas med hjälp av s.k. direktivkonform tolkning och när en sådan metod inkräktar på legalitetsprincipen.

Som bekant undantas *finansiella tjänster* från mervärdesskatt i 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Undantaget avsågs redan från början motsvara undantaget i artikel 13 B (d) i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), numera artikel 135.1 (b–h) i rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ("mervärdesskattedirektivet"). I början av Sveriges medlemskap i EU uppstod dock en rad oklarheter kring undantaget, särskilt på grund av de olika sätten att utforma undantaget i ML respektive i direktivet, vilket föranledde mig att företa en mer djupgående studie av betydelsen och tillämpningen av undantaget i direktivet samt dess påverkan på svensk mervärdesskatterätt (se Moms och finansiella tjänster, Norstedts Juridik 1998).

* Professor i finansrätt vid Karlstads universitet.

Då var frågan om möjligheten till direkt effekt och direktivkonform tolkning och tillämpning fortfarande kontroversiell i Sverige. Utan att här fördjupa mig i EU-rätten bör det inledningsvis påpekas att mervärdesskattedirektivet inte har *direkt effekt* i alla avseenden. Det krävs dels att bestämmelsen i direktivet är *ovillkorlig och tillräckligt klar och precis* samt att den tidsfrist inom vilket direktivet ska ha implementerats har löpt ut, dels att det är *den enskilde* som åberopar direktivbestämmelsen *till sin fördel*, för att den ska ges direkt effekt framför inhemsk lagstiftning. Med 8/81 Becker blev det också klart att i vart fall vissa av bestämmelserna rörande undantaget för finansiella tjänster kunde få direkt effekt. När det fortfarande finns ett tolkningsutrymme, där nationell lagstiftning kan ges motsvarande innehåll som direktivbestämmelsen, behöver direkt effekt dock inte åberopas eller användas, utan i sådana fall kan inhemsk lagstiftning tolkas i ljuset av direktivet, s.k. *direktivkonform tolkning*. (Se vidare Ulf Nilsson, Direktivkonform tolkning på mervärdesskatterättens område, Svensk skattetidning 2009 s. 64 ff.)

Under 2000-talet kom Högsta förvaltningsdomstolen också att anamma direktivkonform tolkning i större utsträckning i frågor om undantaget för finansiella tjänster (se bl.a. RÅ 2003 ref. 94 och 2004 ref. 100, HFD 2011 ref. 21, HFD 2013 ref. 32, HFD 2014 ref. 73). Med direktivkonform tolkning kommer man således i harmoni med direktivet och den praxis som EU-domstolen utmejslat, så länge den tolkningen också är rimlig inom ramen för mervärdesskattelagen, men inte när mervärdesskattelagen är svår att förena med en sådan tolkning. Den enskilde kan då i vissa lägen i stället åberopa direkt effekt till sin fördel, men samma möjlighet står inte staten (Skatteverket) till buds. Eftersom den direktivkonforma tolkningen däremot kan slå åt båda håll (jfr Nilsson SST 2009 s. 83) kan det, vid bristande svensk lagstiftning, därför vara lockande för staten att åberopa direktivkonform tolkning, varvid frågan om hur långt man kan driva en sådan tolkning aktualiseras.

Ett sådant fall har nu kommit i dager med anledning av Skatteverkets ovan nämnda ställningstagande. Det var detta som diskuterades på Skatterättsligt Forums seminarium. I det här bidraget ska jag försöka sammanfatta mina synpunkter, men dessförinnan ska omständigheterna kring det aktuella problemet beskrivas. (Under korrekturomgången har det blivit känt att Skatterättsnämnden (SRN) meddelat ett förhandsbesked 2019-01-23, dnr 23-18/I, som också överklagats till HFD, där dessa frågor aktu-

aliseras. Endast några kortare påpekanden med referens till beslutet har kunnat infogas.)

2 Omständigheterna

I 3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML anges att med (skattefri) värdepappershandel förstås (också) *förvaltning* av värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder och specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Här ges således en legaldefinition av vilka s.k. investeringsfonder som omfattas i Sverige, vilket stödjer sig på en bestämmelse i artikel 135.1 g) momsdirektivet, som lyder: ”Förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna”.

Problemet som Skatteverket (SKV) ställts inför är att det finns andra fonder än dem som följer av mervärdesskattelagens särskilda definition, som måhända på goda grunder *borde* omfattas av definitionen. SKV motiverar detta på följande sätt i det först ovan nämnda ställningstagandet:

”Det anges inte uttryckligen i ML vad som avses med verksamhet som är jämförlig med värdepappershandel. Skatteverket anser att begreppet därmed jämförlig verksamhet ska tolkas direktivkonformt vilket innebär att även förvaltning av sådana fonder som uppfyller EU-domstolens kriterier för att omfattas av begreppet särskilda investeringsfonder ska omfattas av det svenska undantaget från skatteplikt.”

I ställningstagandet ger SKV också argument hämtade från EU-domstolens praxis (C-464/12, ATP Pensionservice, C-595/13, Fiscale Eenheid X, C-169/04, Abbey National m.fl.), men kan också konstatera att de nämnda fonderna inte ryms inom definitionen i lagrummet om förvaltning av värdepappersfonder, som hänvisar till lagen (2004:46) om värdepappersfonder och specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder. I stället åberopar SKV således stadgandet i 3 kap. 9 § *första stycket* ML angående till bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel *jämförlig verksamhet* som stöd för att även räkna in andra fonder under skattebefriad fondförvaltning.

Ställningstagandet har lett till osäkerhet på finansmarknaden och bland skattekonstuler, som nu inte riktigt vet vad som gäller. Osäkerheten gäller dels i vad mån Skatteverket har rätt i sin bedömning avseende tolkningen av EU-domstolens praxis, vilken ytterligare spätts på av ett av Skatteverket utgivet *förttydligande* den 27 september 2018 med anledning av Mervär-

desskattekommitténs riktlinjer (4 a–e) från det 109:e mötet, dels om den hävdade uppfattningen ens är relevant från ett legalitetsperspektiv. Här ska endast den senare aspekten diskuteras.

3 Det principiella problemet

Ställningstagandena inrymmer flera intressanta frågor, bl.a. om direktivets implementering och hur stort handlingsutrymme den svenske lagstiftaren då har i förhållande till denna bestämmelse, men här ska jag endast fokusera på frågan om tillämpningen när den svenska lagstiftningen ser ut som den gör, eftersom den reser den speciellt intressanta frågan att den svenska lagstiftningen i vissa hänseenden kan vara till fördel för den skattskyldige, nämligen för frågan om avdrag för ingående mervärdesskatt.

Om en tjänst är skattefri begränsas också avdragsrätten för ingående mervärdesskatt i motsvarande mån, medan full avdragsrätt erhålls om tjänsten är skattepliktig. Om tillämpningen av skattefrihet för förvaltningen av fonder utvidgas innebär det samtidigt att avdragsrätten för kostnader i samband med förvaltningen inte blir avdragsgilla. En sådan skärpning fordrar lagstöd, även om SKV har goda skäl för att fler typer av fonder borde inrymmas under den svenska mervärdesskattelagen, t.o.m. om EU-rätten innebär att Sverige borde reformera lagregleringen. För en sådan tillämpning kan dock inte direktivet ges *direkt effekt*, eftersom sådan endast kan åberopas av den enskilde (inte staten, fiscus).

Kvar står då möjligheten till *direktivkonform tolkning*, dvs. om den svenska lagen möjliggör en sådan tolkning. Ett särskilt problem är naturligtvis om den av SKV åberopade tolkningen av momsdirektivet är korrekt eller inte (vilket också diskuteras i ovan nämnda förhandsbesked 23-18/I), men i detta sammanhang lämnar jag detta därhän och fokuserar på den principiellt intressanta frågan om den direktivkonforma tolkningens gränser i relation till legalitetsprincipen.

4 Analys

Regleringen av undantaget för finansiella tjänster är inte helt lyckad och det hade troligen varit bättre om det rent allmänt i stället fått en motsvarande reglering som i direktivet (jfr den danska implementeringen av direktivet

eller den mer detaljerade tyska respektive engelska implementeringen; se vidare Moms och finansiella tjänster 1998 s. 64 ff.). Å andra sidan är det sedan 1990-talets början klart att även den svenska regleringen avsett motsvara direktivet och tillämpningen har i vart fall under det senaste decenniet kommit att bli direktivkonform avseende merparten av de i artikel 135.1. angivna tjänsterna.

Till skillnad från de övriga undantagen för finansiella tjänster inrymmer undantaget för fondförvaltning (135.1 g) en viss nationell handlingsfrihet. Icke desto mindre är medlemsstaterna vid utövandet av denna behörighet skyldiga att iaktta det syfte som eftersträvas med nämnda bestämmelse (se C-363/05 JP Morgan, p. 54). I så måtto kan artikelbestämmelsen också få direkt effekt (p. 62), om den skattskyldige åberopar detta, bör väl tilläggas. Frågan huruvida Sverige implementerat direktivet på ett korrekt sätt ryms inte på det begränsade utrymme som här står till förfogande, men skulle, om SKV har rätt i detta avseende, kunna lösas genom en lagändring.

Frågan som här uppstår är i stället om den av SKV hävdade uppfattningen, som sträcker sig längre än vad som täcks av den angivna definitionen i 3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML, kan förenas med tolkningen av den svenska lagstiftningen. Som Nilsson påpekat är det vid direktivkonform tolkning den nationella rätten som tillämpas och inte direktivet (se SST 2009 s. 67 f., 83). Tolkning av svensk skattelag begränsas som bekant då också av svensk konstitutionell rätt och den för skatteområdet därpå följande legalitetsprincipen (8 kap. 2 § och 2 kap. 10 § 2 st. regeringsformen). Utvidgande tolkning som tenderar gå utanför det som föreskrivs begränsas av analogi- och retroaktivitetsförbudet. Eftersom skatteföreskrifter, och särskilt föreskrifterna i mervärdesskattelagen, ömsom kan vara till den skattskyldiges fördel, ömsom till nackdel, bör föreskrifterna tolkas med den rimligaste tolkningen för ögonen, oavsett om de slår till den enskildes för- eller nackdel i det enskilda fallet. Ytterst handlar det således om att upprätthålla kompetensfördelningen i grundlagen och att respektera de föreskrifter som riksdagen beslutat (se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen och lagtolkning, SST 2013 s. 10 ff.). Intressant nog kan till denna bild även läggas att t.o.m. EU-rätten ger den enskilde ett skydd när den av rättssäkerhetsskäl begränsar direktivens räckvidd så att nationell rätt inte tillämpas *contra legem* (se C-212/04 Adenler p. 110).

För frågan om undantaget *kan* tolkas på det sätt som SKV föreslår finns sålunda inga argument av EU-rättslig natur att stödja sig på. Denna fråga ska avgöras utifrån en svensk tolkning av mervärdesskattelagen. Skulle en

rimlig tolkning av 3 kap. 9 § ML (eller tillsammans med annan svensk lag) kunna leda till det resultatet blir däremot argumentet om direktivkonform tolkning aktuell – och då också huruvida den av SKV hävdade tolkningen är korrekt relevant.

Så låt oss därför titta närmare på bestämmelsen i 3 kap. 9 § ML. Stadgandet hade sin föregångare i 8 § 3) äldre mervärdesskattelagen (och anv.p. 5 till 8 §), efter ändringarna genom SFS 1991:1755. Där var det tydligt att ”fondbolags fondverksamhet enligt 1 § första stycket lagen (1990:1114) om värdepappersfonder” också fick mervärdesskattefrihet, trots att det inte utgjorde värdepappershandel i sig, för att uppnå konformitet med vad som gällde inom EG (se prop. 1991/92:50 s. 17). Bestämmelsen överfördes – och omformulerades något – till 1994 års ML, som hade full EU-konformitet som målsättning, i samband med Sverige medlemskap i EU 1995. I 3 kap. 9 § ML föreskrevs sålunda att ”förvaltning av värdepappersfond enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfond” var undantagen från mervärdesskatt.

Bestämmelsen ändrades sedan 2004 till att hänvisa till den nya fondlagstiftningen, *lagen (2004:46) om investeringsfonder*, genom SFS 2004:61. Någon större ändring var inte avsedd, utan det var en följd av terminologiändringen i fondlagstiftningen. En detalj påpekades dock och det var att till mervärdesskattefria tjänster hänfördes även förvaltningstjänster som ett fondbolag eller ett förvaltningsbolag utför på uppdrag av ett annat fondbolag, eftersom den nya lagen om investeringsfonder hade infört en möjlighet att delegera verksamhet (se prop. 2002/03:150 s. 333). Nuvarande lydelse fick stadgandet genom SFS 2013:567, när fondlagstiftningen åter reformerades, vilket fick till följd att uttrycket investeringsfond utmönstrades ur fondlagstiftningen och ersattes av uttrycken värdepappersfond och specialfond, reglerade i två olika lagar. Någon ändring i sak var inte avsedd (se prop. 2012/13:155 s. 526).

Det är således uppenbart att svensk mervärdesskattelagstiftning sedan 1990-talet klart och tydligt har angett vilken fondförvaltning som är mervärdesskattefri. Kan fondförvaltning rymmas inom vad som anges i punkten 2 och den lagstiftning som den hänvisar till är förvaltningen således skattefri. Det är också viktigt att beakta att sådan verksamhet annars normalt är skattepliktig, eftersom det huvudsakligen inte är fråga om värdepappershandel, vilket skatteplikten för s.k. diskretionär kapitalförvaltning är ett tydligt exempel på (jfr Moms och finansiella tjänster, s. 152 f.). SRN gör samma bedömning i detta avseende i förhandsbeskedet 23-18/I.

När det gäller uttrycket ”därmed jämförlig verksamhet” i paragrafens första stycke är det tydligt att detta syftar på huvuddefinitionen av finansiella tjänster (omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller *därmed jämförlig verksamhet*). Av paragrafens tidigare lydelse (före 1995) i gamla mervärdesskattelagen kan man också dra slutsatsen att uttrycket tar sikte på värdepappershandel (verksamhet jämförlig med värdepappershandel). Ett argument som talar till förmån för den uppfattning som framförs i SKV:s ställningstagande är att den nuvarande definitionen av värdepappershandel inte lika tydligt som tidigare klargör att förvaltning av fonder är en från värdepappershandel artschild verksamhet, när den räknas in under ”värdepappershandel”, men å andra sidan är detta från ett systematiskt perspektiv, lagstiftningshistoriken och sett i relation till direktivet mycket tydligt, eftersom värdepappers-/kapitalförvaltning eljest är skattepliktig verksamhet och det fordras att dessa särskilda investeringsfonder *definieras av medlemsstaterna*, vilket gjorts i den svenska lagstiftningen med angivande av ”förvaltning av värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder och specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder”.

En annan sak hade det varit om det i slutet av uppräknigen föreskrevs ”därmed jämförlig förvaltning” eller ”andra liknande investeringsfonder” eller dylikt. När SKV i ställningstagandet hänvisar till den allmänna formuleringen ”därmed jämförlig verksamhet” efter angivandet av värdepappershandel blir tolkningsförslaget krystat, eftersom det är klart att fondförvaltning inte huvudsakligen utgörs av värdepappershandel och därmed rimligen inte är jämförlig med denna. Som nämnts ovan kan endast den omständigheten att punkten 2 i tredje stycket lagtekniskt inordnats under värdepappershandel anföras som stöd för den tolkningen, men frågan huruvida denna tolkning är *rimlig* kvarstår. Enligt den nationella rättskälleläran ska det finnas ett spelrum inom vilket den konforma tolkningen ryms (se Jan Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus 1997 s. 97). Eftersom frågan ska avgöras utan att beakta EU-direktivet eller övrig EU-rätt kan man således ställa sig frågan om någon skulle komma på den tolkningen om det inte vore för att det nu tillkommit en målsättning att också försöka nå ett sådant konformitetsskapande resultat (i stället för att ändra lagstiftningen, må väl sägas). Min bedömning är inte den, varför det också leder mig till slutsatsen att den svenska lagstiftningen inte möjliggör att en sådan tolkning betraktas som rimlig, utan som krys-

tad för att, i nästa steg, få till stånd en direktivkonform tolkning. SRN har dock funnit att så är fallet i nämnda förhandsbesked 23-18/I.

Enligt min bedömning skulle således legalitetsprincipen (och EU-rättsliga rättssäkerhetshänsyn) inte möjliggöra en direktivkonform tolkning med det av SKV hävdade innehållet, ens om den i övrigt är riktig. Det går sålunda inte med direktivkonform tolkning att bända tolkningen av den svenska lagstiftningen utanför vad som eljest hade kunnat ske vid "normal" lagtolkning, *contra legem*. Endast om en av de alternativa rimliga tolkningarna ger den möjligheten, kanske inte ens den mest rimliga tolkningen sedd isolerad, kan det tolkningsalternativ som ger direktivkonformitet väljas (som ett sätt att gå EU-domstolen i C-106/89, *Marleasing*, till mötes – "as far as possible").

5 Sammanfattning och slutsatser

Det är tillfredsställande att se hur insikten, kunskapen och tillämpningen av EU-rätten – och i detta perspektiv, momsdirektivet – nu fått genomslag på bred front i svensk skatterätt. I gränsfallen finns det dock anledning att slå ett slag för metodiken och de mer rättsteoretiska frågorna för att inte komma i konflikt med grundläggande konstitutionella krav vid beskattningen. Svensk lagstiftning är fortfarande grunden vid beskattningen och därmed en rimlig tolkning av denna. Enskilda kan påfordra att EU-direktiv ges direkt effekt i vissa fall, men det kan inte staten eller dess myndigheter. Den direktivkonforma tolkningen är naturligtvis ett viktigt redskap, men å andra sidan är det i första hand regeringens och riksdagens uppgift att se till att den svenska lagstiftningen håller måttet, så att de svenska skattesubjekten kan förlita sig på lagstiftningen.

Även om det kan te sig lockande, särskilt som Skatteverket har att i frontlinjen försöka få mervärdesbeskattningen att fungera EU-konformt, måste oklarheter i första hand redas ut lagstiftningsvägen i stället för att med hjälp av dunkel direktivkonform tolkning skapa harmoni med EU-rätten. Jag medger att detta är en för mig udda situation, eftersom jag ofta har intagit den andra rollen, att driva frågan om direktivkonformitet, men kan väl möjligen trösta mig med att jag redan 1998 också aktualiserade frågan om en bättre direktivlik lagstiftning. Därmed har jag inte svårt att ha sympati med ett försök att med stöd av dåligt formulerad lagtext ändå ge tolkningen ett direktivliknande innehåll, men i denna fråga är ändå

lagstiftningen utformad med angivande av fonder enligt specifikt angivna lagar och den svenska lagstiftningen har därmed ett definierat innehåll. Den svenska konstitutionella rätten och legalitetsprincipen sätter här gränser för tolkning och tillämpning av mervärdesskattelagen.

Om detta nu är en felaktig reglering har Sverige gjort sig skyldig till ett fördragsbrott (se vidare Oskar Henkow, Medlemsstaternas handlingsutrymme vid genomförande av direktiv från EU, i Hultqvist/Melz/Påhlsson (red.), Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt, Norstedts Juridik, 2015 s. 142). Det är emellertid en annan sak att åsidosätta den svenska lagstiftningen och driva en icke rimlig tolkning av lagen för att med hjälp av direktivet nå en direktivkonform tillämpning (i rättvisans namn ska också påpekas att även Henkow skulle föredra en sådan tillämpning, samtidigt som han dock också påpekar att den svenska lagstiftningen inte kan förstås på detta sätt; se a.a. s. 142, 144). För egen del anser jag att det i detta fall är viktigt att hålla på formen och rikta uppmaningen till lagstiftningsansvariga att se över hur direktivet implementerats, för att, om Skatteverket m.fl. har rätt, undvika ett fördragsbrottsförfarande. En annan sak är om en enskild väljer att åberopa direkt effekt med stöd av direktivet, varvid det ligger nära till hands att tro att det endast kommer att aktualiseras om den enskilde i sitt fall får en fördelaktigare skattesituation. En sådan haltande situation är naturligtvis ohållbar i långa loppet, varför vi får hoppas att regleringen ses över inom kort så att oklarheterna kring implementeringen och EU-rättens krav skingras.

F.d. EU-domaren Stig von Bahr påpekar att av såväl principiella som praktiska skäl bör det primära ansvaret för anpassningen till unionsrätten ligga hos lagstiftaren och inte hos domstolar och förvaltningsmyndigheter (se Svensk anpassning till unionsrätten, i Hultqvist/Melz/Påhlsson (red.), Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt, Norstedts Juridik, 2015 s. 147 ff.). I ett rättssamhälle måste ambitionen vara att den interna regelgivningen återspeglar innehållet i gällande rätt. Han slår också ett slag för ett särskilt Skattelagstiftningsråd med anledning av vikten att hålla jämna steg med utvecklingen inom EU-rätten (se s. 157 f.).

Så även om man kan ha full förståelse för SKV:s dynamiska förhållningssätt och försök att hålla mervärdesbeskattningen uppdaterad med rättsutvecklingen inom EU, fordras att vi håller på formen, eftersom det är svensk skattelagstiftning som måste hålla en hög kvalitet och ge uttryck för de aktuella normerna. Hur Högsta förvaltningsdomstolen kommer att resonera i det överklagade förhandsbeskedet är när artikeln går i tryck inte känt.

