Stefan Olsson

PUNKTSKATTER

rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv



IUSTUS FÖRLAG

Juridikbok.se

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

• Kopiera och vidaredistribuera materialet oavsett medium eller format

• Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

• Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed, och inte på ett sätt som ger en bild av att licensgivaren stödjer ett specifikt användande.

• Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.

• Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att gör något som licensen tillåter.

Se även information på
https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv

När det gäller verk av författare som avlidit för mer än 70 år sedan finns enligt svensk lag inte längre någon upphovsrätt. Sådana arbeten kan användas helt fritt och slutanvändarlicensen som annars skulle ha gällt för verk som tillhandahålls från juridikbok.se gäller inte sådana verk. Observera dock att det kan finnas flera rättigheter knutna till ett verk. Exempelvis kan medförfattare och illustratörer ha egna rättigheter till verket. I dessa fall kan verket vara upphovsrättsligt skyddat trots att upphovsrätten har upphört för en författare.

http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:juridikbokse-f4608

Punktskatter
– rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv

Punktskatter

– rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv

Stefan Olsson

IUSTUS FÖRLAG

Abstract

Olsson, S. 2001. Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Excise taxes – legal regulation in a Swedish and European perspective. Iustus Förlag AB. 420 pp. Uppsala 2001. ISBN: 91-7678-481-9.

Taxes laid on specially selected commodities and services are called excise taxes. The subjects liable to pay these taxes are usually commercial undertakings. The intention behind the taxes is that the tax liable undertaking should shift the tax to the end consumer. The taxable commodity increases in price. Excise taxes are often used to generate public revenue and to decrease the demand of a certain commodity.

This thesis investigates how excise taxes are legally constructed in order to uphold the intentions of the legislator. The taxes are laid on a single business stage. In order to simplify the administration of the taxes usually only larger enterprises are liable to pay tax. It is of central importance that tax is laid on all taxable commodities, but to avoid double taxation. Decisive for the function of the tax is the determination of the tax liable subjects, the point in time for the occurrence of tax liability and the definitions of the taxable objects. The study is focused on these issues.

The design of Swedish excise taxes is influenced by community law. The primary law includes prohibitions against fiscal discrimination and fiscal protectionism, which are applicable on excise taxes. Procedures for the financially most important taxes on alcohol, tobacco and mineral oils have been harmonised. The study investigates how the harmonised rules have been implemented in Swedish law.

Stefan Olsson, Institutionen för arbete, ekonomi och hälsa, Högskolan i Trollhättan/Uddevalla, Box 795, S-451 26 Uddevalla, Sweden.

© Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala 2001
ISBN: 91-7678-481-9
Omslag: Förlaget
Sättning: Harnäs Text & Grafisk Form
Tryck: Graphium Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 2001
Hemsida: www.iustus.se, e-post: kundtjanst@iustus.se
Förlagets adress: Östra Ågatan 9, 753 22 Uppsala, tel: 018-69 30 91

Förord

En grundläggande förutsättning för att denna avhandling har kunnat färdigställas har utgjorts av att min handledare varit professor Robert Påhlsson. Robert har, förutom sitt kritiska granskande av varje stavelse jag presterat, väglett mig i de akademiska irrgångarna och lärt mig hur man söker finansiering. Vidare har Roberts personliga sätt och entusiasm varit en underlättande faktor under avhandlingsarbetet.

Synpunkter på hela eller delar av manuset har givits av professor Claes Norberg, professor Dennis Töllborg, professor Lotta Vahlne-Westerhäll, universitetslektor Mats Glavå, universitetslektor Mats Tjernberg och doktoranden Thomas Erhag.

Det skatterättsliga forskningssamarbetet i Sverige och övriga Norden är väl utbyggt och jag vill rikta ett tack till alla de som lämnat synpunkter på mitt material vid seminarier och inom ramen för de aktiviteter som arrangerats av TOR/Skattenytts stiftelse, Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet och det särskilda samarbetet mellan forskare från Lund-Århus-Göteborg-Jönköping. Ett tack riktas även till doktorandgruppen vid Juridiska institutionen och den gemenskap vi har haft inom gruppen.

Avhandlingsarbetet finansierades under det första året med ett stipendium från TOR/Skattenytts stiftelse. Följande halvår finansierades genom ett stipendium från Institutet för Rättsvetenskaplig forskning. Under senare delen av avhandlingsarbetet har jag innehaft en doktorandtjänst vid Juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. Institutionen har redan från arbetets påbörjande tillhandahållit dator och arbetsplats.

Rese- och litteraturstipendier har erhållits av Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet, Adlerbertska stipendie- och forskningsfonderna, Henrik Ahrenbergs studiefond, Paul och Marie Berghaus donationsfond samt Stiftelsen Wilhelm och Martina Lundgrens Vetenskapsfond. Tryckningsbidrag har erhållits av Emil Heijnes Stiftelse för rättsvetenskaplig forskning. Ett särskilt tack går till personalen vid det skatterättsliga biblioteket vid universitetet i Mannheim och till Eleonor och Magnus Alhager som stod ut med mig en vecka i staden under hösten –99.

Material som varit till ovärderlig nytta för avhandlingsarbetet har bibringats av Roger Husblad, f d Särskilda Skattekontoret Ludvika, numera

Deloitte & Touche, Gunilla Wolgast, RSV, Elisabeth Henriksson, RSV, Yvonne Svensson, Sydkraft, och universitetsadjunkten Ingemar Svensson, Juridiska institutionen.

Sammanfattningen har översatts till engelska av doktoranden Linda Laine. Min bror, gymnasieadjunkten Marcus Olsson, har språkgranskat manuset och jag får ta på mitt samvete att jag inte beaktat alla de brister han uppmärksammat. Mina föräldrar Maj-Britt och Roland Olsson har hjälpt till med korrekturläsning och dessutom ställt upp och kört bil åt olika håll när detta har behövts.

Nytt material har, där inget annat sägs, beaktats till 2000-12-31.

Lerum i juni 2001

Stefan Olsson

Innehåll

Förord 5

Förkortningar 13

1 Inledning 17

1.1 Ämnet 17

1.2 Historik 18

1.3 Avhandlingens syfte och ansats 20

1.4 Vetenskaplig metod och objektivitet i den skatterättsliga forskningen 23

1.4.1 Rättsdogmatikens karaktär 23

1.4.2 Objektivitet i forskningsverksamheten 27

1.4.3 Objektivitet i det vetenskapliga resultatet 31

1.4.4 Rättsdogmatikens validitet 34

1.5 Användning av rättskällor inom svensk skatterätt 36

1.6 Särskilt om hänvisningar till externa normer och beslut 39

1.6.1 Normutfyllnad 39

1.6.2 Hänvisningar till civilrättsliga termer 40

1.6.3 Hänvisningar till förvaltningsrättsliga termer 41

1.6.4 Myndighetsbesluts prejudiciella betydelse för skattebeslut 43

1.6.5 Hänvisningar till tulltaxor 44

1.6.6 Tulltaxenumren i äldre svensk rättspraxis 45

1.6.7 Tulltaxenummer i de harmoniserade punktskatteförfattningarna 46

1.6.8 Sammanfattande synpunkter angående hänvisningar 49

1.7 Avgränsning och disposition 50

1.8 Terminologi 52

2 Punktskatternas teoretiska bakgrund 56

2.1 Inledning 56

2.2 Nationalekonomiska forskningsinriktningar 57

2.3 Teorin om offentlig hushållning 59
2.4 Optimal-taxation och Ramsey-regeln 61
2.5 Externalitetsteorin och kritik mot den 63
2.6 Skattetekniska begrepp 68
2.7 Konsumtionsskatter 70
2.8 Neutralitetsprinciper 73
2.9 Ursprungslands- och destinationslandsprinciperna 77
2.10 Skattefilosofiska principer 80
2.11 Övervältring och incidens 84
2.12 Andra externa funktioner 89
2.13 Sammanfattning 90

3 Bakgrunden till den europeiska gemenskapens punktskatteregler 92

3.1 Inledning 92
3.2 Ekonomisk integration 93
3.3 Tullunionen 96
3.4 Förbuden mot fiskal diskriminering och fiskal protektionism 98
3.5 Skatteharmoniseringen 112
3.6 Punktskattedirektivens bakgrund 116
3.7 Förbudet mot omsättningsskatter 123
3.8 EG-rättens verkan i medlemsländerna 130
3.9 Tolkning av EG-rätten 134
3.10 Övervältring och återbetalning av skatt 137
3.11 Sammanfattning av det EG-rättsliga avsnittet 140

4 Inledning till den närmare undersökningen 142

4.1 Inledning 142
4.2 Avgränsning av den särskilda studien 142
4.3 Det svenska punktskatteområdet 145
4.4 Punktskatternas rättsliga karaktär 148
4.5 Sammanfattning 154

5 Skattskyldighet 155

5.1 Val av skatteled 155
5.2 Innebörden av termen skattskyldig 158
5.2.1 Vad avses med skattskyldighet? 158
5.2.2 Yrkesmässighet 168

5.3 Skattskyldiga enligt de nationella punktskattelagarna 170
5.3.1 Verksamhet av större omfattning 170
5.3.2 Tobaks- och energiskatt 171
5.3.3 Skatt på gödsel och bekämpningsmedel 173
5.3.4 Reklamskatt 176
5.3.5 Spelskatt 177
5.3.6 Naturgrusskatt 178
5.3.7 Avfallsskatt 178
5.3.8 Kärnkraftsskatt 179
5.3.9 Sammanfattning 179
5.4 Betalningsansvariga för skatt enligt gemenskapsrätten 180
5.4.1 Kommersiella aktörer 180
5.4.2 Jämförelse mellan olika aktörer 182
5.4.3 Övriga betalningsansvariga 184
5.4.4 Innehåller direktivet skattskyldighetsregler? 186
5.4.5 Sammanfattning 189
5.5 Skattskyldiga enligt de harmoniserade punktskattelagarna 190
5.5.1 Inledning 190
5.5.2 Godkända upplagshavare 191
5.5.3 Övrig yrkesmässig tillverkning 193
5.5.4 Varumottagare 194
5.5.5 Distansförsäljning 195
5.5.6 Övrig kommersiell hantering 198
5.5.7 Import 200
5.5.8 Privat införsel och tillverkning 201
5.5.9 Sammanfattning 202
5.6 Sammanfattande kommentar och analys 203

6 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde 207
6.1 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde 207
6.2 Nationella transaktionsskatter 212
6.2.1 Inledning 212
6.2.2 Det punktskatterättsliga leveransbegreppet 212
6.2.3 Leveransbegreppet inom den generella indirekta beskattningen 219
6.2.4 Inkomstskatterättslig leverans 223
6.2.5 Avlämnandebegreppets relevans 228
6.3 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde i gemenskapsrätten 231

6.3.1 Begreppet skattskyldighetens inträde i sjätte mervärdesskattedirektivet 231
6.3.2 Begreppet skattskyldighetens inträde i cirkulationsdirektivet 234
6.3.3 Skatteuttaget i olika situationer 239
6.4 Harmoniserade transaktionsskatter 242
6.4.1 Inledning 242
6.4.2 Godkända upplagshavare 242
6.4.3 Övriga skattskyldiga 247
6.5 Lämplighetsbedömning av tidpunkten för skattskyldighetens inträde 248
6.6 Egenförbrukning och egna uttag 251
6.7 Innehavsskatter 256
6.8 Sammanfattning och synpunkter 260

7 Skatteobjektet 263
7.1 Inledning 263
7.2 Särskilda problem med styckeskatter 266
7.2.1 Inledning 266
7.2.2 Problem med enhet 266
7.2.3 Problem med volymmått 267
7.2.4 Problem med vikt 269
7.2.5 Styckeskatternas anknytning till varornas värden 271
7.2.6 Avslutande sammanfattning och analys 273
7.3 Värdeskatter 275
7.3.1 Inledning 275
7.3.2 Värdeskatter i äldre svensk rätt 275
7.3.3 Tobaksskatt 277
7.3.4 Reklamskatt 280
7.3.5 Sammanfattning och utvärdering 284
7.4 Skatteplikt vid viss användning 286
7.4.1 Inledning 286
7.4.2 Energiskatt 286
7.4.3 Alkohol- och tobaksskatt 291
7.4.4 Naturgrusskatt 295
7.4.5 Avfallsskatt 296
7.4.6 Sammanfattande analys av skatteplikt vid viss användning 298

7.5 Primärrättens inverkan på skattepliktsreglerna 298
7.5.1 Inledning 298
7.5.2 Alkoholbeskattning i rättspraxis 299
7.5.3 Analys av rättspraxis 305
7.5.4 Primärrättspraxis betydelse efter harmoniseringen 310
7.5.5 Sammanfattande analys 315
7.6 Sammanfattning 316

8 Avdrag och återbetalning 317
8.1 Inledning 317
8.2 Avdrag 318
8.2.1 Tidigare beskattade varor 318
8.2.2 Avdrag vid återgång av köp, kundförluster och olyckshändelser 321
8.2.3 Export 324
8.2.4 Skattespecifika avdrag 330
8.2.5 Sammanfattning 337
8.3 Återbetalningar 338
8.3.1 Inledning 338
8.3.2 Generella återbetalningsmöjligheter 339
8.3.3 Skattespecifika återbetalningsmöjligheter 340
8.3.4 Sammanfattning 344
8.4 Analys av avdrag och återbetalningar 345
8.4.1 Jämförelse mellan avdrags- och återbetalningsmöjligheter i punktskatteförfattningarna 345
8.4.2 Återbetalning av övervältrad skatt 352
8.4.3 "Taxes occultes" 353
8.4.4 Sammanfattning 354
8.5 Sammanfattning 355

9 Avslutning 357
9.1 Inledning 357
9.2 Den ekonomiska bakgrunden 357
9.3 Harmonisering av punktskatterna 358
9.4 Skattskyldighet 359
9.5 Skattskyldighetens inträde 361
9.6 Skatteobjekten 364
9.7 Avdrag och återbetalning 366
9.8 Utformningen av punktskattereglerna 368

9.9 Nationell och europeisk rättstillämpning inom punktskatteområdet 369
9.10 Slutord 372

10 Summary 374

10.1 Introduction 374
10.2 Economic background 374
10.3 Harmonising excise taxes 375
10.4 Tax Liability 376
10.5 The occurence of tax liability 378
10.6 Taxable objects 380
10.7 Deductions and refunds 382
10.8 Evaluation 383

Källförteckning 385

Rättsfallsregister 409

Sakregister 417

Förkortningar

AER	American Economic Review
AO	Abgabenordnung vom 16. März 1976 (BRD)
AVF	K. F. (1959:507) om allmän varuskatt
BranntwMonG	Gesetz über Branntweinmonopol vom 25. September 1990 (BRD)
BierStG	Biersteuergesetz 1993 vom 21. Dezember 1992 (BRD)
BAL	Bilavgaslag (1986:1386)
BevU	Bevillningsutskottets betänkande
BFL	Bokföringslag (1976:125)
BRK	Bilregisterkungörelse (1972:599)
BrStV	Branntweinsteuerverordnung (1994)
BSL	Bilskrotningslag (1975:434)
CGI	Code Général des impôts (Fr)
CIF	Cost, Insurance and Freight
CMLR	Common market law review
Ds	Departementsserien
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
ED	Ekonomisk Debatt
EEA	Europeiska enhetsakten
EGF	Föredraget om upprättande av Europeiska Gemenskapen (Romfördraget)
EJ	Economic Journal
ERT	Europarättslig tidskrift
ET	Ekonomisk Tidskrift
EXW	Ex Works
FAS	Förordning (1994:1614) om alkoholskatt
FEU	Fördraget om Europeiska Unionen
FFM	Förordning (1978:86) om försäljningsskatt på motorfordon[1]
FK	Fordonskungörelse (1972:595)

[1] Upphävd genom SFS 2000:1445.

FPP	Förordning (1984:247) om punktskatter och prisregleringsavgifter
FSE	Förordning (1994:1784) om skatt på energi
FSL	Fordonsskattelag (1988:327)
GKöpL	Lag (1905:38) om köp och byte av lös egendom
GLTS	Lag (1961:394) om tobaksskatt
GML	Lag (1968:430) om mervärdeskatt
GTS	Generaltullstyrelsen
GVSL	Vägtrafikskattelag (1973:601)
IRLE	International Review of Law and Economics
JEI	Journal of Economic Issues
JEM	Journal of Economic Methodology
JIE	Journal of International Economics
JLE	Journal of Law and Economics
JPE	Journal of Political Economy
JT	Juridisk tidskrift
KIS	Kommittén för Indirekta Skatter (SOU 1989:35)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KN	Kombinerade Nomenklaturen
KöpL	Köplag (1990:931)
LAE	Lag (1957:262) om allmän energiskatt[2]
LAP	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
LAS	Lag (1994:1564) om alkoholskatt
LDS	Lag (1977:306) om dryckesskatt
LFK	Lag (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning
LFM	Lag (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon[3]
LKS	Lag (1990:582) om koldioxidskatt[4]
LPG	Lag (1990:1427) om skatt på grupplivförsäkring m.m.
LPP	Lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LSA	Lag (1999:673) om skatt på avfall
LSB	Lag (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel

[2] Upphävd genom SFS 1994:1776. Rubrik enligt SFS 1975:272, ursprunglig rubrik K. F. om allmän energiskatt. Jag har valt att använda förkortningarna LAE och OML även avseende den tidsperiod då dessa författningar klassificerades som förordningar. Denna ordning har däremot ej valts ifråga om LSV, eftersom denna skatt ursprungligen endast benämndes som "varuskatt".

[3] Upphävd genom SFS 2000:1326.

[4] Upphävd genom SFS 1994:1776.

LSE	Lag (1994:1776) om skatt på energi
LSF	Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
LSG	Lag (1984:409) om skatt på gödningsmedel
LSK	Lag (1982:691) om skatt på vissa kassettbandspelare
LSN	Lag (1995:1667) om skatt på naturgrus
LSP	Lag (1972:820) om skatt på spel
LSS	Lag (1990:587) om svavelskatt[5]
LSV	Lag (1941:251) om särskild varuskatt[6]
LTD	Lag (1977:292) om tillverkning av drycker, m.m.[7]
LTS	Lag (1994:1563) om tobaksskatt
LVFS	Läkemedelsverkets författningssamling
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
MinöStG	Mineralölsteuergezets vom 21. Dezember 1992 (BRD)
NTJ	National Tax Journal
OEP	Oxford Economic Papers
OML	Lag (1956:545) om omsättningsskatt på motorfordon[8]
QJE	Quarterly Journal of Economics
prop.	Regeringens proposition
Publ.	Journal of Public Economics
RES	Review of Economic Studies
RF	Regeringsformen
RRK	Rättsfall från Regeringsrätten och kammarrätterna
RRV	Riksrevisionsverket
RSL	Lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SBL	Skatteinbetalningslag (1997:483)
SchaumwZwStG	Gezets zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen vom 21. Dezember 1992 (BRD)
SFS	Svensk Författningssamling
SN	Skattenytt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

[5] Upphävd genom SFS 1994:1776.
[6] Upphävd genom SFS 1990:591. Rubrik enligt SFS 1975:1406, ursprunglig rubrik K. F. om varuskatt.
[7] Upphävd genom SFS 1994:1738
[8] Rubrik enligt SFS 1974:987, ursprunglig rubrik K. F. angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall. Upphävd genom SFS 1978:69.

SOU	Statens Offentliga Utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
TabStG	Tabaksteuergesetz vom 21. Dezember 1992 (BRD)
TrF	Tidskrift for rettsvitenskap
UstG	Umsatzsteuergesetz 1991 (BRD)
VSL	Vägtrafikskattelag (1988:327)

Avsikten har varit att i största möjliga utsträckning använda de förkortningar som används inom skatteförvaltningen.[9]

[9] Se RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 19–20.

1 Inledning

> "On the same principle that a tax on corn would raise the price of corn, a tax on any other commodity would raise the price of that commodity. If the commodity did not rise by a sum equal to the tax, it would not give the same profit to the producer which he had before, and he would remove his capital to some other employment."[10]

1.1 Ämnet

Huvuddelen av de offentliga intäkterna, både i Sverige och i andra länder, härrör från skatter. Bland dessa återfinns en kategori som brukar benämnas som punktskatter. Till denna räknas traditionellt olika varuskatter, exempelvis alkohol- och tobaksskatt.[11] Gemensamt för dessa skatter är att de framstår som skatter på *särskilt utvalda* varor och tjänster.[12]

Under senare år har punktskatter tilldragit sig förhållandevis stor uppmärksamhet. Inom den Europeiska unionen möttes avskaffandet av s.k. taxfreehandel mellan unionens medlemsländer av protester. Utbredd illegal införsel av tobak och alkohol har följt i kölvattnet efter Sveriges anslutning till unionen. Vidare har det senaste decenniet inneburit ett genombrott för *miljöskatter* i Sverige och i andra europeiska länder. Flertalet av dessa skatter är utformade som punktskatter.

Miljöskatterna exemplifierar punktskatternas särart. Uttagande av skatt har traditionellt skett för att finansiera offentliga utgifter, antingen i form av offentlig konsumtion, t.ex. försvar och sjukvård, eller inkomsttrans-

[10] Ricardo, s. 227.

[11] Även t.ex. spel- och lotteriskatter samt fordonsskatter, brukar betecknas som punktskatter.

[12] Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 67, definierar en punktskatt som "speciell eller selektiv varu- eller förbrukarskatt".

fereringar, exempelvis barnbidrag.[13] Avsikten med flertalet punktskatter är att i någon mån begränsa eller styra konsumtionen av den beskattade varan. Tobaks- och alkoholbeskattning motiveras delvis med hälsoskäl och sociala skäl, naturgrusskatten skall begränsa förbrukningen av en naturresurs, medan koloxid- och svavelskatterna avses minska utsläpp av farliga ämnen i luften.[14] Miljöskatternas styrverkan är av större vikt än de intäkter de genererar. Höjningar av redan existerande punktskatter har dock ofta motiverats med statsfinansiella skäl. Man kan här tala om punktskatternas *dubbla funktion*.[15]

Oavsett om den aktuella skatten motiveras med ett styrande eller ett fiskalt syfte är avsikten dock att den skattepliktiga varan skall fördyras, den skattskyldige förväntas att övervältra skatten på den slutlige konsumenten. Därför är den skattskyldige oftast en näringsidkare. Såtillvida är punktskatterna konstruerade på ett med mervärdesskatten likartat rättsligt sätt. Principiella skillnader finns emellertid mellan de selektiva och generella indirekta skatterna. Ledmotivet för mervärdesbeskattningen är *neutralitet*.[16] Med enstaka undantag är samtliga näringsidkare skattskyldiga och samtliga varor och tjänster skattepliktiga. Mervärdesskatten är en generell *flerledsskatt*. Punktskatterna utmärks av att de är *ettledsskatter*, i regel är endast ett fåtal näringsidkare skattskyldiga för varje enskild skatt, som dessutom endast omfattar ett begränsat antal varor. Skatterna är på ett makroplan icke-neutrala mellan näringsidkare inom och utom beskattade branscher. Även på ett mikroplan orsakar punktskatterna neutralitetsbrister mellan aktörer inom samma bransch. Detta medför att punktskatteförfattningarna i väsentliga avseenden måste utformas på ett annorlunda sätt jämfört med mervärdesskatten. Det är de för punktskatterna specifika reglerna som kommer att vara föremål för studien.

1.2 Historik

De indirekta skatternas genombrott i Sverige och andra europeiska länder kan förläggas till 1600- och 1700-talen. Beskattning av alkoholdrycker förekom möjligen redan på medeltiden.[17] En accis på "främmande drycker" infördes av Johan den III 1572.[18] Under Gustav II Adolfs regentskap

[13] Jfr Ds B 1979:3, s. 13. Transfereringar definieras ibland som "negativa" skatter, se Musgrave, The future of fiscal policy, s. 57, och Werin, s. 289.
[14] Jfr Musgrave, The future of fiscal policy, s. 67–68, samt Welinder, Skattepolitik, s. 193–194, och Skattetryck och skattekonomi, s. 90.
[15] Jfr Määttä, s. 17.
[16] Se t.ex. Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 255.
[17] Se SOU 1991:52, s. 20.
[18] Se Eberstein II:I, s. 590–591.

genomfördes en skattereform där indirekta pålagor ersatte impopulära direkta skatter.[19] Beskattning av brännvinsbränning infördes 1638 och ett första försök till tobaksbeskattning gjordes 1641.[20] I samband med den ökande handeln under 1700-talets frihetstid utökades punktbeskattningen. Den utformades i första hand som överflöds- eller lyxskatter, t.ex. på snus, tobak, kaffe, te och choklad.[21] Även direkta konsumtionsskatter av licensavgiftskaraktär uttogs på vagnar, "överflödig betjäning", siden m.m. jämsides med de indirekta skatterna. Flertalet av överflödsskatterna avskaffades i början av 1800-talet och alkohol- och sockerskatter kom senare att utgöra huvuddelen av den indirekta beskattningen. Dessa skatter kom tillsammans med tullar att stå för huvuddelen av statens inkomster.[22] Som en reaktion på de indirekta skatternas förmodade regressiva effekter utformades det moderna inkomstskattesystemet i början av 1900-talet.[23] Nya punktskatter tillkom emellertid under depressionsåren, andra världskriget och tiden strax efter detta.[24] Som exempel på sådana skatter kan nämnas sockerskatt, silkeskatt, kaffeskatt, margarinskatt och nöjesskatt. Vidare infördes nya skatter på motorfordon och bränslen. Skatt på nya motorfordon uttogs i form av en omsättningsskatt från 1957 och framåt, vilken sedermera ersattes av en försäljningsskatt, slutligen avskaffad år 2000. Den särskilda varuskatten på bl.a. smink och konfektyr som infördes 1941 kvarstod delvis fram till 1993.

De indirekta skatterna var i Sverige länge av begränsad statsfinansiell betydelse.[25] Under efterkrigstiden har dock den indirekta beskattningens del av de offentliga inkomsterna ökat. Inkomstskatterna har nått en sådan nivå, att de svårligen kunnat höjas och internationella förpliktelser har medfört att tullinkomsterna minskat. Under 1950-talets högkonjunktur gjorde således omfattande höjningar av punktskatterna.[26] Introduktionen av allmän varuskatt 1960 och en mervärdesskatt 1969 minskade behovet av punktskatter på lyxbetonade varor, vilket ledde till att flera skatter av-

[19] Se Eberstein II:I, s. 617–618. Reformen genomfördes 1622 och innehöll bl.a. en intern stadstull samt acciser på kött, bakning, bryggning, svenskt öl och "främmande drycker".

[20] Eberstein II:I, s. 594, 619 och 627. Inkomster från tobaksimporten upprätthölls senare genom utarrendering av tobaksmonopol. Intressant att notera är att hälsoaspekter gjorde sig gällande redan på denna tid.

[21] Se Eberstein II:I, s. 661, samt Löwnertz, s. 16. Dessa skatter var från 1752 progressivt utformade beroende på vilken samhällsklass konsumenten tillhörde. Under Karl XII:s ofärdsår hade emellertid motsatsen förekommit, regressiva acciser som drabbade de lägsta klassernas eventuella lyxkonsumtion extra hårt.

[22] Se Eberstein II:I, s. 588–589, Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 20, samt Melz, SN 1994, s. 242.

[23] Se Rodriguez, s. 25, och Vogel, Finansrätt och finansvetenskap, s. 59–60.

[24] Se Rodriguez, s. 35 och s. 71.

[25] Jfr t.ex. Musgrave, Fiscal systems, s. 44 och 62.

[26] Se SOU 1981:83, s. 29.

skaffades.[27] Under de senaste decennierna har de mest centrala skatterna, nämligen tobak-, alkohol- och energibeskattningen, ökat i statsfinansiell betydelse. Samtidigt har ett flertal skatter både införts och avskaffas.[28] De två senast tillkomna skatterna på naturgrus och avfall har en klar miljöskattekaraktär och förväntas medföra begränsade intäkter för det offentliga.

Beskattningsförfarandet inom punktskatteområdet har av tradition varit annorlunda konstruerat i jämförelse med uppbörden av direkta skatter.[29] Länge saknades generella förfaranderegler för punktskatterna. Från 1939 skedde en viss likriktning då förfarandereglerna i maltdryckesskatteförordningen kopierades till nytillkommen lagstiftning.[30] Lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning blev den första generella förfarandelagen för punktskatter. I samband med att regelverket reformerades för att motsvara faktureringsmetoden i ML ersattes denna lag av lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP).[31] Efter harmoniseringen av punktskatterna på tobak, alkohol och energi omfattas dessa både av reglerna i LPP och förfaranderegler i de enskilda skattelagarna. Efter förebild av den övriga moderniserade skatteuppbörden eftersträvas emellertid ett inlemmande av punktskatterna i skattekontosystemet och att LPP ersätts med regler i Skattebetalningslagen.[32]

Fram till bildandet av RSV administrerades punktskatterna av Kontrollstyrelsen. Styrelsens uppgifter övertogs av RSV, som för detta ändamål sedermera organiserades i en central avdelning i Stockholm samt en särskild avdelning utlokaliserad till Ludvika. Denna enhet införlivades sedermera i Skattemyndigheten i Kopparbergs län, senare i Skattemyndigheten i Gävleborgs län. Från år 2000 har enheten organisatoriskt återförts till RSV.

1.3 Avhandlingens syfte och ansats

Inom svensk skatterättslig forskning kan två huvudriktningar sägas ha utkristalliserat sig under senare år. Inom den första av dessa undersöks skatterättens koppling till de ekonomiska principer som ligger bakom

[27] Se SOU 1964:25, s. 497–526, SOU 1970:37, s. 8 och 48. Jfr Rodriguez, s. 94.

[28] Därav kan nämnas skatter på kassett- och videoband, på charterresor, samt på dryckesförpackningar.

[29] En beskrivning av utvecklingen av beskattningsförfarandet inom punktbeskattningen görs av Remstam, SN 50 år, s. 54–57.

[30] Förordningen (1939:887) angående tillverkning och beskattning av maltdrycker. Se SOU 1981:83 s. 29.

[31] Se SOU 1981:83 s. 59.

[32] Se SOU 2000:46, s. 211–224.

utformningen av skattereglerna. Denna inriktning har i äldre forskning representerats av exempelvis Welinder, Mutén, Englund och Grosskopf och på senare tid av t.ex. Melz, Samuelson, Gunnarsson, Ståhl och Persson Österman.[33] Den andra huvudinriktningen tar sikte på skatterättens samband med civil-, offentlig- och statsrättsliga principer eller på skatterättsliga metodfrågor. Det är således skatterättens rättsliga karaktär som är i fokus snarare än dess egenskap av "funktion av nationalekonomi".[34] Författare som tidigare har verkat inom denna riktning är t.ex. Ljungman, Helmers, Hagstedt och Bergström.[35] Verk som behandlar civil-, offentlig- och statsrättsliga frågor har på senare tid skrivits av t.ex. Hultqvist, Påhlsson och Magnus Alhager.[36] Skatterättsliga metodfrågor har behandlats av Kellgren och Aldén.[37] Ett exempel på ett verk med inslag av båda dessa huvudinriktningar är Norbergs studie av beskattning av banker.[38]

Denna studie kan huvudsakligen placeras in i den andra huvudinriktningen. Ett huvudsyfte med avhandlingen är att undersöka den rättsliga regleringen av punktskatter i Sverige och inom den Europeiska gemenskapen. I detta rättsliga perspektiv kommer då de delar av det materiella regelverket att undersökas som är mest väsentliga för att upprätthålla skatteuttaget. Studien har i huvudsak ett lagstiftarperspektiv, dvs. reglerna analyseras med utgångspunkten att de är avsedda att upprätthålla den avsedda beskattningen och att avvikelser från denna punkt identifieras.[39]

[33] Welinder, Carsten, Kommunala avgifter i de svenska städernas hushållning (1935), Mutén, Leif, Inkomst eller kapitalvinst (1959), Englund, Göran, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv (1960), Grosskopf, Göran, Beskattning av fåmansbolag (1976), Melz, Peter, Kapitalvinstbeskattningens problem (1986), Samuelson, Lars, Förlustutjämning (1994), Gunnarsson, Åsa, Skatterättvisa (1995), Ståhl, Kristina, Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser (1996), Persson Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen (1997).

[34] Jfr Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 18. Melz, SN 1998, s. 786, talar om "skatterättens allmänna del".

[35] Ljungman, Seve, Om skattefordran och skatterestitution (1947), Helmers, Dag, Kringgående av skattelag (1956), Hagstedt, Jan Anders, Om beskattning av stiftelser (1972), Bergström, Sture, Skatter och civilrätt (1978).

[36] Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen (1995), Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer (1995), Alhager, Magnus, Dispens från inkomstskatt (1999).

[37] Kellgren, Jan, Mål och metoder vid tolkning av skattelag (1997), Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten (1998).

[38] Norberg, Claes, Reglering och beskattning av banker (1991). Det bör framhållas att det givetvis finns verk som inte faller in under någon av dessa inriktningar. Påhlssons studie om levnadskostnader (1997) har närmast en rättvisefilosofisk ansats, vilket även genomsyrar Gunnarssons avhandling om skatterättvisa (1995).

[39] Jfr Määttä, s. 1–2, som anser att rättsdogmatiken är av begränsad nytta när det gäller att utarbeta nya lagar. Jag kan inte instämma i detta, erfarenheter från existerande lagstiftning och dess tillämpning måste vara av stor vikt i ett sådant arbete.

Ansatsen har såtillvida likheter med skatteutgifts- eller skatteavvikelseteorin.[40] Syftet är dock inte att identifiera avsiktliga skatteavvikelser, dessa har oftast motiveras med pragmatiska skäl eller rättviseaspekter, t.ex. i form av skattenedsättelser för vissa geografiska områden.[41] Somliga avvikelser är en följd av de svenska skatternas anpassning till de gemenskapsrättsliga punktskattereglerna. Istället är syftet att fastställa avvikelser som förorsakas av den rättsliga utformningen av de aktuella lagrummen, eller som Terra formulerar sig:[42]

> "Typical problems involve classification and definition of goods subject to excise, questions about who is responsible for collecting the tax and when it is to be collected, how to treat leasing, and technical issues such as withdrawal from warehouse, how to deal with exempt purchases or uses, how to handle returns, lost or damaged merchandise, exporter's refunds and issues related to effective dates, such as how to treat floor stocks at the time of the imposition, termination, or change in rate of a tax. An excise tax statue should provide as much guidance as possible with respect to these issues."

De problem Terra identifierar leder vidare till frågeställningen i vilken utsträckning det är möjligt att uppställa och iaktta generella punktskatterättsliga principer att tillämpa i dessa situationer. Punktskatterna skiljer sig från annan skattelagstiftning i och med att regelverket ofta i stor utsträckning är anpassat till de olika skatteobjekten. Exempelvis inträder skattskyldigheten för avfallsskatt när avfallet förs in en deponi, reglerna om skatteplikt för energiskatt innehåller en mängd undantag för olika energislag, lagen om skatt på naturgrus innehåller särskilda regler för grustäkter för husbehov etc. Sådana skattespecifika regler minskar möjligheten att uppställa generella punktskatterättsliga principer.

Vidare är avsikten att undersöka hur den svenska indirekta beskattningen påverkas av EG-fördragets regler samt av den harmonisering som gjorts av de viktigaste punktskatterna.

En undersökning av punktskatterna liknande de verk som ovan har hänförts till den första huvudinriktningen riskerar att bli tämligen mager. Lagreglernas syfte, övervältring av skatterna från de formellt skattskyldiga på konsumenterna, framgår inte öppet av reglerna.[43]

[40] Se t.ex. Ds 1992:6, Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 144–146, Rosen, s. 353–355.

[41] Se t.ex. prop. 2000/01:100, bilaga 3, s. 13–14, för skatteavvikelser inom punktskatteområdet. Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 146.

[42] Terra, Excises, s. 247. De problem som Terra här beskriver kommer att preciseras närmare i kapitel 5.

[43] Denna brist på transparens har dock inte alltid funnits i svensk skatterätt. 1756 års Lands-Tulls och Accis-Ordning innehöll särskilda förfaranderegler som en säljare som inte fått ersättning för erlagd skatt kunde påkalla, se Ljungman, s. 159–160.

Avslutningsvis följer några ord om forskningsläget inom punktskatteområdet. Medan mervärdesskatten studerats i ett antal monografier saknas en genomgripande studie över de svenska punktskatterna.[44] Den enda svenska studie som behandlar någon av punktskatterna är Erikssons studie av energiskatten. Även i övriga nordiska länders doktrin är ämnet sparsamt behandlat. Leila Juantos avhandling Valmisteverotus behandlar de finländska punktskatterna både ur ett historiskt och EG-rättsligt perspektiv.[45] Kalle Määttäs avhandling om nordiska och europeiska miljöskatter innehåller stora partier av generellt intresse inom punktskatteområdet.[46]

1.4 Vetenskaplig metod och objektivitet i den skatterättsliga forskningen

> "It is a mistake to assume that the objectivity of a science depends upon the objectivity of the scientist"[47]

1.4.1 Rättsdogmatikens karaktär

Detta avhandlingsarbete baseras huvudsakligen på vad som brukar betecknas som traditionell rättsdogmatisk metod.[48] Eftersom huvudsyftet med studien är att undersöka rättsreglernas konstruktion är det naturligt att utgå från denna metod. Man kan grovt indela rättsvetenskapen i *dogmatisk* och *icke-dogmatisk* forskning.[49] En icke-dogmatisk studie kan baseras på rättsligt material, t.ex. vad Gunnarsson redovisar som material för sin icke-dogmatiska studie, dvs. i huvudsak propositioner, utredningsbetänkanden och doktrin.[50] Icke-dogmatiska studier kan även baseras på icke-rättsligt material, exempelvis forskningsrön från andra disci-

[44] Eleonor Alhager, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, Westberg, Nordisk mervärdesskatt, Mervärdesskatt – en kommentar, samt Öberg.

[45] P.g.a. bristande språkkunskaper har jag endast i begränsad utsträckning kunnat ta del av de rön som presenteras i detta verk.

[46] Määttä, Kalle, Environmental taxes.

[47] Popper, s. 95.

[48] Metodfrågor behandlas, förutom i följande avsnitt, även i andra delar av studien. I avsnitt 1.5 diskuteras tolkningsfrågor i svensk skatterätt. Liknande spörsmål inom EG-rätten behandlas i samband med genomgången av den reglering på gemenskapsnivå som inverkar på punktskatterna (kap. 3).

[49] Se Bruun & Wilhelmsson, SvJT 1983, s. 705, Glavå, s. 30. En indelning i fler kategorier kan göras med utgångspunkt i Strömholms, t.ex. s. 72, indelning i "sociologen", "logikern" och "rättsvetenskapsmannen".

[50] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 31.

pliner, t.ex. nationalekonomi, vilka i stor omfattning används av Määttä. Enligt min uppfattning är både det rättsliga och icke-rättsliga material som skulle kunna ligga till grund för en icke-dogmatisk studie inom punktskatteområdet mycket begränsat bortsett från energi- och miljöskatteområdet. Det finns emellertid redan två huvudsakligen icke-dogmatiska studier inom detta område i nordisk doktrin.[51] Vidare är skatter föremål för forskning inom en mängd olika vetenskapliga discipliner, t.ex. nationalekonomi, historia, statsvetenskap, sociologi och ekonomisk psykologi.[52] Icke-dogmatiska studier befinner sig ofta inom någon annan av dessa discipliner. Det måste ifrågasättas i vilken utsträckning forskning som helt eller delvis kan hänföras till andra discipliner kan bedrivas utan närmare inblick i de metoder som tillämpas i dessa.[53]

Valet av rättsdogmatisk metod medför att det är rättsvetenskapens karaktär av tolkningsvetenskap som kommer till uttryck i studien. En grundläggande premiss för denna metod är att det går att finna kunskap genom studiet av rättsregler, förarbeten och praxis. Andra arbetsmetoder som kan sägas vara rättsvetenskapliga, t.ex. rättsekonomi, rättssociologi, rättsfilosofi m.m. har andra undersökningsobjekt än rättsdogmatiken. Olika metoder kan givetvis komplettera varandra.[54] Som Hydén framhåller kan vetenskapliga resultat dock endast valideras mot bakgrund av det vetenskapliga paradigm som används.[55] Det finns då anledning att inledningsvis diskutera hur rättsdogmatiska utsagor skall valideras. Jag uppfattar denna fråga som nära förknippad med frågan om objektivitet i den rättsdogmatiska vetenskapen. Objektivitet inom denna verksamhet skiljer

[51] Asbjörn Eriksson och Määttä. Vidare har även Juantos verk huvudsakligen en ickedogmatisk inriktning.

[52] Som exempel på en historisk skattestudie kan lämnas Andersson, Lars I., Kommunalskattefrågan under mellankrigstiden, och på en statsvetenskaplig Laurin, Urban, På heder och samvete.

[53] Jfr kritik från Rohde, JT 1996-97, s. 2–3.

[54] Denna uppfattning är visserligen inte självklar. Hydén, s. 28, definierar tre olika "rättsvetenskapliga paradigm" som konkurrerar och överlappar med varandra. Han anser ändå att analyser från olika paradigm kan komplettera varandra, s. 29, not 42. Jag vill framhålla att olika rättsvetenskapliga inriktningar har olika undersökningsobjekt även om de omfattar samma rättsområde. Detta tycks också vara den allmänna meningen, jfr Strömholm, s. 58, Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 22, och Magnus Alhager, s. 33. Aarnio, Reason and authority, s. 53–54, framhåller att andra rättsvetenskapliga inriktningar ofta uppfattas som hjälpvetenskaper till rättsdogmatiken, men att förhållandet mellan dem egentligen är mer komplicerat.

[55] Hydén, s. 27. Det kan visserligen ifrågasättas om t.ex. rättsdogmatik och rättssociologi verkligen tillhör olika vetenskapliga paradigm enligt Kuhns definition. Bruun & Wilhelmsson, SvJT 1983, s. 705–706, skiljer mellan paradigmskiften *mellan* olika kunskapsintressen, vilket synes motsvara den användning av termen paradigm Hydén använder, och paradigmskiften *inom* samma kunskapsintresse. Jfr Wallén, s. 35, som tycks se positivism, systemteori och hermeneutik som olika paradigm.

sig från objektivitet i ett vidare samhällsvetenskapligt-empiriskt (traditionellt) perspektiv. Doublet och Bernt framhåller att rättsdogmatiska utsagor inte relaterar till i verkligheten iakttagbara fenomen och i denna mening inte kan vara "objektiva".[56] Här framträder likheten mellan rättsdogmatiken och andra icke-positivistiska tolkningsvetenskaper.[57] Detta är således hos dessa man kan söka kunskap och inspiration för att definiera objektivitets- och vetenskaplighetskriterier inom rättsdogmatiken. Under senare år har svårigheterna att inordna rättsdogmatiken i ett positivistiskt vetenskapsideal lett till ett ökat intresse från rättsvetenskapsmän för den hermeneutiska vetenskapsuppfattningen. Grundläggande för denna uppfattning är att den fokuserar på *tolkning* och *förståelse*, till skillnad från den positivistiska vetenskapssynens betoning av *förklaring* och *förutsägelse* baserad på *observation*.[58] Det hermeneutiska perspektivet utgår från att tolkaren deltar i tolkningsprocessen och således är en del av denna, till skillnad från det positivistiska utanförståendeskapet.[59] Detta kan exemplifieras med Habermas distinktion mellan "vetenskapsmän" som "säger hur ting förhåller sig" och "interpretatörer" som "försöker förstå vad som sägs".[60] Han framhåller att "interpretatörerna" har en deltagarroll, som gör att de måste uppge den position som utomstående betraktare som innehas av "vetenskapsmän", dvs. vad jag ovan har betecknat som traditionell objektivitet.[61] Den rättsdogmatiske forskaren påminner således mer om interpretatören än om "vetenskapsmannen". Exempelvis Aarnio använder det engelska ordet "interpreter" för den som utövar rättsdogmatisk verksamhet.[62]

Inom nordisk rättsvetenskap har hermeneutiken först uppmärksammats av finländska forskare, som t.ex. Aarnio, och på senare tid av t.ex. Doublet och Bernt, Håkan Andersson och Bull.[63] Någon närmare be-

[56] Doublet & Bernt, s. 144.

[57] T.ex. Aarnio, Philosophical perspectives in jurispudence, s. 165, anför: "Legal dogmatics transcends the field of *empirical* sciences, for example the sociology of law, and shows an essential connection with so-called interpretative sciences."

[58] Aarnio, Philosophical perspectives in jurispudence, s. 47.

[59] T.ex. Klami, s. 101, anser att rättsdogmatiken i princip tillhör det objekt den studerar.

[60] Habermas, s. 38–45.

[61] Jfr Doublet, s. 213, not 358, där han benämner en rättsociologisk undersökning som "en objektiv, utvendig betraktning av rettsreglene".

[62] Aarnio, Philosophical perspectives in jurispudence, s. 168, Reason and authority, s. 49–50.

[63] Se t.ex. Aarnio, Philosophical perspectives in jurispudence, s. 36–38 och 47–75, Doublet & Bernt, s. 81–106 och 185–191, Håkan Andersson, s. 216–222, samt Bull, s. 302–311. En kritisk inställning har Töllborg, s. 43, som anser att det hermeneutiska kunskapsintresset svarar "mot en önskan att om att kunna kommunicera med varandra inom ramen för en given, regelstyrd, maktstruktur". Samtidigt välkomnar dock Töllborg, JT 1995/96, s. 364, Lehrbergs försök att "återföra från dess värdemässigt tekniskt-rationella förankring till dess ursprungligen hermenutiska, mer filosofiska ursprung ..."

skrivning över hermeneutikens historik och innebörd är därför knappast nödvändig i denna studie. Att rättsdogmatiken utgör en tolkningsvetenskap får emellertid inte missförstås på så sätt att den endast utgörs av lagtextläsning. Hermeneutiken förkastar inte empiri, utan som Aarnio framhåller anvisar den dess rätta plats.[64] Doublet och Bernt anför:[65]

> "Ut fra det hermeneutiske helhetsperspektiv forutsetter enhver fortolkning av f.eks. en lovbestemmelse kjennskap til bestemmelsens plassering innenfor loven, dens anvendelse i retsspraksis og lovens forarbeider og forhistorie, samtidigt som lovens ulike hensyn som ligger nedfelt i den rettslige regulering av dette område må prege forståelsen av lovbestemmelsen."

Ett sådant perspektiv kan emellertid vara svårt att kombinera med de tolkningsmetoder som tillämpas i synnerhet av EG-domstolen och även i viss mån av Regeringsrätten. Det tycks finnas en samsyn bland rättsvetenskapsmän om att hermeneutiken inte kan förse rättsdogmatiken med någon ny tolkningsmetod, utan som Håkan Andersson framhåller kan den huvudsakligen "användas för uppnående av insikt om enskilda metoders eller logiska subsumtioners begränsade räckvidd" samt som "medel för inomjuridisk självreflexion".[66]

Ett hermeneutiskt perspektiv är inte alls allenarådande eller kanske inte ens inflytelserikt inom svensk rättsvetenskap. Traditionellt uppfattas ofta rättsdogmatisk metod i sig som objektiv och värderingsfri, som vidare resulterar i ett objektivt resultat. Inom skatterätten har exempelvis Arvidsson framhållit kravet på "rättsvetenskapsmannens obevekliga objektivitet".[67] Avsikten med följande avsnitt är att diskutera innebörden av objektivitet i den rättsdogmatiska verksamheten och den närmare karaktären av de rättsdogmatiska utsagorna. Ståndpunkten att den rättsdogmatiska metoden i sig är objektiv kommer fortsättningsvis, oavsett om härrör ur ett positivistiskt eller ett mer oreflekterat perspektiv, att benämnas som ett *objektivistiskt* perspektiv.

Om objektivitet uppfattas som att vetenskapsmannen skall stå "utanför" objektet kan rättsdogmatiken inte uppfylla detta objektivitetskrav.

[64] Aarnio, Philosophical perspectives in jurispudence, s. 56. Det är dock ingen nyhet att även normativ rättsvetenskap delvis innehåller empiriska element, t.ex. Kelsen, s. 163, framhöll normativ rättsvetenskap som en empirisk vetenskap.

[65] Doublet & Bernt, s. 186.

[66] Håkan Andersson, s. 221. Jfr även Aarnio, Philosophical perspectives in jurispudence, s. 69, Aarnio, Reason and authority, s. 105–106, Bull, s. 311 Doublet & Bernt, s. 87, samt Wallén, 31. En annan sak är att hermeneutiken kan framstå som en alternativ metod i traditionellt positivistiska vetenskaper typ sociologi, se t.ex. Habermas, s. 34, Alvesson & Sköldberg, s. 114–175 och Gilje & Grimen, s. 177–178. Vidare använder Gadamer, s. 38, termen hermeneutik även som beteckning på praktisk rättstillämpning.

[67] Arvidsson, SvSkT 1999, s. 205.

Mer fruktsamt är att lägga denna uppfattning åt sidan och istället undersöka vad objektivitet bör innehålla. Jag har i följande avsnitt inspirerats av några av de tolkningar av begreppet objektivitet som filosofen Lars Bergström analyserat.[68] Bergström behandlar i sin studie objektivitet inom samhällsvetenskaperna, varmed han avser i första hand sociologi, statskunskap och nationalekonomi.[69] Man stöter ibland på uppfattningen att rättsdogmatiken inte är en samhällsvetenskap, oftast motiverat med att det inte huvudsakligen är en empirisk vetenskap.[70] Frågan lämnas därhän i denna framställning, jag anser ändå att flera av Bergströms tolkningar är av stort intresse för rättsdogmatiken.

Inledningsvis skiljer Bergström dels mellan objektivitet i den vetenskapliga verksamheten och hos det vetenskapliga resultatet, dels mellan objektivitet på ett mikro- och makroplan.[71] Det rättsdogmatiska forskningsresultatet har en så säregen karaktär att en uppdelning i vetenskaplig verksamhet och resultat ter sig mer motiverad än vad den kanske är ifråga om andra vetenskaper. Med mikroplan avses den enskilde forskaren eller ett forskningsprojekt, medan makroplanet avser "vissa metodologiska ståndpunkter eller forskningsprogram".[72] Den rättsdogmatiska skatterättsforskningen kan då lämpligen jämföras med en sådan metodologisk ståndpunkt.

1.4.2 Objektivitet i forskningsverksamheten

En vanligt förekommande uppfattning om objektivitet i den traditionella (ickenormativa) vetenskapliga verksamheten är att den skall vara *värderingsfri*, vilken leder sitt ursprung ur bl.a. Max Webers tudelning i fakta och värden och hans doktrin om Wertfreiheit i vetenskapen. Weber underströk att själva valet av forskningsämne inte kunde (eller borde) vara

[68] Som Lars Bergström, s. 122, själv framhåller är dessa komponenter ett urval som inte utesluter att det kan finnas andra viktiga beståndsdelar av objektivitet som förbigås här. Av utrymmesskäl kommer jag inte annat än undantagsvis att hänvisa till de omfattande, huvudsakligen sociologiska, referenser Bergström ger.

[69] Lars Bergström, s. 11–12.

[70] Se Magnus Alhager, s. 38, som tycks uppfatta samhällsvetenskapliga metoder som något väsensskilt från rättsdogmatiska. Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 23, antyder en liknande uppfattning. Jfr även Aarnio, Reason and authority, s. 277–288, som kommer till slutsatsen att rättsdogmatiken är en samhällsvetenskap, genom en jämförelse mellan teoretisk rättsdogmatik och teoretisk samhällsvetenskap. Han framhåller dock att sambandet med empirisk samhällsvetenskap är problematiskt, se Aarnio, Min metod, s. 31.

[71] Indelningen i vetenskaplig verksamhet och resultat är inte alltid självklar, jfr Klami, s. 119.

[72] Lars Bergström, s. 12.

värderingsfritt.[73] I själva undersökningen var det emellertid viktigt att separera (empiriska) fakta från värden. En grund i det värderingsfria positivistiska vetenskapsidealet är uppfattningen att värden inte kan bevisas vara vetenskapliga.[74]

Uppfattningen att den vetenskapliga verksamheten inte kan vara värderingsfri har för svenskt vidkommande framhållits av t.ex. Gunnar Myrdal, men är numera förmodligen allmänt utbredd.[75] Myrdal anslöt sig i början av sin karriär till Webers uppfattning, men kom senare till övertygelsen att det var "naiv empirism" att tro på förekomsten av värderingsfri vetenskaplig kunskap.[76]

Insikten i svårigheterna att uppnå "objektiv" kunskap har resulterat i konkurrerande vetenskapsuppfattningar som t.ex. hermeneutik, kritisk teori, postmodernism m.fl. Frågan om värderingsfrihet inom vetenskapen ses av positivisterna i första hand i perspektivet att forskarens subjektiva värderingar eller fördomar snedvrider den empiriska forskningen och hindrar honom/henne från att upptäcka de reella förhållandena.[77] Frågan om värderingar i den rättsvetenskapliga verksamheten får emellertid en extra dimension. Här tydliggörs skillnaden mellan den traditionella objektivitetsuppfattningen och den rättsdogmatiska. Få avhandlingar består enbart av rättsdogmatiska undersökningar, utan innehåller historik, deskription och liknande. Man kan med en objektivistisk syn tänka sig att dessa partier innehåller värderingar, medan den rättsdogmatiska verksamheten, förutsatt att man uppfattar den som en "mekanisk" deduktion, hålls värderingsfri.[78] Med ett hermeneutiskt synsätt är emellertid denna uppfattning inte hållbar. Tolkning måste alltid innebära någon form av värdering.[79] Det måste dock hållas en rågång mellan å ena sidan de värderingar eller avvägningar mellan olika värderingar som härrör från lagtext och förarbeten och å andra sidan forskarens egna värderingar, oavsett dessa kommit till uttryck som värdepremisser för studien eller inte.

En annan innebörd av begreppet objektivitet som Bergström anför är *förutsättningslöshet*.[80] Med detta avses då en frigörelse från de begrepp, föreställningar, normer och värderingar som finns i forskarsamhället och

[73] Se t.ex. Weber, s. 124, Gilje & Grimen, s. 272–273.

[74] Jfr Weber, s. 101, Gilje & Grimen, s. 276.

[75] Lars Bergström, s. 20–21. Se även Myrdal, Objektivitetsproblemet i samhällsforskningen, s. 52, samt Holme & Solvang, s. 30–31 och 329–330.

[76] Myrdal, Objektivitetsproblemet i samhällsforskningen, s. 16. Detta ställningstagande kan möjligen ses som en del i en allmän rörelse från ett positivistiskt vetenskapsideal till ett hermeneutiskt.

[77] Jfr Holme & Solvang, s. 322, Gilje & Grimen, s. 270–271.

[78] T.ex. verkar detta vara Arvidssons uppfattning, se Arvidsson, SN 1999, s. 205.

[79] Jfr Håkan Andersson, s. 187.

[80] Lars Bergström, s. 30–36.

i samhället i övrigt. Motiveringen för denna förutsättningslöshet är då den samma som för det positivistiska kravet på värderingsfrihet. De förutsättningar som påverkar den empiriske forskaren hindrar honom från att finna den verkliga sanningen. Rättsdogmatisk forskning kan knappast utövas med denna långtgående form av förutsättningslöshet. Klami framhåller:

> "Det är ju så, att dylik forskning är i hög grad beroende av rättskulturen med dess juridiska paradigm och rättsnormer. Man kan inte bryta med sin rättskultur: om man går alltför långt, rubbas den kommunikativa gemenskap, som möjliggör det dialektiska förhållandet mellan rättsdogmatiken och rättslivet."[81]

Peczenik anser att rättsvetenskapen bör "bygga på djupgående kunskaper i historia, komparativ rätt och filosofi".[82] Inom skatterätten har t.ex. Gunnarsson argumenterat för en ökad användning av skatterättsliga principer och annat material som inte har direkt stöd i de traditionella rättskällorna.[83] De förutsättningar detta material implicerar kan då ses som ett komplement till rättskällornas innehåll. I vilken utsträckning dessa förutsättningar skall beredas hänsyn inom rättsdogmatiken är då till viss del beroende av vilken rättskälleuppfattning forskaren har. Både traditionella rättskällor och annat material som tillåts komplettera dessa kan i ett hermeneutiskt perspektiv ses som en del av den förförståelse, de "fördomar", en forskare verksam i en tolkningsvetenskap har.[84]

Om man kommit till ståndpunkten att värderingsfrihet inte kan (och kanske inte heller bör) upprätthållas i den vetenskapliga verksamheten leder detta oftast till uppfattningen att (de personliga) värderingarna skall lyftas fram och synliggöras. Myrdal framhåller detta som det enda sättet att uppnå objektivitet i samhällsvetenskapen.[85] Uppfattningen kan dock ledas till Weber.[86] Lars Bergström benämner denna form av objektivitet som "medvetenhet och öppenhet", Holme och Solvang talar om "saklighet och öppenhet i framställningen".[87] Ansatser av detta slag är inte ovanliga inom skatterättsliga avhandlingar, eftersom de normativa ställningstagandena ofta är avgörande för studiernas uppläggning. Som ett uttalat exempel kan anföras Ståhl, som bl.a. anför att hennes studie görs i ett

[81] Klami, s. 120.
[82] Peczenik, JT 1998/99, s. 483.
[83] Gunnarsson, SN 1998, s. 463.
[84] Jfr Påhlsson, SN 1998, s. 452.
[85] Myrdal, Objektivitetsproblemet i samhällsforskningen, s. 52. Kritik mot denna uppfattning lämnas av Gustafsson, ED 1998, s. 621–622.
[86] Se Weber, s. 105, Gilje & Grimen, s. 276.
[87] Lars Bergström, s. 36–40, Holme & Solvang, s. 330.

EG-perspektiv och att de lösningar som föreslås eventuellt kan vara mindre tillfredsställande från ett enskilt medlemslands horisont.[88] Komplexiteten i de skatterättsliga frågeställningarna medför dock att ställningstagande ofta behöver omfattande motivering. Sådana ställningstaganden finns t.ex. hos Samuelson, som använder en "merbeskattningsnorm" härrörd från ett tänkt skattesystem.[89] Tjernberg redogör för motiven för skattemässig särbehandling av fåmansföretag och motiverar därur sin inställning.[90] Westberg definierar konsekvenser av skillnader i olika länders mervärdesbeskattning med en värdeladdad beteckning som diskriminering.[91] En studie som bygger på en betydligt mer utvecklad normativ grundpremiss är Påhlsson (1997).[92] Denna utvecklas med stöd bl.a. i skatteteoretiska principer, lagtext, förarbeten och praxis.

Klart uttalade premisser medför emellertid problem. Vilka värderingar skall få ligga till grund för en vetenskaplig studie? Uppfattningen att det krävs någon form av objektivitet hos de värderingar som ligger till grund för en studie benämner Bergström som "värderingsobjektivitet".[93] Myrdal framhåller att forskarens värdepremisser måste ha relevans och signifikans i förhållande till enskilda människors och gruppers värderingar.[94] Poppers uppfattning är likartad, de vetenskapliga resultaten måste ha relevans och signifikans till utomvetenskapliga värden.[95] Som exempel på sådan relevans kan ges debatten kring Gäverths avhandling om underkapitalisering. Både recensenterna av avhandlingen och Gäverth själv tycks uppfatta värderingsobjektivitet där objektiviteten relaterar till verkliga förhållanden som önskvärd eller nödvändig. Samtliga recensenter kritiserar Gäverth för att inte ha tagit del av rön som enligt dem påvisar att de problem han undersöker sällan förekommer i praktiken.[96] Gäverth anför att eftersom han inte har kunnat bedöma risken för att en ändrad svensk rättstillämpning skulle leda till att andra stater skulle beskatta svenska företags dotterbolag i dessa stater hårdare har han inte heller undersökt dessa frågor.[97]

[88] Ståhl, s. 35 och 40–41.
[89] Samuelson, s. 51–53.
[90] Tjernberg, s. 66–74.
[91] Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 22–27.
[92] Påhlsson, Levnadskostnader, s. 27–28. Se även Påhlsson, SN 1998, s. 452.
[93] Lars Bergström, s. 43–50.
[94] Se Lars Bergström, s. 47, och Myrdal, Objektivitetsproblemet i samhällsforskningen, s. 60.
[95] Popper, s. 96. Jfr Påhlsson, Levnadskostnader, s. 117, som anför att en rättsprincip för att vara legitim måste vara förankrad i bakomliggande värderingar och moral.
[96] Arvidsson, SvSkT 1999, s. 198–201, Mutén, SvSkT 1999, s. 151–152, Silfverberg, SN 1999, s. 229–230 och 273.
[97] Gäverth, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, s. 10.

Ett annat exempel är Påhlssons undersökning av levnadskostnader, där premissen delvis hämtas ur lagar, förarbeten och rättspraxis.[98] Kritik mot detta arbetssätt har lämnats av Persson Österman, som ifrågasätter hur man kan veta att den praxis premissen konstrueras på är "riktig".[99]

1.4.3 Objektivitet i det vetenskapliga resultatet

Det är inte helt självklart vad som skall hänföras till det vetenskapliga resultatet inom rättsdogmatiken. Ofta följs en studies utfall av olika förslag de lege ferenda. Inom svensk rättsvetenskap har främst Rodhe gjort sig till talesman för en rättsvetenskap som inte avger rekommendationer till lagstiftaren (eller domstolar).[100] Även de som accepterar rättspolitiska inslag i avhandlingar uppfattar förmodligen inte dessa som vetenskapliga.[101] Vad som sägs i det följande avser således endast rättsdogmatiska utsagor av de lege lata-karaktär och inte rättspolitiska rekommendationer.

För att åskådliggöra karaktären av det rättsdogmatiska forskningsresultatet har jag valt en modell som hämtats från Holme och Solvang. Modellen används av författarna för att kategorisera olika egenskaper hos källor och utsagor.[102]

	Förgånget	**Framtid**
Kognitiv	a) beskrivande	b) förutsägande
Normativ	c) värderande	d) målinriktat

En uppfattning om det vetenskapliga resultatet är att detta skall vara *värderingsfritt*.[103] Vid ett första påseende kan det tyckas att denna uppfattning motsvarar uppfattningen att den vetenskapliga verksamheten bör vara värderingsfri. Så är dock inte fallet oavsett om man diskuterar objektivitet i en traditionell mening eller i en rättsdogmatisk. Även om en undersökning innehåller värderingar i form av ställningstaganden och avgränsningar kan man ur ett objektivistiskt perspektiv tänka sig att resultatet av en sådan studie redovisas värderingsfritt (dvs. fritt från per-

[98] Påhlsson, Levnadskostnader, s. 29.
[99] Persson Österman, SN 1998, s. 305–306.
[100] Rodhe, JT 1996-97, s. 1–4. Rodhes uppfattning är att det rättsdogmatiska resultatet skall utgöra prognoser över kommande domstolsutslag. Jfr Agell, Rättsdogmatik eller konstruktiv rättsvetenskap, s. 38–39, Hellner, Positivism och metod inom rättsvetenskapen, s. 356, Peczenik, Vad är rätt?, s. 263.
[101] Jfr Påhlsson, Levnadskostnader, s. 69.
[102] Holme & Solvang, s. 127–128.
[103] Se Lars Bergström, s. 67–78.

sonliga värderingar). Ett sådant resultat tillhör kategori a) i ovanstående tabell.

Uppfattningen att det inte är möjligt att bedriva en värderingsfri rättsdogmatisk forskningsverksamhet medför att det inte heller är möjligt att åstadkomma ett värderingsfritt resultat. En genomgång och utvärdering av t.ex. praxis omfattar kategori a)–b) i tabellen, dvs. rättsdogmatikens källor används både kognitivt och normativt. Utvärderingen är inriktad på det *förgångna*.

Samtidigt utgör gällande rättsutsagor en slags rekommendationer till rättstillämparen, dvs. de är framtidsinriktade. Det rättsdogmatiska resultatet bör ses som både utvärderande och rekommenderande och kan redan på denna grund knappast vara värderingsfritt.[104]

Den av Rodhe förespråkade värderingsfria rättsvetenskapen som avger prognoser om framtida domstolsutslag kan, i den mån den uppfattas som möjlig att upprätthålla, placeras in under a)–c) i tabellen. Förmodligen uppfattar även flertalet övriga forskare det rättsdogmatiska resultatet i någon utsträckning som en prognos.[105] Konsekvensen av detta perspektiv är att det rättsvetenskapliga resultatet med Sandgrens terminologi uppfattas som "verkligt".[106] Det "verkliga" resultatet omfattar då punkterna a), b) och c). Mot detta perspektiv står då uppfattningen om det "rättsligt möjliga", vilken i nordisk doktrin uppmärksammats framförallt av den finländska alternativa rättsvetenskapen.[107] Det "möjliga" motsvarar vad som i tabellen betecknats med d), vilket medför att ett renodlat "möjligt" resultat omfattar punkterna a), b) och d). De rättsdogmatiska utsagorna torde dock i allmänhet ligga någonstans mellan c) och d) och det är därför rimligt att säga att de regelmässigt innehåller alla komponenterna a), b), c) och d). Detta säger dock inget om vilken utsaga som är den riktiga. Vidare kan utsagorna ha mer eller mindre viktning åt något håll. Exem-

[104] Jfr Doublet, s. 219, som betraktar rättsvetenskapen som både evaluerande av och influerande på lagstiftare och domstolar.

[105] Jfr t.ex. Magnus Alhager, s. 37, Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 121–122.

[106] Se t.ex. Sandgren, JT 1993/94, s. 930. Jfr som ett exempel på denna uppfattning Arvidsson, SvSkT 1999, s. 206, som anför: "Denna obalans medför att värdet av Gäverths avhandlingsarbete liksom tillförlitligheten i de slutsatser som han drar av sitt arbete dessvärre måste ifrågasättas ur rättsvetenskaplig synvinkel."

[107] Se t.ex. Lars D. Eriksson, Retferd 1979, s. 50–52, Wilhelmsson, s. 31–32. Som framhålls av Aarnio, Reasons and authority, s. 525, ligger det dock litet metodologiskt nyskapande i detta, utan dessa undersökningar utgör exempel på rättsdogmatik "in its (good) traditional sense". Tvärtom kan liknande uppfattning spåras till Olivecrona, TfR 1927, s. 346–347, som talar om de regler som är "riktiga med hänsyn till ett visst ändamål", och Welinder, SvJT 1939, s. 439, som framhåller att forskningsresultaten är villkorade av de värderingar forskaren stödjer sig på.

pelvis anför Påhlsson i sin studie av levnadskostnader att en användning av hans resultat som prognoser skulle bli "för spekulativ och därigenom ovetenskaplig".[108]

Det rättsdogmatiska resultatet, som baseras på en blandning av tolkning av normativa texter och empiriskt konstaterbara företeelser, företrädesvis rättsfall, kan inte med en normalspråklig betydelse betraktas som "sant".[109] Istället måste för rättsdogmatiken specifika kriterier användas för att avgöra forskningsresultatens validitet, eller som Bull formulerar sig: "vad skall ersätta det rätta svaret?"[110] Strömholm anser att rättsdogmatiken *"faller utanför vad som vanligen betecknas som vetenskap"* [111] och förespråkar istället att rättsdogmatiska utsagor skall vara "korrekta".[112] Något generellt "korrekthetskriterium" kan dock inte uppställas, tvärtom kan flera motiveringar eller lösningar vara "korrekta" i ett enskilt fall.[113] En liknande uppfattning finns hos Doublet som talar om "den riktige juridiske løsning" som en "veiledende *regulativ prinsipp*" som i sin tur utgör "kvalifikasjonsnormen til det juridiske kommunikative felleskap".[114] Klami ser gällande rätt som en fråga om argumentation.[115] Wilhelmsson uppfattar gällande rätt som ett spektrum av olika möjligheter.[116] Aarnio anser att det inte finns några riktig svar i rättslig argumentation.[117] Peczenik liknar (deskriptivt) rättsvetenskapen vid en krogägare, som låter praktikern välja mellan olika rätter.[118]

Att det inte finns någon entydig definition av vad som är ett "korrekt" svar har inom svensk skatterätt bekräftats första hand av Hultqvist och Påhlsson. Hultqvist har med sin definition av legalitetsprincipen som "mängden rimliga tolkningar" och konstaterandet att "ingen har mono-

[108] Påhlsson, Levnadskostnader, s. 256.

[109] Jfr Påhlsson, SN 1998, s. 447, där han framhåller att rättsvetenskapen har både normativa och empiriska inslag.

[110] Bull, s. 312.

[111] Strömholm, s. 75. Hans definition av vetenskap tycks dock vara strikt positivistisk. Jfr även Peczenik, Juridikens metodproblem, s. 198, framför en liknande uppfattning, vilken kritiseras av Doublet, s. 221–222, som karakteriserar rättsvetenskapen som en *"poietisk* og en *håndverksmessig* vitenskap". Även Aarnio, Reason and authority, s. 61–62 samt 74, avfärdar frågan om rättsdogmatiken uppfyller (positivistiska) vetenskapskriterier som felaktigt ställd.

[112] Strömholm, s. 76–80.

[113] Strömholm, s. 80.

[114] Doublet, s. 242.

[115] Klami, s. 63.

[116] Wilhelmsson, JT 1993/94, s. 502.

[117] Aarnio, Reason and authority, s. 218. Han anser vidare, Aarnio, Philosophical perspectives in jurispudence, s. 168, att ett val mellan två tänkbara tolkningar resultatet inte kan vara "sant" eller "falskt", utan endast justifierbart och därmed validerat.

[118] Peczenik, SN 1998, s. 442.

pol på vad som är 'rimligt'" visat att det finns utrymme för alternativa angreppssätt inom skatterätten.[119] Påhlsson går längre och tycks anse att *alla* lösningar som ryms inom föreskriftskravet utgör de lege lata.[120] Liknande uppfattning framförs av Gunnarsson, som ser föreskriftskravet som en bortre gräns för de lege lata argumentationen.[121] Föreskriftskravet kan således ses som en avgränsning av vad som för skatterättens del är rättsligt "möjligt".

Inom andra samhällsvetenskaper uppfattas *intersubjektivitet* som att två forskare med samma förutsättning och kompetens skall kunna nå samma resultat.[122] Rättsvetenskapens krav på intersubjektivitet är emellertid bredare och förutsätter i princip att varje verksam jurist skall kunna komma till samma resultat.[123] Samtidigt är detta konstaterande inte särskilt klargörande. Vad som utgör en korrekt rättskällelära, och hur det skall konstateras att den är "korrekt", är inte entydigt. Inte heller medför det faktum att två jurister använder sig av mer eller mindre likartade rättskälleuppfattningar att de nödvändigtvis kommer till samma resultat.

1.4.4 Rättsdogmatikens validitet

Rättsdogmatikens karaktär av tolkningsvetenskap medför inte med automatik att det är svårare att upprätthålla objektivitet inom denna vetenskap än inom empiriska samhällsvetenskaper. Som Adorno framhåller främjar empirisk forskning subjektivitet.[124]

Olika uppfattningar om objektivitet har enligt min mening följande relevans för den skatterättsliga rättsdogmatiken på ett mikroplan.[125] Det har konstaterats att frågan om värderingsfrihet inom forskningen aktualiseras både i forskningsverksamheten och i det vetenskapliga resultatet. Kravet på värderingsfrihet kan förmodligen ses som en på att allmänt vetenskapsteoretiskt plan övergiven komponent i den positivistiska vetenskapsuppfattningen. Dess relevans är givetvis ännu mindre inom en tolkningsvetenskap som knappast kan avvara värderingar och ställnings-

[119] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 332. Jfr även s. 121–122.

[120] Påhlsson, Levnadskostnader, s. 69. Jfr även Påhlsson, SN 1999, s. 796, där han framhåller att juridiska frågeställningar ofta kan ges mer än ett svar.

[121] Gunnarsson, SN 1998, s. 454.

[122] Se Lars Bergström, s. 60–65. Jfr även Wärneryd, s. 71.

[123] Se Doublet & Bernt, s. 144. Jfr även Auberts, s. 22, uppfattning att rättsvetenskapsmän inte har någon speciell kompetens som han inte delar med praktiskt sinnade yrkesbröder. Enligt Aubert kan alla jurister kontrollera varandras arbete.

[124] Adorno, s. 71.

[125] Jag redovisar av utrymmesskäl inte Bergströms slutsatser som rör ett mer generellt samhällsvetenskapligt mikro- och makroplan, se Lars Bergström, s. 121–122.

tagande. Detta bör för rättsdogmatikens del leda till ett starkt krav på "medvetenhet och öppenhet" hos forskaren. Det är av stor vikt att denne separerar sina personliga värderingar från dem som kommer till uttryck i rättskällorna. Det är uppenbart att de premisser som en studie vilar på i någon utsträckning måste vara förankrade i verkliga förhållanden eller i allmänt accepterade värderingar, annars riskerar forskningen att förlora sin trovärdighet. Samtidigt är skatterättsliga frågeställningar ofta så komplicerade att ställningstaganden måste vila på argument hämtade ur förarbeten, praxis och doktrin.

Vidare har frågan om det vetenskapliga resultatet kan vara "sant", respektive "sant" eller "falskt", avfärdats för rättsdogmatikens del. Frågeställningen är endast inkörsport till en mer komplicerad frågeställning, nämligen den vetenskapliga giltigheten av resultaten inom det rättsdogmatiska paradigmet. Grunden för denna giltighet är kraven på att forskningsverksamheten och de vetenskapliga resultaten skall vara intersubjektivt prövbara. Det är viktigt att framhålla karaktären av de rättsdogmatiska resultatens validitet.[126] Wallén definierar flera former av validitet. Med *teoretisk* validitet avser han att relevanta variabler och parametrar skall tas med och att samband skall återges korrekt. *Begreppsvaliditet* innebär att begreppen skall vara väldefinierade. Slutligen avses med *empirisk* validitet förmågan att förutsäga ett experimentellt utfall, dvs. *prognosvaliditet*. Det är givet att resultaten av en tolkningsvetenskaplig rättsdogmatik i huvudsak kan uppfylla de två förstnämnda formerna av validitet, medan prognosvaliditeten är avhängigt i vilken utsträckning forskaren viktat prognos mot det "rättsligt möjliga".

De ovan redovisade ställningstagandena rör endast ett mikroplan. På ett makroplan blir förhållandena något annorlunda. Eftersom den skatterättsliga forskningen inte enbart är hänvisad till rättsdogmatik är möjligheterna att uppnå mångsidighet och förutsättningslöshet större på ett makroplan.[127] Det finns vidare anledning att ta fasta på Poppers uppfattning att vetenskaplig objektivitet uppnås genom samarbetet mellan många vetenskapsmän. Objektiviteten ligger då inte i första hand på ett mikroutan på ett makroplan.[128] Det är även här vi kan belägga den slutliga validiteten i den rättsdogmatiska verksamheten. Har vi accepterat tanken på att det inte finns någon given metod att fastställa ett "sant" rättsdogmatiskt resultat måste även validiteten upprätthållas på ett makroplan. Man

[126] Wallén, s. 55. Dessa definitioner avser validiteten hos "teorier och modeller", men jag ser inga hinder att tillämpa dessa även på andra områden, vilket även Wallén gör, s. 60.
[127] Som exempel på icke-dogmatiska skatterättsliga studier har redan nämnts Gunnarssons avhandling om skatterättvisa och Määttäs om miljöskatter.
[128] Se Lars Bergström, s. 13.

kan med Habermas formulera kravet på validitet som de av rättsvetenskapsmannen "resta anspråken på infriande" av vetenskapssamhället. Dessa anspråk avser inte de enskilda resultatens validitet, utan endast att de uppfyller ett grundläggande krav på vetenskaplighet.[129]

1.5 Användning av rättskällor inom svensk skatterätt

I följande avsnitt diskuteras kortfattat användningen av rättskällor inom svensk skatterätt. Uppställande av regler i form av lagar och andra bindande föreskrifter är naturligtvis i sig inget självändamål. Lagreglerna måste kunna tillämpas av domstolar, myndigheter och andra som berörs av dem. Däremot föreligger inget krav enligt RF på att lagarna skall vara så tydliga att det aldrig kan uppstå oklarheter om hur de skall tillämpas. Detta vore dessutom en orimlighet.[130] Utöver lagtexten krävs därför en rättskällelära. En sådan lära är en uppfattning om var man kan finna andra argument än i själva lagtexten och en arbetsordning för den praktiskt verksamme juristen.

Rättskälleläror används dock inte endast för att avgränsa de källor där rättsligt relevanta argument får hämtas utan även för att rangordna dessa källors inbördes tyngd. De innehåller m.a.o. hanteringsregler.[131] Det måste emellertid skiljas mellan deskriptiva och normativa rättskälleläror, dvs. faktisk användning av rättskällorna som kan påvisas hos de prejudikatskapande instanserna och rekommendationer uppställda i doktrin.[132]

Deskriptivt har traditionellt de viktigaste svenska skatterättskällorna ansetts vara lag, förarbeten, praxis och doktrin.[133] De anses normalt ha denna rangordning. Det finns dock inget lagstöd för att förarbeten, praxis och doktrin skall användas som rättskällor.[134] Följdriktigt beskriver Påhlsson rättskälleläran som en konvention.[135] Ett av de få påvisbara fall där Regeringsrätten frångått formellt bindande lagtext till förmån för förarbetsuttalanden kan ses som ett tecken på att rättskälleläran utgör en sådan konvention. I det ofta refererade RÅ 1974 A 850 underlät Regeringsrätten att tillämpa en (förmodligen felformulerad och enligt ett av regeringsråden egenartad och irrationell) lagregel enligt dess lydelse och

[129] Problem med detta synsätt redovisas av Wallén, s. 124–126.
[130] Jfr Mattsson, SvSkT 1981, s. 291, Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 17.
[131] Kellgren, s. 24.
[132] Se Peczenik, Vad är rätt?, s. 212–213.
[133] Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 115.
[134] Se Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 78.
[135] Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 115.

tillämpade istället den på det sätt som den enligt förarbetena varit avsedd att tillämpas.[136]

Det har av forskare konstaterats en ökad självständighet från förarbeten hos Regeringsrätten på senare tid.[137] Vidare har det argumenterats för en ökad sådan självständighet. Bergström har identifierat tre doktrinära uppfattningar om hur förarbeten bör användas i rättstillämpningen.[138] En första, vilken kan betecknas som traditionell, innebär att Regeringsrätten bör följa förarbetsuttalanden som inte strider mot lagtexten.[139] Den andra inriktningen förespråkar en friare ställning till förarbeten för att uppnå balans mellan lagstiftare och domstolar.[140] En tredje uppfattning utgör ett mellanting mellan de två andra, med innebörden att förarbeten skall ses som ett av flera tolkningsargument.[141]

Deskriptivt har exempelvis Bergström och Tjernberg konstaterat att Regeringsrätten numera är mer restriktiv med att tolka regler extensivt eller inskränkande med stöd av förarbeten.[142] Punktskatteområdet utmärks emellertid av att förarbetena ofta är relativt kortfattade och stundom även hänvisar t.ex. till "Enligt vad som är gängse för punktskatter...", dvs. en faktisk tillämpning av vad som i studien kommer att betecknas som Määttäs kontinuitetsprincip.[143] Att enbart förhålla sig till lagtext och de aktuella förarbetena är då knappast möjligt, utan ytterligare normativt material måste tillföras. I svensk skatterättslig doktrin har under senare år diskuterats möjligheterna att använda generella skatterättsliga tolkningsprinciper som komplement till lagtext. Sådana möjligheter har framhållits av t.ex. Gunnarsson och Påhlsson, som i första hand hänvisat till skatteförmågoprincipen som tolkningsprincip.[144] En mer kritisk inställning har Persson Österman, som anser att principer måste kunna härledas ur principiella lagregler och att härleda sådana principer är svårt

[136] Se Sture Bergström, Skatter och civilrätt, s. 70, Kellgren, s. 91–92, Mattsson, SvSkT 1981, s. 296–297, samt Tjernberg, s. 33–34.

[137] Bergström, SvSkT 1998, s. 828, Kellgren, s. 101.

[138] Sture Bergström, SvSkT 1998, s. 825.

[139] Denna inriktning företräds enligt Bergström, SvSkT 1998, s. 825, bl.a. av Lindencrona, Melz, Kellgren, Aldén och Peczenik.

[140] Denna uppfattning har i första hand framförts av Mattsson, SvSkT 1981, s. 306–313.

[141] Bergström hänför sig själv och Hultqvist till denna inriktning.

[142] Sture Bergström, SvSkT 1998, s. 828, Tjernberg, s. 45.

[143] SOU 1995:67, s. 39. Liknande uttalande finns i SOU 1990:59, s. 635 och 637, "Enhetligheten med nu gällande punktskattelagar...", prop. 1981/82:159, s. 11: "... enligt de gängse normer som gäller för punktskatter", prop. 1982/83:50, s. 13: "I övrigt bör här som i fråga om andra punktskatter gälla att ...". Se avs. 1.8 för definition av Määttäs kontinuitetsprincip.

[144] Gunnarsson, SN 1998, s. 461–463, Påhlsson, Levnadskostnader, s. 119–121, Inledning till skatterätten, 94–96.

när skattesystemet inte är konsekvent.[145] Något ställningstagande till dessa ståndpunkter är knappast nödvändigt i detta arbete. De särskilda punktskatterättsliga principer som kan komma att tillämpas när lagtext och förarbeten i det enskilda fallet inte ger tillräcklig information går oftast att härleda ur någon rättskälla och eftersom reglerna är likartat utformade i de flesta punktskatteförfattningar bör det inte ses som särdeles kontroversiellt att tillämpa dessa principer. Sådana principer som kan aktualiseras är t.ex. destinationslandsprincipen och principen om ettledsbeskattning.[146] Det sagda innebär givetvis inte att principer skulle få företräde framför klara och välmotiverade regler, som exempelvis det brott mot destinationslandsprincipen som avsaknaden av rätten till avdrag för skatt vid export av naturgrus utgör.[147]

Persson Österman beskriver med en indelning hämtad från Atiyah och Summers det svenska skatterättssystemet som kännetecknat av *formell* argumentation och tolkning.[148] Med detta avses bl.a. att domstolar härleder sina ställningstaganden ur rättskällor, vilka inordnas i hierarkiska ordningar. Som motsats till formella system framträder *realistiska* system, vilka medför större utrymme för domarens bedömningar. Som Persson Österman anför finns knappast några renodlade rättsystem tillhöriga någon av dessa kategorier.[149] Tvärtom är det rimligt att utgå från att båda modellerna behövs i ett fungerande rättsystem. Peczeniks modell med en *prima facie*-nivå kompletterad med en *"all-things-considered"*-nivå, vilken för skatterättens del har inspirerat Kellgren till dennes *ML-metod*, bestående av en prima facie-nivå och ett antal komplementnivåer, kan ses som en normativ kombination av ett primärt formellt tolkningssystem, kompletterat med möjligheter att korrigera materiellt olämpliga lösningar med realistiska tolkningsalternativ.[150]

De båda idealtyperna kan användas som utgångspunkt för att klassificera rättsliga avgöranden i formalistiska och realistiska sådana. Distinktionen avser då inte att ett avgörande skall hänföras till någon av idealtyperna, utan huruvida de reella omständigheter som ligger till grund för avgörandet inordnats i rättsmassan på ett formalistiskt eller ett realistiskt sätt.[151] I Regeringsrättens rättstillämpning går att identifiera båda dessa

[145] Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 487.
[146] Destinationslandsprincipen beskrivs i avs. 2.9. Ettledsskatter diskuteras t.ex. i avs. 5.1.
[147] Denna regel kommer endast explicit till uttryck i förarbetena till naturgrusskatten, se SOU 1995:67, s. 39 och prop. 1995/96:87, s. 28.
[148] Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 61.
[149] Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 61.
[150] Peczenik, Vad är rätt?, s. 212–226, samt SN 1998, s. 537, Kellgren, s. 198–216.
[151] Jfr Påhlsson, SN 1999, s. 796.

sätt. Rättsfallet RÅ 1996 ref 5, där Regeringsrätten bortsåg från en klar regel i en förordning, kan ses som ett exempel på formalistiskt avgörande. I doktrinen har t.ex. Tjernberg spårat en tendens till mer formell lagtolkning hos Regeringsrätten.[152] Samtidigt utgör de uppmärksammade flygplansleasingmålen exempel på realistiska avgöranden, vilka inom skatterätten oftast baseras på s.k. *genomsyn*, dvs. att domstolen bortser ifrån civilrättsliga beteckningar och bedömer transaktioner efter dess verkliga innebörd.[153]

1.6 Särskilt om hänvisningar till externa normer och beslut

1.6.1 Normutfyllnad

Både inom skatterätten och inom andra rättsliga discipliner är det vanligt förekommande att lagtext refererar till begrepp som definieras i andra författningar. Strömberg benämner denna företeelse *normutfyllnad* och anför att RF:s krav på en viss författningsform för normer på detta sätt kan urholkas.[154] Legalitetsprincipens krav på parlamentarisk legitimitet kan således komma att undermineras genom sådan normutfyllnad, vilket gör det motiverat att undersöka i vilken utsträckning normutfyllnad kan förekomma inom punktskatteområdet. I det följande avsnittet avser jag att undersöka skatterättsliga hänvisningar till civilrättsliga termer, till andra offentligrättsliga författningar, till andra myndigheters beslut samt avslutningsvis, till den gemenskapsrättsliga Kombinerade nomenklaturen (tullklassificeringen).

Hultqvist benämner skatteregler som anknyter till förhållande utanför skattesystemet som *normer med systemexterna rättsfakta*.[155] Dessa rättsfakta kan enligt Hultqvist vara t.ex. rättsliga, ekonomiska eller faktiska händelser. I de skatterättsliga normerna förekommer hänvisningar t.ex. till andra författningar, till civilrättsliga begrepp eller till begrepp som inte definieras annat än i vanligt språkbruk. Dessa systemexterna fakta kvalificeras genom hänvisningen till skatterättsliga institutionella fakta.[156] I denna undersökning kommer endast hänvisningar till andra rättsom-

[152] Se Tjernberg, s. 55–57, för rättsfallsreferenser.
[153] Jfr Gäverth, SvSkT 1996, s. 733–734. Flygplansleasingmålen diskuteras av Hultqvist, SN 1999, s. 395–404, och av Adolfsson, SN 1999, s. 789–792.
[154] Strömberg, s. 200.
[155] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 358.
[156] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 358.

råden att behandlas.[157] Av praktisk betydelse inom punktskatteområdet är även hänvisningar till olika klassificeringssystem, t.ex. den offentliga näringsgrensindelningen i SNI-koder. Dessa hänvisningar görs emellertid i förarbeten och rekommendationer och det står helt klart att de inte är bindande för skattemyndigheter eller domstolar.[158]

Hultqvist anför att olika systemexterna rättsfakta kan medföra rättsförhållanden som är *prejudiciella* för skatterätten.[159] Dessa rättsförhållanden kan ta sig olika uttryck. Ett begrepp som återfinns i den skatterättsliga författningstexten kan definieras i en annan författning. Beslut fattade av en förvaltningsmyndighet kan utlösa skattskyldighet för en viss skatt.

Med *för skatterätten* prejudiciella rättsförhållanden avser jag i den fortsatta studien sådana förhållanden som skattemyndighet eller skattedomstol inte själva är behöriga att pröva. Denna definition av termen prejudiciell är något snävare än den normalt använda.[160]

1.6.2 Hänvisningar till civilrättsliga termer

Den offentligrättsliga legalitetsprincipen på lagstiftarnivå motsvaras i civilrätten av RF 8:2.[161] Av denna paragraf framgår att regler som berör enskildas personliga ställning samt deras personliga och ekonomiska inbördes förhållande skall ges i form av lag.[162] I lagrummet följer sedan exempel från familjerättens och den kommersiella rättens områden. Av paragrafen följer ett förbud mot regelgivning inom det civilrättsliga området i form av förordningar eller författningar med lägre valör motsvarande den offentligrättsliga legalitetsprincipen i RF 8:3.[163] Trots att det knappast kan sägas framgå av ordalydelsen utesluter lagrummet dock inte normbildning inom civilrättens område på annat sätt än genom lag-

[157] Hänvisningar till utomrättsliga termer behandlas t.ex. av Skattelagskommittén, SOU 1997:2, del I, s. 357–358, som redogör för *kvantifierande* begrepp i inkomstskattelagen, samt av Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 93–94, SN 1998, s. 31–40, SvSkt 1998, s. 772–774, och SN 1998, s. 451, som undersöker begreppet *normalitet*.

[158] Se t.ex. prop. 1991/92:150, bilaga 1:5, s. 16. RSV Ip 1991:1, avs. 7.2. Jfr även KR i Sundsvall, dom 1999-02-24, målnummer 6-1997, samt dom 1999-10-14, målnummer 1444-1446-1997.

[159] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 362.

[160] Jfr Ekelöf & Boman, s. 37. Hultqvist, SN 1999, s. 397, tycks använda termen med den innebörd att Regeringsrättens bedömning av civilrättsliga förhållanden blir prejudiciell för domstolens skatterättsliga bedömning.

[161] Tudelningen av legalitetsprincipen i en *lagstiftar-* och *rättstillämparnivå* har gjorts av Sture Bergström, Förutsebarhet, s. 15.

[162] Paragrafen behandlar även normgivningen för medborgarskapsregler, vilka tillhör statsrätten, se Strömberg, s. 63.

[163] Jfr Strömberg, s. 136–138.

stiftning. Stora delar av den kommersiella rätten följer av sedvänja eller uppstår genom privat rättsbildning i form av branschöverenskommelser eller internationella konventioner.[164] Sådan normbildning benämns *rättsliga standarder* och kan medföra att civilrättsliga begrepp som skatterätten hänvisar till i somliga fall kan ändras utan riksdagens hörande.[165]

Skatterättslig användning av civilrättsliga begrepp kan ske på två principiellt skiljda sätt. Den vanligast förekommande situationen utgörs av att civilrättsliga transaktioner eller företeelser, t.ex. lön, fastighetsköp eller gåvor, utlöser skatterättsliga effekter.[166] En principiellt annorlunda situation föreligger när lagstiftaren av ett eller annat skäl valt att anknyta ett visst skatterättsligt faktum till ett civilrättsligt begrepp.[167] De viktigaste lagrummen med denna konstruktion utgörs av reglerna för skattskyldighetens inträde i mervärdesskattelagen och ett antal punktskatteförfattningar. Det är huvudsakligen den senare situationen som kommer att undersökas i den särskilda studien. Om skatterätten i dessa fall slaviskt följer civilrätten kan innehållet i skatterätten komma att ändras på ett sätt som strider mot reglerna för normgivningsmakt i regeringsformen.[168] Det får då undersökas om lagstiftaren, då denne beslutade om en hänvisning till civilrätten, fann det då rådande rättsläget inom denna disciplin vara ändamålsenligt eller om avsikten var att den skatterättsliga bedömningen skulle följa den eventuella civilrättsliga utvecklingen.[169]

1.6.3 Hänvisningar till förvaltningsrättsliga termer

Flera författningar innehåller termer som definieras genom hänvisningar till andra författningar. Avsikten med de följande avsnitten är att påvisa de konstitutionella problem som kan uppstå om skattelag hänvisar till

[164] Som exempel sådana avtal och konventioner kan nämnas AB 92 inom entreprenadbranschen och Internationella handelskammarens regler för leveransklausuler i INCOTERMS.

[165] Norberg, s. 128–129, och Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 146–147. Jfr Strömberg, s. 206.

[166] Jfr Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 359.

[167] En sådan tudelning är visserligen inte självklar. Exempelvis Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 365–366, tycks inte se någon principiell skillnad mellan den tidigare kopplingen till det civilrättsliga avlämnandebegreppet för tidpunkten för skattskyldighetens inträde i 7 § LFM och annan skatterättslig tillämpning av civilrätt. Att lagstiftaren senare valde att koppla tidpunkten för skattskyldigheten i LFM till ett helt annat fenomen, nämligen den offentligrättsliga fordonsregistreringen, exemplifierar den principiella skillnaden.

[168] Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 146.

[169] Jfr RÅ79 1:32. I detta mål underlät RR att ta hänsyn till branschpraxis som avvek från vad som lagtexten tycktes förutsätta. Det aktuella lagrummet innehöll dock ingen hänvisning till civilrätten.

regelgivning på förordningsnivå eller lägre. Detta kan exemplifieras med hänvisningar till bilregisterkungörelsen och fordonskungörelsen.[170] Genom att ändra innehållet i dessa kungörelser kan regeringen därmed ändra det skattepliktiga området i första hand för fordonsskatt.[171] Om regeringen exempelvis ändrade beräkningssättet för tjänstevikt skulle den därigenom kunna höja fordonsskatten för olika fordonstyper utan att behöva inhämta riksdagens godkännande.

Dessa hänvisningar har vid flera tillfällen varit föremål för lagrådets granskning.[172] I lagrådsremissen med förslaget om ny trafikskadelag hade regeringen bl.a. föreslagit en hänvisning till FK för att definiera begreppet motordrivet fordon.[173] Lagrådet ansåg att det aktuella ämnet låg inom det obligatoriska lagområdet i RF 8:2 och att regeringen endast hade kompetens att utfärda verkställighetsföreskrifter inom detta ämne.[174] Den ifrågavarande hänvisningen ströks också i propositionen.[175]

I sitt yttrande till förslaget om ny vägtrafikskattelag insisterade istället lagrådet på att en hänvisning till BRK och FK skulle införas, trots att det ursprungliga förslaget inte innehöll någon sådan.[176] Lagrådet var medvetet om att hänvisningen var mindre väl förenlig med regeringsformen, men ansåg det ändå oundvikligt att lagbestämmelser fylldes ut genom regeringsförfattningar. Man ansåg också att risken för stora förändringar i de aktuella kungörelserna var liten.

I samband med förändringar av traktorbeskattningen underkände dock lagrådet ett förslag om att definitioner av olika sorters traktorer skulle göras i en särskild förordning.[177] Dessa regler infördes istället i dåvarande VSL.[178]

På senare tid har emellertid lagrådet efterlyst en lag innehållande de centrala definitionerna inom fordonsområdet.[179] En särskild lag om vägtrafikdefinitioner har vidare föreslagits av trafikregisterutredningen, vilket ännu inte resulterat i lagstiftning.[180]

[170] T.ex. 1 § FSL, 1 kap. 5 § LSE, 1 § lag (1976:339) om saluvagnsskatt.

[171] Andra pålagor som kan påverkas av förändringar i fordonsreglerna är t.ex. saluvagnsskatt, överlastavgift, transporttillägg och särskilda avgifter enligt 10 kap. 5 § LSE.

[172] Det finns även exempel på hänvisningar som inte synes ha varit föremål för granskning eller kommentarer. I 2 § LFM fanns en hänvisning till FK, vilken inte kommenterades närmare i motiven (prop. 1977/78:78, s. 32).

[173] Prop. 1975/76:15, s. 232.

[174] Prop. 1975/76:15, s. 252.

[175] Jfr Strömberg, s. 203.

[176] Prop. 1987/88:159, s. 45 samt 107–108. Se även Strömberg, s. 203.

[177] Prop. 1988/89:48, s. 60–61, samt Strömberg, s. 203.

[178] Numera 20–25 a §§ FSL.

[179] Prop. 1994/95:55, s. 41, prop. 1997/98:63, s. 203–204, prop. 1997/98:124, s. 152.

[180] SOU 1998:162, t.ex. s. 237.

1.6.4 Myndighetsbeslut prejudiciella betydelse för skattebeslut

I föregående avsnitt har diskuterats möjligheten för regeringen genom ändring i en kungörelse eller förordning påverka det skattepliktiga området i utvidgande eller begränsande riktning. Vid tillämpning av olika författningar kommer givetvis förvaltningsmyndigheter i vissa fall att fatta beslut som på ett eller annat sätt påverkar beskattningen. Inom fordonsområdet finns ett antal rättsfall rörande dessa frågor, varav några av de mest intressanta refereras nedan.

Rättsfallet RÅ82 1:47 rörde en person som krävdes på obetald vägtrafikskatt för åren 1974–1978. Denne invände att han flyttat till Finland 1973 och bilen syntes också ha varit registrerad i Finland under den ifrågavarande tiden. Den hade dock inte avregistrerats i Sverige i enlighet med reglerna i BRK. Först hösten 1978 kunde länsstyrelsen på eget initiativ avregistrera fordonet.[181]

Regeringsrätten fann att skattefrågans lösning var beroende av frågan om fordonets registrering enligt reglerna i bilregisterkungörelsen. Rätten fann dock att bilägaren inte hade överklagat beslutet om avregistrering. Eftersom fordonet varit registrerat utgick också skatt. Det faktum att fordonet varit registrerat var prejudiciellt för skatteprocessen.[182]

Ett liknande mål utgörs av rättsfallet RÅ80 Bb 253, vilket rörde en dansk medborgare som efter att ha varit bosatt i Sverige krävdes på fordonsskatt för år 1977. Länsstyrelsen hade i detta mål fattat både ett förvaltningsrättsligt och skatterättsligt beslut.[183] Kammarrätten återförvisade dock det förvaltningsrättsliga ärendet till länsrätten. Det vid denna tidpunkt existerande allmänna ombudet i vägtrafikskattefrågor överklagade kammarrättens utslag. Regeringsrätten fann att det allmänna ombudet inte ägde rätt att överklaga målet, som rörde tillämpning av BRK. När det förvaltningsrättsliga ärendet återförvisades till länsstyrelsen förföll det skatterättsliga ärendet.

I ovan refererade fall har alltså de förvaltningsrättsliga besluten haft prejudiciell verkan på skatterätten och skattedomstolarna har inte varit behöriga att överpröva dessa beslut. För det fall att fordonsrättsliga rekvi-

[181] Med stöd av 61 § 1 st. BRK. Beslutskompetens i registreringsfrågor tillkom tidigare länsstyrelsernas bilregisteravdelningar, se 2 § BRK i dess lydelse enligt SFS 1994:2054 eller äldre versioner. Det är numera Vägverket som är registreringsmyndighet.

[182] I domen hänvisar RR till rättsfallet RÅ80 1:70, som bl.a. rörde frågan om en viss person skulle vara registrerad som ägare till ett fordon. I detta mål prövades, med stöd av 1 § 3 st GVSL, vem som var eller borde vara upptagen som registrerad ägare av ett fordon. Regeringsrätten gjorde dock ingen uttrycklig gränsdragning mellan förvaltningsrättsliga och skatterättsliga delar av målet. Jfr även Mattsson, SvSkT 1981, s. 301, som hänvisar till detta mål.

[183] Fordonsskatten handlades tidigare av länsstyrelsernas vägtrafikskatteavdelningar. Deras arbetsuppgifter överfördes 1996 till Skattemyndigheten i Örebro län.

sit uppställts i skattelag tycks domstolar dock ha ansett sig vara behöriga att tolka dessa regler. Kammarrätten i Stockholm har i ett antal kortfattade avgöranden prövat frågan om nytillverkning av fordon enligt LFM.[184] I dessa fall har skattskyldigheten utlösts av att dåvarande trafiksäkerhetsverket anmält registreringen av det aktuella fordonet till RSV.[185] Endast i ett mål avvek KR från trafiksäkerhetsverkets bedömning.[186] Målet utvisar dock att den prövning skattedomstolen har att göra är fristående från förvaltningsmyndigheten och att myndighetens beslut inte är prejudiciellt för domstolen.[187]

Till skillnad från ovan refererade situationer, dvs. när en skatterättslig regel skall tillämpas som följd av ett förvaltningsrättsligt beslut, utgör de ifrågavarande skatterättsliga reglerna självständiga rättsregler med egna rekvisit. En sådan regel måste självklart kunna vara föremål för en självständig tolkning där olika beslut och bedömningar av andra myndigheter endast kan utgöra tolkningsdata för beskattningsmyndigheten och skattedomstolar.

Sammanfattningsvis kan sägas att i rättspraxis förekommer två typer av mål där hänvisningar till fordonsrättsliga begrepp behandlats. Några rättsfall har rört lagrum som hänvisar till fordonsrättsliga regler. I dessa fall har domstolens behörighet att ompröva ett förvaltningsrättsligt beslut begränsats av lagrummets utformning. Det synes därför vara en förutsättning för en systemintern prövning att ett lagrum särskilt medger detta. Andra rättsfall har rört lagrum där skattelag innehållit självständiga fordonsrättsliga definitioner. I dessa fall synes förvaltningsmyndighetens beslut inte ha haft någon prejudiciell verkan.

1.6.5 Hänvisningar till tulltaxor

I de följande delavsnitten avser jag att analysera i vilken utsträckning innehållet i skatterätten kan påverkas genom ändringar i definitionerna av tulltaxenummer, samt frågan om tullmyndigheternas bestämningar av olika varor har uppfattats som prejudicerande för skattemyndigheter och domstolar.

Undersökningen är disponerad så att rättspraxis från tiden före Sveriges anslutning till den Europeiska unionen behandlas i ett avsnitt. Denna

[184] Kammarrätten i Stockholm, målnr: 4873-1979, 5606-1980, 5767-1980, 1210-1981, 1455-1982 samt 2759-1987. Jfr RSV Handledning – Punktskatter 1992, s. 346–349, samt Olsson, SN 1994, s. 221–222.

[185] Se 4 § FFM.

[186] Mål nr: 1210-1981.

[187] Prövningen måste i dessa fall baseras på dåvarande 5 § 3 p. LFM, dvs. frågan om fordonen var nytillverkade eller inte.

praxis förutsätts fortfarande vara av intresse för bedömningen av hänvisningar till tulltaxor i icke harmoniserade punktskatteförfattningar, nämligen skatterna på gödselmedel samt på snus och tuggtobak, två tobaksprodukter som inte omfattas av harmoniseringen.[188] Tulltaxenummernas ställning i nuvarande rätt samt rättspraxis från senare tid behandlas i ett följande avsnitt.

En tidigare förekommande form av hänvisning gjordes från punktskatteförfattningar till tullrättsliga förfaranderegler. Vid vissa former av import skall punktskatt uttas i samma ordning som tull.[189] I äldre rätt medförde särskilda regler för tullfrihet utfärdade på förordningsnivå att de tullfria varorna automatiskt befriades från mervärdesskatt och eventuella punktskatter. Som exempel på sådana varor kan lämnas bilar som importerades som s.k. *flyttsaksfordon*. Strömberg anser att principen om att delegation av normgivningsmakt inom skatteområdet inte är tillåten på ett diskret sätt kringgåtts i dessa fall.[190] Några möjligheter till sådana kringgående tycks dock inte finnas i dagsläget, då skattefrihet vid import uttryckligen regleras i särskilda lagrum i punktskatteförfattningarna.[191] Hänvisningar till tullrättens *förfaranderegler* kommer därför inte att undersökas närmare i denna studie.

1.6.6 Tulltaxenumren i äldre svensk rättspraxis

Tulltaxenummer användes tidigare exempelvis i 1 § LAE, i bilagorna till LKS och LSV samt i 1 § LSS för att definiera de skattepliktiga varorna eller för att avgränsa produkter som inte var skattepliktiga. Genom ändringar av definitionerna av dessa tulltaxenummer kunde därigenom det skattepliktiga området för respektive skatt komma att ändras. En ändring i dåvarande tulltaxelagen kunde givetvis endast göras av riksdagen och någon konflikt med legalitetsprincipen kunde enbart av denna anledning inte uppstå. Det är emellertid av intresse vilken karaktär tullmyndigheters bedömning har i skattemålen.

Tulltaxenummer har prövats i ett antal rättsfall rörande den särskilda varuskatten.[192] De varor som var skattepliktiga för denna skatt definierades med hänvisning till tulltaxenummer som återgavs i en bilaga till lagtexten. I denna bilaga definierades även vissa varor som var undantagna från skatteplikt. Av bilagan framgick att endast vissa av de produkter som

[188] 1 § LSG och 1 § LTS.
[189] 19 § LTS, 18 § LAS samt 5 kap. 5 § LSE.
[190] Strömberg, s. 74.
[191] 31 a § LTS, 31 a § LAS samt 9 kap. 1 § LSE.
[192] Lag (1941:251) om särskild varuskatt, avskaffad genom SFS 1990:591.

var hänförliga till ett visst tulltaxenummer var skattepliktiga. Tulltaxenumren var dock inte tillräckliga för att avgränsa de skattepliktiga varorna, utan detta gjordes med de statistiska varunummer som kompletterade tulltaxenumren.[193] Dessa varunummer återfanns inte i lagtexten. Prövningen av en varas skatteplikt utgjorde dock en självständig skatterättslig bedömning, skiljd från själva tulltaxeringen.[194] Som exempel på rättsfall där sådan prövning gjorts kan ges RÅ81 1:77, vilket rörde frågan om skatteplikt på våtservetter avsedda för att ta bort mascara och dylikt från området runt ögonen, samt RÅ 1988 not 712, i vilket avgjordes om en sugtablett skulle klassificeras som skattefritt läkemedel eller som skattepliktig konfektyr.[195]

Ett liknande mål är RÅ 1990 not 153, vari skatteplikt enligt den tidigare lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol behandlades. Tulltaxenummer har vidare varit föremål för prövning i ett rättsfall rörande exportbidrag för jordbruksprodukter.[196] I dessa rättsfall synes tullmyndighetens klassificering inte ha haft någon prejudiciell verkan för skattemyndighet eller domstol.

1.6.7 Tulltaxenummer i de harmoniserade punktskatteförfattningarna

Följande delavsnitt kommer inledningsvis att översiktligt beskriva den nuvarande tullrätten. Därefter vidtar en kortare genomgång av de olika kategorier av hänvisningar till tulltaxenummer som kan identifieras i nu gällande punktskattelagar. De få rättsfall som finns inom området analyseras i anslutning till respektive kategori av hänvisningar.

Sveriges inträde i Europeiska unionen innebar att tulltaxelagen avskaffades och ersattes av direkt verkande förordningar rörande tullkodex, tilllämpningskodex och tulltaxa.[197] EG-rättens tullnomenklatur benämns som den Kombinerade nomenklaturen (KN), vars benämning följer av att nomenklaturen är gemensam för både tull- och statistikändamål. Som Moëll anför finns det ytterst lite utrymme för kompletterande svensk lagstiftning eller svenska myndighetsföreskrifter rörande varuklassificering.[198]

[193] RSV lämnade kompletterande föreskrifter i RSFS 1984:75 och RSFS 1984:76 och anvisningar i RSV Ip 1984:28 och RSV Ip 1984:29. Se även RSV Handledning – Punktskatter 1992, s. 187–188.

[194] Det anförs i förarbetena att frågor om tulltaxenummer kunde hänskjutas till tullsamarbetsrådet i Bryssel, se SOU 1970:37, s. 22.

[195] Jfr rättsfallet RÅ 1987 not 213 (mål ang. tulltaxering) som gällde en liknande produkt.

[196] RÅ 1995 not 221.

[197] Förordningarna 2913/92, 2454/93, samt 2658/87. De två första har ersatt en mängd äldre direktiv och förordningar, se Vogel, SN 1995, s. 59.

[198] Moëll, Harmoniserade tulltaxor, s. 217.

Den praktiska tillämpningen utförs dock av svenska tullmyndigheter. Det innebär att dessa myndigheter fattar beslut rörande klassificering av olika varor. Dessa beslut kan enligt tullagen överklagas till förvaltningsdomstol. Svenska myndigheters och domstolars handläggning av dessa ärenden kan då medföra att en särskild nationell praxis därigenom utvecklas.[199]

De svenska punktskatteförfattningarna innehåller flera kategorier av hänvisningar till den Kombinerade nomenklaturen. Den första av dessa kategorier består av hänvisningar till nomenklaturen i de EG-harmoniserade författningarna rörande skatter på alkohol och mineraloljor. Dessa hänvisningar är införlivade i svensk rätt i lagform. I särskilda artiklar i direktiven fastslås att hänvisningarna avser den version av nomenklaturen som var i kraft när de aktuella direktiven infördes.[200] Dessa hänvisningar har hittills inte införlivats i den svenska lagtexten. Regeringen har emellertid föreslagit att sådana hänvisningar skall införas.[201] Avsaknaden av hänvisningar för perioden från Sveriges anslutning till EU och fram till att propositionens förslag genomförs bör dock inte ses som ett problem. Direktivregeln bör rimligen ha direkt effekt när den är till förmån för enskilda och i sådana fall vara tillämpbar av svenska domstolar utan implementering.[202]

Regeringsrätten har i ett notismål fastställt ett förhandsbesked rörande alkoholskatt.[203] Beskedet rörde frågan om alkohol som utgjorde en komponent i matlagningsolja var skattepliktig. Skatterättsnämnden kom genom en tolkning av nomenklaturen fram till att alkoholen inte var skattepliktig. Nämndens ordförande kom till samma slutsats genom tolkning av lagtext och direktivtext. Både nämnden och dess ordförande tycks dock ha varit eniga om att man hade kompetens att tolka innehållet i den Kombinerade nomenklaturen. Eftersom Regeringsrätten fastslagit förhandsbeskedet får det antas att det även är Regeringsrättens uppfattning att skattedomstolar är kompetenta att själva klassificera varor. Som ovan nämnts förutsätts i direktivet, i alla fall i de fall då nomenklaturen har ändrats efter direktivets införande, att en självständig skatterättslig varuklassificering sker. Det är dock svårt att dra långtgående slutsatser av det refererade avgörandet.

Nästa kategori av hänvisningar återfinns inom tobaksbeskattningen. I 1 § LTS hänvisas till KN-nomenklaturen för avgränsning av de skatte-

[199] Moëll, Harmoniserade tulltaxor, s. 218.
[200] Art. 2, 4 p., dir. 92/81/EEG, art. 26, dir. 92/83/EEG.
[201] Prop. 2000/01:118, s. 126 och 131.
[202] Se avs. 3.8.
[203] RÅ 1997 not 233.

pliktiga produkterna.[204] Skattepliktiga är enligt LTS endast produkter som tillhör KN-nummer 2402 och 2403.

Tobaksskattedirektiven innehåller inte några hänvisningar till den Kombinerade nomenklaturen. De skattepliktiga produkter som omfattas av direktiven definieras i art. 3–7, direktiv 95/59/EG.[205] Av dessa artiklar har endast en regel, med innebörden att långa cigaretter skall bedömas som två eller fler cigaretter ur skattesynpunkt, införlivats i den svenska lagtexten.[206] I övrigt definieras de skattepliktiga varorna i LTS med ovannämnda hänvisningar till KN-nomenklaturen, en ordning som överflyttats från GLTS.[207] Avgränsningarna av de skattepliktiga produkterna i art. 3–7 ansågs av föredragande statsråd vara alldeles för detaljerade för att tas in i svensk skattelag och borde istället utfärdas i form av verkställighetsföreskrifter.[208] Någon skillnad i sak jämfört med tidigare gällande svensk rätt ansågs avgränsningarna inte medföra. De återstående reglerna i art. 3–7 har därför ordagrant införlivats i tillämpningsförordningen.[209] Detta har fått till följd att definitionen av de skattepliktiga objekten i 1 § LTS inte överensstämmer med definitionen i direktivtexten. Samtidigt har EG-rättens definition av skatteobjekten införlivats i svensk rätt i förordningsform, något som strider mot kravet på lagform för materiell skatterätt och förmodligen också mot EG-rättens krav på att implementering inte får ske genom administrativ praxis.[210]

Regeringen har föreslagit att definitionerna av skattepliktiga tobaksvaror i 1–5 §§ tillämpningsförordningen flyttas över till lagtexten.[211] Regeringen anser att reglerna är "av sådan central betydelse för tillämpningen av LTS att de bör ges direkt i lagen".[212] Samtidigt föreslås att hänvisningen i 1 § LTS till tulltaxenumren stryks.

[204] SOU 1994:74, s. 85, prop. 1994/95:56, s. 76.
[205] Tidigare återfanns samma klassificering i direktiv 79/32/EEG.
[206] Se 2 § 2 st. LTS och art. 4, 2 p, dir. 95/59/EG.
[207] Se SOU 1994:74, s. 74–75, samt prop. 1994/95:56, s 76.
[208] Prop. 1994/95:56, s. 77.
[209] Förordningen (1994:1613) om tobaksskatt. Art. 3 motsvaras av 1 §, art. 4 1 p. motsvaras av 2 § och art. 5–7 motsvaras av 3–5 §§.
[210] I C-319/96 *Brinkmann Tabakfabriken v Skatteministeriet* [1998] REG I-5255 fann EG-domstolen att den danska regeringen hade försummat att införliva bestämmelser i ett av de dåvarande tobaksskattedirektiven. Denna försummelse hade emellertid inte orsakat den klagande i målet någon skada, eftersom danska myndigheter hade tillämpat direktivets regler. Den klagande var därför inte berättigad till något skadestånd p.g.a. danska statens underlåtenhet att implementera reglerna. Jfr Ståhl & Persson Österman, s. 42–43.
[211] SOU 2000:46, s. 19–21, prop. 2000/01:118, s. 117–118. De föreslås därvid få beteckningarna 1 a – 1 e §§ LTS.
[212] SOU 2000:46, s. 237, prop. 2000/01:118, s. 117.

Rättsfallet RÅ 1996 not 297 rörde ett förhandsbesked huruvida satser avsedda för tillverkning av tobak var skattepliktiga. Paketen hänfördes av GTS till icke skattepliktiga KN-nummer 8478 och 2401. Skatterättsnämndens majoritet fann att tobaken föll in under 3 § 1 p. förordningen om tobaksskatt, dvs. tobak som skurits eller på annat sätt formats till kakor och som kan rökas utan ytterligare industriell bearbetning. Nämndens minoritet fann, genom en tolkning av KN-nomenklaturen, att tobaken borde hänföras till KN-nummer 2401 och den var därmed inte skattepliktig. Regeringsrätten anförde att avsikten med reglerna i LTS varit att anpassa skattebasen för tobaksskatt till gemenskapsrättens direktiv. Man fann att EG-rättens definition av skattepliktiga produkter direkt förts över till förordningen om tobaksskatt. Frågan om den aktuella tobaken skulle bedömas som röktobak bedömdes därför med utgångspunkt i 3 § i förordningen. Tobaken befanns utgöra skattepliktig röktobak. Utgången är högst anmärkningsvärd, eftersom regeringsrätten låtit innehållet i en förordning, som avviker från överordnad lagstiftning i samma ämne avgöra skatteplikten. Regeringsrätten har inte grundat avgörandet på en direkt tillämpning av EG-rätten. Detta borde inte heller ha kunnat göras i målet, eftersom det hade varit frågan om att ge en oimplementerad regel direkt effekt till nackdel för en enskild.[213]

Som sista kategori kan anföras de nationella skatterna på gödselmedel samt på snus och tuggtobak, två produkter som inte omfattas av tobaksskattedirektiven.[214] Dessa lagar innehåller hänvisningar till KN-nomenklaturen, men saknar bestämningar av vilka versioner av tulltaxan som avses. Hänvisningarna i dessa nationella punktskatter bör bedömas på samma sätt som de hänvisningar som fanns till den tidigare tulltaxelagen.

1.6.8 Sammanfattande synpunkter angående hänvisningar

Skatterätten innehåller ibland hänvisningar till systemexterna rättsfakta. Detta är förmodligen en ofrånkomlig ordning. Om dessa hänvisningar sätter regeringsformens krav på skatterättslig normgivning ur spel, kan de dock orsaka konstitutionella legitimitetsproblem. Systemexterna hänvisningar kan antingen vara prejudiciella, dvs. skattemyndigheter och domstolar är förhindrade att överpröva dessa fakta eller beslut, eller icke-prejudiciella, dvs. fakta som endast används som tolkningsdata i en systemintern analys av den aktuella frågan. Inom punktskatteområdet förekommer hänvisningar bl.a. till civilrättsliga termer, till förvaltningsrättsliga författningar på förordningsnivå samt till tullrättsliga regler.

[213] Se vidare avs. 3.8.
[214] 1 § LSG och 1 § LTS.

Vid en första anblick ter sig hänvisningar till förvaltningsrättsliga förordningar som problematisk på legalitetsprincipens lagstiftarnivå. Innehållet i de termer dessa förordningar rymmer kan ändras av regeringen som därmed kan påverka beskattningen. Lagrådet har dock vid flera tillfällen godkänt och t.o.m. förespråkat sådana hänvisningar.

En undersökning av rättsfall, både enligt nuvarande och tidigare lagstiftning, ger vid handen att tullmyndighets varuklassificering inte uppfattas som prejudicerande för skattemyndighet eller domstol. Ifråga om de EG-reglerade punktskatterna bör dock tolkningsutrymmet för svenska domstolar och myndigheter vara ytterst begränsat. För dessa skatter finns dessutom särskilda regler som låser tolkningen av tulltaxorna till den version av nomenklaturen som var gällande då de aktuella direktiven infördes. Det finns således anledning att anta att enskilda taxenummer kan komma att definieras olika av tullmyndigheter och skattedomstolar. Analysen av tobaksskatten visar att definitionen av de skattepliktiga objekten förmodligen strider både mot EG-rätten och mot den svenska regeringsformen.

1.7 Avgränsning och disposition

Som antytts i inledningen finns det ingen given definition av vilka skatter som bör betraktas som punktskatter.[215] Det faktiska språkbruket innefattar dock skatter av tämligen olikartad karaktär. En närmare avgränsning av vilka skatter som kommer att bli föremål för studien görs i kapitel 4. Eftersom de tre skatterna med ojämförligt störst ekonomisk betydelse för det offentliga till stor del är reglerade i gemenskapsrätten är det givet att detta rättsområde kommer att ges stort utrymme. Det finns dock inget utrymme för särskilda genomgångar av nordiska eller andra länders nationella regelverk. Referenser till dessa kommer huvudsakligen att göras som exemplifieringar av hur andra länder har implementerat de gemenskapsrättliga direktiven.

Valet av utländskt material har styrts både av språkkunskaper och av faktisk tillgång. Emellertid är det ofrånkomligt att tysk rätt ges ett inte obetydligt utrymme. Den tyska rättsvetenskapliga doktrinen är omfattande, även inom områden som inte tilldragit sig något större intresse från svenska forskare. Det har traditionellt funnits betydande rättslikheter. Lagstiftningstekniskt påminner tysk och svensk indirekt beskattning om varandra. De består av omfattande författningar, självständiga från den gemenskapsrättsliga regleringen.[216] Samtidigt är tysk punktskatterätt ett

[215] Avs. 1.1.

[216] Som exempel på förhållandevis kortfattade nationella punktskatteförfattningar som nära anknyter till de gemenskapsrättsliga direktiven kan nämnas de franska och finländska.

intressant referensobjekt, i och med att den traditionellt har varit utformad på ett sätt näraliggande vad som sedermera kommit att utformas inom EG-rätten. De förändringar som vidtogs i tysk punktskatterätt i samband med harmoniseringen var av begränsad räckvidd jämfört med vad som skett i Sverige.

Avhandlingen inriktas i huvudsak på skatter som belastar kommersiella aktörer. Stor uppmärksamhet har efter Sveriges anslutning till EU fästs vid privat införsel av alkoholhaltiga drycker och tobak. De öppnade gränserna har följts av ett omfattande skatteundandragande och numera även en ökad legal införsel. Efter den politiska överenskommelsen om successivt ökande införselkvoter och avskaffad taxfreeförsäljning saknas särskilda rättsliga frågor att behandla inom detta område. Vidare har frågor rörande privatimport behandlats utförligt både av utredningar och doktrin.[217] Under de senaste åren har till följd av tekniska framsteg s.k. elektronisk handel ökat i omfattning. Denna kan ske i två former, genom att traditionella varor beställs på elektronisk väg och genom att datamedia, t.ex. program och filer, beställs och distribueras elektroniskt. Det finns ingen anledning att ifrågasätta att den traditionella varuhandeln kan komma att förändras kraftigt till följd av ökad elektronisk handel. De problem som kan uppstå i samband med denna utveckling är dock snarare av kontrollnatur än skatterättsliga. Annorlunda förhåller det sig med varor och tjänster som distribueras elektroniskt. Framväxten av sådan handel ställer krav på skatterättsliga lösningar anpassade efter den nya tekniken. Några punktskatter uttas emellertid inte i nuläget på sådana varor eller tjänster.[218] Frågan synes vara av större intresse inom mervärdesskatterätten och har vidare behandlats av ett antal författare i detta sammanhang.[219]

Efter avhandlingens inledning följer ett kapitel där de finansvetenskapliga teorier som ligger till grund för punktbeskattningen beskrivs. I detta kapitel behandlas deskriptivt både normativa skatteteoriers och principers inverkan på punktbeskattningen och incidensforskning om skatternas effekter.

Ett tredje kapitel ägnas åt den gemenskapsrättsliga harmoniseringen av punktskatterna. I detta kapitel beskrivs ekonomiska teorier som legat till grund för harmoniseringen och en kortare redogörelse över dess

[217] Se SOU 1997:86, SOU 1998:126, SOU 1999:26, Celander, FT 1999, s. 7–15, Moëll, SN 1997, s. 682–689, Persson Österman, JT 1997/98, s. 1173–1177, Quitzow, EC Tax Review 1999, s. 122–128, Ståhl & Persson Österman, s. 155–158, Bernitz, Ulf, ERT 2000, s. 649–652, samt Zila, JT 2000/2001, s. 179–183.

[218] Ifråga om reklamskatten är detta snarast ett medvetet val av lagstiftaren.

[219] Se Westberg, SvSkT 1999, s. 103–117, Fri & Remstam, SN 2000, s. 431–443, Lars Arvidsson, SN 2000, s. 444–448, Fri & Karlsson, SvSkT 2000, s. 589–603, Alhager & Eliasson, SN 2001, s. 19–33, samt Hallenborg och Johnsséns rapporter till det it-rättsliga observatoriet.

historia lämnas. Vidare undersöks de begränsningar gemenskapsrätten medför av medlemsstaternas möjligheter att införa eller vidmakthålla punktskatter. Dessa begränsningar tar sig uttryck i förbuden mot avgifter med motsvarande verkan av tull och mot fiskal diskriminering eller protektionism i primärrätten samt förbudet mot skatter som inverkar på det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet. Kapitlet innehåller även en kortare beskrivning av gemenskapsrättens inverkan på tillämpningen av svensk skatterätt.

Efter dessa inledande kapitel följer den särskilda undersökningen. En avgränsning av de skatter som skall vara föremål för studien kan göras dels pragmatiskt, dvs. efter vilka skatter som i dagligt tal och t.ex. i myndigheters hantering benämns punktskatter. Vidare kan en avgränsning göras efter särskilt uppställda kriterier, vilka syftar till att avgränsa skatter av huvudsakligen likartad karaktär. Det senare alternativet kommer att väljas. En undersökning kan vidare indelas efter materialet eller problemen.[220] Eftersom de aktuella lagtexterna till stor del ser mycket likartade ut talar övervägande skäl för en undersökning disponerad efter de olika problemområdena. Det fjärde kapitlet innehåller en avgränsning av den fortsatta undersökningen.

Kapitlena 5–8 innehåller undersökningar om skattskyldighet, skattskyldighetens inträde, skatteobjekten samt möjligheter till avdrag och återbetalning av skatt enligt de olika punktskatteförfattningarna.

Studien avslutas med en sammanfattning och utvärdering, följt av en sammanfattning på engelska.

1.8 Terminologi

Olika termer kommer att löpande definieras i avhandlingen allt eftersom de presenteras. I detta avsnitt redovisas några termer som inte kommer att vara föremål för någon närmare definition på annan plats.

Termen *accis* används ibland som en synonym för punktskatt.[221] Inom svensk skatterätt förekom uttrycket tidigare oftast som vardagsspråklig benämning på försäljningsskatten på motorfordon, som då benämndes bilaccis.[222] Accis avser oftast en styckeskatt, vilken utgår med ett visst belopp per enhet, och är då egentligen ingen synonym till termen punkt-

[220] Jfr Melz, SN 1995, s. 592.

[221] Jfr Bra Böcker, s. 1:28, Welinder, Skattepolitik, s. 183. Även i Finland tycks termen användas på detta sätt, se Edward Andersson, s. 185–186.

[222] Jfr Ds B 1977:3, s. 46–47, där benämningen accis ansågs olämplig som namn på en skatt.

skatt.[223] När man i utländska eller äldre svenska källor använder termen accis har jag dock utgått ifrån att man avser skatter som med modernt svenskt språkbruk benämns punktskatter.[224]

Med termen *nationella skatter* avses skatter som inte omfattas av den gemenskapsrättsliga harmoniseringen, detta oaktat att även de svenska skattelagar som reglerar de harmoniserade skatterna givetvis utgör nationella författningar.[225]

Mervärdesskatt stavas genomgående med två s, utom när det är fråga om ordagranna återgivningar av stycken i GML eller dess förarbeten.[226]

Termerna *funktionell* eller *funktionellt perspektiv* förekommer i rättsvetenskapliga verk med skilda betydelser. Man kan här tala om en inomrättslig eller utomrättslig funktionalitet. Den interna, inomrättsliga funktionen avser då de rättsföljder som ett visst rättsligt fenomen medför.[227] Framväxten av en rättsdogmatik inriktad på den inomrättsliga funktionen synes ha varit ett naturligt utvecklingsskede efter 1800-talets begreppsjurisprendens och kan för svensk rätts vidkommande sägas ha introducerats på 1920-talet av t.ex. Olivecrona, medan den i finsk rätt, efter andra vetenskapliga influenser, inte vunnit insteg förrän på 1950- och 60-talen.[228] Med extern, utomrättslig funktion avser jag däremot de samhälleliga konsekvenser rättstillämpningen kan medföra, t.ex. ekonomiska eller sociala förändringar.[229] Termen *funktionellt perspektiv* kommer i studien att användas i denna utomrättsliga betydelse.[230] Det är givet att rättstillämpningens utomrättsliga funktioner inte kan studeras med traditionell rättsdogmatisk metod.

Med *kontinuitetsprincipen* avses enligt Määttä det förfarande att en ny skatt, exempelvis en miljöskatt, behandlas på samma sätt som redan

[223] Nationalencyklepedin, s. 1:30.

[224] Som framhålls av Mann, s. 50, användes termen accis i äldre tid ibland även som beteckning på pålagor som inte var indirekta eller utgjorde konsumtionsskatter. Någon närmare studie av dessa pålagor kommer inte att göras i studien.

[225] Termen används på detta sätt exempelvis i SOU 1994:85, s. 231, och av Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s 48.

[226] Jfr Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt, s. 36–37.

[227] Som exempel på inomrättslig funktionalitet kan lämnas Bergströms undersökning av äganderättsövergången vid fastighetsköp, se Sture Bergström, Skatter och civilrätt, s. 190–193.

[228] Se t.ex. Olivecrona, TfR 1927, s. 337 och framåt, Aarnio, Min metod, s. 32–35. Jfr Peczenik, Vad är rätt?, s. 392. Tidsskillnaden mellan de båda länderna kan förklaras dels med industrialismens genombrott vid olika tidpunkter, dels med att den svenska utvecklingen var en del av den allmänna vetenskapliga reaktionen i början av 1900-talet mot naturrätt och metafysik.

[229] Jfr t.ex. Hydén, Rättssociologi som rättsvetenskap, s. 10.

[230] Denna tycks då motsvara vad Doublet, s. 213, not 358, benämner som "faktisk virkning".

existerande punktskatter, exempelvis i fråga om tillämpning av legalitetsprincipen, förbudet mot retroaktiv skattelag och förbudet mot fiskal diskriminering i gemenskapsrätten.[231] Med denna innebörd är principen av begränsat intresse, eftersom en avvikelse från den innebär brott mot både regeringsformen och gemenskapsrätten. Principen medför även enligt Määttä att nya skatter skall konstrueras på ett sätt motsvarande redan existerande skatter.[232] En sådan princip är mycket påtaglig ifråga om svenska punktskatter och kan inom gemenskapsrätten sägas delvis vara reglerad i direktivform.[233] Det är i huvudsak denna innebörd som kommer att vara av intresse i studien.

Med *preambel* avses de ingresser som inleder gemenskapsrättsliga direktiv och förordningar och som ibland uppfattas som ett slags förarbeten.[234]

I samband med att Amsterdamfördraget antogs av medlemsstaterna i den europeiska unionen omnumrerades artiklarna i Fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen (EGF). EG-domstolen har tagit i bruk en särskild hänvisningsteknik för att undvika missförstånd i fråga om de äldre och nyare numreringarna.[235] Denna teknik innebär att en hänvisning till en artikel enligt fördragets nuvarande lydelse skall formuleras t.ex. som "artikel 234 EG". En hänvisning till EGF i dess lydelse före den 1 maj 1999 skall skrivas som "artikel 85 i EG-fördraget". En hänvisning till båda versionerna skall se ut på följande sätt: *"artikel 85 i EG-fördraget (nu artikel 81 EG)"*. Det är givet att så omfattande hänvisningar blir svåra att använda stilistiskt och jag har istället valt att ange artikelns nuvarande nummer följt av det äldre inom parantes, t.ex. "art. 90 (95) EGF".

En liknande förändring av svensk intern skatterätt skedde när 1928 års kommunalskattelag ersattes av inkomstskattelagen.[236] Referenser till KL kommer endast att göras i samband med beskrivning av äldre lagstiftning och praxis.

De förkortningar som används för att beteckna de i studien undersökta skatterna motsvarar i huvudsak de som används i Riksskatteverkets hand-

[231] Määttä, s. 4. Det bör uppmärksammas att termen i svensk skatterätt används avseende ett annat fenomen, se Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 17–18.

[232] Määttä, s. 325.

[233] Art. 3, 2 p., dir. 92/12/EEG. För exempel på tillämpning av principen i svensk rätt, se prop. 1989/90:111, s. 167.

[234] Se Bernitz, Europarättens grunder, s. 64, och Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt, s. 37. Jfr Eleonor Alhager, s. 31.

[235] EG-domstolen: Pressmeddelande 57/99.

[236] Inkomstskattelag (1999:1229).

ledning, vilket är förklaringen till att de i något fall överensstämmer med vedertagna förkortningar för författningar inom andra rättsliga discipliner.[237]

Storbritannien används genomgående istället för det korrekta, men svårhanterliga *United Kingdom* eller *Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland,* som är den officiella avtalsparten i EGF.

[237] RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 19–20.

2 Punktskatternas teoretiska bakgrund

"Ekonomisk forskning avkastar sällan, för att inte säga aldrig, säker kunskap."[238]

2.1 Inledning

Avsikten med det följande kapitlet är att beskriva de ekonomiska teorier som i varierande utsträckning har influerat utformningen av punktbeskattningen. Vidare kommer vissa skatteteoretiska begrepp att analyseras och preciseras inför den fortsatta framställningen.

Något metodologiskt konsensus finns lika lite inom nationalekonomin som inom någon annan vetenskapsgren, vilket påverkar räckvidden av ekonomiska forskningsrön inom skatteområdet. För att underlätta förståelsen beskrivs därför några av de mest inflytelserika ekonomiska forskningsinriktningarna översiktligt i ett första avsnitt. Traditionellt indelas nationalekonomi i normativ och positiv ekonomi.[239] Punktskatternas roll i den normativa välfärdsekonomin, t.ex. inom optimal taxation- och externalitetsteorierna, diskuteras i de följande tre avsnitten samtidigt som kritik mot dessa teorier återges. Vidare följer några avsnitt där centrala skatteteoretiska och tekniska begrepp undersöks. Beskrivningar av de viktigaste normativa skatteprinciperna, nämligen intresse- och skatteförmågoprinciperna, samt punktskatternas förhållande till dessa sker i följande avsnitt. I två avsnitt redogörs för positiv forskning. Först beskrivs forskning kring punktskatternas incidens och exemplifieringar görs över denna forsknings inverkan på skattepolitiken. Punktskatter förväntas emellertid oftast medföra verkningar av icke-pekuniär art, t.ex. miljö-

[238] Agell, Mäler & Södersten, s. 21.

[239] Denna distinktion har på senare tid ifrågasatts av t.ex. Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 17, och Samhälleliga val, värde & exploatering, s. 11, och försvarats av Johansson-Stenman, s. 2–3, och JEM 1998, s. 263–265. Det bör uppmärksammas att "positiv" i detta sammanhang inte behöver anknyta till vetenskapsteoretisk positivism, utan snarast motsvarar "värderingsfri" och "neutral", se Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 17. "Positiv" tycks även innebära "förgånget" som denna term har använts i avsnitt 1.4.3.

mässiga eller sociala. Undersökningar av dessa verkningar redovisas kortfattat i ett sista avsnitt tillsammans med andra icke-fiskala studier rörande punktskatter. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

2.2 Nationalekonomiska forskningsinriktningar

Under 1800-talets senare hälft uppstod den neoklassiska nationalekonomin grundad på den utilitaristiska ideologin, vilket resulterade i en utilitaristisk nyttobaserad välfärdsteori.[240] Svårigheterna att jämföra nyttor interpersonellt ledde till att den italienske ingenjören Vilfredo Pareto ersatte nyttomaximering med *optimalitet*.[241] Som optimalt ansågs ett alternativ vara som i något avseende innebar en förbättring, samtidigt som ingen hade fått det sämre jämfört med utgångspunkten.[242] Pareto-optimalitet har senare kommit att bli dominerande som referenspunkt inom normativ nationalekonomisk forskning rörande t.ex. offentlig hushållning.[243] Baserad på paretokriteriet introducerades den nya välfärdsekonomin under 1930-talet, vilken försökte introducera en indelning i å ena sidan okontroversiella fakta och värderingar och å andra sidan kontroversiella värderingar.[244] Denna indelning var dock vetenskapligt omöjlig att upprätthålla och efterkrigstidens välfärdsekonomer har istället upprätthållit distinktionen mellan normativ och positiv ekonomi.[245] Frånvaron av möjligheter till interpersonella jämförelser har medfört att paretokriteriet har vidareutvecklats i olika riktningar, varav Kaldor-Hicks kompensationstest och Bergson-Samuelsons sociala välfärdsfunktion framstår som de som fått mest genomslag.[246]

[240] Kända forskare inom denna inriktning var t.ex. Henry Sidgwick och F. Y. Edgeworth. Jfr Atkinson & Stieglitz, s. 351–352, Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 285.

[241] Se Pareto, särskilt s. 110–111.

[242] Det är då givet att kriteriet kan få en tämligen konservativ effekt och uppfattas som ett hinder mot förändringar om inte ett mer optimalt tillstånd uppkommer efter dessa, se Johansson-Stenman, JEM 1998, s. 280. Granqvist, s. 159–160, framhåller att paretokriteriet medför en konservativ skevhet, det utgår från given inkomst och förmögenhetsfördelning.

[243] Se t.ex. Granqvist, s. 9.

[244] Se Blaug, s. 112. I linje med detta finns det också ekonomer som anser att paretokriteriet är värderingsfritt eller okontroversiellt, se Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 302, samt för hänvisningar Blaug, s. 124–126, och Granqvist, s. 19–20.

[245] Se t.ex. Atkinson & Stiglitz, s. 3, Musgrave, The theory of public finance, s. 4, och Rosen, s. 31. Chacholiades, s. 2–3, formulerar detta som en tudelning i positiv ekonomi och välfärdsekonomi.

[246] Se Blaug, s. 123, Buchanan, JLE 1959, s. 125, Johansson-Stenman, JEM 1998, s. 271–273 och 281–282, samt Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 285–286.

Två av välfärdsekonomins främsta kritiker, Myrdal och Sen, har angripit den från olika utgångspunkter. Myrdal avvisade, som tidigare beskrivits, i början av sin karriär i enlighet med det Weberska vetenskapsidealet normativ nationalekonomi och anvisade positiv forskning som det enda forskningsområdet.[247] Senare modifierade han sin ståndpunkt till att inte heller positiv forskning kunde vara värderingsfri. Paretokriteriet avfärdade Myrdal som ett "tomt skal" som behövde fyllas med ett utilitaristiskt innehåll.[248] Svårigheter att inordna verklighetens mångfald, information och överväganden till en kategori av nytta har uppmärksammats av Sen.[249] Dennes kritik har en mer "inomsystematisk" karaktär, där de enligt Sen sympatiska inslagen i välfärdsekonomin framhålls. Kritiken riktas istället mot för ensidigt positiv forskning med krav på mer uttalade normativa ställningstaganden.[250]

En mer uttalad brytning med välfärdsekonomin står *"public-choice"*-teorin och dess frontfigur James Buchanan för.[251] "Public-choice"-teorin kan ses som ett sätt att med ekonomiska metoder analysera politiska beslut, vilket bygger på grundpremissen att politiker är "röstmaximerare" på samma sätt som människor förutsätts vara nyttomaximerare.[252] Forskningsinriktningen är då huvudsakligen positiv, men den vilar på en normativ och filosofisk grund.[253] Teorins anhängare anser att den normativa välfärdsekonomin, företrädd av t.ex. Musgrave och Samuelson, har ett "välvillige despoten"-pespektiv på staten, medan man själva har ett "Leviathan" (vilddjuret)-perspektiv.[254] Inriktningen bygger delvis på en vidareutveckling av Wicksells och Lindahls konstitutionella och skatteteoretiska arbeten, men man hänvisar även till läran om samhällsfördraget i Montesquieus och Lockes tappningar.[255]

Som en tredje inriktning i modern nationalekonomi kan anföras den *institutionella* ansatsen. Den leder sitt ursprung i 1890-talets USA med

[247] Jfr avsnitt 1.4.2. Se vidare Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 27, 47, 285 och 290–291, Objektivitetsproblem inom samhällsforskningen, s. 15. Jfr Hedenius, s. 42–43, som anför Myrdals arbete Vetenskap och politik i nationalekonomin som "den märkligaste insatsen" i jakten på "ovidkommande värderingar i vetenskapen", samt Blaug, s. 120–121. I Tyskland ledde det positivistiska inflytande till en tudelning mellan positiv *Volkswirtschatslehre* och normativ *Volkswirtschatspolitik,* se Frisby, s. xxiii.

[248] Myrdal, Objektvitietsproblemet i samhällsforskningen, s. 54.

[249] Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 296.

[250] Sen, s. 7–8.

[251] Buchanan själv, Liberty, market and state, s. 33–34, jämför med Thomas Kuhns paradigmskifte.

[252] För beskrivningar av "public-choice"-teorin, se t.ex. Buchanan, Liberty, market and state, s. 33–50, Cullis & Jones, s. 14–15 samt Svendsen, s. 7.

[253] Jfr Buchanan, Liberty, market and state, s. 35, Cullis & Jones, s. 14.

[254] Brennan, s. 89–91, Buchanan, Liberty, market and state, s. 47, 53.

[255] Se t.ex. Brennan, s. 89, och Buchanan, Liberty, market and state, s. 39–40.

Veblen som främsta namn, men förde efter en höjdpunkt på 1920-talet en tynande tillvaro. Under efterkrigstiden har två av de mest kända företrädarna varit Gunnar Myrdal och John Kenneth Galbraith.[256] Någon allmänt accepterad institutionell metod är emellertid svår att finna.[257] Äldre institutionalister utmärkte sig genom ett avståndstagande från neoklassiska jämviktsmodeller och förespråkade empiriska eller tvärvetenskapliga undersökningar. Under 1990-talet har uppträtt en neo-institutionell strömning (NIE) som tillämpar neoklassiska metoder på institutionella frågor.[258]

En institution kan definieras som "a human mental construct for a coherent system of shared (enforced) norms that regulate individual interactions in recurrent situations".[259] Trots att skattesystemet är en sådan institution som det borde vara intressant att undersöka tycks det vara svårt att finna några institutionella studier av beskattning eller offentlig hushållning.[260]

2.3 Teorin om offentlig hushållning

Den postkeynesianska finansvetenskapliga diskussionen kan sägas utgå från Musgraves normativa multipla teori om offentlig hushållning. Enligt denna teori indelas den offentliga hushållningen i tre funktioner.[261] I följande avsnitt kommer dessa att beskrivas och punktskatternas roll i förhållande till funktionerna att diskuteras.

I enlighet med traditionell välfärdsteori är resursallokering av central betydelse och den första funktionen utgörs således av *allokeringsfunktionen*.[262] Välfärdsekonomin förutsätter att resurser allokeras optimalt efter tillgång och efterfrågan, i annat fall uppstår *välfärdsförluster* eller *död-*

[256] Galbraith har ibland betecknats som "kvasiinstitutionell", se Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 383–384, som med denna term avser att Galbraith är "för självständig" för att räknas som institutionalist.

[257] Se t.ex. Alston & Vaughan, JEI 1993, s. 357–359, Blaug, s. 109–110, Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 251–252.

[258] Se t.ex. Sandelin m.fl., s. 128–130, Sjöstrand, s. 6–7.

[259] Sjöstrand, s. 9.

[260] Ett undantag är Fishers artikel "Tax Theory and Policy". Jfr Petrusson, s. 5, som anser att den institutionella teorin är av betydelse då ekonomi och rättsvetenskap sammanförs, och Myrdal, Hyr styrs landet, del 1, s. 274, som anför att hans juridiska studier var en faktor som ledde till att han utvecklades från traditionell till institutionell ekonom.

[261] Jfr t.ex. Atkinson & Stiglitz, s. 297, 312–313 och 517, Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 64–67, samt SOU 1991:90, s. 97. Påverkan av denna indelning kan möjligen spåras i C-434/97 *Kommissionen v Frankrike* [2000] REG I-1129, grund 18, där domstolen påpekar att olika stater ofta använder indirekta skatter för andra ändamål än fiskala.

[262] Musgrave, The theory of public finance, s. 6.

viktskostnader (*excess burdens*). Den viktigaste uppgiften för allokeringsfunktionen anses vara tillhandahållandet av *kollektiva nyttigheter* (public wants). Dessa indelas av Musgrave i två grupper. Den första av dessa utgörs av *sociala nyttigheter*.[263] Som sådana nyttigheter benämns aktiviteter och tillhandahållanden som efterfrågas av flertalet av medborgarna, men som inte går bjuda ut på en sedvanlig marknad eftersom ingen enskild konsument är beredd att betala extra för nyttigheten. Som exempel på sådana nyttigheter brukar nämnas försvar och förbättrad miljö.[264] Den andra gruppen utgörs av *meriterande nyttigheter*.[265] Dessa nyttigheter efterfrågas visserligen av enskilda konsumenter, men de anses så nyttiga att det offentliga bör tillhandahålla dem gratis, exempelvis skolgång. Samtidigt finns det i varje samhälle efterfrågan på särskilt onyttiga varor, exempelvis tobak och alkohol. Sådana varor benämns som *demeriterande* och överkonsumeras eftersom konsumenterna inte tar hänsyn till de *externaliteter* de orsakar.[266]

De flesta nyttigheter i de båda kategorierna tillhandahålls genom offentliga utgifter. Skatternas roll blir således att finansiera dessa utgifter. I den mån punktskatter används för denna finansiering motiveras deras roll endast som avvägda komponenter i ett generellt skattesystem. Inom den s.k. *optimal taxation*-skolan konstrueras skattesystem avsedda att minimera dödviktskostnader.[267]

I vissa fall sker dock ingen prissättning på den öppna marknaden, vilket medför att det uppstår ett *marknadsmisslyckande*.[268] Miljöskadliga utsläpp brukar ges som exempel på *externaliteter*, vilka måste internaliseras i det ekonomiska systemet. Detta kan då ske t.ex. genom att varor som orsakar externaliteterna beläggs med skatter.[269]

Den andra funktionen utgörs av *distributionsfunktionen*.[270] Till skillnad från allokeringsfunktionen, som flyttar resurser från den privata till den offentliga sfären omfördelar distributionsfunktionen resurser mellan privatpersoner.[271] Huruvida punktskatter utgör lämpliga verktyg är då avhängigt dessa skatters *incidens*.[272] Traditionellt har dessa skatter uppfattats som medförande regressiva effekter. Möjligen kan man se punktskatternas eventuella egenskap av skatter på lyxvaror som distributiv.

[263] Musgrave, The theory of public finance, s. 9.
[264] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 65.
[265] Musgrave, The theory of public finance, s. 13.
[266] Musgrave, The theory of public finance, s. 13, Allan, s. 17.
[267] Denna kommer att beskrivas närmare i avs. 2.4.
[268] Se t.ex. Määttä, s. 7, Paulus, s. 19.
[269] Externaliteter kommer att diskuteras närmare i avs. 2.5.
[270] Musgrave, The theory of public finance, s. 17, Allan, s. 17.
[271] Musgrave, The theory of public finance, s. 18.
[272] Dessa frågor kommer att beskrivas i avs. 2.11.

Som framhålls av Polinsky leder en inkomstomfördelning genom punktbeskattning dock till effektivitetsförluster vid konsumtionsval.[273]

Den offentliga hushållningens tredje funktion är *stabiliseringsfunktionen*.[274] I den postkeynesianska världsbilden uppfattades det som fullt möjligt att jämna ut hög- och lågkonjunkturer och motverka arbetslöshet med budgetåtgärder. Ett medel för detta var då förändringar av t.ex. punktskatter, vilket återspeglades bl.a. i att regeringsformen tidigare innehöll särreglering för att möjliggöra snabba höjningar eller sänkningar av indirekta skatter.[275] Denna form av konjunkturreglering har under flera år varit i det närmaste försvunnen i och med att inflationsbekämpning har överordnats som mål för den finansiella politiken, men tycks i samband med den senaste högkonjunkturen åter aktualiseras.

2.4 Optimal-taxation och Ramsey-regeln

En särskild inriktning inom normativ välfärdsekonomi utgörs av forskning kring utformningen av optimal beskattning. Ifråga om optimal varubeskattning kan inriktningen sägas leda sitt ursprung ur den franske ingenjören Jules Dupuits arbete från mitten av 1800-talet.[276] I sina försök att utforma en effektiv prissättning av offentliga tjänster, i vilka Dupuit bl.a. studerade nyttoförluster (dödviktskostnader) orsakade av skatter, förebådade denne den neoklassiska nationalekonomins marginalnyttebegrepp. Slutsatsen var att offentliga tjänster skulle prissättas till sina marginalkostnader.

Grundläggande för teorin om optimal varubeskattning är den s.k. Ramsey-regeln som formuleras utifrån den engelske matematikern Frank Ramseys artikel från 1927.[277] Innebörden av denna regel kan förenklat sägas vara att varor med låg efterfrågeelasticitet bör beskattas högre än varor med hög elasticitet.[278] Regeln speglar därmed huvudinriktningen

[273] Polinsky, s. 120.

[274] Musgrave, The theory of public finance, s. 22, Allan, s. 19.

[275] RF 8:6 i dess lydelse före dess ändring genom SFS 1994:1480. Se 1993/94:KU18, s. 18. Jfr även Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 80.

[276] Dupuit, Jules, "De la Mesure de l'Utilité des Travaux Publics" 1844, publicerad på engelska bl.a. i "Readings in welfare economics" (red. Arrow & Scitovsky) 1969, s. 255–283.

[277] Ramsey, Frank, A contribution to the theory of taxation, EJ 1927, s. 47–61. Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 42, har påvisat att Ramsey-regeln även kan tillämpas inom direkt beskattning.

[278] Denna uppfattning ifrågasätts av Musgrave, The theory of public finance, s. 148, som rekommenderar en generell värdeskatt före ett system med selektiva, differentierade skatter.

inom optimal taxation, ett abstrakt minimerande av välfärdsförluster utan hänsyn t.ex. till inkomstfördelning eller till det politiskt eller praktiskt möjliga.[279] Bristen på fördelningshänsyn i Ramsey-regeln medförde emellertid att forskare i början av 1970-talet även inkorporerade sådana hänsyn.[280]

Dupuits tråd togs upp av Hotelling 1938, som ansåg att varuskatter orsakade större välfärdsförluster än inkomst-, arvs- och fastighetsskatter.[281] Hans slutsats var att en skattebetalare vid indirekt beskattning omarrangerade sin produktion respektive konsumtion för att undgå beskattning och att de indirekta skatterna därför borde vara högre jämfört med direkta skatter avsedda att generera motsvarande summa till det offentliga.[282] Senare forskning har dock ifrågasatt att ett sådant försteg ur effektivitetssynpunkt för inkomstskatter skulle finnas.[283]

Eriksson framhåller att teorierna om optimal *inkomst*beskattning hade stort inflytande på skattereformen i början av 1990-talet.[284] Trots den rika förekomsten av arbeten som behandlar optimal *varu*beskattning synes dessa inte fått något större genomslag på lagstiftarnivå. Hänvisningar till optimal beskattning görs bl.a. en utredning om konkurrensneutral energibeskattning samt i flera expertrapporter som bifogats som bilagor till förarbeten.[285] En kortare redogörelse över Ramsey-regeln gjordes av Skatteväxlingskommittén.[286] Den slutsats som dras av kommittén är att regeln indikerar att framförallt nödvändighetsvaror borde beläggas med högre skatt än andra varor. Tillämpandet av en lägre mervärdesskatt på livsmedel går således emot denna regel. Beskattningen av alkohol, tobak och drivmedel kan ifråga om den fiskala delen av dessa skatter däremot sägas utgöra en outtalad tillämpning av principen.[287] Det bristande genomslaget

[279] Jfr t.ex. Agell, s. 220, Diamond & Mirrlees, AER 1971, s. 276.

[280] Sandmo, Publ. 1976, s. 37–38. Jfr även Rosen, s. 304–305.

[281] Hotelling, Econometrica 1938, särskilt s. 242 och 252.

[282] Hotellings artikel följdes av en omfattande debatt kring det lämpliga i direkt eller indirekt beskattning, där de viktigaste inläggen gjordes av Joseph, RES 1939, s. 226–231, Wald, QJE 1945, s. 577–596, Henderson, EJ 1948, s. 538–553, Rolph & Break, JPE 1949, s. 46–54, Little, EJ 1951, s. 577–584, samt Corlett & Hague, RES 1953, s. 21–30.

[283] Se förutom ovan anförda artiklar t.ex. Bradford & Rosen, AER 1976, s. 96, samt Jepsen, s. 229–231.

[284] Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 36.

[285] SOU 1991:90, s. 97–99, SOU 1997:11, bilagedel, s. 305–310, 349–350.

[286] SOU 1997:11, s. 272–273 samt 285. Miljöekonomen Svante Axelsson kritiserade kommittén för att man inte tagit optimal taxation som en naturlig utgångspunkt, vilket enligt honom hade möjliggjort en mer kreativ och förutsättningslös diskussion, se SOU 1997:11, s. 452. Vidare återgav kommittén för indirekta skatter regelns implikationer, se SOU 1989:35, s. 255.

[287] Jfr Bradford & Rosen, AEA 1976, s. 95.

för optimal beskattning i förarbeten till indirekta skatter kan förklaras, förutom med det komplicerade och abstrakta innehållet, med att optimalitetsmodellerna inte tar hänsyn till de icke-fiskala syften som kan finnas med beskattningen.[288] Redan Hotelling framhöll att principen om att varuskatter medförde oönskade effekter inte kunde tillämpas på alkoholskatter, vilka motiverades av andra hänsyn än strikt ekonomiska.[289] Det är istället inom ramen för externalitetsläran dessa hänsyn hanteras inom den traditionella välfärdsekonomin.

2.5 Externalitetsteorin och kritik mot den

Skatter för andra ändamål än ren intäktsgenerering diskuterades redan av Adam Smith.[290] Läran om externaliteter tillskrivs emellertid Pigou, som ansåg att skillnader i samhällelig och privat nytta av olika aktiviteter inte kunde lösas genom förändringar av inomkontraktuella förhållanden, eftersom de som drabbades eller drog nytta av skillnaderna inte var kontraktsparter.[291] Dessa skillnader, vilka sedermera har benämnts som externaliteter, kunde vara av både positiv och negativ karaktär.[292] Pigou framhöll att skatter kunde användas för att motverka negativa externaliteter. Miljöproblem sågs som ett möjligt område för sådana skatter, medan alkoholskatter lämnades som ett exempel på redan existerande skatter.[293] Externalitetsbegreppet har sedermera utvecklats av olika författare.[294] Skatter avsedda att internalisera dessa externaliteter benämns Pigou-skatter eller *korrigerande* skatter.[295] Man kan därför som Johansson beteckna externalitetsläran som en variant av teorin om optimal beskattning, vars viktigaste komponent utgörs av *optimal externality-correcting taxes*.[296] En sådan skatt kräver då en uppfattning om kostnaden för internaliseringen. Inom välfärdsekonomin uppfattas denna kostnad motsvara den marginella kostnaden för externaliteten eller med ett exempel hämtat från miljöområdet reningskostnaden för den sist utsläppta föroreningsenhe-

[288] Jfr Sandmo, Publ. 1976, s. 42, "... the Ramsey rule is hardly of great significance as a guide to practical tax policy".
[289] Hotelling, Econometrica 1938, s. 252.
[290] Smith, t.ex. s. 891.
[291] Pigou, s. 192. Termen externalitet används dock inte i detta verk.
[292] Paulus, s. 21, framhåller att även positiva externaliteter kan leda till ineffektivitet.
[293] Pigou, s. 184–185 samt 192. Jfr Määttä, s. 7.
[294] Se t.ex. Baumol & Oates, s. 14–35, med referenser, och Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 39–41.
[295] Jfr Buchanan, Cost and choice, s. 70, Määttä, s. 7, fotnot 40, Stieglitz, s. 392–394.
[296] Johansson, s. 22.

ten.[297] Beräkningen av skattenivå framstår då som en omvänd Dupuit-princip. En idealiskt utformad Pigou-skatt genererar således inga intäkter till det offentliga.[298] Eventuella internaliserade externaliteter påvisas dock inte i statsbudgeten, där t.ex. koldioxidskatten redovisas som intäkt till sitt fulla belopp.

Externalitetsläran har kritiserats på den grund att samhälleliga kostnader och nyttor inte kan uppskattas objektivt.[299] Ett sätt att kompensera detta har varit att undersöka människors betalningsvilja för åtgärdande av olika miljöproblem.[300]

Ett mer grundläggande alternativ till externalitetsläran härrör från Coase kritik av Pigous teori, vilken ifrågasätts både ur normativt hänseende och ur effektivitetssynpunkt. Coase hade som utgångspunkt att externalitetsläran inte tog tillräcklig hänsyn till de negativa effekter som t.ex. Pigouskatter medförde för den som orsakade externaliteterna.[301] Istället borde exempelvis oönskade utsläpp ses som utövande av rättigheter som borde prissättas. Lokala problem skulle kunna lösas genom förhandlingar mellan den skadegörande och de drabbade.[302] De kostnader som är förknippade med att uppnå förhandlingslösningar benämns *transaktionskostnader*. Till försvar av externalitetsläran har Baumol och Oates invänt att flertalet externaliteter är av sådan karaktär att förhandlingar knappast kan komma till stånd.[303] Coase hänvisar huvudsakligen till skadeståndssituationer och tycks enbart diskutera lokala frågor där både den skadegörande och de drabbade lätt kan identifieras.

En grundförutsättning för ingripande skatter är ett normativt ställningstagande till vem det är som har rätt till en viss aktivitet.[304] Den traditionella välfärdsteorin utgår ifrån att den skadeverkande parten skall stå för de kostnader externaliteterna medför.[305] Coase syn på produktionsfaktorer som rättigheter kan emellertid stundom leda till att den skadeverkande parten skall kompenseras och de skadade skall erlägga skatt eller på annat sätt kompensera den skadeverkande.[306] Ur Coase artikel har

[297] Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 40, Johansson, s. 26, Rosen, s. 132. Paulus, s. 29, framhåller att en Pigou-skatt inom miljöområdet för att vara allokeringseffektiv skall leda till en Pareto-optimal nivå av utsläppsminskningar.

[298] Paulus, s. 5.

[299] Se t.ex. Buchanan, Cost and choice, s. 70–83, Backhaus, s. 122–125.

[300] Se t.ex. Söderqvist i SOU 1996:117, s. 5–74.

[301] Coase, JLE 1960, särskilt s. 1–2 och 42–44.

[302] Jfr Buchanan, JLE 1959, s. 130–131, som har liknande uppfattning.

[303] Baumol & Oates, s. 9–11. Jfr Määttä, s. 8, Paulus, s. 23, Rosen, s. 138.

[304] Jfr Polinsky, s. 12.

[305] Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 293. Jfr Coase, JLE 1960, s. 29.

[306] Se t.ex. Coase, JLE 1960, s. 31.

andra författare härlett ett *Coase-teorem*, vilket ofta brukar definieras som att det i ett tillstånd med små eller obefintliga transaktionskostnader är oväsentligt vilken part som åläggs ersätta motparten, en förhandlingslösning kommer ändå att leda till optimal resursfördelning.[307] Ett sådant tillstånd är dock föga realistiskt. Den vidare innebörden av Coase-teoremet är att i ett tillstånd *med höga* transaktionskostnader är det av betydelse på vem kostnadsansvaret läggs.[308] Coase framhåller själv att skattelösningar kan leda till bättre resultat än förhandlingslösningar.[309] Andra forskare har dock uppfattat teoremets innebörd som att det offentliga bör avhålla sig från skatteintervention och koncentrera sig på att definiera och transferera äganderätter.[310] Överlåtbara *utsläppsrätter* kan ses som exempel på sådana definierade rättigheter. Oavsett hur Coase-teoremet definieras ger det uttryck för ett historielöst normativt perspektiv, där "rättigheter" knutna till produktionsfaktorer kan vara likställda med historiskt förvärvade legala rättigheter, i kombination med ett ekonomiskt effektivitetskrav.[311]

Samma kritik som kan riktas mot välfärdsekonomins måttstock i form av samhällsnytta kan riktas mot Coase effektivitetskrav.[312] Buchanan avvisar att allokeringseffektivitet skulle kunna bedömas objektivt och anser att Coase-teoremet skall tolkas vad han betecknar som *subjektivistisktkontraktuellt*, vilket medför att det endast är parternas agerande som kan användas som måttstock på om en viss lösning är effektiv.[313] Omfördelningar från de skadelidande till den skadeverkande för att kompensera den nackdel den skadeverkande får till följd av minskade utsläppsmöjligheter kan därför vara helt acceptabla, såtillvida det går att uppnå majoritet för en sådan omfördelning.[314] Detta är helt i linje med public choiceskolans avvisande av möjligheten till interpersonella jämförelser.

[307] Coase-teoremet uppfattas på detta sätt av t.ex. Coase själv, AER 1992, s. 717, Mättä, s. 7–8, Paulus, s. 21, Polinsky, s. 12, Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 286, Rosen, s. 138.

[308] Se t.ex. Coase, JLE 1960, s. 19, McCloskey, s. 240. Polinsky, s. 13, talar om den mer komplicerade versionen av Coase-teoremet. Coase ser själv teoremet som en grundsten i analyser av en ekonomi med transaktionskostnader.

[309] Coase, AER 1992, s. 717.

[310] McCloskey, s. 242–243. Vidare kan även offentliga ingrepp som t.ex. skatter generera transaktionskostnader, jfr Cullis & Jones, s. 37. Som sådana transaktionskostnader bör t.ex. uppbörds- och informationskostnader betraktas.

[311] Jfr Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 293.

[312] Se Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 288–289, som ifrågasätter möjligheten att jämföra olika rättigheter efter effektivitet.

[313] Buchanan, Liberty, market and state, s. 93–96.

[314] Buchanan, JLE 1959, s. 130–131.

En annan kritiker av teorin om marknadsmisslyckanden är den österrikiske ekonomen Friedrich Hayek. Enligt Hayek kan den välfärdsekonomiska modellen inte användas för att legitimera vare sig marknadsekonomi eller interventionistiska ingrepp (som exempelvis punktskatter) för att korrigera marknadsmisslyckanden.[315] Modellen förutsätter ett idealtillstånd med en perfekt marknad där aktörerna, både företag och myndigheter, har tillgång till perfekt information. Hayek utgår ifrån att informationen aldrig är perfekt och att det är förvärvandet av information som är det ekonomiska huvudproblemet. Hans slutsats ifråga om interventionistiska åtgärder blir därför att "en teori som begagnar sig av marknadsmisslyckanden som avviker från ett hypotetiskt idealtillstånd är oanvändbar i praktisk politik".[316]

Inom den institutionella ekonomin avfärdas inte tanken på att beskatta externaliteter.[317] Fisher anför dock: [318]

> "But the institutional approach is broader and more flexible; the concept of taxing to promote the public good encompasses much more than production and consumption externalities and does not begin with a presumption that markets are perfect unless proved otherwise".

Det institutionella externalitetsperspektivet är således bredare än det välfärdsekonomiska, där det förutsätts att kostnaden för externaliteten kan uppskattas och neutraliseras med en Pigou-skatt.[319] En konsumtionsskatt som översteg externalitetens kostnad skulle i ett välfärdsteoretiskt perspektiv leda till en ny välfärdsförlust i form av den del som skatten överstiger kostnaden för externaliteten och således vara mindre Pareto-optimalt jämfört med det tillstånd som hade rått om en ren Pigou-skatt hade uttagits.[320]

Som ovan beskrivits bygger externalitetsteorin på en välfärdsekonomisk grundsyn och denna är omtvistad inom den nationalekonomiska doktrinen. I de fåtaliga förarbeten som i mer omfattande utsträckning hänvisar till nationalekonomiska rön framställs dock externalitetsteorin

[315] Hayek, s. 19–21.
[316] Hayek, s. 21.
[317] En undersökning av institutionalisternas arbetsmetoder visade att 73 % av dem ansåg att externaliteter och transaktionskostnader utgjorde nyttiga koncept för att förstå t.ex. nedsmutsning, se Alston & Vaughan, s. 354.
[318] Fisher, s. 307.
[319] Det neoinstitutionella perspektivet tycks emellertid använda traditionell Pareto-optimalitet som utvärderingsgrund, se t.ex. Davis & North, s. 14–19.
[320] Jfr Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 40, not 216.

som tämligen given inom ekonomisk doktrin.[321] Exempelvis trafikbeskattningsutredningen anför:[322]

> "Ett välkänt resultat i ekonomisk teori är att en ekonomi med så kallade perfekta konkurrensmarknader löser samhällets grundläggande resursfördelningsproblem på ett effektivt sätt."

Det är huvudsakligen inom den miljörelaterade beskattningen externalitetsteorin kommit till uttryck i förarbeten. Det har dock visat sig svårt att tillämpa teorin i praktiken.[323] Den svenska koldioxidskatten anses av Eriksson inte utgöra någon äkta Pigou-skatt, beroende på de nedsättningar som gjorts för vissa branscher.[324] Inom annan punktbeskattning saknas ambitioner att införa "äkta" Pigou-skatter och ifråga om de harmoniserade tobaks- och alkoholskatterna är det tveksamt om det ens är möjligt, särskilt efter en eventuell ensidig svensk skattesänkning.[325] Fastställandet av skattesatser kännetecknas av pragmatism. Exempelvis sattes skatten på naturgrus med hänsyn tagen till de skattskyldigas konkurrenskraft till 5 kr/ton, trots att det konstaterats att 10 kr/ton var en nödvändig nivå för att uppnå de avsedda styreffekterna.[326]

Vidare har framväxten av tanken på en *grön skatteväxling* medfört att intresset för rena Pigou-skatter minskat inom miljöområdet. Skatter som ingår som ett led i en sådan skatteväxling måste i någon utsträckning generera intäkter till det offentliga som ersättning för sänkta inkomstskatter, vilket brukar benämnas som *double divident gain*.[327]

Även den av Coase och Buchanan förordade relativistiska förhandlingsmodellen har fått begränsat genomslag. Vid FN: s miljökonferens i Rio de Janeiro 1992 fastslogs bl.a. krav på statliga ingrepp för att reduce-

[321] Se t.ex. SOU 1997:11, s.75–77, SOU 1999:62, s. 42–45, Sandström, s. 193–198. Även i Naturvårdsverkets skrift om miljöskatter externalitetsteorin på ett liknande sätt, se Naturvårdsverket, s. 11–12. Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 36, framhåller att teorierna är politiskt starkt förankrade trots att de är osäkra.

[322] SOU 1999:62, s. 42.

[323] Jfr Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 41.

[324] Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 143–144.

[325] Uppfattningen att dessa skatter skall bekosta de skadeverkningar de medför betraktas av Mattsson, Skattepolitik, s. 100, som en efterhandskonstruktion. Den särskilda skatt som i Frankrike uttas på starksprit för att kompensera dess sociala verkningar och som var föremål för prövning i C-434/97 *Kommission v Franska republiken* [2000] REG I-1129 kan ses som en variant av en sådan Pigou-skatt.

[326] SOU 1995:67, s. 44–46.

[327] Se Eriksson, NSFR, s. 184–185, Määttä, s. 157–158.

ra icke-hållbara produktions- och konsumtionsmönster.[328] Vidare fastställdes tillämpningen av polluter pays-principen (PPP), dvs. ett konkret underkännande av den historielösa rättviseuppfattning Coase-teoremet bygger på.[329] Kyoto-protokollets krav på införandet av överlåtbara utsläppsrättigheter kan dock ses som ett partiellt genomslag för Coases uppmaning till tillskapande av äganderätter.[330]

2.6 Skattetekniska begrepp

En vanligt förekommande kategorisering av olika skatter utgörs av indelningen i *direkta* och *indirekta skatter*. Distinktionen, vilken historiskt kan spåras åtminstone till Jean Bodin 1576, kan göras i minst tre avseende, nämligen *ekonomiskt*, *rättsligt* och *konstitutionellt*.[331]

Musgrave framhåller att det finns åtminstone fyra avgränsningar av vilka skatter som skall betraktas som indirekta, nämligen skatter som *övervältras* av den skattskyldige på ett annat subjekt, skatter som *avses* att övervältras på någon annan än den skattskyldige, skatter som läggs på *objekt*, dvs. *objektskatter*, till skillnad från *subjektskatter*, samt att indirekta skatter utgörs av skatter som inte är inkomstskatter.[332] Musgraves uppfattning är att definitionen av indirekta skatter som skatter som läggs på objekt är den mest användbara. Det är dock lätt att påvisa objektskatter som knappast kan betraktas som indirekta, t.ex. fastighetsskatter, vilka oftast belastar fastighetsägaren.

Den mest utbredda uppfattningen är utan tvivel den att med direkta skatter avses sådana som belastar den skattskyldige, denne utgör *skattebärare*, medan indirekta skatter övervältras av den skattskyldige på ett annat subjekt. Denna definition är emellertid inte särskilt klargörande, eftersom det inte generellt kan fastslås vilka skatter som i praktiken över-

[328] Se SOU 1997:11, s. 27.

[329] Man skulle kunna likna skillnaden mellan PPP och Coase-teoremet med skillnaderna mellan traditionell skadeståndsrättslig ideologi och rättsekonomiska studier.

[330] Någon direkt förhandling mellan skadegörare och drabbade innehåller dock inte ett system baserat på handel med dessa rättigheter.

[331] Se Bodin, s. 188–189, Wallin, SN 1959, s. 360. Enligt den numera avskaffade regeln i RF 8:6 kunde finans- eller skatteutskottet under vissa omständigheter besluta om att en skatt skulle börja eller upphöra att gälla eller att skattesatsen skulle ändras. Av förarbetena till RF framgår att stadgandet avsågs omfatta indirekta skatter. Detta lagrum gällde uttryckligen inte skatt på inkomst, förmögenhet, arv eller gåva. Dessa skatter är direkta, men det utesluter inte att det fanns direkta skatter som inte omfattades av undantaget, som exempelvis fordonsskatten.

[332] Musgrave, Fiscal systems, s. 173.

vältras respektive inte övervältras av den skattskyldige på någon annan. Flera av de skatter som traditionellt har uppfattats som direkta skatter, t.ex. bolagsskatten, övervältras i varierande utsträckning samtidigt som de skatter som betraktas som indirekta dels inte alltid övervältras i praktiken, dels har inslag av direkt beskattning, exempelvis i form av uttagsbeskattning.[333] En distinktion som bygger på att skatter *de facto* övervältras eller inte övervältras, ter sig då som ohanterlig inom rättsvetenskapen, oaktat att den möjligen kan vara av intresse inom ekonomisk forskning.[334]

Som framhålls av Eriksson har den differentierade begreppsanvändningen sitt ursprung dels i finansvetenskaplig teori, dels som en skatteteknisk definition.[335] Med betoning på den senare kan begreppet indirekta skatter användas som rättslig beteckning på skatter som är konstruerade på ett sådant sätt att den skattskyldige förväntas övervältra skatten på en annan skattebärare. Begreppet framstår då snarast som en samlingsbeteckning på mervärdesskatter, punktskatter och tullar och det är så det kommer att användas i studien.

Ovan har antytts indelningen i *subjekts-* och *objektskatter*, varmed subjektskatter avser skatter som tar sin utgångspunkt i den skattskyldiges personliga förhållanden medan objektskatter är utformade efter skatteobjektet.[336] Punktskatterna utgör således en form av objektskatter. Det är dock ovanligt med renodlade objektskatter, de flesta skatteformer innehåller möjlighet till någon form av subjektsrelatering.[337]

En i finansvetenskaplig doktrin förekommande tudelning i *brutto-* och *nettoskatter* påminner om distinktionen objekt- och subjektskatter. Som bruttoskatter definieras skatter med inga eller starkt begränsade avdragsmöjligheter, medan nettoskatter är sådana där skatteobjektet utgörs av nettot efter avdrag för kostnader för att erhålla eller upprätthålla objektet.[338] Trots de begränsade avdragsmöjligheterna vid punktbeskattning tycks meningen i doktrinen vara att selektiva skatter inte bör betecknas som bruttoskatter.[339]

Oavsett vilken terminologi som väljs är det dock givet att en skatteform kan ha mer eller mindre karaktär av brutto- eller nettoskatt, respek-

[333] Att även de direkta skatterna ibland kan övervältras stod klart redan för Wicksell, ET 1899, s. 212.

[334] Så kommer begreppet till användning t.ex. hos Mutén, ET 1955, s. 29. Jfr Jepsen, s. 7, som avvisar en sådan begreppsbestämning.

[335] Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 70.

[336] Johansson & Rabe, s. 34–35.

[337] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 21.

[338] SOU 1977:87, s. 33.

[339] Normann, SOU 1977:87, s. 33, avser med bruttoskatter generella eller nästan generella skatter på företag (eller hushåll). Mutén, ET 1955, s. 34, ger den dåvarande investeringsavgiften som exempel på en enstaka specialskatt som inte bör benämnas som bruttoskatt.

tive objekt- eller subjektskatt, beroende på hur omfattande avdragsmöjligheter som medges den skattskyldige. Svensk punktbeskattning har åtminstone under efterkrigstiden haft vissa subjektsrelaterade inslag exempelvis i form av avdragsrätt för kundförluster och för skatt på tidigare beskattade varor. Jag har valt att i studien beteckna detta system som en *nettoprincip*. Det gemenskapsrättsliga regelverket har en tulliknande utformning som mer fokuserar på de skattepliktiga varorna och där t.ex. avdrag för kundförluster inte medges. Detta regelverk har således, även om det rör sig om nyansskillnader, en mer påtaglig brutto- eller objektsskattekaraktär.[340] Med en term hämtad från tysk rätt kan detta system kallas för *sachhaftung-principen*. *Sachhaftung* utgör i tysk rätt ett särskilt institut för punktskatte- och tullpliktiga varor som regleras i § 76 AO, men kan också ses som en allmän skatterättslig princip om "skatteobjektets häftande för skatteskulden".[341] Skatten framstår vid tillämpning av denna princip i det närmaste som en lösningsskyldighet som belastar godset.[342] Flera författare har sett det karakteristiska för indirekta skatter som deras centrering kring skatteobjekten och att den skattskyldige "försvinner i massan".[343]

2.7 Konsumtionsskatter

Konsumtionsskatter används ofta som en term nästan synonym med indirekta skatter. Tillsammans med mervärdesskatten framhålls punktskatterna som konsumtionsskatter. Men även om konsumtionen accepteras som skattebas, dvs. grund för skatteberäkningen, ger det inte entydigt besked ifråga om vad som avses att beskattas. Inköp av en skattepliktig vara är ju en utgift som inte grundar någon skatteförmåga. Adam Smith framhöll två principiella tekniker för konsumtionsbeskattning.[344] Som grundläggande orsak till accisernas utbredning och popularitet hos statsmakterna såg han de dåtida svårigheterna att administrera direkta inkomstskatter.[345] Även om de tekniska argumenten mot dessa skatter inte längre har någon bärighet kan konsumtionsskatter ses som ett alternativ till inkomstbe-

[340] Jfr Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 130.
[341] Så används termen av Wallin, SN 1959, s. 356. Se Mösbauer, DStZ 1987, s. 402, för en redogörelse över sachhaftung enligt § 76 AO.
[342] Wallin, SN 1959, s. 356.
[343] Se Wallin, SN 1959, särskilt s. 354–358.
[344] Smith, s. 876.
[345] Smith, s. 869.

skattning.[346] Detta argument för konsumtionsbeskattning kan alltså ses som fiskalt. Konsumtionsskatterna skiljer sig från inkomstskatter såtillvida att de inte omfattar sparande, vilket ibland uppfattas som ett bättre mått på inkomst. Diskussionen kring denna form av beskattning har då huvudsakligen rört sig kring konsumtionsskatternas effekter, huruvida de är jämförbara med inkomstskatter eller har en progressiv eller regressiv karaktär.

Den andra principiella formen av konsumtionsbeskattningen utgjordes enligt Smith av beskattning av varaktiga kapitalvaror, vilket exemplifierades med en årlig licensavgift på vagnar.[347] Denna skatteform skulle givetvis kunna tas ut som ett engångsbelopp vid inköpet, men svårigheterna att uppskatta föremålens livslängd talade för en årlig beskattning. Till skillnad från accisernas huvudsakliga praktiska legitimation baseras förbrukningsbeskattningen på en skatteteoretisk rättvisegrund.

Gunnarsson skiljer mellan konsumtion i form av förbrukning och utgift.[348] Termen konsumtionsskatt som den vanligtvis används motsvarar således en skatt på utgifter, medan en skatt på långvariga konsumtionsvaror utgör en skatt på förbrukning. Eftersom de flesta punktskatter avser varor av sådan karaktär att långvarig konsumtion inte är aktuell, är denna distinktion av mindre intresse.[349] Som Gunnarsson framhåller har ifråga om de indirekta skatterna all konsumtion förutsatts motsvara omedelbar förbrukning. Svårigheter föreligger att avgränsa långvarig konsumtion.[350]

Möjligheterna att införa förhöjd mervärdesskatt eller punktskatter på långvariga kapitalvaror diskuterades av KIS, men avfärdades.[351] Den nyligen avskaffade försäljningsskatten på motorfordon omfattade varaktiga kapitalvaror, men dess motivering har i huvudsak gjorts på andra grunder. Smiths årliga vagnsavgift för naturligtvis tankarna till den nutida fordonsskatten, men inte heller denna är avsedd att utgöra en kontinuerlig konsumtionsbeskattning.[352] Det är således endast den fiskala av Smiths konsumtionsskatteformer som de nuvarande punktskatterna kan placeras in under.

[346] Ett exempel på punktskatt som införts med avsikt att beskatta inkomst är spelskatten, som avses beskatta arrangörernas behållning, se prop. 1972:128, s. 46 och 52.
[347] Smith, s. 876–877.
[348] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 240.
[349] Den nyligen upphävda försäljningsskatten på motorfordon kan ses som en skatt på långvariga konsumtionsvaror. Jfr även de särskilda regler som finns i 8a kap. ML för återföring av mervärdesskatt på investeringsvaror som upphör att användas i verksamheten.
[350] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 240–241.
[351] SOU 1989:35, s. 253–256, samt 347.
[352] En utformning av fordonsbeskattningen som en lyxskatt diskuterades vid införandet av automobilskatten 1922, men avfärdades i propositionen, se prop. 1922:199, s. 21, 24, 25.

Av det ovan anförda framgår att konsumtionsskatter kan vara både direkta och indirekta. Punktskatterna utgör oftast selektiva indirekta konsumtionsskatter, medan mervärdesskatten utgör en generell (allmän) sådan.[353] Den ovan nämnda vagnsskatten utgjorde, i likhet med de svenska lyxskatter som förekom vid denna tidpunkt, en selektiv direkt konsumtionsskatt. Det nutida intresset för direkta konsumtionsskatter har dock i första hand fokuserats kring en generell konsumtions- eller utgiftsskatt. Argumentet för en sådan skatt är huvudsakligen att den undantar sparande från beskattningen och därigenom uppfyller Mills krav på skattefrihet på sparande, eftersom beskattning av detta skulle utgöra en dubbelbeskattning av inkomsten.[354] Ursprunget till utgiftsskatten är Kaldors förslag från 1955, men det måste ihågkommas att denna ursprungsvariant endast var avsedd att utgöra ett komplement till traditionell inkomstbeskattning.[355] Så har skatten utformats i de få länder som infört en sådan skatt.[356] Avsikten i de förslag som utarbetats i Sverige har dock varit att ersätta inkomstskatten med utgiftsskatt.[357] Kaldor framhåller att en generell utgiftsskatt ersätter traditionella konsumtionsskatter, som t.ex. punktskatter. Om lagstiftaren i ett sådant skattesystem vill bevara punktskatternas styrande effekter måste således skattesatsen på konsumtion av de tidigare punktskattebelagda varorna var högre än den generella. Skall beskattningen grundas på de skattskyldigas självdeklarationer bör ett sådant system medföra stora tillämpningsproblem.[358] Övervägande skäl talar för att traditionella punktskatter bör uttas även i ett skattesystem som baseras på en direkt utgiftsskatt, i den utsträckning styreffekter efterfrågas.

Konsumtionsskatter	**Direkta**	**Indirekta**
Selektiva	Stämpelskatt, fordonsskatt	Punktskatter
Generella (allmänna)	Utgiftsskatt	Mervärdesskatt, omsättningsskatt

[353] Jfr t.ex. SOU 1989:35, s. 296.

[354] Mill, s. 815–816. Som namnet antyder utgör dock även denna skatteform med Gunnarssons distinktion en utgiftsskatt.

[355] Se t.ex. Targetti, s. 238. Tanken på en generell utgiftsskatt är dock äldre och leder tillbaka till Mill, jfr Hollander, s. 870–871, SOU 1934:1, s. 44.

[356] Indien 1964 samt dåvarande Ceylon 1959–1963 och 1976. Erfarenheterna från dessa länder anses mindre goda, se Targetti, s. 240.

[357] SOU 1976:62, SOU 1986:40.

[358] Sådana självdeklarationer föreslogs i SOU 1976:62, s. 164–193.

Termen konsumtionsskatt används även som ekonomisk definition avseende en pålaga som belastar konsumenten, till skillnad från skatter som utgår på näringslivets faktoranvändning, *produktionsfaktorskatter*.[359] Som sådana kan alla skatter definieras som belastar i näringsverksamhet använda rå- och insatsvaror, tjänster och inventarier. Ofta räknas även skatter på arbetskraft, t.ex. arbetsgivaravgifter, som produktionsfaktorskatter.[360] En produktionsfaktorskatt utgör i regel en inkomstskatterättsligt avdragsgill kostnad för företaget.[361] Skatterna kan indelas på liknande sätt som ovan redovisade indelning av konsumtionsskatter.[362] Av vikt att notera är dock att produktionsfaktorskatter i betydligt större utsträckning än konsumtionsskatter har en direkt karaktär, bl.a. genom att förbrukare kan registreras som skattskyldiga för energiskatt.

En klassificering som används i tysk skatterätt, och som i viss mån påminner om indelningen i konsumtionsskatter och produktionsfaktorskatter, är tudelningen i *verbrauchsteuer* och *verkehrsteuer*.[363] Mervärdesskatten ses ibland som en generell Verkehrsteuer, vilket i detta sammanhang av Melz översätts med "företagsskatt".[364] Denna tudelning synes dock endast i begränsad utsträckning göras efter ekonomiska kriterier.

2.8 Neutralitetsprinciper

Med skattemässig neutralitet avses skatteteoretiska principer som dels kan komma till uttryck som motivprinciper vid utformningen av en pålaga, dels kan användas som analysmedel vid utvärdering av en existerande skatt.[365] Skattemässig neutralitet kan definieras på olika sätt, beroende på *vad* den aktuella skatten avses vara neutral i förhållande till.[366] En inventering av dessa definitioner görs av Eggert Møller i en artikel från 1967, där han beskriver tio olika former av skattemässig neutralitet.[367] Neutralitet i beskattningen är dock som Terra framhåller ett relativt begrepp.[368]

[359] Termen konsumtionsskatt används i denna betydelse i t.ex. SOU 1997:11, s. 263: "Till konsumtionsskatterna har vi även räknat de punktskatter som riktas mot privat konsumtion."
[360] Se t.ex. Normann, s. 53.
[361] Jfr Normann, s. 53.
[362] Detta görs av Musgrave, The theory of public finance, s. 349.
[363] Se vidare avs. 4.4.
[364] Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 41.
[365] Frågan i vilken utsträckning neutralitetsprinciper används som tolkningsprinciper i t.ex. svensk rätt eller gemenskapsrätt lämnas utanför denna framställning.
[366] Jfr Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 68.
[367] Eggert Møller, Om skatteneutralitetens renæssance og merværdiskatten i Danmark og Fællesmarkedet.
[368] Terra, Sales taxation, s. 15.

Både Ramsey-regeln och externalitetsteorin visar att neutral beskattning inte alltid leder till optimal resursanvändning.[369] Vidare saknas det enligt Gunnarsson en värdebas för vad som utgör en neutral skattefördelning i politisk och etisk mening.[370]

Avsikten med följande avsnitt är emellertid inte att fastställa eller argumentera för ett normativt neutralitetskriterium. Anspråken inskränker sig till att definiera olika neutralitetsaspekter som kan aktualiseras ifråga om punktskatter samt att precisera vilken relevans de har för studien. En användbar indelning har gjorts av Persson Österman i makro- och mikroneutralitet.[371] Inom den indirekta beskattningen, vilken den fortsatta framställningen kommer att begränsas till, kan vidare en tudelning göras i en företags- och en konsumtionssektor. Dessa två tudelningar ger fyra nivåer av neutralitet:

	Företagssektor	**Konsumtionssektor**
Makroplan	Produktionsfaktor-allokering	Konsumtions-allokering
Mikroplan	Konkurrens-neutralitet	Konsumtions-neutralitet

Den generella indirekta beskattningen, som i Sverige och övriga EU är utformad som en mervärdesskatt, avses vara neutral i samtliga dessa avseenden. Utmärkande för punktskatterna, vilka utöver ett fiskalt motiv oftast syftar till att begränsa konsumtionen av en viss vara, är istället att de är *interventionistiska* dvs. de genererar avsiktliga neutralitetsbrister.[372]

Makroneutralitet, vilken enligt Persson Österman avser den överordnade effektiviteten i samhällsekonomin, innefattar bl.a. vad som oftast benämns som *faktorallokeringsneutralitet* eller vad Terra betecknar som *ekonomisk* neutralitet.[373] Med produktionsfaktorallokeringsneutralitet betecknas i ovanstående modell önskemålet att skatteregler inte skall styra produktionsfaktorer som exempelvis kapital, råvaror, arbetskraft och en-

[369] Önskemålet om neutral beskattning sammankopplas av Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 137–144, med nyliberal skatteteori snarare än med välfärdsekonomi.

[370] Gunnarsson, SN 1998, s. 455–456.

[371] Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 29–30.

[372] Jfr Cnossen, Excise systems, s.8, Welinder, Skattetryck och skatteekonomi, s. 49.

[373] Eggert Møller, s. 350–351, Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 140, Terra, s. 17. En annan neutralitetsprincip som kan studeras på makronivå är principen om vertikal neutralitet eller fördelningsneutralitet, se Eggert Møller, s. 349–350. Denna princip baseras på ett önskemål om att skattesystemet skall lämna den relativa egendomsfördelningen orörd, dvs. någon distributionsfunktion enligt Musgraves tredelning, se avs. 2.3, skall inte finnas.

treprenörskap mellan olika branscher inom företagssektorn. Det är dock i första hand icke-neutrala effekter inom *konsumtionssektorn* som åsyftas med punktbeskattning, i form av minskad konsumtion av den beskattade varan eller t.ex. av minskade utsläpp av ett visst ämne. Dessa konsumtionsminskningar påverkar även faktorallokeringen i företagssektorn. Det förekommer dock skatteregler som huvudsakligen avses ge effekter inom företagssektorn, exempelvis branschvisa eller regionala skattelättnader för energiskatter.[374]

Med mikroneutralitet avses den påverkan skattereglerna har på aktörsnivå. Denna neutralitet kan undersökas ur flera aspekter.[375] Neutralitet mellan aktörer från olika stater kan benämnas som *extern* neutralitet och är den aspekt som gemenskapsrätten fokuserar på.[376] Romfördragets regelverk kan väsentligen karaktäriseras som ett försök att med ett mikroneutralt regelverk åstadkomma makroneutralitet.[377]

I ett *internt* skatterättsligt perspektiv kan skattemässig neutralitet indelas i *produktions-* eller *konkurrensneutralitet* inom företagssektorn och *konsumtionsneutralitet* i konsumtionssektorn.

Konkurrensneutralitet är ett vanligt analysverktyg i svensk skatterätt.[378] Viktiga komponenter i denna form av neutralitet kan sägas vara att skatteregler inte skall påverka valet av företagsform eller marknadsorganisation och att aktörer inom samma bransch skall beskattas neutralt. Punktskatteförfattningarna innehåller dock, med några få undantag, inte några särregler för olika företagsformer och någon analys i detta avseende kommer inte att göras.[379] Skatternas karaktär av ettledsskatter leder emellertid till att de skattskyldiga subjekten måste avgränsas. Av administrativa skäl brukar reglerna utformas så att skattesubjekten kan avgränsas till större kommersiella aktörer. I dessa sammanhang är det oftast en konkurrensmässig fördel att vara skattskyldig. Samtidigt måste regelverken säkerställa att beskattningen upprätthålls för samtliga skattepliktiga

[374] Andra exempel är skatten på råtallolja (se avsnitt 2.12) eller den differentierade italienska beskattningen av denaturerad sprit, vilken var föremål för EG-domstolens prövning i 140/79 *Chemial Farmaceutici SpA* v *DAF SpA* och 46/80 *SpA Vinal* v *SpA Orbat*, se avsnitt 7.5.2.

[375] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 141.

[376] Indelningen i extern och intern neutralitet används t.ex. av Eggert Møller, s. 355, Lindencrona, s. 47–50, och Terra, Sales taxation, s. 15. Jfr även Kristoffersson, SN 1998, s. 555.

[377] Som framhållits av Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 136, och Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 30, är sambandet mellan dessa nivåer inte givet.

[378] Se t.ex. Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 31, för en exemplifiering.

[379] Skattskyldighetsregler som anknyter till företagsform finns t.ex. i LSS 5 §.

produkter, vilket i regel innebär att det finns särskilda skattskyldighetsregler för privatimport. Olika regler för skilda kategorier av skattskyldiga och svårigheter för vissa aktörer att accepteras av myndigheterna som skattskyldiga leder till neutralitetsbrister. Dessa ger upphov till tröskeleffekter mellan aktörer av olika storlek. Även om dessa effekter knappast kan undvikas till fullo är det av intresse att undersöka dem. Det gäller emellertid endast i den utsträckning de skattskyldiga är näringsidkare. Olikabehandling mellan skattskyldiga näringsidkare och privatpersoner, vilka i huvudsak är skattskyldiga vid import av skattepliktiga varor, är oundviklig, eftersom privatpersonerna praktiskt inte kan inlemmas i ett regelbundet deklarations- och uppbördssystem. Likviditetsaspekter saknar dessutom intresse i detta sammanhang.

Skattemässig neutralitet motsvarar inte direkt kravet på *likhet* eller *likformighet* i beskattningen.[380] Detta krav innefattar utöver rent ekonomiska jämförelser även med Eggert Møllers terminologi icke ekonomiska neutralitetsrelationer, t.ex. politisk hemvist och social position.[381] Konkurrensneutralitet framstår dock i många situationer som en beståndsdel av detta krav. Önskemålet om en neutral beskattning i dessa situationer är då betydligt mer motiverat än ifråga om de andra former av neutralitet som beskrivs i detta avsnitt.[382] Gunnarsson klassificerar denna form av neutralitet som en *formell* neutralitet.[383] Man kan med Påhlsson konstatera att det för riksdagen är tillåtet att särbehandla grupper av skattskyldiga, medan domstolar och myndigheter måste upprätthålla ett absolut likhets- och objektivitetskrav.[384] Det bör rimligen vara när kravet på neutralitet mest påminner om likhets- och objektivitetskravet som det är som mest befogat som tolkningsprincip i rättstillämpningen.[385]

Slutligen antas en intervenerande skatt påverka konsumenternas handlande på individnivå. Denna påverkan tar sig, till skillnad från inom företagssektorn, inte så mycket uttryck av en olikabehandling av subjekten, utan genom att konsumtionssammansättningen snedvrids och kan leda till en lägre behovstillfredsställelse.[386] Terra använder termen *rättslig (legal)* neutralitet som beteckning på ett krav på att skattebördan är tydlig för varje konsument och att alla produkter av samma sort beskattas

[380] Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 31.
[381] Se Eggert Møller, s. 316.
[382] Jfr Mattsson, Neutral inkomstskatt, s. 87.
[383] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 142.
[384] Påhlsson, Levnadskostnader, s. 31. En annan sak är att gemenskapsrätten och andra internationella regelverk kan begränsa riksdagens rätt att beskatta.
[385] Jfr Persson Österman, SN 1998, s. 589.
[386] Se Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 70. Kommittén för indirekta skatter, SOU 1989:35, s. 144, formulerade detta som att konsumtionssnedvridningar kan sägas utgöra spegelbilden av konkurrenssnedvridningar.

lika.[387] Med denna neutralitetsform avses tydligen transparens, dvs. att skatten skall vara synlig för skattebetalaren.[388] Det är inte helt självklart på vilket sätt detta är en *rättslig* definition, särskilt som de egentliga skattebärarna inom den indirekta beskattningen oftast inte har någon rättslig funktion i skattereglerna.[389]

2.9 Ursprungslands- och destinationslandsprinciperna

Medan olika länders beskattningsanspråk på det direkta skatteområdet i regel styrs av dubbelbeskattningsavtal mellan staterna avgränsas motsvarande anspråk inom den indirekta beskattningen av ursprungslands- och destinationslandsprinciperna.[390] Den förstnämnda av dessa kan sägas ungefärligen motsvara bosättnings- och källstatsprinciper inom inkomstbeskattningen, medan den senare ursprungligen baserades på uppfattningen att indirekta skatter, till skillnad från direkta, övervältras framåt och därmed återspeglas i försäljningspriset.[391] Dessa principer kan studeras ur åtminstone tre synvinklar. De tar sig uttryck som *handelstekniska* principer, varigenom handeln mellan olika länder underlättas om länderna använder samma princip.[392] Inhemska och utländska aktörer på en marknad garanteras likabehandling och konkurrensneutralitet.[393] Principerna kan också ses som *skattetekniska*, varvid de kommer till uttryck i upprätthållandet av ettleds punktbeskattning respektive icke-kumulativ mervärdesbeskattning och för att undvika "dubbelbeskattning" av varor.[394] Mindre uppmärksammat har hittills varit att principerna även aktualiserar grundläggande *finansvetenskapliga* och *skatteteoretiska* frågeställningar. Principerna utpekar nämligen vilken stat som kommer att åtnjuta skatteintäkterna av en viss transaktion.

[387] Terra, Sales taxation, s. 16.

[388] Se Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 49, som framhåller att transparens är en vanlig princip inom gemenskapsrätten.

[389] Terra, Sales taxation, s. 16, anför att en kumulativ kaskadskatt inte är rättsligt neutral, eftersom skattebördan varierar beroende på den skattskyldiges grad av marknadsintegration. Detta framstår i lika hög grad som en ekonomisk definition.

[390] Dessa principer kan även tillämpas när konkurrerande skatteanspråk uppstår exempelvis mellan delstater i en förbundsstat, t.ex. i USA.

[391] Melz, Harmonisering av indirekta skatter, s. 62, Dam, s. 214.

[392] Termerna har ibland använts analogt inom t.ex. EG-rättslig doktrin, med ursprungslandsprincipen som beteckning principen att en vara som är godkänd enligt reglerna i tillverkningslandet också är godkänd i övriga medlemsstater.

[393] Med Terras terminologi extern neutralitet, se Terra, s.18.

[394] Synpunkter på hur man skall definiera internationell dubbelbeskattning av varor har lämnats av Biehl, s. 100–104.

Ursprungslandsprincipen bygger på att en vara beskattas i det land där den har framställts och att någon ytterligare skatt inte åläggs varan i det land den importeras till. Fördelarna med denna princip ligger i första hand på det administrativa planet, efter att varan har beskattats föreligger inte senare något behov för fiskal kontroll vare sig i export- eller importlandet. Principen medför neutralitetsbrister. En vara från ett högskatteland har svårt att konkurrera med andra länders produkter, både inom det egna landet och på världsmarknaden. Följden kan bli ageranden från de skattskyldiga som påminner om "treaty shopping" inom inkomstskatterätten.

Därför har den förhärskande principen fram tills dags dato varit *destinationslandsprincipen*. Innebörden av denna princip är att skatt inte tas ut eller genom avdrag eller återbetalning lyfts av varor som exporteras, och att skatt påförs i importlandet enligt detta lands regler. Härigenom undviks skattekonkurrens mellan olika länders produkter. Principen kan sägas upprätthålla både ett nationellt självbestämmande kombinerat med likabehandling av olika företag.[395] Destinationslandsprincipen förespråkades redan av Ricardo 1820 och föreskrivs i GATT-avtalet, OECD:s riktlinjer samt i Kol och stålunionen och Romfördraget.[396] Nackdelen med destinationslandsprincipen är att den kräver ett upprätthållande av gränskontroller och administration. Under senare tid har en tydlig tendens mot ursprungslandsprincipen vuxit fram, vilket sammanhänger bl.a. med den europeiska harmoniseringen och den framväxande elektroniska handeln.[397]

Det kan emellertid läggas ytterligare en aspekt på frågan, nämligen den om en rättvis fördelning av skatteintäkter mellan olika stater. Ett destinationslandsskattesystem med avdragsrätt för export leder till att skatteintäkterna hamnar i importlandet. För en stat med omfattande export och mindre import kan detta uppfattas som ett problem. Vidare kan en stats *skattestruktur* påverka den inverkan destinationslandsprincipen medför. Traditionellt har det ansetts att stater där en förhållandevis hög andel av de offentliga intäkterna utgörs av indirekta skatter, vilka avlyfts vid export, gynnas av en tillämpning av destinationslandsprincipen, medan län-

[395] En mer utbyggd destinationslandsprincip, vilken medförde kompensation även för olika länders direkta skatter, socialavgifter och allmänna prislägen hade givetvis medfört en ännu fullständigare konkurrensneutralitet, men lär knappast vara praktiskt eller politiskt genomförbar.

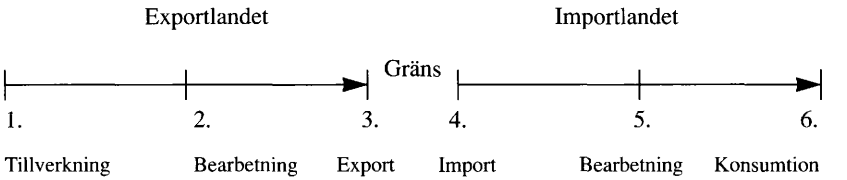
[396] Vidare byggde det äldre Benelux-samarbetet på destinationslandsprincipen, se Jahrmarkt, s. 71. Som Musgrave & Musgrave, s. 724, framhåller har ytterligare en orsak till valet av destinationslandsprincipen varit de tidigare fasta växelkursarrangemangen.

[397] Jfr Keen & Lahiri, JIE 1998, s. 324. Ursprungslandsprincipen gäller huvudsakligen ifråga om mervärdes- och punktskatter på privatpersoners inköp från andra medlemstater. Varken ursprungslands- eller destinationslandsprincipen är emellertid förenlig med *integrerade* europeiska indirekta skattesystem, se avs. 3.5.

der med en större andel direkta skatter missgynnas.[398] En övergång till en ursprungslandsprincip bör rimligen leda till motsatsen, dvs. att stater med låga indirekta skatter gynnas genom att handeln styrs till dessa stater.

Det finns ingen självklar normativ grund för att bedöma vilket land skatteintäkterna skall tillfalla. I den mån man ser varuskatterna som en ersättning för inkomstskatter *på exportföretagen* går det givetvis att argumentera för att de bör tillfalla tillverkningslandet, eller med Biehls terminologi *Einkommensentstehungsland* eller *Faktoreinsatzland*.[399] Ser man skatterna som ersättning för inkomstskatter på konsumenterna, som en förtida beskattning av kapitalvaror eller som styrande skatter avsedda att begränsa negativa effekter av de beskattade varorna är det rimligt att anse att skatteintäkterna bör tillfalla importlandet, med Biehls terminologi *Einkommensverwendungsland*. Planerna på ett europeiskt "clearing house" för mervärdesskatt innebär ett ställningstagande för en "inkomstanvändningsprincip".[400] Även Terra och Wattel anser att omallokering av skatteintäkter härrörande från punktskatter skall baseras på användning/konsumtion.[401]

För att exemplifiera de praktiska problem de konkurrerande beskattningsprinciperna kan medföra återges ett schema, vilken utgör en omarbetad variant av Biehls schema över gränsöverskridande transaktioner.[402]



Schemat avser tänkbara tillfällen för beskattning. Normalt uttas punktskatter principiellt vid konsumtionstillfället, vid punkt 6.[403] De fall då en skattepliktig vara bearbetas eller används som komponent i en annan vara (punkterna 2 och 4) kan, beroende på omständigheterna, medföra beskattning eller skattefrihet. Av konkurrensneutralitetshänsyn kan vid tillämpning av destinationslandsprincipen ingen skatt uttas vid import-

[398] Se t.ex. Jahrmarkt, s. 211–212. USA kan anföras som ett exempel på en stat med låg andel indirekta skatter, men detta förhållande kompenseras möjligen av det generellt låga skattetrycket i landet. Jfr t.ex. Dam, s. 210.

[399] Biehl, s. 312.

[400] Se KOM 328 (96), s. 16–17.

[401] Terra & Wattel, s. 222.

[402] Biehl, s. 36.

[403] I praktiken måste skatteuttaget knytas till ett mer hanterligt faktum, t.ex. när den skattskyldige levererar skattepliktiga varor till en kund som inte är registrerad som skattskyldig.

tillfället (punkt 4), utan beskattningen samordnas med vad som gäller för inhemsk tillverkning.

Schemat exemplifierar nackdelar med båda principerna. Skattefrihet eller eventuell rätt till avdrag eller återbetalning av skatt måste fastställas när det står klart att den aktuella varan skall exporteras, dvs. vid punkt 3. Skatter som uttagits på faktoranvändning vid de två föregående punkterna kan i regel inte återbetalas.[404] Dessa skatter brukar benämnas som *taxes occultes*.[405] Varor från en stat som uttar påtagliga produktionsfaktorskatter, t.ex. energiskatter, missgynnas då i jämförelse med produktion från andra länder.[406] Omvänt medför tillämpning av ursprungslandsprincipen nackdelar för somliga aktörer i importländerna, eftersom dessa inte kan medges kompensation för skatt t.ex. vid skattebefriad användning av produkten.

Det bör framhållas att vissa punktskatter, t.ex. avfallsskatter, svårligen kan placeras in i distinktionen ursprungslands – destinationslandsprincip.[407] Vidare kan exempelvis i ett system baserat på destinationslandsprincipen finnas undantag från denna princip. Skattskyldiga för den svenska skatten på naturgrus medges inte avdrag vid export. Miljöhänsyn har i detta fall tagit överhanden framför hänsyn till exportörernas konkurrenskraft.[408]

2.10 Skattefilosofiska principer

Två av de i doktrinen mest inflytelserika skattefilosofiska grundprinciperna är intresse- respektive skatteförmågoprincipen. Bakom dessa båda termer döljer sig emellertid ett antal olika, sinsemellan oförenliga principer.[409] Avsikten med följande avsnitt är att undersöka huruvida punktskatter kan berättigas i skattesystem som baseras på dessa principer.[410]

[404] De rättsliga hindren för återbetalningar diskuteras i avsnitt 3.4. I SOU 1991:90, s. 101, framhålls att en sådan återbetalning både strider mot internationella överenskommelser och är praktiskt orimlig. De eventuella tekniska möjligheterna till dylika återbetalningar kommer att undersökas närmare i avsnitt 8.4.3.

[405] Se Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 95–96.

[406] Jfr SOU 1991:90, s. 102–103.

[407] Jfr Määttä, s. 253–254.

[408] SOU 1995:67, prop. 1995/96:87, s. 28.

[409] Som Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 234–235, framhåller har dessa principer använts för att komma till vilka positiva resultat som helst från vilka principiella utgångspunkter som helst. Jfr även Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 124, som framhåller att mångtydigheten i skatteförmågeprincipens innebörd bidrar till att den kan förringas till ett innehållslöst politiskt slagord som ger utrymme för vilken tolkning som helst.

[410] Användning av skatteförmågeprincipen som *tolkningsprincip*, vilket i svensk skatterätt har förespråkats av Gunnarsson, SN 1998, s. 462–463, och Påhlsson, Levnadskostnader, s. 119–212, diskuteras inte i detta avsnitt.

Accisernas internationella genombrott under 1600- och 1700-talen som ersättning för impopulära direkta skatter kan betecknas som *accisidealets* epok.[411] Dessa skatter betraktades inte endast som praktiskt lämpliga, utan även som rättvisa i det då rådande merkantilistiska klimatet.[412] Vidare uppfattades acciserna ha ett *psykologiskt* försteg. Som Montesquieu framhöll trodde de skattskyldiga näringsidkarna att skatterna övervältrades på kunderna, medan dessa utgick från att skatterna belastade näringsidkarna.[413] Entusiasmen för de indirekta skatterna delades dock inte av alla. Som exempel kan lämnas Locke som i ett förebådande av den fysiokratiska skatteteorin hävdade att varuskatter i slutändan belastade jordägare.[414]

De äldre intresseprinciperna är förbundna med den naturrättsliga reaktionen mot absolutismen, vilken accisidealet kan hänföras till, och kan ses som en komponent i teorin om samhällsfördraget. Eftersom de offentliga verksamheterna vid denna tid i huvudsak begränsade sig till skyddsfunktioner antogs medborgarna ha ett proportionellt intresse av de offentliga utgifterna. Av flertalet äldre författare uppfattades därför intresseprincipen innebära ett önskemål om proportionell beskattning.[415] Likaväl förekom att principen ansågs leda till progressiv eller regressiv beskattning.[416] Av intresse för denna framställning är att principen ansågs tala mot indirekt beskattning, eftersom de acciser och tullar som vid denna tid utgjorde denna beskattning inte stod i proportion till den prestation medborgarna mottog från staten.[417] Denna uppfattning är förmodligen sammanbunden med den moderna nationalekonomins, vilken inledningsvis var helt genomsyrad av intresseprincipen, framväxt ur de agitatoriska ströskrifter som förekom i Storbritannien under 1700-talet i protest mot accissystemet.[418] En så framträdande intresseteoretiker som Adam Smith hade emellertid en i huvudsak positiv inställning till konsumtionsskatter på lyxvaror, vilka bortsett från höga administrationskostnader och risk för skatteundandraganden uppfyllde tre av hans fyra skattemaximer.[419]

[411] Mann, s. 50. Jfr Cnossen, Excise systems, s. 1.

[412] Bland dåtidare tänkare som förespråkade konsumtionsbeskattning återfanns t.ex. Bodin och Hobbes, se Bodin, s. 189, Mann, s. 61, och Rosen, s. 453.

[413] Montesqieu, s. 154, Mann, s. 53–54, samt s. 61–65. Jfr även Mill, s. 864.

[414] Locke, s. 272–279, Mann, s. 65.

[415] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 91 och framåt, Musgrave, The theory of public finance, s. 65, Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 239–241.

[416] Musgrave, The theory of public finance, s. 65, särskilt fotnot 3, Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 239.

[417] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 93.

[418] Se t.ex. Wicksell, ET 1899, s. 214–216.

[419] Se Smith, s. 825–827, samt 896–899.

De nyare intresseprinciperna leder sitt ursprung ur Saxs och de Marcos gränsnytteteorier från sent 1800-tal. Ur dessa utvecklade Wicksell och sedermera Lindahl en ekvivalensteori som till skillnad från den äldre teorin, vilken efter de absoluta monarkiernas försvinnanden passades in i den klassiska liberala ideologin, baserades på den framväxande parlamentariska demokratin.[420] Wicksell utgick från två förutsättningar, dels att rättvis beskattning inte kunde uppnås utan rättvisa egendomsförhållanden, dels att offentliga utgifter fördelades på ett rättvist sätt.[421] Detta skulle uppnås genom en tudelning i "fullt legitima, oomtvistat berättigade inkomster", vilka beskattades med en intressebeskattning fattad med kvalificerade majoritetsbeslut, och "mer omtvistliga (om än civilrättsligt oomstridda)" inkomster, vilka beskattades med konfiskatoriska, icke-fiskala skatter, för vilka kravet på kvalificerade majoritetsbeslut vore svagare.[422] En följd av detta borde då enligt Wicksell ha blivit att de vid denna tidpunkt dominerande regressiva konsumtionsskatterna upphävdes och ersattes med en proportionell inkomstskatt.[423] Wicksells intresseprincip kan således i likhet med den naturrättsliga intresseprincipen delvis ses som en reaktion mot utbredd indirekt beskattning.

Den vidare utveckling av intresseprincipen som skett under 1900-talet i form av modeller för prissättning av kollektiva varor implicerar istället skattesystem baserade på avgifter eller specialdestinerade skatter.[424] I Sverige är det endast fordons- och drivmedelsbeskattning som i större utsträckning har utformats enligt en på detta sätt formulerad intresseprincip.[425] Även socialavgiftssystemet kan ses som en form av intressebeskattning.[426]

Doktrinärt kan dock en renässans för intresseprincipen sägas ha skett i och med public choice-skolans princip om beslutsenighet. Ur Wicksells

[420] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 99.

[421] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 100, Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 262, Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 217.

[422] Wicksell, ET 1922, s. 147.

[423] Wicksell förebådade härvidlag 1928 års kommunalskattereform. Den ifrågavarande artikeln, ursprungligen skriven på tyska 1896, publicerades sedermera i ET 1922 och SOU 1923:70.

[424] Se t.ex. Allan, s. 99, och Musgrave & Musgrave, s. 213–215. De tre viktigaste modellerna för prissättning är Lindahls, Samuelsons och Bowens.

[425] Se prop. 1922:199, t.ex. s. 25, Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 82, Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 103, Mattsson, Skattepolitik, s. 30, Welinder, Skattepolitik, 75. Som exempel på förarbeten till intressebaserad fordonsbeskattning kan lämnas SOU 1969:45 och 1972:42. Specialdestineringen av drivmedelsbeskattningen upphörde dock på 1970-talet och fordons- och drivmedelsskatterna fjärmar sig nu från en huvudsakligen fiskal karaktär mot en utformning som styrmedel, se t.ex. SOU 1999:62.

[426] Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 37.

krav på kvalificerad majoritet har Buchanan formulerat ett Wicksell-kriterium, baserat på enhällighet, för godkännande av politiska reformer.[427] Detta kriterium är endast en omskrivning av Pareto-kriteriet, men till skillnad från det sistnämnda, vilket huvudsakligen tycks komma till användning vid utvärdering av policyrekommendationer, får Wicksell-kriteriet karaktären av ett konstitutionellt hinder mot förändring eller omfördelning.[428] Någon närmare ledning om hur beskattningen bör utformas ger dock inte public choice-skolan. Buchanan framhåller att alla skattefördelningar och transfereringar som kan uppnå allmän enighet uppfyller Wicksells krav.[429]

I likhet med intresseprincipen kan skatteförmågoprincipen spåras till naturrättsliga författare. Principen tycks sprungen ur den tyska organiska statsuppfattningen och torde ursprungligen ha uppfattats som en skyldighet för en var att bidra efter förmåga till det offentligas behov.[430] Det var dock från Mill och framåt som den anglosachsiska skatteförmågoprincipen utvecklades i form av offerprinciper. Utgångspunkten var att skattebördan utgjorde en belastning för den enskilde som borde vara lika för alla individer. Denna likhet har av olika förespråkare beräknats som likhet i absolut offer, i procentuellt offer eller i marginellt offer.[431] Vidare utgår den klassiska skatteförmågoprincipen i likhet med intresseprincipen ifrån att någon omfördelning mellan olika individer inte skall ske.[432] Gemensamt för olika varianter är att de till skillnad från intresseprinciperna inte medför något samband mellan offentliga inkomster och utgifter.[433]

Ur offerprinciperna har utvecklats en välfärdsstatlig skatteförmågoprincip.[434] Inkomstbeskattningen kan sägas bygga på en skatteförmågoprincip, vilken tar sig uttryck t.ex. i form av avdragsrätt för utgifter för inkomsternas förvärvande.[435] Oavsett vilken variant av förmågoprincip som till-

[427] Buchanan, Liberty, market and state, s. 179–180 samt 270–271.
[428] Jfr Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 217–218.
[429] Buchanan, Maktens gränser, s. 131.
[430] Se t.ex. Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 105–106, Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 241. Som framhålls av Magnus Alhager, s. 71, tycks i Tyskland lagkravet för beskattning även uppfattas som en rätt för det allmänna att ta ut skatt. För svensk del har Påhlsson formulerat "legalitetsprincipens andra sida", se Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 135–136, vilket ungefär tycks motsvara den tyska inställningen.
[431] Allan, s. 133, Gunnarsson, Skatterättvisa, s 107, Musgrave, The theory of public finance, s. 95–96, Musgrave & Musgrave, s. 217–219.
[432] Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 249, Welinder, Skattepolitik, s. 72–73.
[433] Allan, s. 131, Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 107, Musgrave, The theory of public finance, s. 62.
[434] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 115–116. Jfr Musgrave & Musgrave, s. 211, fotnot 9.
[435] Se t.ex. Gunnarsson, SN 1998, s. 459–460, Påhlsson, Levnadskostnader, s. 119.

ämpas måste det emellertid medföra problem att inlemma en indirekt skatt i ett förmågobaserat skattesystem, i och med svårigheterna att jämföra de indirekta skatterna med den enskildes skatteförmåga. Mills offerteori tillkom delvis som en reaktion mot den utbredda regressiva indirekta beskattning, men han förordade beskattning av lyxvaror.[436] Welinder anser att skatteförmågoprincipen inte kan tillämpas på konsumtionsskatter.[437] Musgrave uppfattar indirekta varuskatter som oförenliga med skatteförmågoprincipen, men framhåller att selektiva lyxskatter kan användas som ersättning för en progressiv utgiftsskatt.[438]

Sammanfattningsvis framträder de skattefilosofiska principerna med ett Janusansikte, helt i linje med Myrdals konstaterande.[439] Den av Wicksell förespråkade, för sin tid radikala, intresseprincipen röner idag stort intresse hos huvudsakligen nyliberala tänkare. Medan Gunnarsson och Påhlsson framhåller skatteförmågoprincipen som en etisk idé om distributiv rättvisa anser Wickman att principen är en fortsättning på den absoluta statens, dvs. 1600- och 1700-talens kungliga enväldens, skattetradition.[440]

2.11 Övervältring och incidens

Medan de föregående avsnitten av detta kapitel huvudsakligen ägnats åt normativ nationalekonomi kommer detta och nästföljande avsnitt att ägnas åt positiv ekonomi. Punktskatter och andra indirekta skatter utmärks av att den skattskyldige, vilken i regel är näringsidkare, förväntas övervältra skatten på konsumenterna. Övervältring är emellertid endast *ett* tänkbart sätt för ett subjekt som belastas av en skatt att avlasta sig den. För att systematisera de åtgärder som skattskyldiga och konsumenter kan vidta för att undgå beskattning kan man som i tysk doktrin laborera med begreppet *skatteanpassning*.[441] Denna kan då indelas i tre huvudtyper.

[436] Mill, s. 841, 868–872, Hollander, s. 871–873.
[437] Welinder, Offentlig hushållning, s. 83.
[438] Musgrave, The future of fiscal policy, s. 67–68.
[439] Se fotnot 323.
[440] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 275 och SN 1999, s. 458, Påhlsson, Levnadskostnader, s. 119, Wickman, Högskattestatens kris, s. 70.
[441] Den följande indelningen bygger på vad som redovisas bl.a. av Zimmermann & Henke, s. 199, och Huckeman, s. 16. Det måste framhållas att den följande beskrivning är generell och inte avsedd att vara tillämpbar på varje enskild skatteform eller beskattningstillfälle som aktualiseras ifråga om de skatter som är föremål för studien. Termen skatteanpassning används med en bredare betydelse av Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 103.

Den första är anpassning genom *skatteavvisning* eller *substitution,* vilken kan ske på minst tre sätt. *Saklig* substitution föreligger om den skattskyldige lämnar den beskattade branschen och övergår till annan verksamhet eller om konsumenten upphör att efterfråga den beskattade produkten. Denna form av substitution kan då vara i linje med lagstiftarens intentioner, nämligen att minska konsumtionen av den beskattade varan. Men den kan även ta sig oönskade uttryck, som att konsumenter upphör att efterfråga beskattad alkohol och istället konsumerar hembränd sprit eller narkotika. Både för skattskyldiga och konsumenter finns möjlighet till *rumslig* substitution. Den skattskyldige kan välja att exportera sina varor till ett land med lägre eller ingen beskattning, medan konsumenterna i varierande utsträckning, beroende på regelverk och praktiska möjligheter, kan förlägga sina inköp till stater med lägre eller inga skatter. Rumslig substitution är således knappast önskvärd ur fiskal synvinkel. Den kan även medföra andra negativa effekter, vilket exemplifieras av att aktörer i närliggande länder där avfallsförbränning är skattebelagd exporterar brännbart avfall till Sverige.[442] Slutligen kan *tidsmässig* substitution på kort sikt aktualiseras innan eller efter en förestående skattehöjning eller -sänkning, medan den på lång sikt kan ta sig uttryck i ett ökat sparande kombinerat med en lägre konsumtion. Sådana situationer leder ofta till hamstring av de skattepliktiga varorna och brukar förebyggas med särskilda *lagerskatter* på obeskattade varor de skattskyldiga har i lager.[443] Denna form av tidsmässig substitution är då huvudsakligen endast aktuell vid särskilda tillfällen.[444] Förbundet med konsumtionsskattens konstruktion är skattefrihet för sparad inkomst och det är då givet att även selektiva skatter kan medföra ett ökat sparande och minskad konsumtion, även om denna effekt rimligen borde vara svagare än vid generell konsumtionsbeskattning.[445]

Som en andra form av skatteanpassning framträder då *övervältring.* Med övervältring avses oftast *framåtvältring*, dvs. att den skattskyldige övervältrar skatten på den slutlige konsumenten. En pålaga kan emellertid även *bakåtvältras* av den skattskyldige, t.ex. genom att denne pressar leverantörer till att sänka sina priser. Det är då givet att det i första hand

[442] En utredning av möjligheterna att beskatta avfallsförbränning har initierats av regeringen, se prop. 2000/01:1, vol. I, s. 231.

[443] Se t.ex. Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 108.

[444] Detta innebär dock inte att de enskilda fallen inte kan vara av stor betydelse både för de skattskyldiga och för fiscus, jfr t.ex. rättsfallet C-27/96 *Danisco Sugar AB* v *Allmänna ombudet* [1997] REG I-6653, vilket refereras i avsnitt 3.10 och 6.7.

[445] Denna fråga behandlas delvis av Musgrave & Musgrave, s. 468–470.

är kommersiella skattskyldiga aktörer som övervältrar skatt i endera riktningen. Om den företeelse att konsumentkollektivet helt eller delvis kompenserar sig för en skatt genom att genomdriva lönehöjningar utgör övervältring är snarast en terminologisk fråga.[446] För att precisera begreppsapparaten är det dock lämpligt att reservera termen övervältring för en utgångspunkt från den formellt skattskyldige och benämna mer långtgående verkningar av beskattningen som andra delar av incidensen. Inte heller denna avgränsning ger dock en tillräcklig precisering av vad som skall bedömas för att avgöra om någon form av övervältring har skett. Den traditionella partiella jämviktsanalysen görs med utgångspunkt från förhållandena innan en skatt har påförts den aktuella varan. För en vara med helt oelastisk utbud förutsätts den skattskyldige (tillverkare eller importör) bära hela skattebördan, dvs. att skatten överhuvudtaget inte övervältras.[447] Under förutsättning att den skattskyldige fortfarande går med vinst och inte skjuter till eget kapital till verksamheten betalas skatten dock av slutkonsumenterna. Skattebördan utgörs i detta sammanhang inte av en utgift för den skattskyldige, utan av en minskad vinst. Övervältring framstår i detta sken inte enbart som ett deskriptivt tillstånd, konstaterbart genom empiriska undersökningar, utan även som ett normativt ställningstagande, som i grunden är avhängigt den ekonomiska grundsyn bedömaren har.[448]

En tredje form av skatteanpassning kan ske genom vad som på tyska benämns som *Steuereinholung*, vilket kan betecknas som anpassning genom kompensation för skattebelastningen. Privatpersoner kan kompensera sig för en skatt genom att arbeta mer, medan ett företag (som använder punktskattepliktiga insatsvaror) kan effektivisera sina produktionsmetoder.

Termerna övervältring och incidens används ibland i det närmaste synonymt.[449] Incidens har dock (oftast) en vidare innebörd.[450] Myrdal betraktade incidensläran i vidsträckt mening som "läran om verkningarna av beskattningen", som enligt dennes tidiga Weberinfluerade vetenskapsideal utgjorde finansvetenskapens enda innehåll.[451] Hansen definierar incidens

[446] Huckemann, s. 28, uppfattar det som omöjligt för slutförbrukare att övervältra en skatt.

[447] Se t.ex. Musgrave & Musgrave, s. 445, Rosen, s. 248, Stieglitz, s. 418.

[448] Jfr Welinder, Offentlig hushållning, s. 130, som anser att även om en varas pris höjs med ett belopp motsvarande skatten innebär detta inte att " en övervältring äger rum även i den meningen, att skatten ej minskar det beskattade företagets vinst."

[449] Se t.ex. SOU 1957:13, s. 15, Eberstein I, s. 84, Mattsson, Skattepolitik, s. 50, Welinder, Offentlig hushållning, s. 96, eller Skattepolitik, s. 91.

[450] Inom engelsk- eller tyskspråkig litteratur kan med *formal* eller *statutory incidens* eller *formale inzidenz* avses den formellt skattskyldige. I dessa fall har termen således en snävare innebörd.

[451] Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 270.

som "frågeställningen, hur en viss finanspolitisk åtgärd, ceteris paribus, på kortare eller längre sikt påverkar realinkomsterna i samhället".[452]

Om Hansens definition av termen incidens framstår som för övergripande kan mer avgränsade former av incidens användas.[453] Om en undersökning begränsas till skattesidan av den offentliga hushållningen, dvs. *skatteincidensen*, kan denna studeras med åtminstone tre varianter. Med *absolut* incidens avses (fördelnings-) effekterna av en påförd skatt under förutsättning att andra skatter och de offentliga utgifterna hålls oförändrade.[454] Ett alternativ till detta är att jämföra den aktuella skatten med en annan skatteform medan utgifterna hålls konstanta. Detta benämns som *differentiell* incidens.[455] Om hänsyn tas även till den inverkan budgetens utgiftssida har på hushållens ekonomi benämns detta som *budgetincidens*.[456]

Incidensläran är intimt förknippad med punktskatter, då den kan sägas ha uppstått ur den flora skrifter som följde i debatten kring accisernas för- eller nackdelar.[457] Den första utvecklade incidensteorin var den *fysiokratiska*.[458] Enligt denna belastade alla skatter, även varuskatter, i slutänden jorden, vilket resulterade i fysiokraternas krav på en *l'impote unique*, en enhetsskatt på jord som ersatte alla andra skatteformer. Adam Smith modifierade den fysiokratiska teorin och fann ifråga om varuskatter på nödvändigheter att bördan av dessa delades av jordägare och rika konsumenter. Endast skatter på lyxvaror bars helt av konsumenterna. Ricardo utvecklade den klassiska incidensteorin genom att bryta med det fysiokratiska arvet.[459] Som framgår av det i inledningen till kapitel 1 återgivna citatet utgick Ricardo från att varupriserna höjdes motsvarande skattebeloppet och belastade konsumenterna. Det var emellertid neoklassikern Fleming Jenkins som först konstruerade den typ av utbuds-efterfrågekurvor, vilka fortfarande används för att grafiskt återge partiella incidensanaly-

[452] SOU 1955:25, s. 100.

[453] Detta är i och för sig inte okontroversiellt. Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 274, ansåg att en undersökning aldrig kunde omfatta t.ex. verkan av en enskild skatteåtgärd utan nödvändigtvis måste omfatta hela skattesystemet i ett land.

[454] Musgrave & Musgrave, s. 379, Rosen, s. 241. Musgrave använder även termen *specific tax incidence* som beteckning på samma företeelse, se Musgrave, The theory of public finance, s. 211.

[455] Musgrave, The theory of public finance, s. 214, Musgrave & Musgrave, s. 379–380, Rosen, s. 241.

[456] Musgrave & Musgrave, s. 380, Rosen, s. 241.

[457] Wicksell, ET 1899, s. 214–216.

[458] Se t.ex. Musgrave, A brief history of fiscal doctrine, s. 29–30, Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 272, Wicksell, ET 1899, s. 216–217.

[459] Se t.ex. Musgrave, A brief history of fiscal doctrine, s. 32–33.

ser.[460] Wicksell konstaterade att enstaka konsumtionsskatter i normalfallet helt övervältrades på konsumenterna.[461] Vid mer utbredd beskattning av flera varugrupper delas skatten efter konsumtionens elasticitet först mellan producent och konsument, sedan mellan de "produktiva kategorierna", kapitalister, arbetarkraft och jordägare, och landar till slut mer eller mindre på producenter inom obeskattade branscher.

Den neoklassiska incidensteori har kritiserats som varande för statisk.[462] Möjligen inspirerad av institutionalismen lanserade Welinder 1940 en dynamisk incidensteori, där han lämnade de statiska jämviktsanalyserna.[463] Enligt Welinder innebar inte en förändring av skatteuttaget att ett jämviktsläge ersattes av ett annat, utan att den ekonomiska utvecklingens inriktning ändrades. Effekter kunde endast mätas när en skatt höjdes eller sänktes. Welinders artikel tycks emellertid inte ha fått något genomslag.[464] Senare har dock tillväxt- och livstidsmodeller introducerats.[465]

Empirisk incidensforskning fick sitt genombrott i samband med introduktionen av datorteknologi.[466] Detta medför tämligen komplicerade modeller, vilka kan förmodas upplevas som svårtillgängliga av icke-fackmän.

Det har åtminstone sedan Mill varit en vedertagen uppfattning att indirekta varuskatter är regressiva till karaktären.[467] Nyare forskning har emellertid visat att den regressiva effekten utslagen på livstid är mindre än beräknad på årlig inkomst.[468] Man kan vidare som Lundin skilja mellan regression och omfördelning i skattesystemet.[469] Lundin finner i sin undersökning av svenska indirekta skatter före och efter skattereformen att bensin-, energi- och tobaksskatterna har regressiva effekter medan alkoholskatten har en (svagt) progressiv karaktär.[470] Av punktskatterna var det emellertid endast energiskatten som hade en påtaglig omfördelande karaktär.

Incidensstudier har endast i begränsad utsträckning använts som faktaunderlag av lagstiftaren. En omfattande studie av de indirekta skatternas

[460] Musgrave, A brief history of fiscal doctrine, s. 36.
[461] Wicksell ET 1899, s. 224–225. Argumentationen äger all relevans även för de nutida punktskatterna, när skatten är 4–5 gånger högre än varans pris kan producenten knappast bära någon större del av den.
[462] Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 272 och 275.
[463] Welinder, Weltwirtschaftliches Archiv 1940 Bd 51, s. 83–123.
[464] Jfr SOU 1955:25, s. 99, fotnot 2.
[465] Musgrave, A brief history of fiscal doctrine, s. 43.
[466] Musgrave, A brief history of fiscal doctrine, s. 43.
[467] Jfr Cnossen, Excise systems, s. 2.
[468] Se Lundin, s. 14, för referenser.
[469] Lundin, s. 14.
[470] Lundin, s. 29–32.

fördelningseffekter föregick omläggningen av dessa skatter i samband med skattereformen.[471] Studiens resultat åberopades i viss utsträckning av kommittén för indirekta skatter.[472] Något vanligare förekommande är uppskattningar av effekterna av föreslagna förändringar, vilka kan simuleras med datamodeller.[473] Inte heller förekomsten av dessa kan emellertid sägas vara utbredd. En förklaring till detta kan vara att eventuella fördelningseffekter av skatterna på de demeriterande varorna, dvs. tobak och alkohol, har trätt i bakgrunden för den kombination av styrande och fiskala effekter som hittills dominerat.

2.12 Andra externa funktioner

Olika skatters effekter har i föregående avsnitt diskuterats ur ett ekonomiskt perspektiv. I den utsträckning skatterna har icke-ekonomiska verkningar, vilket är avsikten med flertalet punktskatter, är det givetvis även möjligt att studera dessa verkningar med andra lämpliga instrument än traditionellt ekonomiska.

Public choice-teorin har inom punktskatteområdet, efter Buchanan och Tullocks jämförelse mellan miljöskatter och direkta regleringar i mitten av sjuttiotalet, huvudsakligen använts som analysmedel för miljöskatter.[474] Innebörden av Buchanan-Tullockteoremet är att företag tenderar att föredra administrativa regleringar före skatter (och påverkar regeringar i denna riktning), eftersom regleringarna medför större vinster för dem.[475] Fiskala styrmedel måste för att accepteras av företagen således utformas på ett sätt så att de framstår som mer attraktiva än regleringar.[476] I Sverige kan i första hand kväveoxidavgiften, vilken återbetalas till de avgiftsskyldiga i relation till deras utsläpp, sägas ha utformats på ett sådant sätt.[477] Kompensation för minskade svavelutsläpp kan erhållas

[471] SOU 1989:35, del II, bilaga 4, s. 173–248.
[472] SOU 1989:35, s. 473–481.
[473] Som exempel på sådana kan lämnas Harrison & Kriströms och Brusewitz undersökningar av fördelningseffekterna av skatteväxling respektive höjd koldioxid- och elskatt, se SOU 1996:117, s. 293–327, och SOU 1997:11, bilagedel, s. 261–301.
[474] Buchanan & Tullock, AER 1975, s. 139–147.
[475] Buchanan & Tullock, AER 1975, s. 146. Jfr t.ex. Cullis & Jones, s. 37–42, Määttä, s. 130–132. Av SOU 1990:59, s. 733, framgår att svensk industri ofta föredrar administrativa styrmedel framför skatter.
[476] Buchanan & Tullock, AER, s. 147, som ser detta som en tillämpning av Wicksell-kriteriet. Määttä, s. 132–133, anser att Buchanan-Tullock-teoremet numera inte har samma relevans som det hade 1975.
[477] Jfr Määttä, s. 135, med referenser.

genom skatteavdrag.[478] I viss utsträckning återbetalas även reklamskatt.[479] Liknande återbetalningsmöjligheter för koldioxidskatt har fått begränsad praktisk betydelse.[480]

Som exempel på andra studier som delvis bygger på public choice-skolan kan nämnas Paulus undersökning av nederländska miljöskatter och Svendsens studie av europeiska koldioxidskatter och utsläppsrättigheter.[481] Holcombe har undersökt "politiska kostnader", dvs. kostnader för "räntesökande" och lobbning, förknippade med amerikansk punktbeskattning.[482] Han anser att punktskatternas smala skattebaser orsakar extra mycket lobbning från skattebetalarna. De totala "politiska kostnaderna" för de amerikanska punktskatterna kan enligt Holcombe vara större än de administrativa.

Det finns knappast någon anledning att betvivla att olika intressegrupper försöker öva inflytande över de svenska punktskatterna.[483] Delvis sker detta i institutionaliserad form inom det offentliga remissförfarandet. Ett exempel på framgångsrik lobbning är ändringen av skattskyldighetsreglerna för gödselmedelsskatten, vilken gjordes efter framstötar från företrädare för de skattskyldiga.[484] Som ett kuriosum kan ses *införandet av skatt* på råtallolja som används som bränsle, vilket tillkom efter lobbningsverksamhet från ett företag som använde oljan som råvara i produktionen.[485]

2.13 Sammanfattning

I detta kapitel har de nationalekonomiska teorier som påverkat punktskatterna beskrivits. Normativ välfärdsekonomisk teori utgår från tre budgetfunktioner, resursallokering, distribution och konjunkturstabilisering. I denna tredelning kan punktskatter användas för resursallokering och konjunkturpåverkan, medan de regressiva effekter skatterna oftast gör dem olämpliga som medel för omfördelning. Inom två särskilda forskningsinriktningar har resursallokering med hjälp av punktskatter

[478] Se avs. 8.2.4.
[479] Se avs. 8.3.3.
[480] Se avs. 8.3.3.
[481] Paulus, Aggie, The feasibility of ecological taxation, Svendsen, Public choice and environmental regulation.
[482] Holcombe, NTJ 1998, s. 359–372.
[483] Lobbningsverksamhet som föregick sänkningen av den svenska ölskatten 1996 har undersökts i en statsvetenskaplig studie av Henrik Bergström.
[484] Se avsnitt 5.3.3.
[485] Se SOU 1994:85, s. 207–210.

undersökts grundligt. Teorin om optimal beskattning syftar till att minimera välfärdsförluster orsakade av beskattning. Den s.k. Ramseyregeln rekommenderar beskattning av varor med oelastisk efterfrågan, vilket kan sägas motsvaras av skatterna på tobak, alkohol och bensin. Teorin om externaliteter avser att med skatter korrigera marknadsmisslyckanden och internalisera negativa företeelser som inte prissätts på marknaden. De välfärdsekonomiska skatteteorierna har emellertid kritiserats från olika håll. Ett alternativ till externalitetsteorin utgörs av Coase förhandlingsmodell, där avsaknaden av väldefinierade äganderättsbegrepp ses som orsaken till uppkomsten av externaliteter.

De två mest inflytelserika skattefilosofiska principerna, intresseprincipen och skatteförmågoprincipen, har båda tillkommit delvis som en reaktion mot utbredd indirekt beskattning. På senare tid har emellertid intresseprincipen uttolkats som ett krav på avgifter eller specialdestinerade skatter för bekostande av offentliga utgifter. Punktskatternas regressiva effekter och intransparenta relation till skattebärarna medför att de svårligen kan kombineras med en skatteförmågoprincip.

Utvärdering av punktskatternas effekter sker inom ramen för incidensläran. De totala effekterna av en skatt är mycket svåröverblickbara. Från incidens får skiljas övervältring, vilket bör definieras som de effekter skatten får i de led som ligger närmast den skattskyldige.

3 Bakgrunden till den europeiska gemenskapens punktskatteregler

3.1 Inledning

Gemenskapsrätten innehåller harmoniserade regler för punktskatterna på alkohol, tobak och mineralolja. Dessa regler medför både *begränsningar* av medlemsstaternas möjligheter att fritt välja att beskatta varor och en *skyldighet* att beskatta flertalet av de varor som omfattas av direktiven. Harmoniseringen omfattar bl.a. skattesatser (i form av minimiskattesatser) och skattebaser, delar av den materiella skatterätten, exempelvis regler för skattskyldighet, skattskyldighetens inträde och återbetalningsrätt, samt regler för hantering och förflyttning av skattepliktiga produkter.

Det europeiska samarbetsprojektet beskrivs oftast som en *integrationsprocess*.[486] För att sätta de EG-rättsliga punktskattereglerna i dess sammanhang är det nödvändigt med en kortare beskrivning av denna process. Ett första steg i den ekonomiska integrationen var upprättandet av en *tullunion*, vilket motiverar en kortare beskrivning av de ekonomiska teorier som ligger till grund för tullunionen.[487] Huvudkomponenter i tullunionen utgörs av en för medlemsstaterna gemensam yttre tullgräns och tulltaxa samt avskaffade tullgränser mellan medlemsstaterna. Ytterligare en komponent i tullunionen är förbudet mot avgifter med motsvarande verkan som tull. För att säkerställa den integrationsnivå som tullunionen avses medföra innehåller EGF grundläggande regler för uttag av indirekta skatter. Dessa regler kan sägas innehålla förbud mot *fiskal diskriminering* och *fiskal protektionism*. För att avgränsa det utrymme för uttag av punktskatter som finns både på gemenskapsnivå och i nationell lagstiftning genomförs en kortare undersökning av diskrimineringsförbuden och gränsdragningen mellan dessa och förbudet mot avgifter med motsvarande verkan som tull.[488]

[486] Avs. 3.2.
[487] Avs. 3.3. Det bortses här från ekonomiska samarbetsformer föregående den europeiska gemenskapen i t.ex. Beneluxsamarbetet eller Kol- och stålunionen.
[488] Avs. 3.4.

För att uppnå en högre nivå av integration än tullunionen krävs dock någon form av *skatteharmonisering*. Efter en kortare genomgång av den teoretiska bakgrunden till harmoniseringen följer en historik över det nu gällande regelverkets tillkomst.[489]

Utformningen av nationell punktskattelagstiftning styrs dock inte enbart av de gemenskapsrättsliga punktskattereglerna. Inom gemenskapens mervärdesskatterätt finns ett förbud mot att medlemsstaterna inför andra omsättningsskatter än mervärdesskatten. En genomgång av praxis rörande denna regel syftar till att undersöka om den påverkar det nationella utrymmet för punktbeskattning.[490]

Vidare ges en kortare beskrivning av gemenskapsrättens verkan i medlemsstaterna och dess interaktion med svensk skatterätt.[491] Avsikten med detta är att underlätta för den kommande jämförelsen mellan de gemenskapsrättsliga direktivens materiella innehåll och innehållet i de svenska punktskattelagarna.

Senare delen av kapitlet ägnas åt EG-domstolens tolkning av gemenskapsrätten, särskilt avseende i vilken utsträckning domstolen utvecklar generella principer inom indirekt beskattning. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

3.2 Ekonomisk integration

Framväxten av ett för EG-länderna gemensamt punktskattesystem är en del av den process som betecknas med termen *integration*. Denna process kan beskrivas som en politisk process som åsyftar en *ekonomisk* integration.[492] Myrdal definierar denna term på följande sätt:[493]

> "Med 'ekonomisk integration' avser jag ... ett förverkligande av det gamla västerländska idealet om lika chanser för alla."

Detta ideal har enligt Myrdal sina rötter i "Västerlandets allmänna demokratiska idévärld" och ligger även till grund för "den klassiska nationalekonomin".[494] Syftet med det europeiska integrationsprojektet torde dock vara mindre långtgående än Myrdals definition. Den europeiska ekonomiska gemenskapen upprättades genom Romfördraget (EGF) 1957 och dess syfte sammanfattades i föredragets art. 2:

[489] Avs. 3.5–3.6.
[490] Avs. 3.7.
[491] Avs. 3.8–3.9.
[492] För en beskrivning av den politiska integrationsprocessen, se t.ex. Cramér, EU och Europatanken, s. 45 och framåt, särskilt s. 50–54.
[493] Myrdal, Världsekonomin, s. 25.
[494] Myrdal, Världsekonomin, s. 27.

> "The Community shall have as its task, by establishing a common market and progressively approximating the economic policies of Member States, to promote throughout the Community a harmonious development of economic activities, a continuous and balanced expansion, an increase in stability, an accelerated raising of the standard of living and closer relations between the States belonging to it."

I fördraget gavs grundläggande regler för att möjliggöra de i artikeln uppräknade målen. I art. 3 EGF fastslogs på vilka sätt de i art. 2 uppsatta målen skulle genomföras.[495] Artikeln stadgade bl.a. om borttagande av tullar, kvantitativa import- och exportrestriktioner samt åtgärder med motsvarande verkan. Vidare stadgades om införandet av en gemensam tulltaxa samt om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning i den utsträckning det var nödvändigt för att få den gemensamma marknaden att fungera riktigt.[496] Quitzow anför:[497]

> "Fördraget kan sägas bygga på en *presumtion* att bl.a. undanröjande av handelshinder leder till ekonomiska och sociala framsteg vilka medverkar till att skapa den samhörighet mellan de europeiska folken som bildar grunden för en allt fastare sammanslutning mellan dem."

Den europeiska integrationsprocessen kan sägas ha två komponenter, *negativ* och *positiv* integration.[498] Negativ ekonomisk integration definieras som borttagande av handelshinder mellan de aktuella länderna. Med positiv integration avses skapandet av nya institutioner och instrument som kan dirigeras centralt. Gemenskapens punktskatterätt innehåller inslag av båda formerna av integration.[499]

Balassa beskriver fem stadier av ekonomisk integration.[500] Det första stadiet utgörs av ett *frihandelsområde*, motsvarande vad EFTA tidigare utgjorde i Europa, det andra stadiet en *tullunion*, det tredje stadiet en *gemensam marknad*, det fjärde stadiet en *ekonomisk union* och det sista stadiet *fullständig ekonomisk integration*. Hitiris framhåller frihandels-

[495] Både art. 2 och art. 3 har sedermera ändrats. Vidare har uttrycket "ekonomiska" strukits från beteckningen på fördraget.

[496] "Tillnärmning" är den svenska översättningen av den term som i den franska versionen benämns "rapprochemant", i den tyska "Angleichung" och i den engelska "approximation".

[497] Quitzow, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, s. 43.

[498] Tinbergen, s. 76–78. Se även t.ex. El-Agraa, s. 2, Hitiris, s. 45, och Quitzow, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, s. 43.

[499] Avsaknaden av positiv integration anförs som orsaken till att de tidigare försöken till skatteharmonisering inom Beneluxområdet till större delen misslyckades, se Krauss, s. 84–85.

[500] Balassa, s. 2. Se även Tinbergen, s. 21.

området och den fullständiga ekonomiska integrationen som de enda stabila nivåerna.[501] Den ekonomiska integrationens dynamik leder enligt Hitiris obönhörligen till att en tullunion ersätts med en högre form av integration.

Innan jag ger en översiktlig beskrivning av integrationsprocessen på punktskatteområdet skall jag förklara den grundsyn som kommer att färga framställningen. Myrdal anser att "ekonomisk integration" är en värdebelastad term, med innebörden av att integration är något önskvärt.[502] Ståhl anför som metodologisk utgångspunkt i sin avhandling det goda och riktiga i den fria marknaden och det därmed sammanhängande kravet på skatteneutralitet.[503] Analysen sker därmed i ett EG-perspektiv.[504]

I motsats till uttalat integrationspositiva analyser ligger en dualistisk syn till grund för Cramérs undersökning.[505] Här jämförs två skilda regelsystem, som baseras på två olika värdepremisser, nämligen uppfattningarna om att neutralitet respektive regional integration är något önskvärt.

Utgångspunkten för denna framställning är emellertid att det aktuella området, punktskatter i svensk rätt och gemenskapsrätt, utmärks av en mängd olika värderingar som i varierande utsträckning förtjänar hänsyn. Den pågående europeiska integrationen är en konstaterbar faktisk process, som det i denna studie saknas anledning att definiera som önskvärd eller icke önskvärd. I motsats till det EG-rättsliga perspektivet står det svenska nationella perspektivet med dess, kanske disparata, önskemål om skattesuveränitet, systemkoherens och upprätthållande av regeringsformens krav på normgivning och lagbunden rättstillämpning. Dessa värderingar som bör betraktas som systeminterna i respektive rättssystem kommer då att jämföras med önskan att genom övervältring av punktskatter åstadkomma styreffekter. Denna utgångspunkt kan då närmast jämföras med Määttäs.[506] Metodologiskt skiljer sig dock Määttäs ansats från denna studie genom att han i huvudsak genomför en funktionell analys.

[501] Hitiris, s. 11.

[502] Myrdal, Världsekonomin, s. 438. I detta sammanhang avsågs dock en integration av hela världsekonomin.

[503] Ståhl, s. 40. I senare artiklar har Ståhl anfört en mer dualistisk syn på EG-rätten och de nationella rättsordningarna, se SN 1997, s. 762–771, och ERT 1998, s. 125–128.

[504] Ståhl, s. 35.

[505] Se Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 22–23.

[506] Se Määttä, s. 36.

3.3 Tullunionen

I följande avsnitt diskuteras den teoretiska bakgrunden till tullunionen och den inverkan denna har på punktskatteområdet. En tullunion definieras i GATT-avtalet som ett tullområde som ersätter två eller fler tullområden så att tullar och andra restriktioner avskaffas mellan unionens medlemsstater, samtidigt som unionen tillämpar en gemensam tulltaxa gentemot utanförstående stater.[507] Vid tillkomsten av GATT-avtalet uppfattades lokala tullunioner som steg i riktningen mot fri handel och välfärdsmaximering.[508]

Välfärdsekonomiska analyser gjorda av Viner och Byé visade dock att denna uppfattning var förenklad, en tullunion innebär ofta frihandel mellan medlemsländerna och protektionism gentemot andra länder. Viner formulerade den *positiva,* traditionella (neo-klassiska)[509] , tullunionsteorin genom att skilja mellan *handelsskapande* och *handelsomläggande* effekter.[510] Handelsskapande effekter uppstår om avskaffandet av tullar mellan unionens medlemsländer leder till ökad handel mellan medlemsstaterna. I det land som tillverkar de mest konkurrenskraftiga varorna av ett visst slag uppstår positiva *produktionseffekter.* I de övriga länderna leder de avskaffade tullarna till att den aktuella varan blir billigare och medför således *konsumtionseffekter.* Prisfallet på produkter från andra medlemsländer kan leda till att konsumenter, som tidigare köpt produkter importerade från tredjeländer, nu istället väljer produkter från andra medlemsländer. Detta oaktat att dessa produkter, räknat i realpriser exklusive tull, faktiskt är dyrare än importvarorna. Dessa effekter benämns som handelsomläggande och utgör välfärdsförluster.[511] De faktiska *makroeffekterna* för de olika länderna i en tullunion beror därför på en mängd olika faktorer, exempelvis vilka tullsatser man tillämpat innan unionsbildningen, nivån på den nya, gemensamma tullsatsen, det inhemska näringslivets struktur, exportens och importens sammansättning m.m. Den traditionella tullunionsteorin leder därför till slutsatsen att det inte är någon självklarhet att en tullunion medför fördelar för alla dess medlemsländer.[512]

[507] Se art. XXIV, 8 (a), GATT-avtalet.

[508] Dam, s. 274, El-Agraa, s. 80, Johnson, JPE 1965, s. 279.

[509] Denna beteckning hämtad från Tironi, OEP 1982, s. 151.

[510] Se t.ex. Belassa, s. 25, El-Agraa, s. 80, och Hitiris, s. 28.

[511] Lipsey, Economica 1957, s. 40–46, visade emellertid redan 1957 att handelsomläggande effekter inte nödvändigtvis måste vara negativa ur välfärdsteoretisk synpunkt.

[512] Södersten & Reed, s. 348, ifrågasätter om det finns något empiriskt stöd för att gemenskapens tullunion medfört några större vinster. Se även s. 346–347 för hänvisningar till empiriska studier.

De fördelar som traditionellt har anförts för en tullunion är framförallt specialisering av näringslivet för att uppnå *komparativa fördelar*, *stordriftsfördelar*, möjlighet till *bättre handelsvillkor*, *ökad konkurrens* samt större *möjligheter till tekniska framsteg*.[513] Den positiva tullunionsteorin kan sägas bygga på presumtionen att en tullunion har en gemensam tulltaxa gentemot utomstående länder i kombination med tullfrihet mellan medlemsstaterna. Den ekonomiska forskningens uppgift blir då att studera effekterna av unionsbildningen.[514] Som en reaktion mot denna presumtion, som ansågs förutsätta att regeringar fattar sina beslut irrationellt, utarbetades den normativa tullunionsteorin av framförallt Johnson samt Cooper och Massell.[515] Enligt denna teori är tullunionens form inte statisk, eftersom den mest välfärdsmaximerande kombinationen av tulltaxor varierar beroende på social välfärd, tillgång och efterfrågan på varor m.m.[516]

Tullunionen medför även effekter på en *mikronivå*. Avskaffandet av gränskontroller mellan medlemsländerna leder till minskade utgifter för administration.[517] Gränskontroller och uppehåll i samband med dessa orsakar även kostnader för företag i form av exempelvis arbetskraftskostnader, stilleståndskostnader för fordon, räntekostnader för produkter samt uteblivna affärsmöjligheter. Slopandet av kontroller medför därför positiva effekter för företagen.

De enskilda medlemsstaternas punktskatter kan komma i konflikt med tullunionens målsättning både på en makro- och mikronivå. Om medlemsstaterna tillämpade en generell ursprungslandsprincip på punktskatter som inte var harmoniserade ifråga om skattesatser skulle detta riskera att motverka de positiva makroekonomiska effekterna av tullunionen. Både producenter i medlemsstater med låga skattesatser och aktörer i dessa stater som importerar varor från tredjeländer skulle gynnas framför företag i högskatteländer. Vid utarbetandet av EGF förutsattes emellertid att medlemsstaterna tillämpade destinationslandsprincipen.[518] I kol- och stålunionen tillämpades redan denna princip och vidare föreskrev GATT-avtalet principen.[519]

På en mikronivå kan punktskatter som uttas vid gränspassage givetvis orsaka samma slags negativa effekter som tulluppbörd. Något generellt

[513] El-Agraa, s. 79.
[514] Krauss, s. 23.
[515] Se Johnson, JPE 1965, s. 256–283, och Cooper & Massell, JPE 1965, s. 461–476, även El-Agraa, s. 82–87.
[516] Krauss, s. 23.
[517] Balassa, s. 65–66, Harrop, s. 68.
[518] Farmer-Lyal, s. 6, Poulsson, s. 20.
[519] Lindencrona, s. 35 och 84–85.

förbud mot uttagande av skatter vid gränspassage infördes dock inte förrän i samband med punktskatteharmoniseringen 1992.[520] Detta förbud bör inte endast ses som ett led i avskaffandet av fiskala hinder mot fri rörlighet, utan även som ett led i avskaffandet av fysiska gränshinder.[521]

3.4 Förbuden mot fiskal diskriminering och fiskal protektionism

Rätten till fri rörlighet för varor baseras på tre förbud mot diskriminering av andra medlemsstaters produkter, varav de två första är förbudet i art. 25 (12) mot tullar och avgifter med motsvarande verkan (tariffära handelshinder) och förbudet i art. 28 (30) mot kvantitativa handelshinder (icketariffära handelshinder). EG-fördraget innehåller i art. 90–93 (95–98) regler som påverkar medlemsstaternas möjligheter att utta skatter.

De skatterättsliga artiklarna har undersökts av ett antal författare, vilket motiverar att jag i följande stycken endast kommer att ge en kortfattad beskrivning av tillämpningen av artiklarna.[522] Av dessa artiklar är art. 90 (95) den mest betydelsefulla. Artikeln innehåller förbud mot *fiskal diskriminering* och *fiskal protektionism* och bygger på motsvarande diskrimineringsförbud i GATT-avtalet. Huvuddelen av detta avsnitt kommer att ägnas åt EG-domstolens tillämpning av artikeln. I ett första delavsnitt diskuteras gränsdragningen mellan interna skatter enligt art. 90 (95) och avgifter med motsvarande verkan av tull enligt art. 25 (12), följt av ett delavsnitt i vilket praxis rörande diskrimineringsförbudet i artikelns första stycke beskrivs. Vidare följer ett delavsnitt behandlande förbudet mot fiskal protektionism i artikel 90 (95) andra stycket. I ett kortare delavsnitt diskuteras vilka skatter som anses utgöra skatter på varor följt av ett avslutande delavsnitt där artiklarna 91–92 (96–97) samt förutvarande art. 98 beskrivs mycket kortfattat. Avsnittet avslutas med en sammanfattning.

Uttag av skatter kan även komma i konflikt med andra primärrättsliga regler. För de indirekta skatterna aktualiseras i första hand förbudet mot kvantitativa restriktioner i art 28 (30) och reglerna om statstöd i art. 87–88 (92–93) EGF. Dessa artiklar har i praktiken fått begränsad betydelse inom skatteområdet och det torde vara tillfyllest att hänvisa till de dis-

[520] Art. 3, 3 p., direktiv 92/12/EEG. Se t.ex. Borgsmidt, s. 106, och SOU 1994:74, s. 47.
[521] Jfr art. 31, COM (85) 310.
[522] För analyser av artiklarna hänvisas i första hand till Poulssons studie (art. 90–91 (95–96)), men även till Borgsmidt, s. 24–34, Easson, CMLR 1981, s. 521–551, Farmer & Lyal, s. 34–82, Hallström & Quitzow, JT 1989–1990, s. 311–322, Määttä, s. 261–271, Ståhl & Persson Österman, s. 62–75, Terra & Wattel, s. 6–11, samt Williams, EC tax law, s. 72–79.

kussioner som förts i doktrinen.[523] I några rättsfall har domstolen avvisat att art. 28 (30) kan tillämpas på pålagor som faller in under artiklarna 25 (12) eller 90 (95).[524] Domstolen har fastslagit att en avgift med motsvarande verkan av tull eller en diskriminerande skatt även kan utgöra ett statsstöd enligt art. 87 (92) EGF.[525] Art. 87 (92) kan emellertid inte åberopas av enskilda i nationella domstolar, vilket medför att en enskild ändå måste förlita sig på art. 25 (12) eller 90 (95) EGF.[526]

1. Tullunionen skall enligt art. 23 (9) EGF utgöra grunden för gemenskapen och baseras på ett förbud i art. 25 (12) mot import- eller exporttullar samt avgifter med motsvarande verkan mellan medlemsstaterna. Medlemsstaterna ålades i de ursprungliga art. 13 och 16 att avskaffa dessa företeelser inom en föreskriven tidsperiod. Bestämningen av vad som utgör en avgift med motsvarande verkan av tull och gränsdragningen mellan dessa avgifter och pålagor som skall bedömas enligt art. 90 (95) har successivt utvecklats i rättspraxis. Av rättsfallet *Lütticke v Hauptzollamt Saarlouis* framgår att art. 25 (12) inte kan tillämpas samtidigt som art. 90 (95), m.a.o. det som utgör en tull eller en avgift med motsvarande effekt kan inte utgöra en skatt enligt art. 90 (95) eller tvärtom.[527] Art. 90 (95) kan därmed sägas vara supplementär till art. 25 (12).[528] Medan art. 25 (12) EGF helt förbjuder tullar och avgifter med motsvarande verkan av tull är skatter enligt art. 90 (95) endast otillåtna till den del de är diskriminerande eller protektionistiska. Det är därför befogat med en kortare undersökning av vad termen "avgift med motsvarande verkan" innefattar.

Det är inte ett avgiftsuttag vid själva gränsövergången som medför att en pålaga får motsvarande verkan av en tull. Uttag av skatter vid gränsövergång är inte förbjudet enligt EGF, och inte heller det faktum att en pålaga tas ut av tullmyndighet medför med automatik att den klassificeras som en avgift med motsvarande verkan.[529] Det är istället den för-

[523] Farmer & Lyal, s. 42–46, Poulsson, s. 73–144, Ståhl & Persson Österman, s. 74.

[524] Se t.ex. 74/76 *Ianelli & Volpi v Ditta Paolo Meroni* [1977] ECR 987, grund 9, C-78 – 83/90 *Compagnie Commerciale de l'Ouest v Receveur Principal des Douanes* [1992] ECR I-1847, grund 20, C-17/91 *Lornoy v Belgian State* [1992] ECR I-6523, grund 14.

[525] Se t.ex. C-78 – 83/90 *Compagnie Commerciale de l'Ouest v Receveur Principal des Douanes*, grund 32, C-17/91 *Lornoy v Belgian State*, grund 28.

[526] Se t.ex. C-78 – 83/90 *Compagnie Commerciale de l'Ouest v Receveur Principal des Douanes*, grund 33, C-17/91 *Lornoy v Belgian State*, grund 29.

[527] 57/65 *Lütticke v Hauptzollamt Saarlouis* [1966] ECR 293.

[528] Poulsson, s. 27.

[529] Se 132/80 *NV United Foods v Belgian State* [1981] ECR 995. Uttag av skatter vid gränser mellan medlemsstaterna är numera förbjudet enligt art. 3, 3 p., direktiv 91/12/EEG.

dyring av varan avgiften medför och den påverkan på varors fria rörlighet detta leder till som kan sägas utgöra den "motsvarande verkan".[530] I 24/68 *Commission v Italian Republic* framhöll domstolen att alla avgifter som tas ut ensidigt på importerat eller exporterat gods skall anses utgöra avgifter med motsvarande verkan, även om de inte har diskriminerande eller protektionistisk verkan.[531] Detta innebär att avgiftens storlek principiellt inte har någon betydelse. En grundförutsättning för att en pålaga skall falla under art. 90 (95) är enligt samma dom att inhemsk produktion av den aktuella varan beskattas på motsvarande sätt, eller att pålagan åtminstone ingår i ett generellt internt skattesystem. Avgifter med motsvarande verkan av tull har, för att underlätta gränsdragningen mellan dem och interna skatter, i doktrinen indelats i tre olika grupper.[532]

Den första gruppen rör pålagor som utgår både på inhemska och importerade produkter. Poulsson uppfattar tre utvecklingsskeden som kan identifieras i EG-domstolens praxis. Den ursprungliga gränsdragningen mellan avgifter med motsvarande verkan av tull och skatter baserades på ett obicter dictum i ett tidigt rättsfall, av vilket det framgick att det var tillräckligt att en pålaga var avsedd som ersättning för en intern skatt för att den inte skulle betraktas som en avgift med motsvarande verkan av tull.[533] I fallen *Marimex v Italian Finance Administration* och *Bresciani v Italian Finance Administration* utvidgades räckvidden av förbudet mot avgifter med motsvarande verkan av tull.[534] I dessa mål, som rörde avgifter för hälsoinspektioner av importerade produkter, uttalade domstolen att pålagor som inte uttogs enligt samma kriterier för inhemska och importerade produkter var att anse som avgifter med motsvarande verkan av tull. Pålagans storlek i förhållande till motsvarande pålaga på inhemska produkter påverkade inte bedömningen i dessa fall. Denna utveckling fick sin kulmen i rättsfallet *SARL Denkavit Loire v Ètat français*.[535] Domstolen uttalade i detta mål att en pålaga på en importerad produkt måste uttas i samma marknadsled, skattskyldigheten måste inträda vid samma tidpunkt samt med samma avgiftssats för att inte utgöra en avgift med motsvarande verkan. Art. 25 (12) skulle då omfatta alla pålagor som i dessa avseenden skiljer mellan utländska och inhemska produkter. Det är då svårt att finna något tillämpningsområde för diskrimineringsförbu-

[530] Se t.ex. 2/62–3/62 *Commission v Luxembourg & Belgium* [1962] ECR 813.
[531] 24/68 *Commission v Italian Republic* [1969] ECR 193.
[532] Poulsson, s. 28–29.
[533] Se 57/65 *Lütticke v Hauptzollamt Saarlouis* [1966] ECR 293.
[534] 29/72 *Marimex v Italian Finance Administration* [1972] ECR 1309, 87/75 *Bresciani v Italian Finance Administration* [1976] ECR 129.
[535] 132/78 *SARL Denkavit Loire v Ètat français* [1979] ECR 1983.

det i art. 90 (95) första stycket.[536] Denna extensiva tolkning av förbudet mot avgifter med motsvarande verkan av tull har dock inte upprätthållits av domstolen. Fallen *Arrondissementsrechtbank v Kortmann* och *United Foods v Belgian State* kan enligt Poulsson ses som en övergång till en mer nyanserad bedömning.[537] Det förstnämnda av dessa fall rörde en inspektionsavgift för farmaceutiska produkter, vilken inte befanns utgöra vare sig en avgift med motsvarande verkan eller en diskriminerande skatt. *United Foods* rörde en belgisk avgift för hälsoinspektioner på fisk, vilken ansågs utgöra en avgift med motsvarande verkan av tull. Det var dock inte relevant att avgiften togs ut av tullmyndighet vid import, vilket fick till effekt att avgiften togs ut i olika marknadsled. Avgörande för domstolens bedömning var istället att avgiftens storlek varierade för olika aktörer.

Exakt var praxis står är dock inte entydigt. Så sent som i C-441-442/98 *Kapniki Michaïlidis v IKA* hänvisar domstolen till den stränga formuleringen i *Denkavit*-fallet.[538]

Som en andra grupp kan ses de mål som rör avgifter på importerade produkter där det inte finns någon inhemsk produktion av motsvarande produkter i det aktuella landet. Det finns därmed inte några pålagor på inhemska produkter att jämföra med. En skatt som uttas på sådana importerade produkter är inte nödvändigtvis diskriminerande. Av rättsfallet 27/67 *Fink-Frucht v Hauptzollamt München-Landsbergstrasse* framgår att art. 90 (95) inte generellt förbjuder beskattning av importerade varor där ingen motsvarande produktion finns i landet.[539] I fallet 90/79 *Commission v French Republic* tillbakavisar domstolen dessutom uppfattningen att liten eller obefintlig inhemsk produktion med automatik skulle medföra att en pålaga på import skulle vara att anse som en avgift med motsvarande verkan.[540] Domstolen framhåller att pålagor uttagna enligt objektiva kriterier oberoende av de beskattade varornas ursprungsland kan anses ingå i ett internt skattesystem. Liknande ställningstagande tar domstolen i 193/85 *Co-Frutta v Amministrazione delle finanze dello Stato*, där en pålaga på bananer inte befanns utgöra en avgift med motsvarande verkan.[541] Pålagan utgjorde dock en skatt med protektionistisk verkan till

[536] Vidare torde inte cirkulationsdirektivets regler om varumottagare vara förenliga med detta rättsfall. Skattskyldigheten för varumottagare inträder inte vid samma tidpunkt som för inhemska tillverkare.

[537] 32/80 *Arrondissementsrechtbank v Kortmann* [1981] ECR 251, 132/80 *NV United Foods v Belgian State* [1981] ECR 995. Se Poulsson, s. 38.

[538] C-441-442/98 *Kapniki Michaïlidis AE v Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA)* [2000] REG I-000, grund 23.

[539] 27/67 *Fink-Frucht v Hauptzollamt München-Landsbergstrasse* [1968] ECR 327.

[540] 90/79 *Commission v French Republic* [1981] ECR 283.

[541] 193/85 *Co-Frutta v Amministrazione delle finanze dello Stato* [1987] ECR 2085.

förmån för en obetydlig inhemsk produktion av bananer.[542] Ett exempel på ett mål där domstolen funnit att en pålaga som uttagits på en produkt som inte tillverkades i landet utgjorde en avgift med motsvarande verkan är det danska jordnötsfallet (158/82 *Commission v Denmark*).[543]

Den sista gruppen omfattar avgifter som används för att på något sätt gynna den inhemska produktionen av den aktuella varan. Rättsfallet 77/72 *Capolongo v Maya* rörde en avgift på papper och kartong som togs ut enhetligt på import och inhemsk produktion.[544] Domstolen framhöll att även avgifter som ingår i ett generellt internt skatte- eller avgiftssystem kan utgöra avgifter med motsvarande verkan, om de används för att finansiera stöd till den inhemska industrin. Avgörandet 77/76 *Gucchi v Avez* följer denna linje.[545] En avgift som ingår i ett generellt internt avgiftssystem och som uttas enligt samma kriterier som avgifter på inhemsk produktion kan ha motsvarande verkan av en tull om avgiften används för att helt reducera belastningen på den inhemska produktionen.[546]

> "A duty falling within a general system of internal taxation applying to domestic products as well as to imported products according to the same criteria can constitute a charge having an effect equivalent to a customs duty on imports only if it has the sole purpose of financing activities for the specific advantage of the taxed domestic product, if the taxed product and the domestic product benefiting from it are the same, and if the charges imposed on the domestic product are made good in full."[547]

I rättsfallen C-78 – C-83/90 *Compagnie Commerciale sw l'Ouest v Receveur Principal* och C-17/91 *Lornoy v Belgian State* har fastslagits att avgifter som endast delvis används för att gynna de inhemska produkterna inte skall ses som avgifter med motsvarande verkan av tull, utan skall bedömas enligt art. 90 (95).[548] I ett äldre avgörande, 51/74 *Hulst v Produktschap*, intog domstolen motsatt inställning.[549] Detta mål rörde en intern

[542] Denna inhemska produktion bortsåg domstolen ifrån när den avgjorde om pålagan utgjorde en avgift med motsvarande verkan eller ej.
[543] 158/82 *Commission v Denmark* [1983] ECR 3573.
[544] 77/72 *Carmine Capolongo v Azienda Agricole Maya* [1973] ECR 611.
[545] 77/76 *Enteprise Filli Gucchi v Avez S. P. A.* [1977] ECR 987.
[546] Med ett generellt, internt skattesystem avses i domen "taxation applying systematically to domestic and imported products according to the same criteria". "Generellt" avser i detta sammanhang således inte en generell omsättnings- eller mervärdesskatt eller motsvarande.
[547] 77/76 *Enteprise Filli Gucchi v Avez S. P. A.*, domslut 1.
[548] C-78 – C-83/90 *Compagnie Commerciale sw l'Ouest v Receveur Principal* [1992] ECR I-1847, C-17/91 *Georges Lornoy en Zonen NV v Belgian State* [1992] ECR I-6523. Jfr Easson, s. 529.
[549] 51/74 *P.J. van der Hulst's Zonen v Produktschap voor Siergewassen* [1975] ECR 79.

avgift på inhemsk produktion som användes på ett sätt som gynnade de varor som konsumerades inom landet framför de varor som exporterades. Domstolen fann att avgiften hade motsvarande verkan av en exporttull på den aktuella varan. Avgörandet har kritiserats av Farmer och Lyal, vilka anser att jämfört med den linje som hållits i ovan anförda rättsfall borde avgiften inte varit att bedöma enligt art. 25 (12).[550]

Sammanfattningsvis kan sägas att gränsdragningen mellan avgifter med motsvarande verkan enligt art. 25 (12) och skatter enligt art. 90 (95) principiellt tycks gå mellan pålagor av ren tullkaraktär samt specialdestinerade skatter och (parafiskala) avgifter å ena sidan och pålagor som ingår i ett generellt internt skatte- eller avgiftssystem å andra sidan. Gränsdragningen sker förenklat genom att en pålaga som utgår när en vara har passerat en medlemsstats gräns utan att motsvarande pålaga drabbar inhemska produkter bedöms som en avgift med motsvarande verkan, medan en pålaga som uttas på både importerade och inhemska produkter enligt objektiva kriterier anses utgöra en intern skatt eller avgift som skall bedömas enligt art. 90 (95).[551] I de fall där pålagor som ingår i ett internt system bedömts utgöra avgifter med motsvarande verkan av tull har inhemska produkter på olika sätt kompenserats så att pålagorna i praktiken endast belastat importerade produkter. Rena avgifter som berättigar till en motprestation gentemot importören omfattas inte av förbudet mot avgifter med motsvarande verkan av tull.

2. Art. 90 (95) innehåller i dess första stycke ett förbud mot *fiskal diskriminering*, dvs. att medlemsstaterna i något avseende beskattar produkter från andra medlemsländer högre än liknande inhemska produkter. Domstolen har givit diskrimineringsförbudet en vidsträckt innebörd och tillämpat det på en mängd olika situationer, där den gemensamma nämnaren har varit att importerade varor har belastats mer än inhemska.[552] I rättsfallet 77/69 *Commission v Belgium* befanns en skatt på trävaror, vilken pålades med 14 % både på inhemska och importerade produkter, strida mot diskrimineringsförbudet.[553] Skatten uttogs ifråga om inhemska produkter på stående eller fällt timmer. De importerade produkterna var i regel mer förädlade. I Italien schablonbeskattades importerad alkohol efter en fiktiv alkoholstyrka på 70 % (!), medan inhemska produkter beskattades efter reell styrka, oftast mellan 40 och 45 %.[554] Beskattningen

[550] Farmer & Lyal, s. 41–42. Tillämpligheten av art. 90 (95) EGF på pålagor på export diskuteras i delavsnitt 4.
[551] Jfr Poulsson, s. 149.
[552] Hallström & Quitzow, JT 1989/90, s. 314.
[553] 77/69 *Commission v Belgium* [1969] ECR 237.
[554] 16/69 *Commission v Italian Republic* [1969] ECR 377.

bedömdes strida mot art. 90 (95) utan att domstolen behövde bedöma de faktiska konsekvenserna, som i detta fall torde framstå som uppenbara. I rättsfallet 45/75 *Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels Gmbh v Hauptzollamt Landau/Pfalz* [1976] ECR 181 uttalade domstolen att en skatt var otillåten om den beräknades på olika sätt för inhemska och importerade produkter, även om beräkningssättet endast i få fall ledde till högre skatt på utländska produkter. 257/86 *Commission v Italian Republic* rörde undantag från mervärdesskatteplikt för varuprover, vilket ansågs vara diskriminerande om endast inhemska produkter omfattades av det.[555] Fördelaktigare skattebetalningsvillkor för inhemska producenter jämfört med importörer bedömdes i fallet 55/79 *Commission v Ireland* utgöra fiskal diskriminering.[556] Sådana diskriminerande effekter kan dock även uppstå inom de harmoniserade punktskattesystemen.[557]

Förbudet mot fiskal diskriminering i art. 90 (95) första stycket kan således ses som av huvudsakligen *formell* karaktär.

Hallström och Quitzow anser att tolkningen av art. 95 har påverkats av att EG-domstolen använder en teleologisk tolkningsmetod. I ett rättsfall, det tidigare berörda 32/80 *Arrondissementsrechtbank v Kortmann*, har domstolen gjort avsteg från den extensiva, men konsekventa tolkningen av art. 90 (95) första stycket. Fallet rörde en holländsk inspektionsavgift på farmaceutiska produkter som uttogs dels när produkten för första gången registrerades, dels årligen. Avgiften uttogs med ett visst belopp per produkt. En parallellimportör hävdade att han diskriminerades, i och med att han importerade ett större antal olika produkter i mindre volymer jämfört med en tillverkare eller en auktoriserad importör.[558] Resultatet av detta blev att han betalade fler avgifter och därmed en större sammanlagd summa. Domstolen fann först, som nämnts, att avgiften inte utgjorde en avgift med motsvarande verkan. Ifråga om art. 90 (95) anför den:

> "Article 95 is complied with where a tax of the same amount affects the cost prices of different undertakings unequally by reason of particular features of their economic structure. It is sufficient that the internal tax applies in accordance with the same criteria objectively justified by the purpose for which the tax was introduced, to domestic products and imported products so that it does not result in the imported product's bearing a heavier charge than that borne by the similar domestic product."

Domstolen kom till slutsatsen att skillnaden i skattebelastning berodde på uppläggningen av de skattskyldigas affärsverksamhet. Pålagan är dock

[555] 257/86 *Commission v Italian Republic* [1988] ECR 3249.

[556] 55/79 *Commission v Ireland* [1980] ECR 481.

[557] Jfr Easson, s. 529, not 40.

[558] En parallellimportör är en aktör som, utan att vara generalagent eller återförsäljare, importerar produkter av ett visst varumärke som redan släppts för konsumtion i ett annat land.

onekligen diskriminerande om man ser den som en renodlad skatt. Den står inte i proportion till de skattepliktiga varorna, dvs. de farmaceutiska produkterna. Den beräknas inte på t.ex. vikt, antal, eller värde. Precis som i målet *Rewe-Zentral* blir skattebelastning i vissa fall högre för vissa importörer än för inhemska tillverkare, och det bör vara tillräckligt för att konstatera diskriminering. Enklast hade varit att domstolen hade fastslagit att inspektionsavgiften var en verklig avgift som berättigade till en motprestation, dvs. inspektionen, och därmed var tillåten.[559] Det synes emellertid som att domstolen endast uppfattar pålagor som uttas i den betalningsskyldiges eget intresse som tillåtna avgifter.[560]

3. I artikelns andra stycke utvidgas tillämpningsområdet även till att omfatta ett förbud mot *fiskal protektionism*, dvs. att genom beskattning av andra medlemsländers produkter ge ett indirekt skydd åt inhemska produkter, även om dessa inte är direkt jämförbara med de importerade. En förutsättning för att fiskal protektionism skall föreligga är således att produkterna står i någon form av konkurrensförhållande till varandra. Flera av de mest betydelsefulla rättsfallen från EG-domstolen rör alkoholbeskattning. Dessa rättsfall kommer att undersökas i den särskilda studien.[561] En annan serie av rättsfall rörande tillämpningen av art. 90 (95) andra stycket behandlar differentierad fordonsbeskattning. Som utgångspunkt kan här tas det ofta omnämnda målet 112/84 *Humblot v Directeur des services fiscaux*.[562] Den franska fordonsbeskattningen beräknades progressivt på s.k. skattehästkrafter. Utöver denna fordonsskatt uttogs en tilläggsskatt på särskilt motorstarka bilmodeller, vilken var nära fem gånger högre än den ordinarie fordonsskatten på dessa bilar. Eftersom det inte tillverkades några franska bilar med så starka motorer belastades i praktiken endast importerade bilar av tilläggsskatten. Denna befanns av domstolen vara oförenlig med art. 90 (95).

Domstolen har emellertid i ett antal rättsfall accepterat differentierade fordonsskatter. Den franska ordinarie beskattningen prövades i målen C-113/94 *Jacquier v Directeur Général des Impôts* och C-421/97 *Tarantik v Direction des service fiscaux de Seine-et-Marne*.[563] Skatten synes ha höjts och var i dessa fall högre än den skatt som belastat fordonet i *Hum-*

[559] Jfr t.ex. 2–3/69 *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders v S. A. Ch. Brachfeld & Sons and Chougol Diamond Co.* [1969] ECR 211, grunderna 19–21.
[560] Se t.ex. 158/82 *Commission v Denmark*, grund 19.
[561] Se avs. 7.5.
[562] 112/84 *Humblot v Directeur des services fiscaux* [1985] ECR 1367. Jfr bl.a. Farmer & Lyal, s. 73, Terra & Wattel, s. 8, Williams, EC tax law, s. 78.
[563] C-113/94 *Elisabeth Jacquier, née Casarin v Directeur Général des Impôts* [1995] ECR I-4203, C-421/97 *Yves Tarantik v Direction des service fiscaux de Seine-et-Marne* [1999] REG I-3633.

blot-fallet.[564] Domstolen fann att skatten var förenlig med gemenskapsrätten, under förutsättning att det fanns importerade produkter hänförliga till de lägre beskattade segmenten där den inhemska produktionen återfanns.

Italiensk mervärdesbeskattning av dieselfordon prövades i 200/85 *Commission v Italian Republic*.[565] En högre mervärdesskatt lades på bilar med en cylindervolym på 2,5 liter och större. Sådana bilar producerades inte i Italien och den högre mervärdesskattesatsen belastade endast importerade fordon. Det fanns emellertid endast en importerad bilmodell med så stor motor att den belades med den högre skattesatsen, medan ett antal importerade fordon beskattades med normalskattesatsen. Vidare jämfördes med beskattningen av bensindrivna fordon, där italienska bilmodeller belastades motsvarande högre skatt. Den differentierade beskattningen av dieselfordon stred inte mot art. 90 (95). Ett liknande mål utgörs av C-123/88 *Commission v Hellenic Republic*, i vilket en differentierad grekisk "särskild konsumtionsskatt" på fordon, motsvarande den svenska försäljningsskatten ansågs förenlig med artikeln.[566] Även i detta mål motiverades utgången med att det fanns importerade fordon i de förmånligaste skatteklasserna. Dessa rättsfall exemplifierar tydligt vad som avses med fiskal protektionism enligt art. 90 (95) andra stycket. Det är i jämförelse med domstolens praxis tydligt att en uppenbart, men inte uttalad, olikabehandlande beskattning som den svenska försäljningsskatten på motorfordon i sin senaste version utgjorde, inte strider mot förbudet mot fiskal diskriminering och fiskal protektionism.[567] Skatten uttogs på skåpvagnar, bussar och lastbilar med en totalvikt av högst 3,5 ton samt på motorcyklar, fordonstyper som i princip inte tillverkas i landet. Samtidigt var de fordon som tillverkades i landet, nämligen personbilar samt fordon med totalvikt över 3,5 ton, skattebefriade. I dessa segment importerades emellertid konkurrerande produkter från andra medlemsländer.

4. Tillämpningsområdet för art. 90 (95) är enligt dess ordalydelse skatter som påförs *direkt* eller *indirekt* på varor. Formuleringen är hämtad från GATT-avtalet.[568] Distinktionen "direkt eller indirekt" för tankarna till den traditionella indelningen i direkta och indirekta skatter. Det är dock enkelt

[564] Den franska fordonsskatten har nyligen avskaffats helt.
[565] 200/85 *Commission of the European Communities v Italian Republic* [1986] ECR 3953.
[566] C-123/88 *Commission of the European Communities v Hellenic Republic* [1990] ECR I-1567.
[567] 4 § LFM i dess lydelse enligt SFS 1998:290.
[568] Art. III, 2 p., GATT-avtalet.

att konstatera att så inte kan vara fallet. En skatt påförd "direkt" på en vara är ju i de flesta fall en indirekt skatt enligt den traditionella definitionen.[569] Skatter som "indirekt" påförs en vara borde med en normalspråklig tolkning utgöras av t.ex. löneskatter, bolagsskatter, arbetsgivaravgifter eller skatter på bränslen och insatsvaror. Så vidsträckt har emellertid stadgandet inte tolkats av EG-domstolen. Farmer och Lyal anför att punktskatter, omsättningsskatter, konsumtionsskatter, försäljningsskatter och liknande faller under artikelns tillämpningsområde.[570] I praxis har en årlig spelskatt, en fordonsskatt och en vägavgift beräknad på godsets vikt bedömts falla under art. 90 (95), medan en kapitalskatt på sparkonton inte har ansetts utgöra en skatt på varor.[571]

Vidare förbjuder art. 90 (95) fiskal diskriminering och protektionism till förmån för inhemska *varor*. Detta begrepp omfattar emellertid även importerade produkter som släppts på hemmamarknaden.[572] Art. 90 (95) förbjuder i dessa fall snarare diskriminering och protektionism till förmån för inhemska *handlare*. Tillämpning av artikeln på importerade varor som genom att ha släppts på marknaden transformerats till inhemska har i första hand aktualiserats ifråga om begagnade bilar. Rättsfallet C-47/88 *Commission v Denmark* rörde den danska registreringsskatten på bilar, motsvarande den svenska försäljningsskatten.[573] Registreringsskatten beräknades procentuellt på fordonens priser.[574] Domstolen konstaterade inledningsvis att art. 90 (95) inte förbjöd en skatt som uttogs på nya bilar, även om någon produktion av sådana bilar inte förekom i Danmark och skatten därmed i praktiken endast uttogs på importerade produkter. Importerade begagnade bilar ansågs däremot likna eller konkurrera med inhemska begagnade bilar i den mening som avsågs i art. 90 (95).[575] Den danska skatten på importerade begagnade bilar nyare än sex månader beräknades till 100 % av skatten på nya bilar, medan den på bilar äldre än sex månader beräknades till 90 % av skatten på nya bilar. Domstolen ansåg att skattesatsen på 90 % utgjorde en överbeskattning av importerade bilar jämfört med begagnade inhemska:[576]

[569] Se Dam, s. 124–125 och 139–140.
[570] Farmer & Lyal, s. 47.
[571] 252/86 *Gabriel Bergandi v Directeur général des impôts*, [1988] ECR 1343, 112/84 *Humblot v Directeur des services fiscaux* [1985] ECR 1367, 20/76 *Shöttle v Finanzamt de Freudenstadt* [1977] ECR 247, samt 267/86 *Van Eycke v ASPA NV* [1988] ECR 4769.
[572] C-47/88 *Commission v Denmark*, grund 17.
[573] C-47/88 *Commission of the European Communities v Kingdom of Denmark* [1990] ECR I-4509.
[574] C-47/88 *Commission v Denmark*, grund 2.
[575] C-47/88 *Commission v Denmark*, grund 17.
[576] C-47/88 *Commission v Denmark*, grund 22.

"... it must be held that by imposing a registration duty on imported used motor vehicles based on an estimated value which is higher than the real value of the vehicle with the result that imported used motor vehicles are taxed more heavily than used motor vehicles which are sold on the domestic market after being registered in Denmark, the Kingdom of Denmark has failed to fulfil its obligations under Article 95 of the EEC Treaty."

Det är knappast kontroversiellt att se det som rimligt att en skatt beräknad på en varas värde borde beräknas på detta sätt även på begagnade varor, såsom tull och mervärdesskatt hade uttagits om ett fordon importerats från ett tredjeland.[577] Domstolen har emellertid i ett rättsfall röran-de en motsvarande portugisisk skatt, vilken beräknades på motorernas cylindervolym, fastslagit att även en skatt som inte beräknas på varans värde måste minskas för importerade begagnade varor.[578] Den aktuella skatten reducerades visserligen för begagnade bilar, men uppgick alltid till minst 90 % av skatten på nya bilar. Det är uppenbart att en sådan skatt medför att importerade begagnade bilar kan fördyras jämfört med inhemska begagnade bilar. Domstolens argumentation utgår dock från att skatten utgör en del av priset på den inhemska begagnade produkten som är proportionell i förhållande till skattens del av nybilspriset och den värdeminskning som skett sedan försäljningen:[579]

"Faktum kvarstår nämligen att den återstående skattedel som ingår i värdet av en begagnad bil köpt på den portugisiska marknaden automatiskt minskar med bilens sjunkande värde till skillnad från den uppburna skatten på importerade begagnade bilar vilken, som ovan sagts, aldrig kan understiga 90 procent av den uppburna skatten på nya bilar."

Domstolen närmar sig här problematiken kring beskattning av långvariga konsumtionsvaror.[580] Att man förutsätter att det finns en "återstående skattedel" i priset på begagnade bilar tyder på att man uppfattat de aktuella skatterna som ett slags förtida konsumtionsskatter på det sätt som Adam Smith såg som ett alternativ till en löpande årlig beskattning av långvariga objekt.[581] Liknande uppfattning framförs av domstolen i C-375/95 *Kommissionen v Grekland*.[582] I detta rättsfall fastslås vidare att

[577] Det bortses här från att gemenskapsrätten i vissa fall medger lägre tull- och mervärdesskattesatser på äldre fordon av historiskt intresse.
[578] C-345/93 *Fazenda Pública and Ministéro Público v Américo João Nunes Tadeu* [1995] ECR I-0479.
[579] C-345/93 *Fazenda Pública v Nunes Tadeu*, grund 16.
[580] Jfr avs. 2.7.
[581] Se Smith, s. 876.
[582] C-375/95 *Europeiska gemenskapernas kommission v Republiken Grekland* [1997] ECR I-5981.

särskilda skattelättnader för ur miljösynpunkt bättre bilar måste medges även för importerade begagnade fordon. En liknande frågeställning var för handen i RÅ 2000 ref 27, vari Regeringsrätten underkände den svenska försäljningsskatten på importerade begagnade bilar och proportionerade skatten efter värdeminskningen.[583] RSV argumenterade för att det särskilda tilläggsbelopp på 2 000 kr som utgick på personbilar tillhöriga miljöklass 3 enligt LFM utgjorde en "miljöavgift" som inte omfattades av art. 90 (95). Både Kammarrätten och Regeringsrätten underkände emellertid detta resonemang och fann att hela skattebeloppet skulle reduceras med hänsyn till fordonets värdeminskning.

I *Hulst*-fallet framhåller domstolen att art. 90 (95) skulle kunna tillämpas *analogt* på export.[584] I domen hänvisas till det allmänna diskrimineringsförbudet som enligt domstolen följer av EGF. I *Ædle metaller* fastslog domstolen slutligen att art. 90 (95) är tillämplig även på skattediskriminering av export, detta trots att artikeln enligt dess ordalydelse endast avser import.[585] Domstolen hänvisar till att Romfördragets skatteartiklar sammantagna avser att generellt garantera neutral beskattning vid handel inom gemenskapen.[586] Skatteneutralitet vid export torde dock ha större relevans på en makro- än på mikronivå.

Som antytts i föregående avsnitt har domstolen i flera mål funnit att pålagor av avgiftskaraktär som ingår i interna avgiftssystem skall bedömas enligt artikeln.[587] Domstolen har också uttalat att även pålagor som uttas av andra offentligrättsliga organ än staten faller under artikeln.[588]

5. Övriga artiklar med anknytning till skatteområdet har fått begränsad praktisk betydelse.

Art. 91 (96) innehåller ett förbud för medlemsstaterna att vid export av en vara till en annan medlemsstat återbetala mer skatt än vad som pålagts varan direkt eller indirekt i landet. Artikeln presumerar i likhet med art. 90 (95) användning av destinationslandsprincipen.[589] Gränsdragningen mellan pålagor som direkt eller indirekt belastat varorna och pålagor som

[583] Kammarrätten i Sundsvalls dom 2000-06-22, målnr 4128-4129-1998 rörde ett snarlikt mål.

[584] 51/74 *P. J. Van der Hulst's Zonen v Produktschap voor Siergewassen* [1975] ECR 79, grund 35.

[585] 142/77 *Statens kontroll med æadle metaller v Preben Larsen; Flemming Kjerulff v Statens kontrol med ædle metaller* [1978] ECR 1543, grund 24. Den i målet aktuella pålagan stred emellertid inte mot art. 90 (95).

[586] 142/77 *Statens kontroll med æadle metaller v Preben Larsen; Flemming Kjerulff v Statens kontrol med ædle metaller*, grund 23.

[587] Jfr art. III, 2 p., GATT-avtalet, som uttryckligen omfattar "internal charges of any kind".

[588] Se t.ex. mål 74/76 *Iannelli & Volpi SpA v Ditta Paolo Meroni* [1977] ECR 557.

[589] Farmer & Lyal, s. 77.

inte får återbetalas tycks emellertid inte göras helt överensstämmande med den praxis som finns kring art 90 (95). I ett tidigt rättsfall uttalade domstolen:[590]

> "It is clear from the legal measure which introduces them and from the subject-matter and nature of the registration, stamp and mortgage duties and the charges on licences and concessions, cars and advertising that they are imposed upon the producer undertaking in the very varied aspects of its general commercial or financial activity rather than on the products as such, either at the various stages of their manufacture or at the final stage.
>
> As they are not imposed directly or indirectly on the exported products, the registration, stamp, and mortgage duties and the charges on licences and concessions, motor vehicles and advertising cannot be the subject of the repayment provided for in article 96."

I nyare rättspraxis rörande art. 90 (95) har emellertid pålagor som direkt eller indirekt lagts på varor tolkats mer långtgående än i citatet ovan. Rättsfallen 252/86 *Bergandi v Directeur-général des impôts* och 20/76 *Schöttle v Finanzamt de Freudenstadt* har lämnats exempel på en mer långtgående tolkning av artikeln, där den förutom skatter som läggs på varorna även omfattat en årlig skatt på spelautomater och en fordonsskatt beräknad på godsets vikt. Dessa skatter framstår som pålagor som inte får återbetalas enligt domstolen i citatet ovan. Rimligen borde formuleringen "direkt eller indirekt" tolkas på samma sätt vid tillämpning av art. 90 (95) och 91 (96). En sådan långtgående tolkning av art. 91 (96) skulle öppna för återbetalningar av skatter som i nuläget inte återbetalas.

Även återbetalningar av skatter som obestridligen lagts direkt på en vara kan vara oförenliga med art. 91 (96). I 45/64 *Commission v Italian Republic* hade den italienska staten återbetalat skatt enligt en enhetstaxa som inte stod i proportion till den skatt som erlagts för produkterna. Dessa återbetalningar befanns vara otillåtna enligt art. 91 (96) om det återbetalade beloppet översteg den skatt som betalats i de aktuella fallen. Målen C-152/89 *Commission v Luxembourg* och C-153/89 *Commission v Belgium* rörde den belgisk-luxemburgska ölbeskattningen, vilken baserades på den mängd vört som används i tillverkningsprocessen, även sådan som kasserats.[591] Eftersom denna mängd inte faktiskt kunde beräknas för importerat öl ökades den skattepliktiga volymen av detta öl innan skatten fastställdes, vilket ansågs motsvara den vört som kasserats under produktionen. Vid export av inhemskt öl ökades emellertid volymen med

[590] 45/64 *Commission v Italian Republic* [1965] ECR 857, grund 16–17.

[591] C-152/89 *Commission of the European Communities v Grand Duchy of Luxembourg* [1991] ECR I-3141, C-153/89 *Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium* [1991] ECR I-3171.

10 % när det återbetalade beloppet fastställdes, vilket motiverades med särskilda produktionsförhållanden i den belgisk-luxemburgska bryggeriinäringen. En sådan ordning befanns inte vara förenlig med art. 90 (95) och 91 (96) om den ledde till att import belades med högre skatt än motsvarande inhemska produkter medan export gynnades.

I art. 97 behandlades den typ av kumulativa omsättningsskatter som var vanligt förekommande i medlemsstaterna vid tidpunkten för utarbetandet av Romfördraget. I och med införandet av mervärdesskatten i samtliga medlemsländer blev art. 97 obsolet och den avskaffades i samband med Amsterdam-överenskommelsen.

Slutligen finns i art. 92 (98) ett förbud mot återbetalning av andra skatter och avgifter än omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter vid export till andra medlemsländer. Undantag från detta förbud får göras om ministerrådet i förväg godkänt detta, men något sådant har hittills inte ens varit på förslag.[592]

Sammanfattningsvis har avgränsningen och tillämpningen av art. 90 (95) i EGF beskrivits i den tämligen summariska genomgången ovan. Artikeln innehåller förbud mot fiskal diskriminering och protektionism och kan ses som ett av de grundläggande fundamenten för principen om varors fria rörlighet. Grunden för det europeiska ekonomiska integrationsprojektet består av tullunionen, vilken tar sig uttryck i form av ett förbud mot tullar samt avgifter med motsvarande verkan av tull. Gränsdragningen mellan avgifter med motsvarande verkan av tull och skatter som omfattas av art. 90 (95) har varit föremål för ett stort antal domstolsavgöranden. Pålagor som ensidigt läggs på importerade produkter utgör avgifter med motsvarande verkan, medan sådana som ingår i ett generellt skatte- eller avgiftssystem ses som interna skatter. I vissa fall kan dock även en pålaga som ingår i ett internt skattesystem utgöra en avgift med motsvarande verkan, nämligen om pålagan i praktiken endast belastar importerade produkter.

Art. 90 (95) omfattar inte endast renodlade skatter, utan även andra pålagor som ingår i interna system, så länge dessa i någon utsträckning belastar både inhemska och importerade produkter. Fiskal diskriminering enligt artikelns första stycke föreligger inte endast då skattesatserna avviker till nackdel för importerade produkter, utan även när bestämning av skatteled eller skatteobjekt leder till diskriminering av utländska produkter. Förbudet mot fiskal diskriminering är således av huvudsakligen formell karaktär. Artikelns andra stycke innehåller ett förbud mot fiskal protektionism.

[592] Farmer & Lyal, s. 82.

Artikeln kan ses som en komponent i tullunionen. Dess huvudsakliga inverkan på skatteharmoniseringen är att den sekundärrättsliga normgivning som ges inom ramen för denna process inte får strida mot artikeln.[593] Tillsammans med den övriga primärrätten bildas en yttre ram som både de harmoniserade och nationella skatterna måste hålla sig inom.

Flertalet rättsfall som beskrivits i avsnittet härrör från tiden före den inre marknaden. Som anförs av Williams har antalet mål rörande art. 90 (95) minskat efter introduktionen av denna marknad.[594] Ståhl och Persson Österman framhåller att tulliknande avgifter enligt art. 25 (12) EGF är nästan omöjliga att administrera utan gränskontroll.[595] EG-domstolen underkände dock så sent som i september år 2000 en grekisk exportavgift på tobak såsom stridande mot art. 25 (12).[596]

3.5 Skatteharmoniseringen

Romfördraget innehöll redan från dess upprättande regler med förbud mot skattemässig diskriminering av andra medlemsstaters produkter. I dåvarande art. 99 fanns dessutom en uppmaning till harmonisering av omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter.

Gemenskapens regelverk inom skatteområdet motiveras med undanröjandet av handelshinder. Någon självständig skattepolitik i egentlig mening har hittills inte funnits. Farmer-Lyal anför:[597]

> "It should be emphasized that the Community's activity in the field is largely restricted to harmonisation and to attempts to eliminate or reduce the impact of tax obstacles to economic integration. The Community does not have a fiscal policy in the fullest sense of the term – that is to say, a policy using tax measures as a tool of macro-economic management – and is not likely to have one in any foreseeable future, although considerable harmonization of national macro-economic policies is inevitable if it is desired to move towards economic and monetary union."[598]

De harmoniserade skattereglerna ingår inte som ett led i en genomtänkt skattepolitik och avsikten med harmoniseringen har inte heller varit att införa ett normativt idealiskt skattesystem. Eftersom undanröjandet av

[593] Jfr Farmer & Lyal, s. 37.
[594] Williams, EC tax law, s. 79.
[595] Ståhl & Persson Österman, s. 72–73.
[596] C-441-442/98 *Kapniki Michaïlidis v IKA* [2000] REG I-7145.
[597] Farmer & Lyal, s. 11.
[598] Jfr Bull. EC, S 1/80, s. 5, och Borgsmidt, s. 7. I kommissionens program för ett nytt mervärdesskattesystem kan dock skönjas att en gemensam skattepolitik, anpassad till EMU, kan vara i annalkande, se KOM 328 (96), s. 3–4.

handelshinder varit den övergripande ledstjärnan för utformningen av regelverket har andra aspekter på beskattningen hittills fått stå i bakgrunden.

Skatteharmonisering bör teoretiskt ses som en beståndsdel i *fiskal harmonisering*, varmed avses en mer omfattande integration av medlemsländernas budget- och skattepolitik.[599] En mindre ingripande samordning utgörs av *skattekoordination*, som kan exemplifieras med dubbelbeskattningsavtal eller GATT-avtalets regler för indirekt beskattning.[600] Det måste dock framhållas att dessa tre termer används på olika sätt av olika författare och ofta som beteckning på den harmoniseringsprocess som pågår inom den europeiska gemenskapen.

Dosser har anfört tre teoretiska typer för skatteharmonisering i ekonomiska unioner:[601]

Utjämningstypen, vilken syftar till att uppnå enhetliga skattebaser och utjämning av skattesatserna mellan medlemsländerna. Förespråkare av denna harmoniseringstyp anför att den förbättrar konkurrensen och därmed bidrar till de långsiktiga målen för det ekonomiska samarbetet i form av ökad tillväxt och levnadsstandard. Ur vetenskaplig synvinkel kan typen ses som en utlöpare från den traditionella tullunionsteorin och enligt Dosser kan samma analysmetoder begagnas som inom denna, t.ex. handelsskapande och handelsomläggande effekter.[602]

Differentialtypen förutsätter en aktiv makroekonomisk politik hos medlemsstaterna, vilket resulterar i sinsemellan olika skattesystem. Medlemsstaterna avgör själva vilka skattesystem som maximerar välfärden för dess invånare och summan av medlemsstaternas välfärd utgör den samlade välfärden inom skatteunionen. Med Pareto-optimalitet kan makroanalyser göras som belyser fler effekter av harmoniseringen än trubbiga konkurrensneutralitetsanalyser kan göra.[603] Skatteharmoniseringen syftar endast till att undanröja de negativa effekter ett lands skattesystem kan ha på andra medlemsländer.[604] Differentialtypen kan vetenskapligt hänföras till välfärdsekonomin och har likheter med den normativa tullunionsteorin. Den implicerar i praktiskt avseende samma problem som all annan normativ teori, nämligen svårigheten att avgöra vems normativa uppfattningar som skall ligga till grund för beslutsfattandet.[605]

[599] Kopits, s. 1 och 3.

[600] Se El-Agraa, s. 274, Kopits, s. 4.

[601] Dosser, s. 31–39. Se även Hitiris, s. 111, Kraus, s. 21, Lindencrona, s. 67.

[602] Dosser, s. 31–32.

[603] Som exempel på sådana analyser kan lämnas Lockwood, JIE 1997, s. 387–408, som framhåller att för att konstatera en Pareto-förbättring måste hänsyn även tas till att staterna tillhandahåller kollektiva varor, vilka kan påverkas av en harmonisering.

[604] Differentialtypen kan ses som ett argument mot den ovan redovisade uppfattningen att ekonomisk integration alltid utgör något positivt.

[605] Se Dosser, s. 34–36.

"Standardiseringstypen" ("standards approach", min översättning) innebär att de enskilda skattesystemen anpassas efter normativa skatteteorier, exempelvis skatteförmågoprincipen och likabehandlingsprincipen, som särskilt fastslagits på politisk väg. Denna anpassning utgör enligt Dosser dock mer en skattereform än en skatteharmonisering.[606]

Harmoniseringen inom gemenskapen uppvisar drag av de båda förstnämnda av dessa typer. Huvudsakligen bygger givetvis harmoniseringen på utjämningstypen, men möjligheten för medlemsländerna att ta ut högre skattesatser än de fastslagna minimisatserna och att beskatta varor som inte omfattas av punktskattedirektiven kan ses som inslag av differentialtypen. Däremot bör harmoniseringen och europeiska rättsunifikationen, bl.a. i form av den gemenskapsrättsliga legalitetsprincipen, förbuden mot retroaktiv beskattning och rätten till skadestånd för enskilda vid medlemsstats brott mot EG-rätten, medföra att standardiseringsmodellen är överspelad.

Skatteharmoniseringen berör två huvudkomponenter, skattebaser och skattesatser. Harmonisering av skattebaser benämns ibland som *strukturharmonisering*, medan harmonisering av skattesatserna benämns som *skatteapproximering*.[607] Inom EG-rätten har denna gränsdragning upprätthållits så konsekvent att skattestrukturerna och skattesatserna fastslagits i olika direktiv.[608]

I likhet med termen integration är skatteharmonisering en värdeladdad term. Enligt Lindencrona är termen "synbarligen laddad med ett positivt innehåll, som kan locka till rent poetiska utläggningar".[609] Det är dock tveksamt om det finns ett allmänt konsensus om att skatteharmonisering alltid utgör något positivt.[610] Även t.ex. kommissionen har pekat på negativa konsekvenser som harmoniseringen medför för medlemsstaterna, som t.ex. konflikter mellan den harmoniserade skattestrukturen och accepterade sociala prioriteringar, möjliga förändringar i konsumtionsmönster till nackdel för inhemska producenter, minskade skatteintäkter samt minskade möjligheter till konjunkturpolitiska insatser.[611] Cnossen anför:[612]

[606] Dosser, s. 39.
[607] Se t.ex. art. 184 och 185, COM (85) 310 och Lee, m.fl., s. 10.
[608] Skattestrukturer återfinns i direktiv 92/81/EEG, 92/83/EEG samt 96/59/EEG, medan skattesatser framgår av direktiv 92/80/EEG, 92/82/EEG samt 92/84/EEG.
[609] Lindencrona, s. 24.
[610] Jfr Wickman, Skattjakten, som ifrån ett synnerligen politiserat perspektiv är negativ till skatteharmonisering.
[611] Bull. EC, S 1/80, s. 56.
[612] Cnossen, Tax structure developments, s. 49.

"More generally, differences in tax systems did not come about at random, but rather reflect social and political preferences that should not be ignored. It may be that after the removal of border controls, the introduction of a destination-based clearing mechanism for rate-differentiated value-added taxes and excises, and the approximation of the various corporation tax systems, the EC tax coordination process has been carried as far as it should go."

Skatteharmonisering kan förekomma i två skepnader, *normativ*[613], i det gemenskapsrättsliga sammanhanget *kommunåtär*[614], och *spontan*[615], eller *kall*[616] harmonisering. Normativ harmonisering motsvaras av den lag- och regelharmonisering som medlemsstaterna åläggs genom gemenskapsrätten, medan man med spontan harmonisering avser en enskild stats frivilliga eller tvungna anpassning till andra länders skattestruktur eller skattesatser. Som exempel på spontan strukturharmonisering kan nämnas den svenska mervärdesskattelagen, som trots att den utarbetades och antogs före den svenska ansökan om medlemskap i unionen, i stora delar var anpassad till de gemenskapsrättsliga mervärdesskattedirektiven.[617] Spontan skatteapproximering illustreras kanske tydligast t.ex. med den sänkning av tobaksskatten som Sverige genomförde sommaren 1998.[618] Det bör dock framhållas att det i huvudsak är normativ skatteharmonisering som kommer att undersökas i den förevarande studien. De tre teoretiska typer av harmonisering Dosser anför utgör varianter av normativ harmonisering.

Framväxten av harmoniserade skatteområden medför att distinktionen mellan ursprungslands- och destinationslandsprinciperna måste modifieras. Efter en fullständig harmonisering kan en skatteunion inte gärna placeras in under någon av dessa principer, eftersom det inte finns några fiskala gränser mellan medlemsstaterna.[619] När det talas om en övergång från destinationslands- till ursprungslandsprincipen inom mervärdesskatterätten avses huvudsakligen önskemålet att en skattskyldig endast skall behöva registrera sig i *ett* medlemsland.[620] Om en näringsidkare berättigas att dra av ingående mervärdesskatt som härrör från ett annat medlemsland har ett stadie av integration uppnåtts som medför att principerna inte längre är relevanta.

[613] Även benämnt "concerted tax harmonisation", se Kopits, s. 1.
[614] Lindencrona, s. 52.
[615] Kopits, s. 1.
[616] Lindencrona, s. 53.
[617] Se SOU 1992:6, s. 19–22, och prop. 1993/94:99, s. 100–101.
[618] Se prop. 1997/98:150, s. 169–173.
[619] Beskattning av handel med länder utanför unionen kan däremot utformas efter dessa principer.
[620] Se KOM 328 (96) Jfr Eleonor Alhager, s. 41, Framer & Lyal, s. 337, Hansson & Forvass, SvSkT 1996, s. 981–983.

Skatteharmoniseringen framstår huvudsakligen som ett medel snarare än ett mål i sig. Målet är färdigställandet av den inre marknaden.[621] Harmoniseringens karaktär återspeglar tydligt att det är gemenskapens ickefiskala mål som format regelverket inom punktskatteområdet. Gemenskapsrättens regelverk har primärt syftat till att avskaffa gränskontroller.[622] Detta har möjliggjorts genom strukturharmoniseringen inom punktskatteområdet.

3.6 Punktskattedirektivens bakgrund

Vid ikraftträdandet av Romfördraget föreskrevs i art. 3 EGF bl.a. en tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning i den utsträckning det var nödvändigt för att få den gemensamma marknaden att fungera riktigt. Harmonisering av indirekta skatter behandlades i art. 99, som ursprungligen hade följande lydelse: [623]

> "The Commission shall consider how the legislation of the various Member States concerning turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation, including countervailing measures applicable to trade between Member States, can be harmonized in the interest of the common market.
>
> The Commission shall submit proposals to the Council, which shall act unanimously without prejudice to the provisions of Articles 100 and 101."

Kommissionen beordrades att framlägga förslag till harmonisering av indirekta skatter, bl.a. punktskatter. En av de första åtgärderna från kommissionen var tillsättandet av en kommitté, ledd av den tyske ekonomiprofessorn Fritz Neumark, med uppdrag att studera i vilken utsträckning skillnader mellan medlemsstaternas skattesystem och offentliga finanser orsakade hinder för att uppnå en gemensam marknad.[624] Vad som särskilt uppfattades som ett problem var de olika former av kumulativa omsättningsskatter, liknande den allmänna varuskatt som då uttogs i Sverige, som fanns i flera av de ursprungliga medlemsstaterna. Neumarkkommittén föreslog att medlemsstaterna skulle införa en mervärdesskatt efter franskt mönster.[625] De första och andra mervärdesskattedirektiven infördes i april 1967. Det finns således en skillnad i framväxten av de gemenskapsrättsliga reglerna inom mervärdesskatte- och punktskatteområdena. Medan punktskatter i olika former fanns i medlemsländerna

[621] Art. 14, COM (85) 310.
[622] Art. 168, COM (85) 310.
[623] Ändrad genom art. 17 EEA och sedermera art. G 20) FEU.
[624] Farmer, Lyal, s. 15, Terra, s. 72.
[625] El-Agraa, s. 275, Farmer & Lyal, s. 17, Harrop, s. 210, Hitiris, s. 118, Terra, s. 72.

vid gemenskapens upprättande har mervärdesskatten, i alla länder utom Frankrike, införts till följd av medlemskapet. Även introduktionen av mervärdesskatten i länder som vid denna tidpunkt inte var medlemmar i gemenskapen, exempelvis Sverige, bör delvis ses mot bakgrund av Neumark-rapporten.[626]

Ett första steg i upprättandet av den gemensamma marknaden togs i juli 1968 med avskaffandet av tullar och kvantitetsrestriktioner mellan medlemsländerna.[627] Efter tullharmoniseringen ökade kommissionens intresse för punktskatter. De ursprungliga medlemsstaterna uttog diverse punktskatter av varierande finansiell betydelse, exempelvis skatter på kaffe, tändstickor, sytråd, spelkort, salt och socker.[628] Medlemsstaterna hade redan innan gemenskapen initierat harmoniseringen påbörjat en rationalisering bland dessa i många fall omoderna skatter.[629] I februari 1967 framlades ett program för harmonisering av skatter på tobak, sprit, vin, petroleumprodukter, socker och sötningsmedel av kommissionen.[630] I början av 1970-talet lämnades förslag till direktiv för harmonisering av skatterna på tobak, bränslen och alkohol.[631] Emellertid var det endast ifråga om tobaksskatten som förslagen kom att genomföras. Direktiv 72/464/EEG var den första gemenskapsrättsliga författningsprodukten som behandlade harmonisering av medlemsstaternas punktskatter. I direktivet fastslogs en tidtabell för harmonisering av tobaksskatterna.[632] Harmoniseringen blev dock försenad genom ett antal tilläggsdirektiv som fördröjde tidtabellen. Grundtanken i det första tobaksskattedirektivet lever dock kvar i den nuvarande beskattningen. Tobaksskatten bestod av en proportionell skatt, beräknad på ett detaljhandelspris, samt en styckeskatt på varje produkt. Dessa skatter skulle när harmoniseringen slutförts stå i samma relation till varandra i samtliga medlemsländer. Genom direktiv 77/805/EEG beräknades mervärdesskatten med i detaljhandelspriset.

[626] Jfr Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 23–24.

[627] Farmer, Lyal, s. 18, Vogel, SN 1995, s. 56.

[628] Cnossen, Tax structure developments, s. 32, El-Agraa, s. 272, Farmer & Lyal, s. 226. Stämpelavgift på spelkort uttogs i Sverige från 1700-talet och framåt, se SOU 1957:13, s. 245–246 samt SOU 1970:37, s. 13. Även sockerskatt har förekommit i Sverige, senast 1958–1965, se SOU 1970:37, s. 13. Jfr Krauss, s. 80–81, för en beskrivning av de punktskatter som fanns i Beneluxländerna.

[629] Farmer & Lyal, s. 226. Denna utveckling motsvarar vad som skedde i Sverige under samma tidsperiod.

[630] Farmer & Lyal, s. 18.

[631] Farmer & Lyal, s. 226.

[632] Denna tidtabell upprepades, trots att den är helt överspelad, senast i dir. 95/59/EG, art. 13–16.

1970-talet och oljekrisen kom att innebära ett avstannande av integrationsprocessen och nationella intressen tog överhanden för en tid.[633] I början av 1980-talet stod det klart att integrationen hade gått i stå. Genom kommissionens initiativ i form av den omtalade vitboken skedde en nyaktivering av integrationsprocessen, vilket resulterade i den Europeiska enhetsakten 1987. Akten uppfattas ofta som ett steg vidare i den europeiska integrationen. Snarare var den ett försök att uppnå det som avsetts med Romfördraget, men som aldrig realiserats.[634] I den Europeiska enhetsakten talades, istället för den gemensamma marknaden, om en fri inre marknad. Denna fria inre marknad förutsätter endast fri rörlighet för produktionsfaktorer och utgör därmed ett mer begränsat begrepp än den gemensamma marknaden, ett begrepp som får anses motsvara förverkligandet av intentionerna i EGF.[635] Kommissionen uppfattade borttagandet av fiskala gränser genom harmoniseringen av mervärdes- och punktskatterna som en av de tre beståndsdelarna av genomförandet av den fria inre marknaden.[636] Genomförandet av marknaden planerades vara fullföljt till 1992. Punkskattedirektiven trädde i kraft den 1 januari 1993.

Harmoniseringen av medlemsstaternas punktskatter baseras på direktiv 92/12/EEG, oftast benämnt *punktskatte-* eller *cirkulationsdirektivet*. I detta direktiv ges generella regler avsedda att tillämpas på samtliga skatter som omfattas av det, nämligen skatter på mineraloljor, alkohol och tobaksvaror.[637] Direktivet innehåller dessutom ett fåtal regler som inverkar på skatter som i övrigt inte omfattas av direktivet. Medlemsländerna har rätt att belägga de skattepliktiga varorna med andra indirekta skatter för *särskilda ändamål*, förutsatt att dessa skatter är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatter och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.[638] Den närmare innebörden av denna bestämmelse har behandlats av EG-domstolen i tre rättsfall, C-346/97 *Braathens Sverige v Riksskatteverket,* C-434/97 *Kommissionen v Frankrike* och C-437/97 *Evangelischer Krankenhausverein Wien v Abgabenberufungskommission Wien.*[639]

[633] Quitzow, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, s. 44–45.

[634] Se Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 329.

[635] Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 329, Quitzow, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, s. 45.

[636] Se COM (85) 310.

[637] Art. 3, 1 p., direktiv 92/12/EEG.

[638] Art. 3, 2 p., direktiv 92/12/EEG. Den svenska svavelskatten enligt 3 kap. LSE utgör delvis en sådan skatt. Jfr prop. 1994:85, s. 92, där svavelskatten bedöms vara en nationell skatt.

[639] C-434/97 Europeiska kommissionen mot Franska republiken [2000] ECR I-1129, C-437/97 Evangelischer Krankenhausverein Wien v Abgabenberufungskommission Wien, och Wien & Co. HandelsgesmbH v Oberöstereichische Landesregierung [2000] REG I-1157.

De frågor som varit föremål för domstolens intresse är vad som avses med särskilda ändamål, i vilken utsträckning reglerna för mervärdesskatt är tillämpliga på skatterna samt hur likartat skatterna skall vara konstruerade jämfört med de harmoniserade skatterna. C-434/97 *Kommissionen v Frankrike* rörde en fransk alkoholskatt som togs ut till förmån för den nationella sjukkassan på grund av de risker som missbruk av alkohol innebär för hälsan. Domstolen anförde i detta mål att med "särskilt ändamål" avsågs "ett annat mål än budgetmålet".[640] Det synes således vara någon form av icke-fiskal styrverkan som åsyftas. Det var emellertid otvistigt i målet att den franska skatten uppfyllde kravet på ett "särskilt ändamål".[641]

C-437/97 *Evangelischer Krankenhausverein Wien v Abgabenberufungskommission Wien* rörde en österrikisk kommunal dryckesskatt, vilken enligt den österrikiska regeringen uttogs för att förstärka det kommunala skattemässiga självstyret.[642] Domstolen ansåg att detta ändamål var ett budgetmål som inte ensamt kunde utgöra ett särskilt ändamål enligt cirkulationsdirektivet. Vidare hävdade regeringen att dryckesskatten avsågs kompensera kommunerna för deras kostnader för turism. Domstolen framhöll att det inte fanns något samband mellan infrastrukturen för turism och skatten, vilken uttogs även på platser som inte var turistorter. Regeringen hävdade även att avsikten med skatten var att skydda folkhälsan, eftersom den främjade konsumtion av alkoholfria drycker. Som domstolen visade var tvärtom vin under vissa omständigheter sammantaget lägre beskattat än alkoholfria drycker och skatten kunde då inte anses eftersträva ett särskilt ändamål enligt cirkulationsdirektivet.

Även om för stora växlar inte skall dras endast av två avgöranden tyder de ovan redovisade målen på att domstolen uppfattar de "särskilda ändamålen" som förbundna med destineringen av skatteintäkterna. En sådan tolkning borde rimligen minska medlemstaternas kompetens att beskatta de punktskattepliktiga varorna utöver vad direktiven föreskriver, eftersom flertalet styrande skatter inte medför någon specialdestinering av skatteintäkterna. I C-346/97 *Braathens Sverige v Riksskatteverket* framhöll generaladvokaten dock att det var ostridigt att skyddet för miljön utgjorde ett "särskilt ändamål" enligt art. 3.2 i cirkulationsdirektivet, till synes utan något krav på specialdestinering av intäkterna.[643]

Enligt den svenska direktivtexten skall skatter som läggs på punktskattepliktiga varor vara förenliga med reglerna om bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning för *mervärdes-*

[640] C-434/97 *Kommissionen v Frankrike*, grund 19.
[641] C-434/97 *Kommissionen v Frankrike*, grund 7.
[642] C-437/97 *Evangelischer Krankenhausverein Wien v Abgabenberufungskommission Wien*, grund 32.
[643] C-346/97 *Braathens Sverige v Riksskatteverket,* generaladvokatens yttrande, st. 14.

skatt. Liknande ordalydelse finns i de engelska, danska, finska, grekiska och nederländska versionerna. Domstolen uppmärksammade emellertid att de övriga språkversionerna verkade ge medlemsstaterna möjlighet att välja mellan att iaktta reglerna för punktskatter eller för mervärdesskatt.[644] Eftersom mervärdesskatten är en generell flerledsskatt och punktskatterna utgör ettledsskatter på specifika varor kan enligt domstolen artikeln inte tolkas som att medlemsstaterna på samma gång skall iaktta beskattningsreglerna för båda dessa skatteformer. Denna slutsats framstår inte som särskilt kontroversiell. Frågan är emellertid om avsikten med formuleringen varit så långtgående som domstolen spekulerat i. Möjligen avsågs ifråga om mervärdesskatt endast att uppmärksamma den nationella lagstiftaren på förbudet mot andra omsättningsskatter än mervärdesskatter i art. 33, dir. 77/388/EEG. Formuleringen i artikelns sista stycke, vilken hänvisar till detta förbud rörande beskattning av tjänster, kan ses som ett argument för denna uppfattning.

Den sista frågan domstolen behandlade var vad som avsågs med att skatterna skall vara förenliga med reglerna som är tillämpliga på *punktskatter* vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning. I C-346/97 *Braathens Sverige v Riksskatteverket* underkändes den svenska miljöskatten på inrikes flyg som stridande mot mineraloljedirektivet 92/81/EEG, vilket undantog bränsle för kommersiell flygtrafik från beskattning.[645] Den svenska skatten avsågs att belasta bränsleförbrukning och utsläpp av kolväten och kväveoxider. Domstolen fann att skatten både avseende bränsleförbrukning och utsläpp i själva verket påförts bränslet.[646] Som domstolen framhöll skulle undantaget från beskattning för bränsle som använts i kommersiell flygtrafik fråntas all ändamålsenlig verkan om medlemsstaterna kunde påföra en skatt lik den svenska miljöskatten.[647]

Den franska särskilda alkoholskatt som var föremål för prövning i C-434/97 *Kommissionen v Frankrike* utgick på alkoholdrycker med en alkoholhalt över 25 volymprocent och beräknades på dryckernas kvantitet. Kommissionen stämde in Frankrike med motiveringen att skatten stred mot alkoholskattedirektivet, vilket föreskrev att drycker med en alkoholhalt över 22 % skulle beskattas per hektoliter ren alkohol.[648] Domstolen ansåg att art. 3 i cirkulationsdirektivet avsågs hindra att ytterligare skatter "otillbörligt" hindrade handeln.[649] Art. 3.2 i cirkulationsdirektivet

[644] C-437/97 *Evangelischer Krankenhausverein Wien v Abgabenberufungskommission Wien*, grunderna 43–44.
[645] Art. 8, 1) b), dir. 92/81/EEG.
[646] C-346/97 *Braathens Sverige v Riksskatteverket*, grund 23.
[647] C-346/97 *Braathens Sverige v Riksskatteverket*, grund 24.
[648] Art. 20–21, dir. 92/83/EEG.
[649] C-434/97 *Kommissionen v Frankrike*, grund 26.

kunde enligt domstolen inte anses kräva att medlemsstaterna iakttog alla regler som var tillämpliga på punktskatter vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.[650] Kommissionen hade kritiserat att skatten inte uttogs på hela kategorin alkoholdrycker som den definierades i direktivet. Domstolen ansåg att kategorin alkoholdrycker utgjorde "det materiella tillämpningsområdet för strukturdirektivet", vilket inte omfattades av art. 3.2 i cirkulationsdirektivet.[651] Vidare hade kommissionen opponerat sig mot att skatten beräknades på de skattepliktiga dryckernas volym istället för på alkoholhalten. Domstolen ansåg att skatteunderlaget överensstämde med den "allmänna systematiken" i alkoholskattedirektivet. Skatten på vin och andra jästa drycker än öl och vin beräknades nämligen på dryckernas volym.

Domstolens ställningstagande är anmärkningsvärt. Avgränsningen av vilka drycker som var skattepliktiga borde motsvara vad som betecknas som "skattebas" i art. 3.2 i cirkulationsdirektivet. Avsikten med artikeln borde rimligen vara att hindra avvikelser från den harmoniserade beskattningen, såsom domstolen tolkat artikeln i C-346/97 *Braathens Sverige v Riksskatteverket*. Sådana avvikelser kan medföra diskriminerande eller protektionistiska effekter. Med domstolens inställning är det fullt möjligt för medlemsstater att t.ex. gynna inhemska alkoholdrycker med en styrka på 23–24 volymprocent alkohol. Kommissionen synes emellertid inte ha åberopat detta inför domstolen. Vidare ansåg domstolen att skatteberäkningen per volym överensstämde med den "allmänna systematiken" i alkoholskattedirektivet. Det är emellertid svårt att se någon sådan "allmän systematik" i direktivet. Vin, andra jästa produkter än öl och vin samt mellanklassprodukter beskattas visserligen efter volymen, medan starksprit och öl beskattas enligt andra beräkningsgrunder. Precis som kommissionen anfört avviker skatteberäkningen från alkoholskattedirektivets regler.

Medlemsstaterna har vidare rätt att vidmakthålla och införa nya punktskatter på andra varor än de som omfattas av punktskattedirektiven, under förutsättning att dessa inte ger upphov till gränsformaliteter, samt att ta ut skatter på tjänster, förutsatt att dessa inte utformas som "omsättningsskatter". Förmodligen avses sådana skatter som är otillåtna enligt art. 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet.[652]

[650] C-434/97 *Kommissionen v Frankrike*, grund 27.

[651] C-434/97 *Kommissionen v Frankrike*, grund 30.

[652] Art. 3, 3 p., direktiv 92/12/EEG. Vid Sveriges anslutning till unionen ändrades reglerna för skattskyldighetens inträde för reklamskatt och försäljningsskatt på motorfordon för att möjliggöra ett skatteuttag som inte gav upphov till gränsformaliteter, se prop. 1994/95:55, s. 21, samt prop. 1994/95:56, s. 71.

I övrigt innehåller punktskattedirektivet regler av central skatterättslig karaktär såsom definitioner av termer motsvarande skattskyldiga och skattskyldighetens inträde samt regler för skattefrihet och återbetalning av skatt. Utöver dessa regler innehåller direktivet rena förfaranderegler som har kompletterats i förordningsform.[653]

Harmoniseringen av de enskilda skatterna regleras i särskilda direktiv. Ifråga om alkohol- och mineraloljeskatterna har för dessa skatter införts vardera två direktiv som behandlar strukturharmonisering, dvs. definitioner av de skattepliktiga varorna, samt minimiskattesatser.[654] På tobaksskattesidan hade, som tidigare nämnts, harmoniseringen påbörjats i tidigt sjuttiotal. De ursprungliga tobaksskattedirektiven kvarstod efter modifieringar i det nya punktskattesystemet tillsammans med ett nytillkommet direktiv där minimiskattesatser fastslogs och ett direktiv rörande skatt på andra tobaksprodukter än cigaretter.[655] De äldre direktiven slogs ihop till ett moderniserat direktiv i mitten av nittiotalet.[656]

Kommissionen drog i sin vitbok slutsatsen att ett avskaffande av de fiskala gränserna med bibehållande av de av tradition stora skillnaderna i skattesatser mellan medlemsländerna riskerade att leda till skatteundandraganden och bedrägerier.[657] För att undvika detta behövde medlemsstaternas skattesatser approximeras.[658] Någon fullständig harmonisering av skattesatserna avsågs dock inte, det ansågs tillräckligt att dessa, efter erfarenheter från USA, inte skiljde sig mer än 5 % mellan medlemsstaterna.[659] Denna approximering skulle alltså innebära att ett övre tak för skatteuttaget sattes.[660] Emellertid kom detta förslag inte att genomföras, utan enbart minimiskattesatser för de skattepliktiga produkterna infördes.

Efter 1992 har endast detaljförändringar gjorts i direktiven. Ett ambitiöst förslag till miljöanpassad energibeskattning, omfattande även el och fasta bränslen, har av politiska skäl inte kunnat förverkligas.[661] Kommis-

[653] Art. 15, 15 a, 15b, 18 och 19, direktiv 92/12/EEG. De viktigaste förordningarna är nr 2719/92 om det administrativa ledsagardokumentet för flyttning av varor med punktskatteuppskov och nr 3649/92 om förenklade ledsagardokument vid flyttning inom gemenskapen av punktskattepliktiga varor som redan har frisläppts för konsumtion i den avsändande medlemsstaten.

[654] För alkoholskatten ges regler för strukturharmonisering i direktiv 92/83/EEG och minimiskattesatser i direktiv 92/84/EEG. Regler för strukturharmonisering av mineraloljeskatterna finns i direktiv 92/81/EEG och minimiskattesatser återfinns i direktiv 92/82/EEG.

[655] Direktiv 92/80/EEG respektive 92/79/EEG.

[656] Direktiv 95/59/EG.

[657] Art. 182, COM (85) 310.

[658] Art. 184, COM (85) 310.

[659] Art. 185 COM (85) 310.

[660] Jfr SOU 1991:52, s. 55.

[661] KOM (1997) 30 slutlig.

sionen har nyligen uppmanat rådet att ändra energibeskattningen för att ge medlemsländerna möjlighet att beskatta flygbränsle, vilket nu inte är tillåtet.[662] Förslagen är av stort principiellt intresse. De markerar ett genombrott för tanken på miljöstyrande skatter på gemenskapsnivå. Vidare innebär förslaget till beskattning av flygbränsle ett politiskt tryck från kommissionen på medlemsstaterna att införa nya skatter i kombination med skatteväxling, dvs. sänkning av inkomstskatter eller andra direkta skatter.

Som en respons på den tilltagande elektroniska handeln har kommissionen uttalat att inga nya skatter skall läggas på sådan handel, samtidigt som beskattningen av den skall vara neutral i förhållande till traditionell handel.[663]

Kommissionen har vidare lämnat ett förslag på konstitutionella förändringar för att möta östutvidgningen.[664] I detta föreslogs att art. 93 skulle medge att vissa ändringar av de gemenskapsrättliga skattereglerna kunde beslutas med kvalificerad majoritet. Som exempel på sådana ändringar lämnades utvidgningar av skatteplikten till att omfatta nya produkter som inte fanns på marknaden då direktiven utformades. Vidare framhålls miljöskyddets betydelse i den nya versionen av EGF. Skattebestämmelser som har till främsta syfte att skydda miljön borde enligt kommissionen kunna beslutas med kvalificerad majoritet. Som exempel lämnades en differentiering av mineraloljeskatten efter svavelinnehåll. Förändringarna mötte politiskt motstånd vid Nice-mötet och har inte kunnat genomföras.

3.7 Förbudet mot omsättningsskatter

Mervärdesskatten behandlas i gemenskapsrätten i ett antal direktiv, varav det sjätte, direktiv 77/338/EEG, är det mest omfattande och betydelsefulla. I det sjätte mervärdesskattedirektivets art. 33 fastslås medlemsstaternas rätt att, under förutsättning att det inte strider mot andra delar av gemenskapsrätten, särskilt punktskattedirektiven, behålla eller införa nya skatter på försäkringskontrakt,[665] skatter på vadhållning och spel, punktskatter, stämpelskatter och andra skatter som inte har karaktären av *omsättnings-*

[662] KOM (2000) 110 slutlig. Jfr rättsfallet C-346/97 *Braathens Sverige v Riksskatteverket*, där den numera upphävda miljöskatten på inrikes flyg befanns strida mot mineraloljedirektivet.

[663] KOM (1998) 374 slutlig.

[664] KOM (2000) 114 slutlig.

[665] Försäkringar undantas från mervärdesskatteplikt i art. 13 B (a), dir. 77/338/EEG (3 kap. 10 § ML).

skatter.[666] Artikeln ger intrycket av ett förbud mot behållandet eller införandet av skatter som framstår som mervärdesskatter, men som inte är konstruerade i enlighet med sjätte mervärdesskattedirektivet. Wiklund anför:[667]

> "EGDs tolkning av art. 33 synes medföra att EGs momssystem uttömmande reglerar detta lagstiftningsområde. Man torde därmed kunna säga att EG "ockuperat" lagstiftningsområdet."

Någon definition av termen omsättningsskatt finns inte i art. 33, men förmodligen åsyftas de kumulativa omsättningsskatter som flera medlemsländer uttog innan införandet av mervärdesskatten. Förbudet mot sådana omsättningsskatter konkurrerar med den generella tillåtelsen av andra punktskatter än de som omfattas av EG-rätten i punktskattedirektivet.[668] Det är således av intresse att utröna vilka skatter som omfattas av art. 33. Tillämpningen av denna artikel har varit föremål för domstolens prövning vid ett antal tillfällen.[669] Huvuddelen av detta avsnitt ägnas åt EG-domstolens praxis. I senare delen av avsnittet redogörs för behandlingen av art. 33 i svenska förarbeten och rättsfall.

Rättsfallet 295/84 *Rosseau* rörde en icke-fiskal avgift som användes för att finansiera sociala förmåner.[670] Avgiften beräknades på de avgiftsskyldiga företagens årsomsättning. Domstolen ansåg att syftet med art. 33 var att undvika att gemenskapsrättens mervärdesskattesystems funktion hindrades av fiskala åtgärder som belastade rörligheten för varor och tjänster eller kommersiella transaktioner på ett mervärdesskatteliknande sätt. I domen anförs:

> "The purpose of that provision cannot therefore be to prohibit the Member States from maintaining or introducing duties or charges which are not fiscal but have been introduced specifically in order to finance social funds and which are based on the activity of undertakings and calculated on the basis of the total annual turnover without directly affecting the price of goods or services."

En socialavgift som beräknades på de skattskyldigas årsomsättning ansågs således inte utgöra en otillåten omsättningsskatt.

[666] Art. 33 fick sin nuvarande lydelse genom direktiv 91/680/EEG i samband med införandet av punktskattedirektiven.
[667] Wiklund, SN 1993, s. 46.
[668] Art. 3, 3 p., dir. 92/12/EG.
[669] Ett rättsfall som inte direkt berörde art. 33, men där en punktskatt befanns utgöra en del av mervärdesskattesystemet, är 391/85 *Commission v Kingdom of Belgium* [1988] ECR 579.
[670] 295/84 *Rosseau Wilmot SA v Caisse de Compensation de l'Organisation Autonome National de l'Industrie et du Commerce* [1985] ECR 3759. Jfr SOU 1997:53, s. 116.

I 252/86 *Bergandi* behandlades en skatt på spelautomater som uttogs med en fast summa årligen.[671] Domstolen ansåg att en skatt som uttogs med en fast summa under vissa omständigheter kunde utgöra en värdeskatt liknande mervärdesskatten. Sådana omständigheter var för handen om den fasta summan utgjorde en uppskattning av de förväntade intäkterna av spelet och om det kunde fastslås att skatten skulle komma att övervältras på konsumenterna.[672] Den aktuella pålagan verkade emellertid vara utformad för att förhindra negativa sociala effekter av spelandet och befanns inte utgöra en otillåten omsättningsskatt.

Målen 93-94/88 *Wisselink* rörde en motsvarighet till försäljningsskatt på motorfordon. Tillverkaren eller importören var skattskyldig för pålagan som beräknades på den skattskyldiges försäljningspris exklusive mervärdesskatt.[673] Domstolen anförde:

> "The Member States may therefore introduce taxes which cannot be characterized as turnover taxes even where, as in this case, charging them on a transaction which is already subject to value-added tax leads to the double taxation of that transaction."

> "Although the BVB is a consumption tax whose basis of assessment is proportional to the price of passenger cars, it is not a general tax since it is charged only on two categories of specific products, namely passenger cars and motorcycles. Nor is it a tax on the movement of goods and services, or a tax which is charged on commercial transactions in a way comparable to value-added tax, since it is applied once only, at the time of supply by the manufacturer or at the time of importation, and is then passed on in full at the next marketing stage without being levied anew. The BVB paid is not deductible but forms an integral part of the coast price of the car; second-hand cars, other than those which are imported, are no longer subject to the BVB. Furthermore, the BVB does not jeopardize the functioning of the common system of value-added tax since it is levied alongside that tax and not wholly or partly in place thereof. Finally, the basis for charging the BVB is the list price of the car, net of value-added tax, and where value-added tax is payable, it is calculated on the consideration actually obtained by the supplier, including the BVB."

I ett antal mål har domstolen med liknande motivering funnit att olika punktskatteliknande pålagor inte har utgjort omsättningsskatter enligt art. 33. Rättsfallet C-109/90 *Giant NV* rörde en årlig kommunal skatt på

[671] 252/86 *Gabriel Bergandi v Directeur général des impôts* [1988] ECR 1343.

[672] 252/86 *Gabriel Bergandi v Directeur général des impôts*, grund 17.

[673] 93/88 och 94/88 *Wisselink en CO. BV a o v Staatssecretaris van Financiën* [1989] ECR 2671. Jfr SOU 1997:53, s. 117. I målet diskuterades också om försäljningsskatten kunde vara otillåten av den anledning att den införts som en ersättning för den förhöjda, kumulativa omsättningsskatt som funnits i Nederländerna innan mervärdesskatten infördes.

25 % av den totala inkomsten från offentliga föreställningar och danstillställningar.[674] I C-347/90 *Aldo Bozzi* behandlades en särskild skatt för advokater och andra jurister.[675] Denna skatt beräknades på deras ersättning för domstolsarbetet och debiterades på en särskild faktura. Målet C-208/91 *Raymond Beaulande* rörde stämpelskatt på fast egendom.[676]

Endast i ett mål hittills har en pålaga befunnits utgöra en otillåten omsättningsskatt.[677] För att stärka danska företags internationella konkurrenskraft infördes 1987 ett arbetsmarknadsbidrag (AMBI).[678] I gengäld avskaffades vissa arbetsgivaravgifter. Finansieringen av AMBI ordnades genom en särskild skatt, beräknad på 2,5 % av mervärdesskatteunderlaget. För icke-mervärdesskatteskyldiga näringsidkare beräknades skatten istället på lönesumman. AMBI-skatten återbetalades enligt destinationslandsprincipen vid export och uttogs vid import. Den fakturerades inte som en särskild post på så sätt som momsen.[679]

Trots att det fanns smärre skillnader mellan AMBI:n och momsen bedömdes den förra av EG-domstolen utgöra en otillåten omsättningsskatt. Domstolen anförde:

> "However, for a tax to be characterized as a turnover tax, it is not necessary for it to resemble VAT in every respect; it is sufficient for it to exhibit the essential characteristics of VAT."

De mindre skillnader som fanns mellan AMBI:n och momsen, främst det breddade underlaget, var inte tillräckligt för att klassificera AMBI:n som en tillåten skatt. AMBI:ns karakteristiska drag överensstämde i allt väsentligt med mervärdesskattens. Att AMBI:n egentligen var en socialavgift eller möjligen specialdestinerad skatt påverkade inte utgången i målet. Ändamålet med en viss pålaga påverkar således inte bedömningen enligt art. 33.

I senare avgörande har domstolen emellertid upprätthållit en restriktiv tolkning av art. 33. Rättsfallet C-130/96 *Fazenda Pública v. Solisnor-Estaleiros Navais SA* rörde en portugisisk stämpelskatt på vissa arbets- och leveranskontrakt.[680] Domstolen inskränkte sig till att konstatera att

[674] C-109/90 *Giant NV v Gemeente Overijse* [1991] ECR I-1385. Jfr SOU 1997:53, s. 117.
[675] C-347/90 *Aldo Bozzi v Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza e dei Procuratori Legali* [1992] ECR I-2947.
[676] C-208/91 *Raymond Beaulande v Directeur des Services Fiscaux, Nantes* [1992] ECR I-6709. Jfr SOU 1997:53, s. 119.
[677] C-200/90 *Dansk Denkavit ApS and P. Poulsen Trading ApS v Skatteministeriet* [1992] ECR I-2217.
[678] Se Wiklund, SN 1993, s. 44–47, och SOU 1997:53, s. 117–118.
[679] Mervärdesskatten kallas officiellt för "moms" i Danmark, se Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 37 och 137.
[680] C-130/96 *Fazenda Pública v Solisnor-Estaleiros Navais SA* [1997] REG I-5053.

stämpelskatten inte omfattade alla transaktioner i medlemslandet och kunde därmed inte anses utgöra en generell skatt på varor och tjänster. Det var därmed inte nödvändigt att undersöka andra kriterier.

I C-318/96 *SPAR v Finanzlandesdirektion für Salzburg* prövades om en avgift för finansiering av österrikiska handelskammare stred mot art. 33.[681] Avgiften beräknades i de flesta fall på medlemsföretagens ingående mervärdesskatt. Domstolen framhöll att avgiften inte beräknades på de varor eller tjänster de skattskyldiga tillhandahöll, utan på de varor och tjänster man köpt in för verksamheten. Den uttogs inte heller i samtliga led i produktions- eller distributionskedjan och, vilket markerades av domstolen, uttogs inte i konsumentledet. Avgiften bedömdes därför vara tillåten.

De förenade målen C-338/97 *Erna Pelzl v Steiermärkische Landesregierung*, C-344/97 *Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG v Tiroler Landesregierung* och C-390/97 *STUAG Bau-Aktiengesellschaft v Kärnten Landesregierung* rörde österrikiska delstatliga avgifter till förmån för turism, vilka erlades av företagare som direkt eller indirekt berördes ekonomiskt av turism. Avgiften beräknades på företagens omsättning, men bestämdes efter den nytta de hade av turismen, vilken uppskattades efter branschindelning. Domstolen upprepade i sin dom de argument som förekommit i tidigare domar, nämligen att mervärdesskatten är en generell konsumtionsskatt som uttas i samtliga led och som endast belastar mervärdet av en transaktion. Man anförde vidare:[682]

> "För det andra övervältras inte avgifterna på slutkonsumenten på det sätt som är karakteristiskt för mervärdesskatten. Även om det kan antas att ett företag som sysslar med försäljning till slutkonsumenten bestämmer priset med hänsyn till det avgiftsbelopp som ingår i företagets allmänna kostnader, har inte alla företag möjlighet att på detta sätt eller i sin helhet övervältra avgiftsbördan."

> "Avgifterna för att främja turismen beräknas för det tredje på grundval av den sammantagna årsomsättningen, med vissa undantag. Det är inte möjligt att exakt ange det avgiftsbelopp som övervältras på kunden varje gång denne köper en vara eller en tjänst. Kravet på att detta belopp skall vara proportionellt i förhållande till det pris som begärts av den skattskyldige är således inte heller uppfyllt."

Det kan knappast riktas några invändningar mot domstolens slutsats att avgifterna inte belastade företagens kunder proportionellt i förhållande

[681] C-318/96 *SPAR Österreichische Warenhandels AG v Finanzlandesdirektion für Salzburg* [1998] REG I-0875.
[682] C-338/97, C-344/97, C-390/97, grund 24–25.

till priserna. Slutsatsen att avgifterna inte övervältras i samma grad som mervärdesskatten framstår dock snarare som en spekulation än ett konstaterbart faktum. Förmodligen får undersökningar göras i det enskilda fallet för att något sånär säker kunskap skall kunna uppnås.[683] Domstolen har i målet dragit väl långtgående ekonomiska slutsatser, samtidigt som dessa knappast varit nödvändiga för att konstatera att avgiften inte stred mot art. 33.

Skatter som mer påtagligt påminde om mervärdesskatten prövades i C-437/97 *Evangelischer Krankenhausverein Wien v Abgabenberufungskommission Wien* och *Wein & Co. HandelsgesambH v Oberöstereichische Landesregeirung*. Målen rörde kommunala skatter som uttogs vid leverans av glass eller drycker. För domstolen var det tillräckligt att konstatera att skatterna endast omfattade enstaka varor. Det fanns inte heller i detta mål någon anledning att undersöka övriga kriterier som kännetecknar mervärdesskatten.[684]

För svenskt vidkommande har reklamskattens förenlighet med art. 33 undersökts av 1996 års reklamskatteutredning.[685] Enligt utredningen stred reklamskatten inte mot artikeln.[686] Det påpekades dock att flera bedömare höll för troligt att EG-domstolens tolkning av artikeln kommer att skärpas framgent.[687] Någon sådan utveckling har dock inte kunnat spåras i de ovan redovisade rättsfall som tillkommit efter utredningens uttalande.

Reklamskattens förenlighet med art. 33 har i två mål varit föremål för Skatterättsnämndens och Regeringsrättens bedömningar.[688] I RÅ 1999 ref 8 uttalade Skatterättsnämnden efter att ha hänvisat till EG-domstolens beskrivning av mervärdesskattens karakteristika:

> "Av domstolens praxis framgår att det inte räcker att en skatt har ett av de huvuddrag som enligt det sagda karaktäriserar mervärdesskatten för att skatten skall anses utgöra en omsättningsskatt i artikelns mening. – Vid en jämförelse av reklamskattens utformning med de av domstolen angivna huvuddragen i mervärdesskatten kan konstateras att reklamskatten inte är generell, att skatten inte alltid är proportionell till vederlaget, att skatten inte tas ut i varje led i produktionen eller distributionen samt att reklamskatten

[683] Med reservation för vad som sagts i avs. 2.11 om incidens som ett delvis normativt ställningstagande.
[684] C-437/97 *Evangelischer Krankenhausverein Wien v Abgabenberufungskommission Wien*, grund 25.
[685] SOU 1997:53, s. 119–121.
[686] SOU 1997:53, s. 121.
[687] Se t.ex. Farmer & Lyal, s. 134.
[688] RÅ 1999 ref. 8, RÅ 2000 not 59.

> inte utgår på mervärdet eftersom någon generell avdragsrätt inte föreligger för erlagd skatt. Som framgår bl.a. av det av bolaget ingivna utlåtandet finns det visserligen ett antal likheter mellan reklamskatten och mervärdesskatten men dessa likheter avser främst förfarandet avseende reklamskatten. Såvitt framgår såväl av lydelsen av artikel 33 p.1 som av EG-domstolens praxis är det emellertid den rättsliga karaktären av en skatt, tull eller avgift som kan medföra att den skall anses strida mot artikel 33."

Skatterättsnämnden, vars utslag fastställdes av Regeringsrätten, fann det med hänvisning till den omfattande praxis som föreligger kring art. 33 inte nödvändigt att inhämta förhandsavgörande. I det likartade RÅ 2000 not 59 kom Skatterättsnämnden och Regeringsrätten till samma utslag.[689]

Sammanfattningsvis kan sägas att EG-domstolen har tolkat art. 33 tämligen snävt.[690] För att utgöra en otillåten omsättningsskatt måste skatten äventyra mervärdesskattesystemets funktion genom att belasta varors och tjänsters rörlighet på ett sätt som motsvarar mervärdesskatten. Skatter, tullar och avgifter anses hindra varor och tjänsters rörlighet om de har samma karaktärsdrag som mervärdesskatten.[691] Med dessa karaktärsdrag avses enligt domstolen:[692]

> "VAT applies generally to transactions relating to goods or services; it is proportional to the price of those goods or services; it is charged at each stage of production and distribution process; and finally it is imposed on the added value of goods and services, since the tax payable on a transaction is calculated after deduction of the tax paid on the previous transaction."

Slutsatsen blir att en skatt i princip måste beräknas på ett sätt som i det närmaste överensstämmer med mervärdesskatten för att den skall vara att bedöma som en otillåten omsättningsskatt. Eftersom punktskatter sällan eller aldrig uttages generellt och i samtliga led torde det därför knappast aktualiseras att enligt nuvarande praxis från EG-domstolen bedöma en punktskatt som en otillåten omsättningsskatt.

Den restriktiva tolkningen av art. 33 bör ses mot bakgrunden av att artikelns sekundärrättsliga förbud mot andra omsättningsskatter än mervärdesskatt inte kan sägas ha samma "grundlagskaraktär" som de primär-

[689] I dessa mål prövades även om reklamskatten stred mot dåvarande art. 3.1 (g), 5, eller 6 i Romfördraget.

[690] Jfr generaladvokat Jacobs yttrande i C-347/90 *Aldo Bozzi*, 8 par.: "None the less, the Court's case-law, ... has constistently interpreted the expression more narrowly."

[691] C-200/90 *Dansk Denkavit och Poulsen*, grund 11, C-208/91 *Raymond Beaulande*, grund 12, C-347/90 *AldoBozzi*, grund 9 m.fl.

[692] C-200/90 *Dansk Denkavit och Poulsen*, grund 11, C-208/91 *Raymond Beaulande*, grund 14, C-347/90 *AldoBozzi*, grund 12, m.fl.

rättsliga reglerna i EGF, t.ex. förbuden mot avgifter med motsvarande verkan av tull och mot fiskal diskriminering. Avsikten med regeln är endast att försäkra sig om att gemenskapsrättens mervärdesskatteregler får avsett genomslag i medlemsländerna.

3.8 EG-rättens verkan i medlemsländerna

Genom en särskild lag har gemenskapsrätten införlivats i den svenska rättsordningen.[693] Av denna lag framgår att de rättsakter som antagits av unionen har den verkan i svensk rätt som följer av de fördrag gemenskapen baseras på samt den tillämpning dessa ges av gemenskapens institutioner, i första hand EG-domstolen. Lagen innehåller dock inga definitioner av de rättsområden inom vilka riksdagen har givit EU kompetens att lagstifta.[694] Gemenskapsrättens gränser, både ifråga om vilka områden den omfattar och den verkan den har i medlemsstaterna, sätts av fördragen och den tolkning av dessa som görs av EG-domstolen. Cramér anför:[695]

> "Ur ett *inomorganisatoriskt perspektiv* har gemenskapsrätten givits karaktären av ett självständigt och självrefererande rättssystem vilket är integrerat i medlemsstaternas rättsordningar."
>
> "En legalitetsprövning av en gemenskapsrättslig regel kan enbart ske vid EG-domstolen i ljuset av överordnad gemenskapsrätt."

Samtidigt är gemenskapsrättens genomslag i medlemsstaterna beroende på dessas acceptans av EG-rätten som överordnad den nationella lagstiftningen. I flertalet medlemsstater är EG-rätten införlivad i rättsordningen genom nationell lagstiftning på liknande sätt som i Sverige. Medlemsstaternas domstolar anses då enligt staternas interna rätt ha möjlighet att överpröva EG-rättsliga regler i förhållande till deras konstitutioner.[696] Influerad av denna uppfattning har Sverige i förarbetena till anslutningslagen "reserverat" sig rätten att överpröva EG-rättsliga reglers giltighet i de fall dessa skulle gå utanför den kompetens gemenskapens organ har enligt föredragen.[697]

Innehållet i en författning som har införts av gemenskapen kan gå utanför den kompetens den har enligt fördragen. En sådan regel kan

[693] Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.
[694] Riksdagens möjlighet att delegera sin kompetens begränsas dock av RF 10:5.
[695] Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 445.
[696] Se bl.a. Torbjörn Andersson, s. 62–63, Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 445–449, och Wiklund, s. 166–173.
[697] Prop. 1993/94:114, s. 19–20. Se Torbjörn Andersson, s. 63–65, och Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 447–448.

givetvis, i det inomorganisatoriska perspektiv Cramér talar om i det ovan återgivna citatet, ogiltigförklaras av EG-domstolen. Om domstolen uppfattar regeln som överensstämmande med EG-rätten kvarstår då, enligt den uppfattning som kommit till uttryck i förarbetena, möjligheten för svenska domstolar att vägra tillämpa regeln på den grund att den går utanför den kompetens som gemenskapen delegerats av riksdagen.

Förhållandet till nationella rättsregler behandlas inte i något av fördragen. Principerna för gemenskapsrättens förhållande till och företräde före nationella rättsregler har utvecklats i rättspraxis.[698] Viktigast av dessa är principerna om *direkt tillämplighet* och *direkt effekt*. Dessa begrepp används av EG-domstolen ofta avseende samma betydelse.[699] I doktrinen har dock direkt tillämplighet ansetts syfta på en regels formella sida.[700] Med detta avses att en viss regel är omedelbart tillämplig i medlemsstaterna utan införlivning i de nationella rättssystemen. Huvuddelen av den gemenskapsrättsliga författningsmassan, bortsett från fördragen vilka benämns som *primärrätt*, har givits i form av *förordningar* och *direktiv*. Förordningar är alltid direkt tillämpliga och skall således inte införlivas i medlemsstaternas nationella rättsordningar.[701] De viktigaste komponenterna i *sekundärrätten,* direktiven, riktas mot medlemsstaterna. Reglerna i direktiven är avsedda att implementeras i de nationella rättsordningarna. Även direktiv kan dock ibland vara direkt tillämpliga. En förutsättning är då att direktivet har trätt i kraft och att den tidsfrist inom vilken medlemsstaterna skall ha implementerat dess innehåll har gått ut.

Direkt effekt, eller *direkt verkan*,[702] avser en regels materiella sida och dess företräde framför nationell lagstiftning.[703] En regel med direkt effekt kan ge rättigheter åt enskilda som kan åberopas inför nationella domstolar oberoende av om den aktuella regeln implementerats i nationell lagstiftning.[704] För att en bestämmelse skall anses ha direkt effekt krävs att den är klar och entydig, att regeln är ovillkorlig och att dess tillämpning inte får vara beroende av att ytterligare åtgärder vidtas av gemenskapen eller av medlemsstaterna.

Kravet på att en regel skall vara klar och entydig är av tydlig materiell karaktär, medan kraven på ovillkorlighet och att regelns tillämplighet inte är beroende av ytterligare åtgärder vid en första anblick kan te sig

[698] Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 415–416.
[699] Hartley, s. 197, Steiner & Woods, s. 45.
[700] Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 417, Quitzow, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, s. 38.
[701] Art. 249 (189) EGF. Det förekommer dock att enskilda regler i förordningar måste implementeras i medlemsstaternas lagstiftning, se t.ex. Hartley, s. 197.
[702] Quitzow, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, s. 38.
[703] Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 417.
[704] Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 417–418.

som formella krav. Emellertid förekommer artiklar både i primär- och sekundärrätt där gemenskapsinstitutioner eller medlemsstater har viss valfrihet ifråga om tillämpning eller implementering av dem. Artiklar med denna typ av innehåll har i regel inte direkt effekt.[705]

Vidare skiljs mellan *vertikal* och *horisontell* direkt effekt.[706] Vertikal effekt har en regel som kan skapa rättigheter för en enskild i förhållande till en medlemsstat. En regel anses ha horisontell effekt om den kan skapa rättigheter och skyldigheter för en enskild och kan åberopas av den enskilde mot andra enskilda. Direktiv har endast vertikal direkt effekt, vilket har poängterats av domstolen vid ett flertal tillfällen:[707]

> "Härav följer att ett direktiv inte i sig kan medföra skyldigheter för en enskild och att en bestämmelse i ett direktiv inte som sådan kan åberopas gentemot denne."[708]

En enskild kan dock åberopa regler i punktskattedirektiven gentemot staten vid nationella domstolar, under förutsättning att reglerna inte har implementerats korrekt.[709] Nu innehåller skattelagstiftning sällan regler som förlänar enskilda rättigheter av olika slag, utan möjligheten att åberopa direktivrätten fyller sin främsta funktion inom skatterätten när den ger den enskilde möjlighet att bestrida ett skattekrav från det offentliga.[710] Staten kan däremot inte åberopa reglerna mot den enskilde. Den praktiska effekten som följer är att den stat som försummar att införa t.ex. skattskyldighetsregler i den nationella lagstiftningen får stå sitt eget kast.[711]

I rättsfallen 14/83 *von Colson* och 79/83 *Harz* tillämpade domstolen för första gången vad sedermera har benämnts som *EG-rättskonform tolkning,* vilken medför en skyldighet för nationella domstolar att tolka nationell rätt i enlighet med EG-rättens innehåll och syften.[712]

[705] Se Hansson, SvSkT 1997, s. 212. En sådan punktskatterättslig artikel var föremål för domstolens prövning i C-365/98 *Brinkmann v Hauptzollamt Bielefeld* [2000] REG I-4619.

[706] Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 418, Hartley, s. 206.

[707] Se t.ex. Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 419.

[708] Se t.ex. 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen* [1987] ECR 3969, grund 9.

[709] Så var t.ex. fallet i målet C-346/97 *Braathens v Riksskatteverket.* En enskild kan vidare åberopa en direktivregel gentemot staten, även om det leder till att tredje man drabbas, vilket var vad som hände bolaget Marleasing i målet C-106/89 *Marleasing SA v La Comercial Internacional de Alimentación SA* [1990] ECR I-4135.

[710] Jfr Hultqvist, Moms och finansiella tjänster, s. 54.

[711] Jfr Hansson, SvSKT 1997, s. 213 och 214, Terra & Wattel, s. 61.

[712] 14/83 *Sabine von Colson och Elisabeth Kamann v Land Nordrhein-Westfalen* [1984] ECR 1891, 79/83 *Dorit Harz v Deutsche Tradex Gmbh* [1984] ECR 1921. Även benämningen *direktivkonform* tolkning förekommer, se Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 423, Hultqvist, Finansiella tjänster och moms, s. 54, Kellgren, s. 51 och Wiklund, s. 137 och 147.

> "Härav följer att den nationella domstolen, vid tillämpning av nationell rätt och i synnerhet de bestämmelser i en nationell lag som har införts särskilt för genomförandet av ett direktiv, är skyldig att tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i artikel 189 tredje stycket uppnås."[713]

Av rättsfallet C-106/89 *Marleasing* framgår att principen skall tillämpas även på nationell lagstiftning som antagits innan det aktuella EG-direktivet trätt i kraft.[714] Principen är även tillämplig på EG-rättsregler som inte har direkt effekt. Detta har medfört att principen om EG-rättskonform tolkning även benämns som gemenskapsrättens *indirekta effekt*.[715]

Det har diskuterats hur omfattande skyldigheten att genomföra EG-rättskonform tolkning är för de nationella domstolarna.[716] Det synes dock som om tolkningen inte får gå utanför vad som är möjligt enligt nationell rättstillämpning och vedertagna tolkningsmetoder.[717] Föreskriftskravet torde därmed sätta en yttersta gräns för EG-rättskonform tolkning inom skatterätten. Kellgren manar till försiktighet med att ålägga skattskyldighet genom EG-rättskonform tolkning.[718] Ståhl och Persson Österman framhåller att det är oklart om EG-rättskonform tolkning även kan göras till nackdel för den skattskyldige.[719] Både Kellgren samt Ståhl och Persson Österman uppmärksammar att räckvidden av EG-rättskonform tolkning begränsas av de gemenskapsrättsliga principerna om rättssäkerhet och icke-retroaktivitet. Dessa krav upprätthålls även genom bestämmelserna i RF. En EG-rättskonform tolkning av svensk skattelag bör inte kunna gå utanför de gränser som sätts av legalitetsprincipen och förbudet mot retroaktiv lagstiftning.

Räckvidden av EG-rättskonform tolkning inom skatterätten kan dock inte enbart avgöras av intern rätt. EG-domstolens praxis behandlar i huvudsak de nationella domstolarnas skyldighet att tolka nationell lagstiftning i enlighet med direktiven för att säkerställa enskildas rättigheter gentemot det offentliga. När principen har aktualiserats i skattesammanhang synes motsvarande situation varit för handen.[720] Avsikten med den

[713] 14/83 *van Colson v Land Nordrhein-Westfalen*, grund 26. Art. 189 numreras numera som art. 249.
[714] C-106/89 *Marleasing v La Comercial Internacional de Alimentación*, grund 8. Se Torbjörn Andersson, s. 49–50, och Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 423.
[715] Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 422, Hartley, s. 211–212.
[716] Se Kellgren, s. 52, och Wiklund, s. 140.
[717] Torbjörn Andersson, s. 50, Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 423, Kellgren, s. 52–53, Persson Österman, SN 1998, s. 489–490, och Wiklund, s. 140 och 148.
[718] Kellgren, s. 53.
[719] Ståhl & Persson Österman, s. 36. Jfr Persson Österman, SN 1998, s. 490.
[720] Se t.ex. C-365/98 *Brinkmann v Hauptzollamt Bielefeld*, grund 40.

konforma tolkningen är enligt domstolen att tolka den nationella rätten "så att det resultat som avses i direktivet uppnås".[721] Om detta resultat inte kan uppnås genom tolkning av nationell lag kan det allmänna ådra sig skadeståndsskyldighet gentemot den som lidit skada till följd av underlåtenheten att genomföra direktivet.[722] Den EG-rättskonforma tolkningen ses ibland som en kompensation för att direktiv inte har horisontell effekt.[723] Detta innebär dock inte med automatik att den EG-rättskonforma tolkningen kan användas i motsatt syfte, dvs. att åstadkomma skyldigheter för enskild gentemot det allmänna. Direktiven saknar direkt effekt i detta avseende. En tolkning i syfte att uppnå "det resultat som avses i direktivet" borde inte kunna ålägga den enskilde skyldigheter som direktivet i sig inte medför. Om den EG-rättskonforma tolkningen användes för att ålägga en enskild skattskyldighet hade detta medfört att direktiven i praktiken fick direkt effekt gentemot den enskilde. Domstolen har klart uttalat att straffrättsliga regler inte får tolkas på ett för den åtalade betungande sätt.[724] Rimligen borde motsvarande gälla vid tillämpningen av skatterättsliga regler.

Även om räckvidden av den EG-konforma tolkningen på ett teoretiskt plan kan uppfattas som okomplicerad kan det i praktisk tillämpning vara svårt att fastslå hur direktiven skall tolkas och vilken av "de rimliga tolkningarna" som följer av nationell rätt.[725]

3.9 Tolkning av EG-rätten

En kortare beskrivning av EG-domstolens tolkningsprinciper lämnas i följande avsnitt. Domstolens tolkning av gemenskapsrätten, särskilt avseende skattemål, har av Ståhl och Persson Österman undersökts ingående, vilket motiverar att denna framställning görs komprimerad. Ståhl och Persson Österman benämner domstolens viktigaste tolkningsmetoder som den *textuella*, den *kontextuella*, den *historiska* och den *teleologiska*.[726] Den textuella metoden leder till att domstolen tolkar gemenskapsrätten vad man anser vara *objektivt*, dvs. enligt en bestämmelses ordalydelse.[727]

[721] Se t.ex. C-334/92 *Miret v Fondo de Garantía Salarial*, grund 20, C-365/98 *Brinkmann v Hauptzollamt Bielefeld*, grund 40.
[722] C-334/92 *Miret v Fondo de Garantía Salarial*, grund 22.
[723] Jfr Drouge & Lysén, s. 115, Steiner & Woods, s. 60.
[724] Se 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen* [1987] ECR 3969, grund 14.
[725] Jfr avs. 1.4.3.
[726] Ståhl & Persson Österman, s. 46.
[727] Sture Bergström, SvSkT 1998, s. 824. Droege & Lysén, s. 132, benämner denna tolkning som *språkligt-grammatisk*.

Vidare tolkar domstolen en bestämmelse sedd i dess sammanhang, vilket benämns som *kontextuell* tolkning. Denna är av stor betydelse när olika språkversioner inte stämmer överens. Den *historiska* tolkningsmodellen har kommit till begränsad användning, eftersom domstolen i sina integrationsvänliga ambitioner låtit den faktiska politiska historien bakom en viss regel få träda i bakgrunden för det syfte som objektivt framträder i regeln. Domstolen har ofta tolkat regler med utgångspunkt i deras syften och ändamål, vilket benämns som den *teleologiska* tolkningsmetoden.

Allmänna rättsprinciper används av EG-domstolen som utfyllnad till rättsakterna.[728] Dessa kommer i vissa fall från fördragen, exempelvis i form av diskrimineringsförbudet, i andra fall från medlemsstaternas nationella rättssystem. Det är i de sistnämnda fallen inte nödvändigt att rättsprinciperna erkänns av samtliga medlemsländer. Persson Österman framför att de allmänna principer som härrör från fördragen inte skall tolkas restriktivt.[729] Denna praxis kan då leda till konflikter med nationella regler rörande andra ämnesområden än de som de allmänna principerna avsetts att inverka på, vilket har visats t.ex. av Ståhl.[730]

Tolkning måste göras med hänsyn till samtliga språkversioner av den aktuella bestämmelsen.[731] Ett exempel utgörs av andra stycket i art. 90 (95) EGF, där det i den svenska versionen talas om skatter och avgifter som "indirekt skyddar andra *varor*", eller i den engelska versionen "indirect protection to other *products*". I de fyra originalversionerna har stycket formulerats som skydd för annan *produktion,* t.ex. "à protéger indirectement d'autres *productions*" eller "andere *Produktionen* mittelbar zu schützen" (mina kursiveringar).[732]

De översättningar av gemenskapsrättsliga författningar som gjordes i samband med Sveriges inträde i EU framstår i vissa fall som bristfälliga. Andersson och Sköld framhåller uttrycket "jurister" i sjätte mervärdesskattedirektivet som en felöversättning.[733] I de andra språkversionerna används t.ex. uttrycken "lawyers", "avocats", "Anwaelten" och "advokater". Eleonor Alhager har beskrivit den tveksamma översättningen av definitionen av termen "omsättning" i samma direktiv.[734]

Ett rättsfall som visar hur domstolen resonerar när olika språkversioner har ett sinsemellan oförenligt innehåll är *Man in black*-fallet. Detta

[728] Se t.ex. Steiner & Woods, s. 97–118, Ståhl & Persson Österman, s. 52–54.
[729] Persson Österman, SN 1998, s. 492.
[730] Se Ståhl, SN 1997, s. 767–768, och ERT 1998, s. 127.
[731] Moëll, Harmoniserade tulltaxor, s. 306–307, Nielsen, s. 28, och Persson Österman, SN 1998, s. 491.
[732] Se Easson, CMLR 1981, s. 536.
[733] Art. 9, 2 p. e), dir. 77/388/EEG. Se Andersson & Sköld, SN 1998, s. 286, not 1.
[734] Art. 5, dir. 77/388/EEG. Se Eleonor Alhager, s. 161, not 159.

fall rörde ett företag som genom att använda sig av två dotterbolag försökt kringgå bestämmelserna om distansförsäljning i punktskattedirektivet.[735] Vid en språkjämförelse fann domstolen att en formulering, som endast återfanns i de danska och grekiska versionerna av punktskattedirektivet, skulle ligga till grund för tolkningen av den aktuella artikeln. Klagande invände att rättssäkerhetsprincipen i gemenskapsrätten förutsätter att otydligheter tolkas till fördel för enskilda individer om de påverkas ekonomiskt av bestämmelserna. Domstolen ansåg emellertid att artikeln inte var otydlig. Avgörandet indikerar att förutsebarhet i gemenskapsrättsliga frågor inte endast förutsätter skatterättsliga specialistkunskaper utan även goda språkkunskaper. I ännu mindre utsträckning än i intern svensk skatterätt kan kravet på förutsebarhet baseras på de skattskyldigas faktiska kunskaper.

EG-domstolen karaktäriseras ofta som en *aktiv författningsdomstol*.[736] Domstolens avgörande har i flera fall varit nydanande för gemenskapsrätten, i vissa fall till den grad att kritiker ansett att domstolen påtagit sig en rent politisk roll.[737] Denna kritik har för skatterättens del tillbakavisats av Bergström, som anser att EG-domstolens praxis på inkomstskatteområdet inte på något anmärkningsvärt sätt skiljer sig från hur Regeringsrätten kunde tänkas döma i motsvarande situation.[738] Bilden av EG-domstolen som en författningsdomstol måste emellertid modifieras när hänsyn tas till sekundärrätten. Westberg anför ifråga om mervärdesskatteområdet:[739]

> "Min slutsats beträffande tolkningen av mervärdesskatterättsliga regler är, att också dessa bestämmelser måste bedömas mot bakgrund av Romfördragets syfte och de grundläggande principer om varurörelser etc."[740]

Den ovan redovisade praxis rörande art. 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet visar dock att domstolen kan anta en tämligen traditionell rättstillämparroll. Persson Österman uppmärksammar ett mervärdesskatterättsligt avgörande där ett begrepp enligt domstolen inte kunde tolkas kontextuellt eller teleologiskt efter direktivets syfte.[741] Tolkningen fick

[735] C-296/95 *Commissioners Of Customs and Excise v EMU Tabac SARL* [1998] ECR I-1605. Jfr Ståhl & Persson Österman, s. 48.
[736] Sture Bergström, SvSkT 1998, s. 823.
[737] Se t.ex. Droege & Lysén, s. 133, Hartley, s. 78, samt Wiklund, särskilt s. 415–455 och 474.
[738] Sture Bergström, SN 1998, s. 487, och SvSkT 1998, s. 823.
[739] Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 66.
[740] Jfr Ståhl & Persson Österman, s. 51, som uppmärksammar att domstolen framhållit att tolkning av sekundärrätten måste ske med beaktande av själva fördragets syfte.
[741] Persson Österman, SN 1998, s. 495.

göras efter uttryckets allmänna mening. De grundläggande gemenskapsrättsliga principerna kom således inte till tillämpning i detta fall. Det finns anledning att överväga om domstolens roll när den prövar sekundärrätt inte mer påminner om en ordinär högsta domstol än en författningsdomstol.[742]

3.10 Övervältring och återbetalning av skatt

EG-domstolen har i mål rörande indirekt beskattning stundom gjort ekonomiska bedömningar på ett sätt som knappast är vanligt i den svenska, formalistiska traditionen. Domstolen har i mervärdesskattemål ofta hänvisat till neutralitet mellan skattskyldiga aktörer. Denna neutralitet påminner dock mycket om en rättslig likabehandlingsprincip.[743] Rättsfallet C-27/96 *Danisco Sugar v Allmänna ombudet* rörde den särskilda avgiften på socker som uttogs vid Sveriges anslutning till EU för att förhindra hamstring och spekulation.[744] Domstolen anförde i målet:[745]

> "Vad beträffar prissystemet har lageravgiften för socker inte på något sätt kunnat påverka situationen för sockertillverkarna, vilkas lagerkostnader inklusive avgifter utan tvekan har ökat på grund av avgiften, men vilkas försäljningspris för produkten har ökat i samma grad på grund av anslutningen, så att det har anpassat sig till det högre försäljningspriset för socker i gemenskapen. Avgiftens verkan är således neutral för dem."

> "Tvärtom skulle den omständigheten att det inte togs ut någon avgift på det socker som fanns i lager vid tidpunkten för anslutningen ha ställt de svenska sockerproducenterna i ett bättre läge än sockerproducenter inom gemenskapen, eftersom de kunnat dra nytta av ett högre försäljningspris inom gemenskapen men utan att ha deltagit i självfinansieringssystemet inom sektorn [...]"

Även i det sista av de ovan återgivna styckena anknyter domstolen till en likabehandlingsprincip mellan skattskyldiga. Den neutralitet som diskuteras i det första stycket bör dock uppfattas som ekonomiskt grundad. Det finns säkerligen anledning att ifrågasätta domstolens slutsats att avgiften var neutral för sockertillverkarna, det höjda sockerpriset kan medföra minskad efterfrågan på socker till förmån för substituerande varor. Citaten ovan ger i alla fall uttryck för en restriktiv inställning till administrativ *condictio indebiti*, dvs. obehörig vinst vid återbetalning av skatt eller avgift. EG-domstolens ställningstagande i målet kan ses som ett

[742] Jfr Ståhl & Persson Österman, s. 57.
[743] Jfr Eleonor Alhager, s. 66–71, Persson Österman, SN 1998, s. 589.
[744] C-27/96 *Danisco Sugar AB v Allmänna ombudet* [1997] ECR I-6653.
[745] C-27/96 *Danisco Sugar AB v Allmänna ombudet*, grunderna 27–28.

uttryck för en realistisk rättstillämpning, vilken kontrasterar mot den formella tillämpning Regeringsrätten ofta utövat i mål om indirekt beskattning.[746] Sådana ekonomiska bedömningar kan dock inte tillåtas bli för långtgående. Man kan inte som domstolen gjorde i målen C-338/97, C-344/97 och C-390/97 utgå från ekonomiska samband som i själva verket är högst osäkra.

Hänsynstagandet till principen om administrativ *condictio indebiti* påverkar även medlemsstaternas skyldighet att återbetala felaktigt uttagen skatt. EG:s institutioner har inga formella maktmedel för att genomdriva EG-rättens praktiska tillämpning i medlemsländerna. För att garantera EG-rättens genomslag har EG-domstolen utvecklat den s.k. *rättsskyddsprincipen.*[747] Denna princip medför en skyldighet för nationella domstolar att erbjuda enskilda som drabbats av att en medlemsstat försummat att implementera eller felaktigt implementerat ett direktiv skadestånd inom ramen för den nationella lagstiftningen. Inom skatterätten får principen karaktären av en rätt till återbetalning av felaktigt uttagna skatter och avgifter.[748] Den enskilde är som huvudregel inte berättigad till annat rättsskydd än återbetalning av felaktigt påförd skatt. Undantagsvis kan säkerligen situationer uppstå då den enskilde kan vara berättigad även till skadestånd p.g.a. en medlemsstats felaktiga tillämpning av gemenskapsrättsliga skatteregler. Rättsfallet C-319/96 *Brinkmann v Skatteministeriet* kan ses som ett exempel på mål där domstolen avslagit den skattskyldiges yrkande på skadestånd för förluster orsakade av felaktigt uttagen skatt.[749] Domstolen hänvisade i detta mål till att den aktuella direktivtexten var svårtolkad. Den skattskyldige hade snarast försökt utnyttja en lucka i direktivtexten. Även återbetalningar av felaktigt uttagen skatt kan begränsas tidsmässigt, vilket skedde i C-437/97. Domstolen hänvisade i målet till de störningar i de österrikiska kommunernas finansieringssystem som skulle bli följden om kommunerna ålades att återbetala all skatt som påförts felaktigt. Återbetalning behövde endast medges den som framställt anspråk innan domens avkunnande.

Principen om administrativ *condictio indebiti* prövades i rättsfallet *Just*, vilket rörde diskriminerande danska alkoholskatteregler.[750] Sedan

[746] Jfr Gunnarsson, SN 1998, s. 463, som jämför EG-domstolens rättskultur med "ändamålsstyrda och strategiska analyser".

[747] Se t.ex. Torbjörn Andersson, s. 66–70, för beskrivning av denna princip.

[748] Återbetalning av felaktigt uttagen skatt har nyligen undersökts av Brokelind, 56–77, och av Eleonor Alhager, s. 96–99, vilket motiverar att den följande undersökningen blir kortfattad. Se även Steiner & Woods, s. 405, och bl.a. 6/60 *Humblet v Belgian State* [1960] ECR 1125 samt 61/79 *Administrazione delle finanze dello Stato v Denkavit Italiana Srl* [1980] ECR 1205.

[749] C-319/96 *Brinkmann v Skatteministeriet* [1998] ECR I-5255.

[750] 68/79 *Hans Just I/S v Danish Ministry for Fiscal Affairs* [1980] ECR 501.

länge har principen erkänts i dansk rätt.[751] Domstolen fann att EG-rätten inte innehöll något förbud för medlemsstaterna att neka återbetalning av felaktigt uttagen skatt som den skattskyldige övervältrat på sina kunder.

I flera mål har domstolen dock underkänt processuella regler som lägger bevisbördan för att övervältring inte har skett på den skattskyldige.[752] Återbetalningsreglerna får inte utformas så att det är praktiskt taget omöjligt för den skattskyldige att erhålla återbetalning. Domstolen har även framfört kritik mot medlemsländernas tillämpning av principen om administrativ condictio indebiti:[753]

> "In a market economy based on freedom of competition, the question whether, and if so to what extent, a fiscal charge imposed on an importer has actually been passed on in subsequent transactions involves a degree of uncertainty for which the person obliged to pay a charge contrary to Community law cannot be systematically held responsible."

Om en övervältring har skett får enligt domstolen undersökas från fall till fall:[754]

> "In this respect it must be stressed that, even though indirect taxes are designed in national law to be passed on the final consumer and in commerce are normally passed on in whole or in part, it cannot be generally assumed that the charge is actually passed on in every case. The actual passing of such taxes, either in whole or in part, depends on various factors in each commercial transaction which distinguish it from other transactions in other contexts. Consequently, the question whether an indirect tax has or has not been passed on in each case is a question of fact to be determined by the national court which may freely assess the evidence."

Domstolens slutsats att graden av övervältring får undersökas i det enskilda fallet kan knappast ifrågasättas. Det är svårare att se hur den nationella domstolen skall gå tillväga för att avgöra om övervältring har skett. Domstolarna besitter knappast sakkunskap för att föra några djupare ekonomiska resonemang. Risken är att en sådan prövning begränsas till en formell bedömning av skattens andel av försäljningspriset jämfört

[751] Se de danska rättsfallen U 1952.974H, U 1965.492H och U 1970.437H. Samtliga fall rörde felaktigt uttagna jordbruksavgifter.

[752] 199/82 *Amministrazione delle Finanze dello Stato v SpA San Giorgio* [1983] ECR 3595 (hälsoinspektionsavgifter) och 331, 376–378/85 *Les Fils de Jules Bianco SA and J. Girard Fils SA v Directeur général des douanes et droits indirects* [1988] ECR 1099 (avgifter på oljeprodukter). Se även Farmer & Lyal, s. 77. Trots domstolens utslag i dessa mål har medlemsstaternas tillämpning av sådana bevisregler inte upphört, vilket nyligen har föranlett kommissionen att inleda en fördragsbrottstalan mot Italien (C-129/00).

[753] 199/82 *San Giorgio*, grund 15.

[754] 331/85, 376/85, 378/85 *Bianco*, grund 17.

med kostnaden för varan. Domstolens yttrande i C-216/98 *Kommissionen v Grekland* tyder på detta:[755]

> "Möjligheten för tillverkare och importörer att inte övervältra en höjning av punktskatterna på de egna varorna är i alla händelser begränsad av storleken på vinstmarginalerna, vilket medför att skattehöjningar förr eller senare kommer att övervältras på detaljhandelspriset."

Den av gemenskapsrätten accepterade principen att felaktigt uttagen skatt som övervältrats inte behöver återbetalas måste dock uppfattas som helt oförenlig med grunderna för svensk skatterätt och dess centrering kring den skattskyldige. En förutsättning för att någon skall vara skattskyldig för en indirekt skatt är att premisserna för skattskyldighetens inträde har förelegat. Om så inte är fallet kan någon skattskyldighet inte uppstå och felaktigt uttagen skatt skall därmed återbetalas, oavsett om den eventuellt har övervältrats.[756] De svenska reglerna för administrativ condictio indebiti beskrivs av Torbjörn Andersson som "överkompensatoriska".[757] En öppning för den av EG-domstolen accepterade principen hade inneburit en nyansering av den svenska formella rättstillämpningen. En tillämpning av principen borde medföra att det även fick undersökas om exempelvis felaktigt uttagen bolagsskatt har övervältrats. De praktiska problemen att fastställa om övervältring har skett skall inte heller underskattas.

3.11 Sammanfattning av det EG-rättsliga avsnittet

Det europeiska samarbetsprojektet inom den europeiska unionen och dess ekonomiska underavdelning den europeiska gemenskapen, kan beskrivas som en dynamisk integrationsprocess som med automatik leder från lägre till högre former av ekonomisk integration. Redan vid gemenskapens bildande förutsågs behovet av harmonisering inom den indirekta beskattningens område.

Bakgrunden till punktskattereglerna får ses i en av de fyra rättigheter som utgör grunden för samarbetet inom gemenskapen, nämligen rätten till fria varurörelser. Möjligheterna till nationell punktbeskattning begränsas genom förbuden mot fiskal diskriminering och protektionism i art. 90 (95) EGF. Vidare påverkas möjligheterna av regler i punktskatte-

[755] C-216/98 *Kommissionen v Grekland* [2000] REG I-8921.
[756] Till synes finns endast ett äldre rättsfall, RÅ 1958 ref 34, där principen om condictio indebiti anförs av beskattningsmyndigheten och av ett regeringsrättsråd.
[757] Torbjörn Andersson, s. 197.

direktiven och av förbudet mot andra omsättningsskatter än mervärdesskatten i art. 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Den egentliga punktskatteharmoniseringen har gjorts i form av direktiv, vilkas innehåll medlemsstaterna är skyldiga att införliva i sina rättsordningar. I direktiv 92/12/EEG har gemensamma skatte- och förfaranderegler givits, medan skattesatser och skattebaser för skatterna på alkohol, tobak och mineraloljor återfinns i särskilda direktiv.

Grundläggande gemenskapsrättsliga principer har beskrivits kortfattat i kapitlet. Regler i EG-rätten kan ha direkt effekt. En förutsättning för detta är att regeln är direkt tillämplig, samt att den är så klar och otvetydig att den kan tillämpas som rättsregel. En stat kan inte förlita sig på ett oimplementerat direktiv för att kräva in skatt av en enskild. En nationell domstol är skyldig att tolka nationell lagstiftning på ett EG-rättskonformt sätt. Denna tolkning får dock inte gå utanför vad som är möjligt enligt nationell rätt. Den torde vidare inte kunna åstadkomma mer långtgående rättsverkningar än vad som följer av gemenskapsrätten.

Enskildas rättigheter gentemot medlemsstaternas brott mot EG-rätten skyddas genom rättsskyddsprincipen. Denna princip berättigar som huvudregel den skatt- eller avgiftsskyldige till återbetalning av felaktigt utkrävda pålagor, men kan förmodligen i vissa fall berättiga den drabbade till skadestånd. Gemenskapsrätten medger att medlemsstater inte återbetalar felaktigt uttagen skatt som övervältrats av den skattskyldige på köparen. Bevisregler får dock inte utformas på så sätt att det blir omöjligt för en enskild att visa att övervältring inte har skett.

Det punktskatterättsliga landskapet efter Sveriges EU-anslutning kan inte endast beskrivas som rättspluralistiskt, vilket ger sig till uttryck i form av direktivregler, vilka i vissa fall kan ha direkt effekt, interna svenska skatteregler, vilka utgör implementerade direktivregler förordningsregler, vilka har direkt verkan i Sverige, samt intern svensk lagstiftning. Det är även normpluralistiskt, vilket framförallt tar sig uttryck i kollisioner mellan t.ex. legalitetsprincipen i svensk skatterätt, fiskala målsättningar, önskemål om punktskatternas styrverkan samt gemenskapens syfte att genom ekonomisk tillväxt förbättra för medlemsstaternas invånare.

4 Inledning till den närmare undersökningen

> "Beträffande innebörden av sådana alldagliga termer som *skattskyldighet* och *skatteplikt* (resp. *skattskyldig* och *skattepliktig*) råder i vårt land en tydlig förbistring såväl i lagstiftningen som inom den sparsamma doktrinen."[758]

4.1 Inledning

I detta kapitel tas ett avstamp inför den särskilda studien. Kapitlet innehåller inledningsvis ett avsnitt där den närmare avgränsningen görs av de frågor som undersökningen kommer att omfatta. Eftersom punktskatteområdet innehåller ett antal författningar kommer avgränsningen i detta avseende att behandla regler som återfinns i flertalet av dessa författningar. Avgränsningen kan således beskrivas som *horisontell*. Denna avgränsning är emellertid inte tillräcklig, eftersom rättsområdet innehåller ett antal svårdefinierade skatter och något givet sätt att selektera de skatter som skall bli föremål för undersökningen inte finns. För att skapa en bild av det nuvarande punktskatteområdet ges först en kortfattad beskrivning av de nu gällande punktskatterna. Efter detta görs ett urval av vilka skatter som skall ingå i undersökningen. Denna avgränsning kan då beskrivas som *vertikal*.

4.2 Avgränsning av den särskilda studien

Punktskatterna avses som huvudregel att övervältras av de skattskyldiga på skattedestinatörerna. I den fortsatta studien kommer bl.a. att undersökas hur rättsreglerna har utformats för att uppnå denna övervältring.

Skatt kan enligt regeringsformen endast tas ut med stöd av lag. Bortsett från förbudet mot retroaktiv skattelag ställer konstitutionen inga närmare

[758] Ljungman, s. 5.

krav på hur skattelag skall utformas. Generellt kan sägas att skattelagstiftning måste innehålla vissa komponenter för att vara funktionsduglig. Av lagen måste framgå vem som är *skattesubjekt*, dvs. vem som är skyldig att betala in den aktuella skatten till det offentliga.[759] Skattesubjektet benämns oftast den skattskyldige. Den indirekta beskattningen utmärks av att de skattskyldiga i regel är registrerade hos beskattningsmyndigheten och kontinuerligt redovisar skatten i särskilda deklarationer. Enbart det faktum att någon definieras som skattskyldig i lagtexten medför dock inte skyldighet att erlägga skatt. Denna skyldighet uppstår inte förrän i lagen angivna kriterier är uppfyllda. Inom den indirekta beskattningen är därför begreppet *skattskyldighetens inträde* av stor betydelse. Detta inträde är i regel kopplat till en faktisk händelse. Vidare måste av lagtexten framgå vad som är *skatteobjekt*, dvs. vad som är skattepliktigt.[760] På skatteobjektet appliceras skattesatsen, vilket ger det skattebelopp som skall erläggas.

Dessa tre komponenter, dvs. bestämningen av skattesubjekten, skattskyldighetens inträde samt skatteobjekten, är av vital betydelse för en punktskatts funktion.[761] Även ur rättssäkerhets- och förutsebarhetssynpunkt är det viktigt att bestämningen av dessa komponenter klart framgår av lagtexten. Ryynänen framhåller:[762]

> "Följaktligen är det minimikrav som måste ställas på varje skattelag, att *grunderna* för skattskyldigheten, normerna för *beräkning* av skattens storlek och *förfarandet* för erhållande av rättsskydd framgår *direkt* ur lagen."

Utmärkande för punktskatterna är att de är speciella ettleds konsumtions- eller produktionsfaktorskatter. Detta föranleder särskilda problem som inte alltid aktualiseras inom t.ex. inkomst- eller mervärdesbeskattningen. Att skatterna är speciella leder, till skillnad från vid generell indirekt beskattning, till att skatteobjekten måste avgränsas precist. I detta avseende påminner punktskatterna om inkomstskatten, där definition och beräkning av skatteobjektet utgör tyngdpunkten i regelverket.[763] Att skatterna är ettledsskatter innebär att skattesubjekten måste definieras på ett sätt som inte är nödvändigt inom inkomst- och mervärdesbeskattningen.

[759] Jfr Helmers, s. 512.

[760] Denna terminologi har förmodligen lånats från tysk rätt och man har åtminstone tidigare i anglosaxisk skatterätt med "subject" avsett föremålet för beskattningen, dvs. skatteobjektet, och med "object" beskattningens syfte, se Seligman, s. 577.

[761] De minst omfångsrika punktskatteförfattningarna innehåller föga utöver definitioner av dessa begrepp, se t.ex. skatterna på naturgrus och vinstsparande.

[762] Ryynänen, s. 84.

[763] Mervärdesskattens skatteobjekt är, bortsett från undantagsfall, betydligt enklare att avgränsa. Generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster följer av 3 kap. 1 § ML. Från denna huvudregel finns istället särskilt definierade undantag.

Inom dessa skatteformer är det oftast tillräckligt att avgränsa skattesubjektet med vida definitioner som t.ex. "yrkesmässighet".[764] Mer jämförbart med punktskatteområdet är de detaljerade definitionerna av termen "fåmansföretag".[765] De särregler som omfattar denna företagsform uppvisar en selektiv karaktär liknande punktskatternas. Slutligen medför inkomstbeskattningens utformning att tidpunkten för skattskyldighetens inträde sammanfaller med den tidpunkt då den aktuella inkomsten skall redovisas eller deklareras. Inom mervärdes- och punktskatteområdena sammanfaller skattskyldighetens inträde oftast inte med redovisningen av skatten. Utan att skattskyldigheten har inträtt kan dock ingen redovisningsskyldighet föreligga.

En fokusering av studien på skattesubjekten, skattskyldighetens inträde samt skatteobjekten innebär således att punktskatternas särskilda karaktär kommer att undersökas, samtidigt som en undersökning av begreppen har ett generellt skatterättsligt intresse. Utöver dessa regler finns det givetvis även andra regler som är av intresse för en punktskatts funktion, men som inte kommer att undersökas i studien. Den viktigaste enskilda faktorn är givetvis skattesatsens storlek. Återigen finns det anledning att poängtera punktbeskattningens dubbla funktioner, dvs. de fiskala och styrande funktionerna. Skattesatserna måste ofta i praktiken bestämmas som kompromisser mellan dessa ofta motstridiga funktioner. Bortsett från minimiskattesatser för de varor som omfattas av de harmoniserade punktskatterna står det lagstiftaren fritt att sätta skattesatser efter lämplighetsavgöranden.[766] De är individuella för varje enskild skatt och ändras i vissa fall tämligen ofta. Vidare finns ett särskilt för de harmoniserade skatterna komplicerat system av *förfaranderegler*. Dessa kan inte ses som helt isolerade från de materiella skattereglerna. Skattskyldighetens inträde utlöser redovisnings- och deklarationsskyldighet och förfarandereglerna har i detta avseende inverkan på de skattskyldigas likviditet. Transporter av varor som omfattas av de harmoniserade skatterna åtföljs av särskilda *ledsagardokument*, vilka förväntas returneras efter transportens ankomst. Om dokumenten inte returneras kan skattskyldighet inträda för den som sänt varorna. Trots den inverkan förfarandereglerna kan ha på det materiella utfallet är det dock av utrymmesskäl befogat att inte behandla dessa annat än när det är nödvändigt för sammanhanget.

Den särskilda studien kommer att genomföras så att varje delmoment inleds med en teoretisk diskussion rörande undersökningsobjektet. Detta

[764] 13 kap. 1 § IL, 1 kap. 1 § 1 p. ML.
[765] 56 kap. IL. Se även Tjernberg, s. 115–126.
[766] Se art. 2, direktiv 92/79/EEG, art. 3–6, direktiv 92/84/EEG, samt art 3–8, direktiv 92/82/EEG.

objekt undersöks efter de kriterier som framkommit av denna teoretiska diskussion. Den relevanta frågan för studien är inte *vem* som är skattskyldig, *när* skattskyldigheten inträder eller *vad* som är skattepliktigt enligt varje enskild punktskatteförfattning, utan *hur* dessa företeelser avgränsas lagstiftningstekniskt.

Det bör poängteras att det valda upplägget inte är det enda givna. Ett tänkbart alternativ hade varit att såsom i Melz studie av mervärdesskatten som ett genomgående tema jämföra med en annan skatteform, exempelvis inkomstskatten.[767] De aktuella skatternas karaktär av just punktvis beskattning medför dock att en sådan studie förmodligen skulle ha mindre principiellt intresse än en jämförelse mellan två generella skatter. Ett annat alternativ kunde vara att, som Määttä, låta en genomgång av de teorier och principer som ligger bakom beskattningen leda fram till utformandet av en normativ "idealskatt". Eftersom studien omfattar flera skatter torde det dock bli svårt att formulera en "idealmodell" som passar samtliga skatteområden.[768] Studien avser istället att analysera de olika modeller för utformande av punktskatter som förekommer och beskriva de rättsföljder och praktiska konsekvenser dessa modeller medför.

4.3 Det svenska punktskatteområdet

Eftersom det saknas en allmänt vedertagen definition av vad som avses med termen punktskatt måste en översiktlig beskrivning av punktskatteområdet innefatta de skatter som oftast eller stundom uppfattas som punktskatter. En sådan beskrivning kan ta sin utgångspunkt i det "kärnområde" av skatter som behandlas i Riksskatteverkets lagtextsamling och handledning.[769] Av dessa skatter intar de EG-harmoniserade punktskatterna en central roll intäktsmässigt, men även ifråga om regelverkens omfång.

Tobaksbeskattningen utgörs av två skatter, en harmoniserad skatt på cigaretter, cigarrer och röktobak, samt en nationell skatt på snus och tuggtobak.[770] Skatten på cigaretter består dels av en styckskatt per cigarett, dels av en värdeskatt beräknad på ett av tillverkaren eller importören fastslaget *detaljhandelspris*. Övriga produkter beskattas per styck eller per vikt.

[767] Se Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 14–16.

[768] Jfr Määttä, s. 27, som framhåller att det t.ex. behövs olika normativa koldioxid-, svavel- och avfallsskatter för att analysera faktiskt förekommande skatter inom dessa områden.

[769] De skatter som behandlas i handledningen överensstämmer i princip med de som omfattas av 1 kap. 1 § 1 p. LPP.

[770] 2–3, 8 samt 37 §§ LTS.

Alkoholskatten omfattar fem produkttyper, öl, vin, andra jästa drycker än öl eller vin (t.ex. cider), mellanprodukter (huvudsakligen starkviner) samt etylalkohol.[771] Beskattningen av samtliga produkter är harmoniserad.

Tobaks- och alkoholbeskattningen kompletteras med en särskild lag som reglerar beskattning av varor som resande för med sig från andra EU-länder.[772]

Punktskatterna på tobak och alkohol kan ses som typexempel på skatternas dubbla funktion som styrmedel och intäktsgeneratorer. Dessa dubbla funktioner är så givna att de stundom inte ens redovisas i förarbetena.[773] Folkhälso- och nykterhetsaspekter tycks i alla fall ha anförts av lagstiftaren så länge de ifrågavarande skatterna förekommit.[774]

Energibeskattningen utgör det lagtextmässigt mest omfattande och komplicerade området inom punktbeskattningen. LSE reglerar både *energi-, koldioxid-* och *svavelskatter*.[775] För de bränslen som omfattas av mineraloljedirektivet utgår både energi- och koldioxidskatt.[776] Vidare uttas som nationella skatter energi- och koldioxidskatt på vissa bränslen som inte omfattas av mineraloljedirektivet.[777] Svavelskatten uttas på de flesta energi- och koldioxidskattepliktiga bränslen och är unik såtillvida att det är den enda nationella skatten som huvudsakligen följer de harmoniserade skattereglerna.[778] Slutligen uttas en nationell punktskatt på el.[779] Som komplement till energiskatten uttas en skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer enligt en separat lag.[780]

Energiskatterna utgör vad Määttä definierar som *blandade skatter*. De motiveras delvis med miljöskäl, delvis med fiskala hänsyn.[781] Flera andra punktskatter har en övervägande karaktär av miljöskatter. Skatterna på

[771] 2–6 §§ LAS.

[772] Lag (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen. I denna lag regleras bl.a. införselkvoterna från andra EU-länder.

[773] Som exempel kan lämnas SOU 1994:74. Jfr Vogel, Finansrätt och finansvetenskap, s. 59.

[774] Se Eberstein, del II:I, s. 594 och 627.

[775] Jfr Määttäs diskussion rörande vad som avses med en eller flera skatter, se Määttä, s. 54.

[776] 2 kap. LSE.

[777] 2 kap. LSE.

[778] 3 kap. LSE

[779] 11 kap. LSE.

[780] Lag (2000:466) om skatt termisk effekt i kärnreaktorer. Skatten ersatte en tidigare särskild skatt på kärnkraftsel enligt SFS 1983:1104. Denna skatt uttogs i princip på ett sätt motsvarande energiskatten på el.

[781] Määttä, s. 48. Energibeskattningens olika syften redovisas av Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 63–66.

bekämpningsmedel och *gödsel* syftar till att minska användningen av dessa ämnen.[782] *Naturgrusskatten* avses att fördyra en känslig naturtillgång för att göra andra alternativ ekonomiskt fördelaktigare.[783] Den senast tillkomna punktskatten, *avfallsskatten*, förväntas minska mängden avfall som läggs på soptippar, *deponier*.[784]

En tekniskt komplicerad skatt med ett stort antal skattskyldiga är *reklamskatten*. Skatten leder sitt ursprung ur en särskild annonsskatt som infördes för att finansiera presstödet.[785] I sin nuvarande utformning omfattar skatten huvudsakligen annonser som innehåller reklam samt reklam som återges i form av film, ljud eller liknande.[786] Skatten omfattar inte reklam i tv, radio eller på internet och svårigheterna att beskatta dessa medier har medfört att skatten på senare tid har ifrågasatts.[787] Kontrollsvårigheter har lett till att reklamtrycksaker fr.o.m. 1999 inte är skattepliktiga.

En särskild grupp av skatter med lång tradition, både i Sverige och internationellt, är skatter på spel och lotteri. *Spelskatt* utgår på roulett-, kort- och tärningsspel samt på varuautomater.[788] *Lotteriskatt* utgår på vissa lotterier.[789] Lotteriskatten kompletteras med en *skatt på vinstsparande* som utgår på sådant sparande som utgör ett lotteri samt på lotterier i tidningar, radio och tv.[790]

Vidare finns en grupp av skatter på finansiella tjänster. En *särskild premieskatt för grupplivförsäkringar* har införts för att åstadkomma neutralitet mellan sådana försäkringar och avtalsförsäkringar.[791] Ett önskemål om neutralitet mellan pensionsförsäkringar och pensionssparkonto har motiverat *avkastningsskatten på individuellt pensionssparande*.[792]

[782] Lag (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, lag (1984:409) om skatt på gödselmedel.

[783] Lag (1995:1667) om skatt på naturgrus. En skatt på naturgrus diskuterades redan i SOU 1983:56, s. 422, men detta förslag föranledde inte någon lagstiftning.

[784] Lag (1999:673) om skatt på avfall. Avfallskatten konstruerades efter liknande skatter i ett flertal andra europeiska länder. Jag bortser här från att skatten på termisk kraft, som ersätter en äldre skatt, trätt i kraft senare än avfallsskatten.

[785] Se SOU 1988:17, s. 61–72, SOU 1997:53, 53–54. Se även Eklund, SvSkT 1971, s. 296–310, Lindstam, SN 1971, s. 310–316, samt Lindstam, SN 1972, s. 485–492. Reklamskatten har förmodligen influerats av Nicholas Kaldors förslag till brittisk annonsskatt från 1962, se Targetti, s. 244–245. Annonsskatter kommenteras dock av J. S. Mill, tydligen förekom skatteformen redan på denne författares tid, se Mill, s. 860–861.

[786] 1 § RSL.

[787] Se SOU 1997:53.

[788] Lag (1972:820) om skatt på spel.

[789] Lag (1991:1482) om lotteriskatt.

[790] Lag (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m.

[791] Lag (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkringar, m.m. Se även RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 421–422.

[792] Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Se även RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 428.

Utöver dessa skatter finns det ett mindre antal skatter och avgifter som helt eller delvis omfattas av förfarandereglerna i LPP. Denna lag är i sin helhet tillämplig på den avgift som tas ut på *importerade aluminiumburkar*. Delar av regelverket är vidare tillämpligt på *överlastavgift*, *fordonsskatt* samt *miljöavgiften på kväveoxider*.[793]

Även ett mindre antal skatter som inte omfattas av LPP uppvisar likheter med punktskatterna. I första hand har *stämpelskatten på fastigheter* denna karakteristika, men även t.ex. *kupongskatt* och *fastighetsskatt* kan möjligen ses som ett slags punktskatter.[794]

4.4 Punktskatternas rättsliga karaktär

I kapitel 2 har olika ekonomiska begrepp och definitioner av skatter diskuterats. Punktskatter beskrivs ofta som indirekta skatter och som speciella konsumtionsskatter. Dessa definitioner anknyter inte i någon större utsträckning till skatternas rättsliga konstruktioner. Det är därför nödvändigt att finna en annan indelning för att klassificera skatterna efter rättsliga kriterier.[795] Ovan har konstaterats att bestämningar av skattesubjekt, tidpunkten för skattskyldighetens inträde och skatteobjekt är nödvändiga för varje skattelagstiftning. En rimlig utgångspunkt kan därför vara att den rättsliga klassificeringen bör göras efter något eller flera av dessa kriterier.[796] Gemensamt för samtliga skatter som bör betraktas som punktskatter är att de på något sätt utgör beskattning av en vara eller tjänst. Vidare är detta objekt individuellt bestämt för varje enskild skatt. Skatterna uppvisar en sådan heterogenitet att det knappast är möjligt att systematisera dem efter skatteobjekten. Motsatt förhållande gäller ifråga om skattesubjekten. Dessa utgörs till övervägande del av registrerade skattskyldiga, kommersiella aktörer som regelbundet deklarerar och betalar skatt. De aktörer som är skattskyldiga för de olika skatterna utgör en förhållande-

[793] Lag (1972:435) om överlastavgift, fordonsskattelagen (1988:327), lag (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion.

[794] Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, kupongskattelag (1970:624), lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.
Mieszkowski, JPE 1972, s. 359–363, framhåller att åtminstone en lokalt differentierad fastighetsskatt kan medföra samma ekonomiska effekter som en punktskatt. En förhöjd fastighetsskatt på vattenkraftverk infördes som ersättning för en tidigare punktskatt på vattenkraftsel, se 3 § e) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt i dess lydelse enligt SFS 1997:442, avskaffad genom SFS 1998:526.

[795] Äldre rättsliga klassificeringar av indirekta skatter beskrivs av Wallin, SN 1959, s. 353, och framåt.

[796] Som jämförelse kan anföras att indelningen i inkomst av tjänst eller näringsverksamhet sker efter bestämning av skattesubjektet.

vis homogen grupp som knappast kan tjäna som grund för en klassificering. Varken skattesubjekten eller skatteobjekten förefaller därför vara lämpliga kriterier att klassificera skatterna efter. I följande avsnitt undersöks istället hur skillnader mellan skatterna ifråga om konstruktionen av tidpunkten för skattskyldighetens inträde kan användas för att klassificera skatterna. En utgångspunkt kan då tas från den med punktskatterna tekniskt sett likartade mervärdesskatten.

Mervärdesskatten definieras av Westberg som en *transaktionsskatt*.[797] Hans motiv för att använda denna term är följande:[798]

> "Det egentliga skatteuttaget, själva **skattebelastningen, sker i anslutning till tillhandahållandet av en vara eller en tjänst**. Mervärdesskatten blir på detta sätt en skatt på transaktioner, varför den med rätta har betecknats som transaktionsorienterad."[799]

> "Skattebelastningen på transaktionen utgör ett medel att uppnå det egentliga syftet med mervärdesskatten, dvs. att beskatta konsumtionen."[800]

Motsvarande syfte har oftast även punktskatterna. Det är därför inte enbart skatter som beräknas på transaktionsunderlaget, såsom mervärdesskatten och andra skatter beräknade på en varas värde, som kan klassificeras som transaktionsskatter.[801] Även styckeskatter, som beräknas exempelvis efter antal eller kilogram, kan uttas i anslutning till tillhandahållandet. Följaktligen bör även andra skatter än mervärdesskatten, för vilka skattskyldigheten inträder i samband med tillhandahållandet av en vara eller en tjänst, betraktas som transaktionsskatter. Flertalet av punktskatterna är utformade på detta sätt. Det är därför rimligt att betrakta dessa skatter som transaktionsskatter.

Andra skatter tas ut som engångsskatter eller beräknas på en tidsperiod, exempelvis årligen.[802] Dessa skatter belastar ägaren eller innehavaren av ett skatteobjekt. De saknar däremot anknytning till någon inkomst eller transaktion. Denna grupp av skatter kan benämnas som *innehavsskatter*. Som exempel på sådana skatter kan lämnas tullar, förmögenhetsskatt, fastighetsskatt, fordonsskatt och saluvagnsskatt. Det finns således både

[797] Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 88. Jfr Musgrave, The theory of public finance, s. 349, som ser alla skatter som belastar det ekonomiska kretsloppet som skatter på transaktioner.

[798] Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 87.

[799] Se Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 26.

[800] Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 88.

[801] Så tycks emellertid Tipke, s. 932, använda termen.

[802] Med engångsskatt avses i detta sammanhang en skatt som tas ut en gång under skatteobjektets existens, inte en skatt som likt den tillfälliga förmögenhetsskatten (se SFS 1986:1225) för livförsäkringsbolag tas ut en gång under den ifrågavarande författningens giltighetstid.

direkta och indirekta skatter som är konstruerade på detta sätt.[803] Skattskyldighet för innehavsskatterna inträder i regel vid en i lagstiftningen angiven tidpunkt, exempelvis utgången av ett beskattningsår.[804] Punktskatter som är konstruerade som innehavsskatter uppvisar ofta likheter med licensavgifter. I Storbritannien benämns dessa skatter ofta som *excise license duties* till skillnad från vanliga punktskatter, *excise duties*.[805]

I tysk skatterätt skiljs mellan *Verbrauchsteuern* och *Verkehrsteuern*. Till den förstnämnda kategorin hänförs traditionella punktskatter som skatterna på tobak, alkohol och bränslen.[806] Den sistnämnda kategorin leder enligt Tipke sitt ursprung ur stämpelskatterna och omfattar i nuvarande tysk rätt jordförvärvsskatt, försäkringsskatt och brandskyddsskatt.[807] Dessa skatter benämns som *Rechtsverkehrsteuern*, dvs. närmast skatter på rättsliga transaktioner.[808] Även lotteri- och fordonsskatterna nämns ibland som Verkehrsteuern, då tydligen som *realverkehrsteuern*.[809] I tysk doktrin har förekommit en debatt om mervärdesskattens karaktär av Verbrauch- eller Verkehrsteuer, vilken tycks ha förts med utgångspunkt i frågeställningen om skatten avsetts belasta konsumenten eller näringsidkaren.[810] En förutsättning för denna diskussion bör då ha varit att en skatt som klassificeras som en Verkhersteuer är en direkt skatt. Vidare som framhålls av Heinz, Kopp & Mayer utgörs Verkehrsteuern både av direkta och indirekta skatter, varav jordförvärvs-, försäkrings- och fordonsskatter ses som direkta, medan brandskydds- och lotteriskatter anses vara indirekta.[811] Skillnaderna mellan skatteformerna synes i första hand vara av intresse ur andra synvinklar. I den tyska grundlagen skiljs mellan skatteformerna ifråga om fördelningen av skattemedlen mellan förbunds-

[803] Wackernagel definierar direkta skatterna som skatter som utgår vid en viss tidpunkt eller för en viss tidsperiod, se Wallin, SN 1959, s. 360. Jfr även med Eberstein I, s. 40, 42–43, 47 samt 317, Lindstam, SvSkT 1973, s. 309: "Skatt på innehav av fordon utgår årligen som automobilskatt ...", samt SOU 1957:13, s. 14: "Med direkta skatter förstås i allmänhet skatter på förvärv och innehav ...". I tysk rätt förekommer begreppet *Besitzsteuer*, vilket dock snarast tycks motsvara inkomstskatter, se Heinz, Kopp & Mayer, s. 20.

[804] T.ex. 2 § 2 st. lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

[805] Farmer & Lyal, s. 225. Ståhl & Persson Österman, s. 151 samt 160–162, talar om "avgiftsliknande punktskatter", till vilka man dock även hänför energiskatter.

[806] Se Tipke, s. 952–1007.

[807] Tipke, s. 932–933.

[808] Husblad, s. 4, översätter Verkehr med omlopp (av pengar).

[809] Se Tipke & Lang, s. 616, Tipke, s. 933, samt Husblad, s. 4.

[810] Se Tipke, s. 891–899. Mervärdesskattens karaktär i tysk rätt har undersökts av t.ex. Tehler. Den tyska diskussionen har för svensk räkning avfärdats både av Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 41–43, och av Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 87–88.

[811] Heinz, Kopp & Mayer, s. 22. Jfr Förster, s. 126, som uppmärksammar att både näringsidkare och privatpersoner är skattskyldiga för olika *Rechtverkehrsteuern*.

republiken, delstaterna och kommunerna.[812] Vidare skiljer sig längden på tidsfristerna för fastställande av Verkehr- och Verbrauchsteuern, vilka medför att det är av vikt att fastslå till vilken kategori en pålaga skall hänföras.[813] Det tycks dock vara svårt att finna entydiga kriterier för klassificering av skatterna. Förster anför:[814]

> "Die Verkehrsteuern gelten als 'allgemeine Rumpelkammer' für Steuern und Steuerarten, die anderen Kategorien nicht zugeordnet werden können."

Enligt Förster utgör Rechtverkehrsteuern en så heterogen skattegrupp att det är svårt att finna kriterier för att avgränsa dessa från punktskatterna. Indelningen i Verbrauch- och Verkehrsteuer kan därför knappast läggas till grund för en studie av svenska punktskatter.

Som redan konstateras är punktskatt ett heterogent begrepp och det är i denna studie knappast möjligt att fastslå någon normativ definition av vilka skatter som bör betraktas som punktskatter. En systematisering av skatterna efter deras rättsliga karaktär kan utgöra utgångspunkt för en pragmatisk avgränsning av undersökningsområdet. Skatterna klassificeras således efter deras karaktär av transaktionsskatter, innehavsskatter, eller andra former av pålagor.

EG-harmoniserade skatter:

Skatt	Direkt/ indirekt	EG/nationell[815]	Typ av skatt	LPP[816]	Skatt/ avgift	SSK Ludvika[817]
Tobaksskatt	Indirekt	EG	Transaktionsskatt	Ja	Skatt	Ja
Snus och tuggtobak	Indirekt	Nationell	Transaktionsskatt	Ja	Skatt	Ja
Alkoholskatt	Indirekt	EG	Transaktionsskatt	Ja	Skatt	Ja
Energi- och koldioxidskatt	Indirekt	EG	Transaktionsskatt	Ja	Skatt	Ja
Energi- och koldioxidskatt	Indirekt	Nationell	Transaktionsskatt	Ja	Skatt	Ja
Svavelskatt	Indirekt	Nationell	Transaktionsskatt	Ja	Skatt	Ja
Elskatt	Indirekt	Nationell	Transaktionsskatt	Ja	Skatt	Ja
Beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror	Direkt	Nationell	Innehavsskatt	Delvis	Skatt	Nej

[812] Se t.ex. Förster, s. 123, 125, 131–132, Heinz, Kopp & Mayer, s. 21, Tipke, s. 933.
[813] Se Heinz, Kopp & Mayer, s. 21.
[814] Förster, s. 122.
[815] Se avs. 1.8.
[816] Pålagan omfattas av förfaranderegleria i LPP.
[817] Särskilda skattekontoret i Ludvika administrerar pålagan.

Nationella skatter:

Skatt	Direkt/ indirekt	Typ av skatt	LPP	Skatt/ avgift	SSK Ludvika
Kärnkraftsskatt	Indirekt	Innehavsskatt	Ja	Skatt	Ja
Gödselmedelsskatt	Indirekt	Transaktionsskatt	Ja	Skatt	Ja
Bekämpningsmedel	Indirekt	Transaktionsskatt	Ja	Skatt	Ja
Naturgrusskatt	Indirekt	Transaktionsskatt	Ja	Skatt	Ja
Skrotningsavgift[818]	Indirekt	–	Ja	Avgift?[819]	Ja
Reklamskatt	Indirekt	Transaktionsskatt	Ja	Skatt	Ja
Spelskatt	Indirekt	Innehavsskatt	Ja	Skatt	Ja
Lotteriskatt	Direkt	Inkomstskatt	Ja	Skatt	Ja
Skatt på vinstsparande	Indirekt	Inkomstskatt	Ja	Skatt	Ja
Premieskatt	Direkt/ indirekt	Inkomstskatt[820]	Ja	Skatt	Ja
Avkastningsskatt	Direkt	Inkomstskatt	Delvis	Skatt	Ja
Avfallsskatt	Indirekt?	Innehavsskatt	Ja	Skatt	Ja
Burkavgift	Indirekt	–	Ja	Avgift?	Nej
Överlastavgift	Direkt	–	Delvis	Avgift?	Nej
Fordonsskatt	Direkt	Innehavsskatt	Delvis	Skatt	Nej
Miljöavgift på utsläpp av kväveoxider	Indirekt	–	Delvis	Avgift?	Nej
Stämpelskatt	Direkt	Transaktionsskatt	Nej	Skatt	Nej
Kupongskatt	Direkt	Inkomstskatt	Nej	Skatt	Ja
Fastighetsskatt	Direkt	Innehavsskatt	Nej	Skatt	Nej

[818] Bilskrotningsavgiften uttogs tidigare samtidigt med den numera avskaffade försäljningsskatten på motorfordon. Avgiften behandlas i RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 401–402.

[819] Ingen av de i tabellen upptagna pålagorna som benämns som avgifter kan entydigt sägas berättiga den avgiftsskyldige till en motprestation. Den som betalar skrotningsavgift är oftast inte samma person som är berättigad till skrotningspremie då fordonet skrotas. Burkavgiften är avsedd att säkerställa konkurrens på lika villkor mellan inhemsk produktion som ingår i pantsystemet och importerade burkar utan pant. Överlastavgiften är en bötesliknande sanktionsavgift. Miljöavgiften återbetalas till de avgiftsskyldiga i proportion efter hur effektiv rening de uppnått. Den klassificeras av Määttä, s. 64, som en *redistributiv miljöskatt*.

[820] I det ursprungliga förslaget till denna skatt benämndes den som en "särskild inkomstskatt för premie för grupplivförsäkring", se prop. 1990/91:54, s. 377 och 384.

Av utrymmesskäl kan knappast samtliga dessa skatter vara föremål för undersökningen. I ett första led har jag därför valt att exkludera de skatter från undersökningen som inte omfattas av LPP och normalt inte heller betraktas som punktskatter, nämligen stämpelskatt, kupongskatt och fastighetsskatt. Vidare kommer jag även att av utrymmesskäl utesluta de olikartade skatter och avgifter som endast delvis omfattas av LPP. Dessa pålagor utgörs av överlastavgift, fordonsskatt, miljöavgiften på utsläpp av kväveoxider samt skatten på alkohol- och tobaksvaror vid privatinförsel från andra EG-länder. Samma bedömning bör göras för den avgift som tas ut på importerade pantburkar.

När dessa udda pålagor exkluderats återstår det egentliga punktskatteområdet, såsom det uppfattas i t.ex. RSV:s lagtextsamling, handledning och broschyrer. Även detta område framstår emellertid som för brett för en ingående studie. I ett andra led väljer jag att utesluta skatter som visserligen ibland benämns punktskatter och som upptas enligt samma administrativa ordning som övriga punktskatter, men som uppenbart utgör ersättningar för traditionell inkomstskatt. Avkastningsskatten på individuellt pensionssparande är den skatt som kanske mest tydligt faller inom denna kategori. Skatten är konstruerad som en schablonskatt som beräknas på pensionsmedlen.[821] Lotteriskatten framstår i sin nuvarande form som en bruttoinkomstskatt för spelföretaget.[822] Tidigare har beskattningen varit utformad som ersättning för inkomstbeskattning av lotteriets vinnare.[823] Skatten på vinstsparande utgör en sådan beskattning. Starka skäl talar således för att dessa skatter kan utelämnas i undersökningen. En mer tveksam karaktär kan den särskilda premieskatten på utländska grupplivförsäkringar sägas ha. Skatten betalas i vissa fall på försäkringspremien och i andra fall på försäkringsersättningen.[824] I den utsträckning skatten uttas på premie kan den ses som beskattning av en tjänst. Skatten är dock avsedd att träffa premier där förmånen av försäkringen inte är skattepliktig intäkt eller där försäkringstagaren har rätt till avdrag för premien. Premieskattelagen hänvisar i detta avseende till inkomstskattelagens regler och det går därför att konstatera ett samband mellan premieskatten och övriga inkomstskattesystemet.[825] Skatten bör sålunda ses som en ersättning för inkomstskatt och bör därför exkluderas ur undersökningen.

[821] Se 3 § LAP samt RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 428–429.

[822] Lotteriskatten omfattar i princip endast en skattskyldig, AB Trav och Galopp (ATG). Detta bolag är befriat från inkomstskatt från annan näringsverksamhet än fastighet, se 7 kap. 17 § IL.

[823] Se SOU 1990:56, s. 63–68 samt 122.

[824] Se 3–6 §§ LPG samt RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 422–423.

[825] 3 § 1 st. LPG.

Efter dessa avgränsningar återstår ett punktskatterättsligt "kärnområde" bestående framförallt av de EG-harmoniserade skatterna på tobak, alkohol och energi. Dessa skatter kommer att utgöra tyngdpunkten i undersökningen, dels beroende på deras statsfinansiella betydelse, dels beroende på att de utgör både harmoniserad och nationell lagstiftning och därmed exemplifierar ett antal rättsligt intressanta spörsmål.

4.5 Sammanfattning

I detta kapitel har den närmare avgränsningen av den särskilda studien genomförts. Avgränsningen har inledningsvis skett på en horisontell nivå. Med detta avses en selektion av regler som återfinns i flera olika författningar. Syftet med den horisontella avgränsningen är att begränsa studien till rättsregler som har en principiell betydelse för samtliga punktskatter och som anknyter till frågeställningar av stort intresse även för skatterättens allmänna del. Resultatet av denna avgränsning är att studien kommer att fokuseras kring tre centrala företeelser, nämligen skattesubjektet, skattskyldighetens inträde samt skatteobjektet.

Någon entydig definition av vad som utgör en punktskatt finns inte. I Sverige förekommer ett antal pålagor som regelmässigt eller stundom betecknas som punktskatter. Att inkludera samtliga dessa pålagor inom ramen för ett avhandlingsarbete låter sig knappast göras. Således är även en vertikal avgränsning nödvändig. Denna avgränsning inleds med en klassificering av skatternas rättsliga karaktär, bedömd efter vid vilken tidpunkt skattskyldigheten inträder för respektive skatt. För att klassificera skatterna i detta avseende används begreppen transaktions- och innehavsskatter. Klassificeringen är dock inte tillräcklig för eller avsedd att utmejsla ett oomtvistligt punktskattebegrepp. Istället får ett pragmatiskt ställningstagande leda till att undersökningen fokuseras på ett punktskatterättsligt kärnområde, vilket endast innehåller skatter som knappast kan ifrågasättas huruvida de utgör punktskatter eller inte.

5 Skattskyldighet

> "Mons. Say greatly magnifies the inconveniences which result if a tax on a manufacturered commodity is levied at an early, rather than a late period of its manufacture. The manufacturers, he observes, through whose hands the commodity may successively pass, must employ greater funds in consequence of having to advance the tax, which is often attended with considerable difficulty to a manufacturer of very limited capital and credit. To this observation no objection can be made."[826]

5.1 Val av skatteled

Vem som skall vara skattskyldig för en viss skatt brukar sällan utgöra en fråga vid utarbetandet av ny skattelagstiftning. Inom inkomstbeskattningen är det i ett teoretiskt perspektiv oftast givet vilket subjekt som skall utgöra skattesubjekt. En exemplifiering kan göras i form av Prawitz konstaterande:[827]

> "Vi hava hittills sysslat med frågan om vad som är realinkomst. Det återstår oss att bestämma, vem som är inkomsttagare, dvs. vem som skall drabbas av den till inkomsten knutna skattskyldigheten."

Utgångspunkten kan sägas vara att den som har en viss inkomst bör vara skattskyldig för den. Endast i undantagsfall finns anledning för lagstiftaren att ta ställning till vilken kategori av subjekt som skall utgöra skattesubjekt för inkomstskatt. Exempel på dessa fall är makars sambeskattning, föräldrars skattskyldighet för barns inkomster samt frågan om handels-

[826] Ricardo, s. 370.
[827] Prawitz, s. 56.

bolag eller deras delägare skall beskattas. Situationen blir givetvis annorlunda när man överväger en skatt som dels avses vara selektiv och dels inte anknyter skattskyldigheten till ett teoretiskt inkomstbegrepp. Vid utformandet av en punktskatt måste lagstiftaren alltid ta ställning till vilka aktörer som avses vara skattskyldiga för den aktuella skatten.

Valet av skatteled är intressant ur ett antal aspekter. En ofta åberopad fördel med punktskatter är att antalet skattskyldiga kan hållas förhållandevis lågt, vilket givetvis medför låga administrationskostnader jämfört med andra skatter.[828] Denna aspekt kan alltså beskrivas i första hand som *skatteadministrativt praktisk*. Det sätt på vilket lagstiftaren valt att utforma en viss skatt kommer dessutom att avgöra vilka aktörer som är skyldiga att registrera sig som skattskyldiga.

En andra aspekt avser skatternas förväntade *styrverkan*. Valet av skattskyldig tar här sikte på de skattepliktiga produkternas position i det ekonomiska kretsloppet.[829] För att säkerställa en skatts funktion som produktionsfaktor- eller konsumtionsskatt kan ibland kretsen av skattskyldiga behöva avgränsas eller utökas i förhållande till vad som generellt tillämpas för den ifrågavarande skatten.

Som tredje aspekt kan anföras önskemålet om *konkurrensneutralitet* mellan olika marknadsaktörer. Registrering som skattskyldig behöver inte nödvändigtvis innebära negativa konsekvenser för den skattskyldige. I likhet med motsvarande situation inom mervärdesskatteområdet kan skattskyldighet innebära konkurrensfördelar. Det skapas då tröskeleffekter mellan aktörer som registreras som skattskyldiga och sådana som av olika skäl inte kan godkännas för registrering. Principiella frågor rörande neutralitetsaspekter har tidigare diskuterats.[830] I den särskilda undersökningen kommer dessa aspekter att uppmärksammas i de fall de kan påvisas. Det finns anledning att påminna om att fullständig konkurrensneutralitet förmodligen aldrig kan uppnås och att brister i neutraliteten inte nödvändigtvis behöver framstå som objektivt "orättvisa" i förhållande till den "drabbade".

En fjärde aspekt aktualiseras endast ifråga om skatter beräknade på varans värde. Eftersom varans pris i de flesta fall förändras i produktions- och distributionsleden påverkas skatten av i *vilket led* den skattskyldige

[828] Se t.ex. Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 100, Vogel, Finansrätt och finansvetenskap, s. 59, Welinder, Offentlig hushållning, s. 166, samt Årsbok, s. 93. Se Årsbok, s. 101, för uppgifter om antalet skattskyldiga för olika skatter. Jfr SOU 1988:17, s. 360, där reklamskatteutredningen framhåller ett minskat antal skattskyldiga som en fördel med förslaget.

[829] Jfr vad som sägs om produktionsfaktorskatter i avs. 2.7. Denna aspekt diskuteras för energibeskattningens vidkommande utförligt av Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 130–132.

[830] Se avs. 2.8.

befinner sig. Detta problem kommer att diskuteras i samband med behandlingen av värdeskatter.

Ett övergripande krav på de regler som definierar kretsen skattskyldiga måste dock vara att de säkerställer skatteuttaget, dvs. att de garanterar att skattepliktiga produkter blir beskattade. Eftersom svensk punktskatterätt inte har utformats enligt principen om *Sachhaftung* måste kretsen skattskyldiga som huvudregel avgränsas på ett sätt så att de omfattar samtliga aktörer som har möjligheter att tillverka eller importera de skattepliktiga varorna.[831]

Anpassning av kretsen av skattskyldiga för att säkerställa en skatts styrfunktion leder ibland till att *vissa aktörer undantas från skattskyldighet.* Dessa undantag kan lagtekniskt vara svåra att skilja från *undantag från skatteplikt för varor som t.ex. är avsedda för viss användning.* I den fortsatta analysen kommer emellertid undantag från skatteplikt för varor som levererats av vissa aktörer, där varorna ifråga om användningsområde eller utförande inte avviker från andra varor av samma kategori, att bedömas som undantag från skattskyldighetsreglerna. Undantag från skatteplikt som baseras på en varas användningsområde eller utförande bedöms som undantag från skattepliktsreglerna.

Ettledsskatter kan ur ett skattetekniskt perspektiv enklast kategoriseras efter deras inplacering i produktions- och distributionsledet. Terra delar in punktskatterna i två huvudkategorier, *tillverkningsskatter* och *detaljhandelsskatter.*[832] 1952 års kommitté för indirekta skatter använde en tredelning, där den sista kategorin utgjordes av *partihandelsskatter.*[833] Indelningen användes huvudsakligen för att beskriva de särskilda problem som uppstår med en generell ettleds värdeskatt, men terminologin kan även användas vid en allmän systematisering av ettledsskatter.

En *detaljhandelsskatt* uttas i det sista distributionsledet innan slutkonsumenten. Att utta punktskatter som detaljhandelsskatter medför att antalet skattskyldiga för de flesta punktskatter blir omfattande, eftersom alla detaljhandlare måste registreras som skattskyldiga. Fördelen med låga administrationskostnader riskeras därmed. Svårigheter att avgöra vem som är en slutlige konsumenten kan också befaras.[834] Dessutom leder en detaljhandelsskatt till att mängder av obeskattade varor transporteras och förvaras i väntan på leverans till slutkonsumenten, vilket kan resultera i ökad risk för skatteundandragande.[835]

[831] Jfr avs. 2.6.
[832] Terra, Excises, s. 250–251.
[833] SOU 1957:13, s. 102–104. Indelningen används även av Ishi, s. 232. Cnossen, Excise systems, s.15, använder en ytterligare förfinad indelning.
[834] Mattsson, Skattepolitik, s. 103.
[835] Terra, Excises, s. 250–251.

Som en *partihandelsskatt* betecknas en skatt som uttas hos aktörer som levererar varor till detaljhandlare.[836] Eftersom alla varor inte säljs i flera led är det nödvändigt att även producenter och importörer är skattskyldiga för att kunna upprätthålla en generell beskattning.[837] I jämförelse med detaljhandelsskatten bör antalet skattskyldiga regelmässigt bli lägre. Samma nackdel i form av obeskattade varor som lämnar tillverkaren eller importören kvarstår dock.

En *producentskatt* eller *tillverkningsskatt/importskatt* uttas hos tillverkaren eller importören. De flesta punktskatter har traditionellt utformats som producentskatter, huvudsakligen för att minimera antalet skattskyldiga och underlätta skattekontrollen.

Avsikten med detta kapitel är bl.a. att utröna hur reglerna har utformats för att täcka handhavandet av skattepliktiga produkter. Vidare kommer det att undersökas i vilken utsträckning det finns neutralitetsbrister eller tröskeleffekter i lagstiftningen. Det kommer även att påvisas hur skatteregler används för att åstadkomma rättsverkan inom andra rättsområden.

Kapitlet är disponerat så att det inleds med en undersökning av termen "skattskyldighet" och dess innebörd enligt svensk skatterätt. Vidare undersöks skattskyldighetsbegreppet i de nationella punktskatterna. Termen "skattskyldighet" saknas i de gemenskapsrättsliga punktskattedirektiven och det är därför nödvändigt att undersöka innebörden av de regler om betalningsansvar för skatterna som finns i cirkulationsdirektivet. När dessa regler undersökts är det möjligt att gå vidare och studera hur de har implementerats i de svenska punktskatteförfattningar som bygger på de harmoniserade reglerna. De svenska författningarna har utformats på ett för svensk skatterätt traditionellt sätt och det är således av intresse att utröna huruvida deras utformning överensstämmer med cirkulationsdirektivet.

5.2 Innebörden av termen skattskyldig

5.2.1 Vad avses med skattskyldighet?

I svenska punktskattelagar utpekas en särskild kategori av aktörer som betecknas som *skattskyldiga*. I följande avsnitt undersöks den generella innebörden av termen skattskyldighet i svensk skatterätt. Avsnittet är disponerat på så sätt att i ett första delavsnitt undersöks termens användning

[836] SOU 1957:13, s. 102.

[837] I SOU 1957:13, s. 102, anfördes att även större detaljhandlare kunde vara skattskyldiga för en partihandelsskatt. I studien kommer dock termen att användas på ett sådant sätt att den exkluderar detaljister.

inom den direkta beskattningen medan användningen inom den indirekta beskattningen undersöks i ett andra underavsnitt. I det tredje underavsnittet definieras de olika betydelser av termen som identifierats och avsnittet avslutas med en beskrivning av skattskyldighetens faktiska innebörd, följt av en sammanfattning.

Ofta indelas skattskyldighet i två beståndsdelar, objektiv och subjektiv skattskyldighet.[838] Den objektiva skattskyldigheten refererar till vad som är skattepliktigt, dvs. skattobjektet, medan den subjektiva skattskyldigheten utgör en avgränsning av vilka subjekt som är skattskyldiga. Det är således rekvisiten för subjektiv skattskyldighet som avses när termen definieras i lagtexten. För att en reell skattskyldighet skall föreligga måste både rekvisiten för objektiv och subjektiv skattskyldighet vara uppfyllda.[839] Det bör framhållas att även den subjektiva skattskyldigheten medverkar till att avgränsa skattepliktens omfattning.[840] Undantag från subjektiv skatteskyldighet innebär ju att inkomst, förmögenhet eller varor som tillfaller eller innehas av den skattebefriade förblir obeskattade, även om de formellt är skattepliktiga.

Den rättsliga avgränsningen av skattskyldigheten inom punktskatteområdet måste således säkerställa dels att skatteuttaget upprätthålls i den utsträckning som anses nödvändigt, dels att det sker i det avsedda skatteledet. Melz anför ifråga om mervärdesskatt:[841]

> "För den rättsliga bedömningen av skattskyldigheten måste syftet med varuförvärvet bedömas på grundval av utåt iakttagbara omständigheter. Bedömningen kan därvid utgå *från rättssubjektets, verksamhetens eller prestationernas karaktär.* "

Inom punktskatteområdet har avgränsningen av skattskyldigheten i olika fall gjorts med samtliga dessa kriterier.

1. Det finns inga uttryckliga definitioner i någon av skattelagarna av vad termen skattskyldig innebär. Termen används dock på ett flertal ställen. Betydelsen av termen får, såvitt inkomstskattelagen avses, deduceras fram ur framförallt 1 kap. 3 § samt 3–7 kapitlen. Av det förstnämnda lagrummet kan bl.a. utläsas att fysiska personer skall betala kommunal inkomst-

[838] SOU 1997:2, del II, s. 34, Lodin, m.fl. 1994, s. 38, Melz, SN 1992, s. 463 samt Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 210. I äldre litteratur indelas istället i objektiv skatteplikt och subjektiv skattskyldighet, se Eberstein II:II, s. 743, och Ljungman, s. 8.

[839] Ljungman, s. 8–9, formulerar detta som att skattskyldighet och skatteplikt blir synonymer.

[840] Jfr Eberstein I, s. 101–102, Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 88.

[841] Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 88.

skatt och statlig inkomstskatt på vissa inkomster samt på avsättningar till expansionsfonder och att juridiska personer skall betala statlig inkomstskatt på inkomst av näringsverksamhet. Att betala inkomstskatt synes då vara en följd av att någon har bedömts vara skattskyldig. I 3–7 kapitlen avgränsas den subjektiva skattskyldigheten. Av t.ex. 3 kap. 17 § IL framgår att vissa personer är *begränsat skattskyldiga*. I den följande paragrafen definieras dessa:

> "Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för
> 1. inkomst av *näringsverksamhet* från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige ..."

I flertalet övriga skattelagar tycks termen "skattskyldig" användas på motsvarande sätt. I SINK definieras termen "skattskyldig" genom följande formulering:[842]

> "Skattskyldiga är fysiska personer som är bosatta utomlands och uppbär inkomst som är skattepliktig enligt 5 § och som inte undantagits från skatteplikt enligt 6 § 1 eller 4."

För andra skatter än de egentliga inkomstskatterna definieras termen "skattskyldig" oftast i förhållande till det objekt som beskattas. Av 1 § AGL framgår att skatt utgår för egendom som förvärvas genom arv, testamente eller gåva. Enligt 2 § AGL är den som förvärvar egendomen skattskyldig. Liknande teknik används ifråga om fastighetsskatt.[843]

Att någon är subjektivt skattskyldig för någon av ovan beskrivna skatter förutsätter således att objektiv skattskyldighet föreligger. Bestämningen av den subjektiva skattskyldigheten får endast betydelse när det gäller att undanta subjekt som redan är objektivt skattskyldiga från skattskyldighet. Det är denna aspekt som skattskyldighet inom inkomstbeskattningen undersökts i doktrinen.[844] Det är också denna användning av termen som föreslås av Ljungman:[845]

> "När därför en fysisk eller juridisk person av lagen betecknas såsom (subjektivt) skattskyldig, synes naturligast att förstå detta under den tysta förutsättningen att (objektiv) skattepliktig egendom eller inkomst jämväl föreligger."

[842] 3 § SINK. Liknande formulering återfinns i 4 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
[843] Se 1 och 2 §§ LSF.
[844] Mest omfattande är Sandströms studie från 1953, Om skattskyldighet för inkomst enligt svensk rätt. En annan studie som behandlar denna fråga är Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt.
[845] Ljungman, s. 8.

2. På den indirekta beskattningens område förekommer dock termen skattskyldig med olikartad innebörd. I följande underavsnitt kommer olika påvisbara begreppsanvändningar att undersökas.

2.1 Under rubriken "Skattskyldiga" uppräknas i de harmoniserade punktskattelagarna olika kategorier av skattskyldiga.[846] Som exempel på sådana kategorier kan lämnas "den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor" eller den som "yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor". För flertalet av dessa skattskyldiga har definitionen kopplats till den händelse som utlöser skattskyldigheten, dvs. tillverkning eller införsel/import av skattepliktiga varor. Dessa händelser kan alltså ses som ett avgörande rekvisit för att objektiv skattskyldighet skall föreligga.[847] Förster anför ifråga om tysk rätt:[848]

> "Der Anknüpfungspunkt bildet zusammen mit dem besteuerten Wirtschaftsgut das Steuerobjekt. Dabei ist der Anknüpfungspunkt der Teil des Steuerobjekts, des den Bezug zwischen dem zu besteuernden Gegenstand und dem Steuerschuldner herstellt."

Denna definition av termen skattskyldighet påminner då om den som i föregående avsnitt påvisats inom inkomstskatterätten. I mervärdesskattelagen förekommer termen skattskyldig med motsvarande innebörd. I 1 kap. 2 § ML uppräknas ett antal kategorier av skattskyldiga, vilka relateras till de händelser som medför skattskyldighet, dvs. omsättning eller förvärv av skattepliktiga varor eller tjänster.[849] Westberg anför ifråga om bestämningen av vem som är skattskyldig för mervärdesskatt:[850]

> "Bestämningen är operationell. Den som i de i paragrafen angivna fallen omsätter eller förvärvar en vara eller en tjänst eller importerar en vara är skyldig att betala skatt enligt ML. Denna skyldighet måste skiljas från genomförandet av sådana transaktioner som enligt ML utlöser skattskyldigheten."

2.2 För två kategorier av skattskyldiga i de harmoniserade punktskattelagarna, godkända upplagshavare och godkända skatterepresentanter, definieras skattskyldigheten på ett annat sätt än vad som ovan beskrivits. De är skattskyldiga när de har godkänts av beskattningsmyndigheten som upplagshavare eller som skatterepresentant för upplagshavare i annat EG-

[846] 9 § LTS, 8 § LAS, 4 kap. 1 § LSE. (Rubriken i LSE lyder "Vem som är skattskyldig".)
[847] Jfr Ljungman, s. 10, som anför att reglerna i arvsskattelagen torde förlora sin mening om de inte avsåg även den objektiva skatteplikten.
[848] Förster, s. 66.
[849] I 9 c kap. 5 § ML finns en liknande regel.
[850] Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar, s. 34.

land. Skattskyldigheten är således en följd av ett myndighetsbeslut.[851] Den som är godkänd som t.ex. upplagshavare är alltså skattskyldig, även för det fall att han eller hon inte har handhaft varor på ett sådant sätt att dessa skall beskattas. Objektiv skattskyldighet är uppenbarligen inget rekvisit för att subjektiv skattskyldighet skall föreligga i dessa fall. Den subjektiva skattskyldigheten föreligger så snart en aktör registrerats som skattskyldig och det får då i varje enskilt fall undersökas om en händelse som medför objektiv skattskyldighet har inträffat.

En jämförelse med mervärdesskatten kan påvisa liknande skattskyldighetsformer. I GML användes termen skattskyldighet även i situationer då det inte förelåg någon skyldighet att betala skatt, exempelvis vid förtida registrering av skattskyldiga.[852] Westberg anför avseende GML:[853]

> "De lege lata är det min uppfattning, att ordalydelse, motivuttalanden och rättsfall klargör, att **skattskyldighet kan anses föreligga, trots att någon omsättning inte har kommit till stånd.**"

Begreppsanvändningen i GML diskuterades av lagrådet i samband med reformering av lagen. Att bli förklarad skattskyldig enligt kunde enligt lagrådet vara ett gynnande beslut.[854] Vidare kritiserade man att termen skattskyldighet användes i uttrycket "skattskyldighetens inträde", dvs. som en del av den objektiva skattskyldigheten. Användningen av termen "skattskyldighet" på dessa sätt var enligt lagrådet ett utslag av begreppsjuridik:[855]

> "De anförda exemplen kan räcka för att illustrera hur lagstiftaren laborerat med begreppen utan hänsyn till deras mening i andra skattesammanhang och ibland så att de förlorat sin förankring i begreppets språkliga innebörd. ML genomsyras av en begreppsjuridik som är främmande för svensk lagstiftning."

Av förarbetena till ML framgår att man avsåg en renodling av termen skattskyldig till att endast avse personer som var skyldiga att betala skatt.[856] Enligt 9 kap. ML kan emellertid fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare begära av beskattningsmyndigheten att man be-

[851] Anmälan om registrering skall göras hos beskattningsmyndigheten senast två innan verksamheten påbörjas, se 2 § FPP.
[852] 2 § 5 st. GML.
[853] Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 407.
[854] Prop. 1989/90:111, s. 294.
[855] Prop. 1989/90:111, s. 295. Jfr även Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar, s. 34. Thuronyi, s. 75, avråder från användandet av konstgjorda termer som definieras i skattelagstiftningen och som förvillar läsare som inte är vana vid lagtexten.
[856] SOU 1992:6, del I, s. 35 och 97, prop. 1993/94:99, s. 105 och 106. Jfr Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar, s. 29.

slutar att han/hon skall vara skattskyldig för fastighetsuthyrning. Detta uttrycks på följande sätt:[857]

> "Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast om skattemyndigheten har beslutat om detta efter ansökan (frivillig skattskyldighet)."

Denna form av skattskyldighet måste då ha en annan karaktär än den skattskyldighet som följer av att omsättning har skett. Enligt lagrådet påminner regeln om de skattskyldighetsregler i GML man avsett att rensa ut.[858] I likhet med punktskatteförfattningarna kan därför mervärdesskattelagen sägas innehålla både regler som kräver objektiv skattskyldighet för att subjektiv skattskyldighet skall föreligga och regler som medför att subjektiv skattskyldighet föreligger så fort den sökande av beskattningsmyndigheten har godkänts som skattskyldig.

2.3 Uttrycket "skattskyldig" används som ovan beskrivits även som rubrik över båda dessa former av skattskyldighet.[859] Termen används då som en samlingsbeteckning för dessa former och utgör därmed en tredje definition. Denna begreppsanvändning kan då enklast beskrivas som en definition av vilka som kan vara skattskyldiga i olika situationer.

2.4 Termen "skattskyldig" kan emellertid ha ytterligare en innebörd, vilken kan sägas motsvara dess vardagliga användning. Av 6 kap. 3 och 4 §§ ML framgår att om en skattskyldig försätts i konkurs eller avlider, är konkursboet eller dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursen eller dödsfallet. Termen skattskyldig (dvs. den som försätts i konkurs eller dör) kan här inte gärna motsvara definitionerna i 1 kap. 2 § ML, eftersom dessa förutsätter att den händelse som utlöser skattskyldigheten redan har inträffat. I jämförelse med 6 kap. 5 § ML framgår också att lagrummen inte enbart avser de som är skattskyldiga för fastighetsuthyrning. Termen skattskyldig bör i detta sammanhang förstås som en beteckning på en aktör som regelbundet genomför transaktioner som utlöser skattskyldighet.[860] Att lagtexten nämner *verksamhet*

[857] 9 kap. 1 § 1 st. ML.

[858] Prop. 1993/94:99, s. 283. Uttalande avser regeln i dess ursprungliga version, men innebörden är densamma.

[859] 9 § 1 st. LTS, 8 § 1 st. LAS, 4 kap. 1 § 1 st. LSE.

[860] Den närmare gränsdragningen mellan konkursgäldenärens och konkursboets skattskyldighet har undersökts av Öberg, s. 109–142. Öbergs uppfattning, se s. 141, är att tidpunkten för skattskyldighetens inträde inte ensam kan vara avgörande för omfattningen av konkursboets skattskyldighet. Med skattskyldighet måste då avses något vidare än ett förhållande orsakat av att skattskyldigheten har inträtt.

efter konkurs eller dödsfall i kombination med att skattskyldighet som huvudregel förutsätter yrkesmässig verksamhet talar för denna tolkning. Denna användning av termen skattskyldig förekommer på flera ställen i förfaranderegleрna i LPP, t.ex. i 2 kap. 4 § och 5 kap. 4 § LPP. Denna betydelse används även i 2 kap. 6 § LPP, där det sägs att den som är *registrerad som skattskyldig* skall lämna deklaration även för redovisningsperiod då han inte har någon skatt att redovisa.[861] Vidare förekom användningen i numera upphävda delar av ML, t.ex. 14 kap. 1, 3 och 7 §§ ML. I SBL har särskilt stadgats att med skattskyldig likställs i denna lag bl.a. även den som är berättigad till återbetalning av ingående mervärdesskatt, dvs. den som enligt GML betecknades som tekniskt skattskyldig.[862]

I dessa förfaranderegler framträder termen skattskyldig med en annan användning än de föregående. Avsikten är här inte att definiera och avgränsa den subjektiva skattskyldigheten, utan koppla denna till deklarations-, redovisnings- och uppbördsregler. Detta är också den huvudsakliga funktionen av 6 kap. 3 och 4 §§ ML.[863] Efter konkursen eller dödsfallet är det ju konkursboet eller dödsboet som skall redovisa skatten.

3. Ovan har fyra olika definitioner av den subjektiva skattskyldigheten beskrivits. För den första av dessa former är objektiv skattskyldighet en förutsättning för subjektiv skattskyldighet. Om objektiv skattskyldighet inte föreligger saknas det i dessa fall intresse av att undersöka den subjektiva. Denna definition av den subjektiva skattskyldigheten kan då betecknas som en *funktionell* skattskyldighet. Det tycks också vara lagstiftarens avsikt att endast använda termen på detta sätt i modern lagstiftning.[864]

Emellertid finns det flera exempel på lagrum där denna avsikt inte genomförts. Vissa aktörer betecknas som skattskyldiga i och med att de godkänts av skattemyndigheten. Detta är dock inte tillräckligt för att medföra att de även skall vara skyldiga att betala ett visst skattebelopp. Objektiv skattskyldighet är inte ett nödvändigt rekvisit för att subjektiv skattskyldighet skall föreligga. Rekvisitet ersätts istället med krav på godkännande eller registrering.

För att beteckna skattskyldiga, vars subjektiva skattskyldighet inte är avhängig att objektiv skattskyldighet föreligger, utan är en följd av ett re-

[861] Denna användning förekommer även i förarbeten, t.ex. SOU 1981:83, del 1. Se särskilt s. 250. Jfr Eberstein, I, s. 341 not 2.

[862] 2 kap. 4 § 3 st. 2 p. SBL.

[863] Reglerna bör ses som ett förtydligande av vad som ändå rimligen bör gälla under förutsättning att konkursboet eller dödsboet bedriver yrkesmässig verksamhet. Jfr SOU 1992:6, del I, s. 182., och prop. 1993/94:99, s. 188.

[864] Jfr t.ex. konstruktionerna i ML och IL.

gistreringsbeslut eller liknande statusförhållande uppkommet genom ett myndighetsbeslut, har jag valt att använda samma beteckning som tidigare använts för aktörer som var registrerade som skattskyldiga för mervärdesskatt trots att de enbart redovisade ingående skatt, nämligen *teknisk* skattskyldighet.

Termen "skattskyldig" i rubrikerna till de paragrafer i de harmoniserade punktskattelagarna som behandlar skattskyldiga framstår som en samlingsbeteckning. Denna omfattar både aktörer som är skattskyldiga därför att skattskyldigheten har inträtt för de varor de handhar och sådana aktörer som är skattskyldiga för att de har godkänts som upplagshavare eller skatterepresentanter, men som de facto inte behöver ha genomfört några förfarande som utlöser skattskyldighet. När termen skattskyldig används i lagtexten som samlingsbeteckning på funktionellt och tekniskt skattskyldiga kan den benämnas som *legal* skattskyldighet.[865]

Slutligen kommer de fall där termen skattskyldig används som beteckning för aktörer som bedriver kontinuerlig skattepliktig verksamhet, ungefärligen som synonym till registrerade skattskyldiga, att betecknas som *administrativ* skattskyldighet. Denna användning av termen måste ses som naturlig, i och med att den indirekta beskattningen i huvudsak omfattar kommersiella aktörer med en pågående verksamhet, vilket också återspeglas i att det i de flesta fall finns krav på att verksamheten skall ha ett visst omfång för att någon skall ha rätt eller skyldighet att registrera sig som skattskyldig. Emellertid omfattar den inte exempelvis privatpersoner som importerar skattepliktiga produkter. Den administrativa skattskyldigheten framstår i likhet med den tekniska som vad som inom mervärdeskatterätten har betecknats som begreppsjuridik, eller mer korrekt begreppsjurispendens. Begreppet innehåller således endast en subjektiv avgränsning och man får i det enskilda fallet undersöka om objektiva kriterier föreligger. I och med att begreppet både omfattar de tekniskt skattskyldiga och huvuddelen av de funktionellt skattskyldiga kommer även den senare kategorin att omfattas av den begreppsjuridiska förvirringen.

Mångtydigheten i begreppet skattskyldig härrör möjligen från 1923 års taxeringssakkunniga, som med skattskyldig avsåg varje person med inkomst, förmögenhet eller dylikt som kunde bli föremål för beskattning, även om beloppet inte var så högt att någon skatt utgick.[866] Denna definition av termen kom att användas i tidigare versioner av 51 § KL och 9 § 5 mom. SIL:

[865] Inte ens denna definition täcker dock samtliga aktörer som de facto kan vara skattskyldiga, vilket kommer att diskuteras i avs. 5.5.6.

[866] SOU 1925:27, s. 174. Se även Ljungman, s. 6.

> "Skatteplikt till statlig inkomstskatt inträder ifråga om skattskyldiga som avses i 10 a §, då beräknad beskattningsbar inkomst uppgår till minst 100 kr."[867]

Kuylenstierna ansluter sig till detta sätt att definiera termen och anser att med skattskyldig avses den som "principiellt är skattskyldig".[868] Ljungman invänder dock mot utredningens förslag till definition av termen skattskyldig:[869]

> "Emellertid leder den av taxeringssakkunniga föreslagna terminologin till språkligt ohållbara konsekvenser. Man skulle nämligen bl.a. ha att räkna med skattepliktig inkomst, för vilken skatteplikt icke förelåge, liksom med skattskyldiga, som icke vore skyldiga att betala skatt. Ett sådant kineseri bidrager sannerligen icke till att göra skattelagstiftningen begriplig för menige man – en uppgift, som i vår tid ter sig allt nödvändigare."

Av de ovan beskrivna definitionerna av skattskyldighet kan då endast den funktionella motsvara vad Ljungman avsåg. De återstående utgör olika former av "principiell skattskyldighet".

4. Dessa olika definitioner av termen "skattskyldighet" besvarar inte frågan vilka rättsföljder den medför. Skattskyldigheten kan sägas innebära en formell skyldighet att betala skatt, men utgör endast ett första steg i riktningen mot en reell betalningsskyldighet.[870] Inom punktskatteområdet medför skattskyldighet som huvudregel en skyldighet att redovisa skatten till beskattningsmyndigheten genom att avlämna deklaration.[871] Redovisningsskyldigheten inträder som huvudregel när affärshändelsen som grundar skattskyldigheten bokförts eller borde ha bokförts och fullgörs genom upprättande av deklarationer. Dessa lämnas av registrerade skattskyldiga för varje redovisningsperiod, i regel en månad, eller av övriga skattskyldiga, för varje skattepliktig händelse.[872] På grundval av deklarationen fattas ett beskattningsbeslut.[873] Först nu har en formell betalningsskyldighet uppstått. I likhet med vad som gäller inom mervärdesskatteområdet skall skatten som huvudregel betalas in samtidigt med deklarationen.

[867] 9 § 5 mom. SIL i dess lydelse enligt SFS 1982:416, upphävt genom SFS 1986:508.
[868] Kuylenstierna, SvJT 1932, s. 40. Termen används på detta sätt i flera äldre framställningar, t.ex. Hedborg m.fl., Kuylenstierna m.fl., s. 78, Lundevall, s. 65, och Sandström, Om taxering för inkomst eller förmögenhet, s. 75.
[869] Ljungman, s. 8.
[870] Jfr Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 100.
[871] 2 kap. 1 § LPP.
[872] 2 kap. 2–3 och 5 §§ LPP.
[873] 4 kap. 2 § LPP. Dessa beslut fattas i de flesta fall konkludent när beskattningsmyndigheten mottar deklaration och skatteinbetalning.

Att någon är skattskyldig innebär då huvudsakligen en deklarationsskyldighet för den aktuella skatten. Själva betalningsskyldigheten uppkommer i samband med deklarationen och skattens storlek går ofta inte att beräkna förrän vid detta tillfälle. Begreppet skattskyldighet är av formell karaktär och när man med detta avser "den som är skyldig att betala skatt" är detta en villkorad skyldighet, såtillvida att den i realiteten inte inträder förrän ett beskattningsbeslut har fattats. Detta sker inom den indirekta beskattningen oftast momentant. Skattskyldigheten kan då modifieras av eventuella avdrag den skattskyldige kan vara berättigad till. Detta kan leda till att skatt istället återbetalas. Även för det fall den skattskyldige är reellt betalningsskyldig kan något annat subjekt senare bli berättigat till återbetalning av skatten.[874]

Vidare är det inte alltid den skattskyldige som är betalningsskyldig. Preliminärskatteavdragen inom inkomstbeskattningen är ett exempel på motsatsen. I studien kommer att undersökas om subjekt som inte är skattskyldiga kan vara betalningsansvariga för punktskatter.[875]

Willgren har som förtydligande av dessa förhållanden indelat skattskyldigheten i *abstrakt* och *konkret* skattskyldighet.[876] Den abstrakta skattskyldigheten är den villkorade skyldighet som uppstår när objektiv och subjektiv skattskyldighet är för handen:

> "Närmare innefattar den abstrakta skattskyldigheten emellertid endast den skattskyldiges förpliktande att fullgöra vad skattelagen fordrar i och för realiseringen av det offentligrättsliga samfundets skatteanspråk, framför allt att avgiva sådana deklarationer och anmälningar, som äro föreskrivna för anspråkets fastställande eller betingas av kontrollen däröver."[877]

Den konkreta skattskyldigheten motsvarar då den reella betalningsskyldigheten.

Sammanfattningsvis kan sägas att begreppet "skattskyldighet" huvudsakligen har en formell innebörd. För att skattskyldighet skall föreligga krävs att både skattskyldighetens objektiva och subjektiva beståndsdelar är för handen. Den som är skattskyldig är i regel redovisnings- eller deklarationsskyldig för den aktuella skatten. Deklarationsskyldigheten leder vidare till en faktisk betalningsskyldighet. Den reella rättsverkan av att vara skattskyldig måste undersökas separat för varje skatt och med hänsyn tagen till de uppbördsregler som gäller för skatten ifråga.

[874] Exempelvis en icke skattskyldig som exporterat varor skattepliktiga för någon av de harmoniserade skatterna till annat EU-land.

[875] I studien bortses från det ställföreträdaransvar som företrädare för juridiska personer kan åläggas, vilket är en form av sådant betalningsansvar för skatter.

[876] Se Willgren, TfR 1927, s. 30–31.

[877] Willgren, TfR 1927, s. 31.

Termen "skattskyldighet" kan indelas i fyra betydelser som förekommer på olika ställen i skattelagstiftningen. Den huvudsakliga användningen av termen sker i dess normalspråkliga betydelse, dvs. som beteckning på den som efter att de objektiva och subjektiva kriterierna är uppfyllda är skyldig att betala skatt. Denna användning har i studien benämnts som funktionell skattskyldighet. I några lagrum används termen som beteckning på den som blivit skattskyldig efter ett beslut av beskattningsmyndigheten. Denna definition kan betecknas som teknisk skattskyldighet och utgör endast en subjektiv skattskyldighet. Det får då i varje enskilt fall undersökas om objektiv skattskyldighet föreligger. Termen "skattskyldig" används även som en samlingsbeteckning på funktionella och tekniskt skattskyldiga. Denna användning kan benämnas som legal skattskyldighet. Slutligen används termen "skattskyldig" som beteckning på kommersiella aktörer som regelbundet redovisar skatt. Denna form av skattskyldighet kallas i studien för administrativ skattskyldighet.

5.2.2 Yrkesmässighet

Begreppen "yrkesmässig" och "yrkesmässighet" är centrala i skatterätten. Inom inkomstbeskattningen används begreppen för att särskilja inkomstslaget näringsverksamhet från inkomst av tjänst eller av kapital.[878] Skiljelinjen mellan de olika inkomstslagen går då i huvudsak inte vid vad som skall beskattas utan hur skatten skall beräknas. Inom mervärdesskatterätten har däremot begreppen en avgörande betydelse för skattskyldighetens omfång. Avsikten med denna skatt är att beskatta det mervärde som uppstår i ett transaktionsled, vilket medför att alla aktörer utom den slutlige konsumenten bör vara skattskyldiga.[879] Som huvudregel dras gränsen mellan skattskyldiga aktörer och konsumenter med kriteriet yrkesmässighet.[880]

Kriteriet "yrkesmässighet" har emellertid jämfört med mervärdesskatterätten en mer begränsad betydelse inom punktskatteområdet. Eftersom de aktuella skatterna endast omfattar *ett* distributionsled kan inte enbart detta kriterium användas för att avgränsa skattskyldiga aktörer från konsumenter. Strävan att beskatta samtliga skattepliktiga varor som konsumeras leder samtidigt till att icke yrkesmässig import eller tillverkning måste beskattas. Detta får till följd att kriteriet "yrkesmässighet" får sin största betydelse i att avgöra vilken kategori av skattskyldiga en viss

[878] 13 kap. 1 § IL.
[879] Se Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 88, Fink, m.fl., s. 1:3.
[880] 1 kap. 1 § 1 p., 4 kap. 1–3 §§, 4 kap. 5–8 §§ ML.

aktör skall hänföras till.[881] I vissa fall är dock icke yrkesmässig tillverkning inte skattepliktig.[882]

Definitioner av termen "yrkesmässighet" saknas i flertalet punktskatteförfattningar.[883] LSB, LSE och LSG innehåller särskild regel varav det framgår att med "yrkesmässig" avses verksamhet som utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL eller som bedrivs i former som är jämförliga med sådan verksamhet och där ersättningen för omsättningen överstiger 30 000 kr.[884] Dessa definitioner av yrkesmässighet motsvarar således mervärdeskatterättens.[885] Rörande verksamhet som bedrivs i former jämförliga med näringsverksamhet anför RSV att bestämmelserna om sådan verksamhet skall tillämpas restriktivt och i undantagsfall.[886] I huvudsak avses fall där anställda bedriver verksamhet som påminner om näringsverksamhet.[887] Däremot anses inte hobby utgöra verksamhet jämförlig med näringsverksamhet, trots att den numera är skattepliktig i inkomstslaget tjänst.[888] Detta medför att det finns ett visst utrymme för aktiviteter som inte är att betrakta som yrkesmässiga.[889] I realiteten är det dock svårt att ge exempel på någon mer omfattande hobbymässig produktion av någon av de punktskattepliktiga varorna.[890]

En något annorlunda definition av begreppet yrkesmässighet finns i reklamskattelagen. Som yrkesmässig definieras i denna lag verksamhet där inkomsten utgör inkomst av näringsverksamhet enligt IL samt verksamhet som inte utgör sådan näringsverksamhet, men som består av mer än enstaka tillhandahållande av skattepliktiga annonser eller reklam.[891] Utrymmet för en mer omfattande verksamhet som inte är skattepliktig är således i det närmaste obefintligt. Eftersom icke yrkesmässigt tillhandahållande av annonser och reklam är skattefritt är det av vikt att definitionen av yrkesmässighet är så vid som möjligt.

[881] Ett exempel på motsatsen är rättsfallet RÅ 1991 ref 104, som gällde en avgift på kemiska produkter. Denna togs endast ut vid yrkesmässig tillverkning eller import. En jordbrukare som importerat gödsel för eget bruk befanns inte vara avgiftsskyldig, eftersom importen inte hade skett yrkesmässigt.

[882] Exempelvis privat tillverkning av öl eller vin.

[883] Termen förekommer inte i LSN eller LSP.

[884] 4 § 3 st. LSB, 1 kap. 4 § LSE, 4 § 2 st. LSG.

[885] 4 kap. 1 § ML.

[886] Handledning för mervärdesskatt, s. 176.

[887] Handledning för mervärdesskatt, s. 177.

[888] Situationen under GML tycks ha varit oklar. Det finns visst stöd för att hobby skulle kunna ha varit mervärdesskattepliktig, se Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 94–95.

[889] Av avs. 5.5.8 framgår att gemenskapsrätten innehåller liknande regler.

[890] Försäljning av "hobbymässigt" framställt öl eller vin är givetvis inte tillåtet enligt alkohollagstiftningen.

[891] Anv. till 9 § RSL.

Kriteriet "yrkesmässig tillverkning eller import" kan knappast medföra neutralitetsbrister mellan olika aktörer. Sådana brister bör endast mätas mellan olika kommersiella aktörer. Icke-kommersiella aktiviteter utmärks just av att de saknar vinstsyfte och det kan då knappast bli aktuellt att jämföra deras situation jämfört med professionella aktörer. Eftersom i princip samtliga aktörer med någon som helst verksamhet av betydelse kan förmodas ha ett vinstsyfte blir utrymmet för skattefria aktiviteter synnerligen begränsat.

Detta leder också till konstaterandet att kravet på yrkesmässighet för att kunna godkännas eller registreras som skattskyldig enligt de olika punktskatteförfattningarna inte heller orsakar tröskeleffekter. Sådan effekter får istället undersökas efter andra kriterier i de aktuella lagarna.

5.3 Skattskyldiga enligt de nationella punktskattelagarna

5.3.1 Verksamhet av större omfattning

I den rika flora av punktskatteförfattningar som fanns i landet under första delen av 1900-talet användes i regel inte termen skattskyldig. Lagarna stadgade om skyldighet för vissa aktörer att deklarera och inbetala skatt för de skattepliktiga varorna och kan i så motto liknas vid cirkulationsdirektivets regler.[892] Möjligen kan man här ana inflytande från den tyska principen om "Sachhaftung".[893] I vissa direkta konsumtionsskatter återfanns däremot definitioner av skattskyldiga.[894]

I de moderna punktskatteförfattningarna definieras de skattskyldiga konsekvent i särskilda paragrafer. Oftast utpekas den som bedriver yrkesmässig tillverkning eller yrkesmässig import som skattskyldig.[895] Skatterna framstår således som producentskatter. För att kunna godkännas som yrkesmässig importör enligt LTS eller LSE krävs att verksamheten

[892] Som exempel på lagar med denna konstruktion kan nämnas K. F. (1919:256) om rätt för kommun att upptaga särskild avgift vid vissa offentliga nöjestillställningar, K. F. (1922:210) angående beskattning av socker, K. F. (1922:261) om särskild skatt å automobilgummiringar, K. F. (1923:140) angående tillverkning och beskattning av maltdrycker, K. F. (1923:155) angående omsättnings- och utskänkningsskatt å spritdrycker, K. F. (1926:207) angående tillverkning och beskattning av brännvin samt K. F. (1929:62) om särskild skatt å bensin och motorsprit.

[893] Se avs. 2.6.

[894] Se t.ex. 4 § K. F. (1922:260) om automobilskatt, 3 § K. F. (1923:116) angående skatt för hundar samt 7 § lag (1928:377) om skogsaccis.

[895] 4 § LSG, 4 § LSB, 38 § 1 och 2 p. och 39 § 2 st. LTS samt 4 kap. 12 § och 6 kap. 10 § LSE.

är av "större omfattning".[896] Detta är givetvis en följd av lagstiftarens önskan att begränsa antalet skattskyldiga och låta huvuddelen av skatteuttaget ske hos större aktörer där det kan förväntas att redovisning och skatteinbetalning upprätthålls.[897] Avgränsningen medför dock att reglerna brister i neutralitet gentemot de importörer som inte kan anses bedriva verksamhet av "större omfattning". Det finns därför anledning att undersöka vad som avses med "större omfattning". Det är endast ifråga om energiskatten som det finns en legaldefinition. "Större omfattning" syftar i detta sammanhang dock inte enbart på import, utan även på yrkesmässig lagerhållning av skattepliktiga bränslen och återförsäljning eller förbrukning av gasformiga kolväten. För registrering som lagerhållare krävs en lagerkapacitet av 500 m^3 för flytande bränsle eller 750 ton för fasta bränslen.[898] Ifråga om återförsäljare eller förbrukare av gasformiga kolväten krävs en årlig omsättning av minst tre miljoner m^3. Den som inte uppfyller dessa krav är vid import tvungen att erlägga skatten vid importtillfället eller som återförsäljare hänvisad till att handla med redan skattat bränsle. Rekvisitet "större omfattning" fanns även i föregångarna LAE och LBS.

För skatt på snus och tuggtobak finns ingen definition av "större omfattning", men utöver "större omfattning" kan registrering beviljas även om det finns "särskilda skäl". Med detta avses enligt RSV:s uppfattning exempelvis aktörer som är generalagenter för varumärken som annars inte säljs i landet.[899]

I samband med att rekvisitet infördes i numera upphävda LSV anfördes att detta endast var ett lagfästande av vad som utgjorde praxis hos RSV.[900]

5.3.2 Tobaks- och energiskatt

Punktskatterna på tobak och mineraloljor är harmoniserade genom gemenskapsrätten. De svenska punktskattelagarna innehåller dock partier som utgör ej harmoniserad lagstiftning.[901] Det rör sig således om skatter på ämnen och varor som inte omfattas av punktskattedirektiven. Förutom

[896] Här avses de delar av tobaks- och energibeskattningen som utgör nationella skatter, dvs. skatterna på snus och tuggtobak samt på icke harmoniserade bränslen. Se avs. 5.3.2.
[897] Rekvisitet "större omfattning" återfinns i äldre lagstiftning i t.ex. 5 § 2 st. LSV, 6 § 7 p. LAE, 4 § 2 st. LBS, 4 § 2 st. GLTS samt 8 § LDS.
[898] 2 § FSE.
[899] RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 140.
[900] Prop. 1983/84:71, s. 138.
[901] Den harmoniserade delen av dessa lagar undersöks i avs. 5.5.

snus och tuggtobak är det då frågan om bränslen som inte utgör mineraloljor samt elektricitet.

Som skattskyldig för skatt på snus och tuggtobak definieras den som yrkesmässigt tillverkar, från annat EG-land yrkesmässigt för in eller tar emot eller från tredje land importerar snus eller tuggtobak.[902] För registrering krävs att (införsel- eller import-) verksamheten är av större omfattning, eller att det finns särskilda skäl för registrering.[903] Skattskyldighetsreglerna för skatten på snus och tuggtobak kan beskrivas som relativt okomplicerade och i linje med vad som traditionellt har gällt för svenska punktskatter. Bortsett från att skatten inte omfattar privatpersoners införsel från andra EG-länder kan skattskyldighetsreglerna sägas vara i det närmaste identiska med vad som gällde enligt GLTS. Snusförbudet i övriga EU-länder begränsar dock det praktiska behovet av reglerna.

Skattskyldig för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt på bränslen som inte omfattas av mineraloljedirektivet är den som tillverkar eller bearbetar bränsle, den som registrerats som lagerhållare, återförsäljare eller förbrukare av bränsle eller den som importerar bränsle från tredjeländer eller för in eller tar emot kolbränsle, petroleumkoks eller torv från andra EG-länder. Det finns inget krav på att den som tillverkar eller bearbetar bränslen skall ägna sig åt yrkesmässig verksamhet.[904] Tvärtom stadgas en undantagslös registreringsskyldighet för tillverkare eller bearbetare av skattepliktiga produkter.[905] Förmodligen har man förutsatt att någon icke yrkesmässig tillverkning av de aktuella bränslena inte förekommer i praktiken.[906] Som tidigare beskrivits finns särskilda kvalifikationsregler för registrering som lagerhållare, återförsäljare eller förbrukare.[907] Möjligheten till registrering som lagerhållare har motiverats med att reglerna för dessa bränslen bör vara likartade de som reglerar bränslen som omfattas av mineraloljedirektivet.[908] Registrering av återförsäljare eller förbrukare kan endast göras av aktörer som hanterar gasformiga kolväten, dvs. naturgas. Dessa varor lämpar sig inte för lagring, utan levereras kontinuerligt i ledningar.[909] Av denna anledning finns ingen reglering av privatpersoners införsel av naturgas från andra EG-länder. Om en

[902] 38 § och 38 a § LTS.

[903] Vad som avses med "särskilda skäl" har redovisats i föregående avs. 5.3.1.

[904] Ett sådant krav fanns i energiskatteutredningens förslag, se SOU 1994:85, del 2, s. 20.

[905] 6 kap. 10 § 1 st. LSE.

[906] Ett tänkbart exempel på icke yrkesmässig tillverkning skulle kunna vara en hembygdsförenings tillverkning av kol i en traditionell kolmila.

[907] Se avs. 5.3.1.

[908] SOU 1994:85, s. 241, prop. 1994/95:54, s. 113.

[909] Prop. 1994/95:54, s. 114. Jfr med de likartade reglerna för metangas enligt 4 kap. 3 § 2 b) LSE.

sådan förekommer kan gasen föras in skattefritt.[910] Vid övrig införsel och import av naturgas räknas den som för in gasen som tillverkare.[911] Eftersom gasen i regel transporteras i ledningar är det för komplicerat att avgöra när den förs in i landet. Även den som tar upp torv betraktas som tillverkare. Någon tillverkning av torv sker ju inte i reell mening.

Skattskyldiga för skatt på el är huvudsakligen yrkesmässiga producenter eller leverantörer.[912] Vidare är den skattskyldig som säljer eller förbrukar el som köpts in skattefritt och som används på ett sätt som gör den skattepliktig. Med producent jämställs den som för in skattepliktig el i landet och den som utan att betala ersättning för den tar emot skattepliktig el.

Elbeskattningen innehåller dock särartade undantag som utformats som undantag från skatteplikt, men som de facto är undantag från skattskyldighet. Elektricitet som framställts i vindkraftverk av en producent som inte yrkesmässigt levererar el är undantagen från skatteplikt.[913] Vidare är även annan elkraft som framställts av producent som förfogar över en generatoreffekt av mindre än 100 kW och som inte yrkesmässigt levererar el skattefri.[914]

Ett undantag som kan sägas stipulera både frihet från skattskyldighet och skatteplikt. El som framställs och förbrukas ombord på fartyg eller annat transportmedel är undantagen från skatteplikt.[915] Sådan elproduktion förekommer utöver på fartyg framförallt i dieselelektriska lokomotiv. Teoretiskt är således kraft skattepliktig som produceras på transportmedel, men som inte förbrukas där. I praktiken bör undantaget vara oproblematiskt att tillämpa.

5.3.3 Skatt på gödsel och bekämpningsmedel

I de författningar som reglerar skatterna på gödsel- och bekämpningsmedel har skattskyldighetsreglerna utformats på ett likartat sätt. Skattskyldiga enligt dessa författningar är yrkesmässiga tillverkare, importörer av skattepliktiga varor som skall användas i yrkesmässig återförsäljning

[910] Prop. 1994/95:54, s. 114. Jfr dock med s. 113, där det anges att naturgas som används som drivmedel omfattas av dåvarande 4 kap. 11 § 2 p. LSE, numera 4 kap. 1 a § 2–3 p. LSE (och därmed skulle vara skattepliktig om den fördes in av en privatperson på annat sätt än i fordonstanken eller i en reservdunk på högst 10 liter).

[911] 4 kap. 12 § sista stycket LSE.

[912] 11 kap. 5 § 1 och 2 p. LSE.

[913] 11 kap. 2 § 1 p. LSE.

[914] 11 kap. 2 § 2 p. LSE.

[915] Det bör uppmärksammas att som huvudregel även bränslet är skattefritt för sjö-, luft- och järnvägstransporter, se 7 kap. 2 § 2 st. 1–2 p. LSE.

eller i egen yrkesmässig användning inom landet och slutligen, ifråga om kvävegödselmedel, den som registrerats som återförsäljare.[916] För registrering som återförsäljare krävs att verksamheten är av större omfattning.[917] I förarbeten till pålagan på gödselmedel kommenterades rekvisitet, som då inte gällde återförsäljare utan importörer, inte närmare.[918] När de nuvarande reglerna infördes uttalades att med yrkesmässig återförsäljning av större omfattning avsågs normalt försäljning av minst 300 ton per år.[919]

Avgiftsskyldigheten för den dåvarande avgiften på gödselmedel låg när den infördes i första hand på tillverkare och större importörer, vilka hade möjlighet att registrera sig som skattskyldiga och därigenom uppnå konkurrensvillkor likvärda med tillverkarnas.[920] Övriga importörer var i likhet med vad som gällde de flesta övriga punktskatter skyldiga att erlägga skatten vid förtullningen.[921] För avgiften på bekämpningsmedel valdes emellertid en annan lösning. Obligatoriskt avgiftsskyldiga var yrkesmässiga tillverkare i landet samt den som importerade bekämpningsmedel för yrkesmässig återförsäljning eller yrkesmässig förbrukning. Utöver en hänvisning till kommunalskattelagens definitioner av rörelse för att avgränsa begreppet "yrkesmässig" fanns även ett undantag från redovisningsskyldighet för avgiftsskyldiga vars avgiftsunderlag utgjordes av mindre än 300 kg "verksamma beståndsdelar".[922] För avgiften på bekämpningsmedel fanns således två undantag från avgiftsskyldighet, dels undantaget för verksamhet som inte var yrkesmässig och dels undantaget för verksamhet som hanterade mindre än 300 kg "verksamma beståndsdel". När det sistnämnda undantaget slopades var det just för att säkerställa beskattning av alla kvantiteter av skattepliktiga produkter.[923]

I samband med Sveriges anslutning till EU omarbetades skattskyldighetsreglerna i LSG med LSB som förebild.[924] Avsikten var att avskaffa skatteupptaget vid gränsövergångar för icke registrerade skattskyldiga. Efter ändringen var skattskyldighetsreglerna enligt LSG och LSB identiska och skattskyldighet ålades samtliga yrkesmässiga tillverkare, samt importörer som var återförsäljare eller förbrukare. Trots detta uppkom

[916] 4 § LSG, 4 § LSB.
[917] 6 § 2 st. LSG.
[918] Prop. 1983/84:176, s. 8.
[919] Prop. 1995/96:57, s. 48.
[920] Se prop. 1983/84:176, s. 7–8.
[921] 3 § 2 st. LSG i dess lydelse enligt SFS 1984:409.
[922] 6 § LSB i dess lydelse enligt SFS 1984:410, samt prop. 1983/84:176, s. 11. Återigen förekom alltså aktörer som Ljungman skulle ha benämnt som skattskyldiga, vilka inte var skyldiga att betala skatt.
[923] Regeln upphävdes genom SFS 1994:1706. Se även prop. 1994/95:75, s. 50.
[924] Prop. 1994/95:213, s. 52.

neutralitetsbrister. Reglerna medgav inte att obeskattade varor levererades från skattskyldiga tillverkare till återförsäljare även om dessa var registrerade som skattskyldiga importörer. Tillverkare och återförsäljare av gödselmedel framförde klagomål över att en återförsäljare som valde att köpa beskattade varor från en inhemsk tillverkare hamnade i en sämre sits än en återförsäljare som importerade varor. I propositionen anfördes:[925]

> "Som tidigare nämnts erlägger återförsäljaren skatten för de gödselmedel han själv för in först vid vidareförsäljning. Om han i stället köper av en inhemsk leverantör ingår skatten i priset. Skatten får visserligen lyftas av i redovisningen för inköpsmånaden men det uppkommer en ränteeffekt beroende på tidsskillnaden mellan betalning till leverantören och avlyftning i deklarationen. Om månadens inköp är större än försäljningen tillkommer den tid det tar för beskattningsmyndigheten att behandla kreditdeklarationen."

Möjligheter till frivillig registrering som skattskyldig för återförsäljare kombinerades då med ändrade regler för skattskyldighetens inträde, vilket medförde att det blev möjligt att leverera obeskattade varor till återförsäljare. Denna möjlighet är dock endast av intresse för skatt på kvävegödselmedel, sedan ändrade regler för skattskyldighetens inträde för skatt på kadmium medfört att denna skatt uteslutande fungerar som en produktionsskatt. Citatet ovan speglar det inflytande föreställningen om konkurrensneutralitet har gentemot lagstiftaren, åtminstone i en situation där inhemska intressen riskerar att missgynnas. Anmärkningsvärt är att reglerna för skatt på bekämpningsmedel inte har ändrats på motsvarande sätt. Skattskyldighetsreglerna i LSB är fortfarande oförändrade.

Med ett undantag är skattskyldighetsreglerna i LSB och LSG utformade som funktionell skattskyldighet. Regeln om skattskyldighet för återförsäljare av gödselmedel har emellertid utformats som teknisk skattskyldighet. En aktör som i större omfattning yrkesmässigt återförsäljer gödselmedel kan registreras som återförsäljare.[926] Den registrerade återförsäljaren räknas då som skattskyldig.[927] Konstruktionen kan beskrivas som bakvänd jämfört med den nationella skatten på snus och tuggtobak, där den som är funktionellt skattskyldig för att fört in varor från andra EG-länder eller tredjeländer kan registreras som skattskyldig.

Både skatterna på gödselmedel och på bekämpningsmedel antar ifråga om yrkesmässig tillverkning och import av yrkesmässig återförsäljare karaktären av en indirekt producentskatt. För skattskyldiga förbrukare

[925] Prop. 1995/96:57, s. 35–36.
[926] 6 § 2 st LSG.
[927] 4 § 1 st 3 p. LSG.

framstår skatterna som direkta skatter. Skatten på kväve kan vidare fungera som en partihandelsskatt då större återförsäljare har möjlighet att registrera sig som skattskyldiga. I samtliga fall där den slutlige användaren av medlen är en yrkesmässig aktör utgör skatterna produktionsfaktorskatter. Som framhållits av Green minskar emellertid skatterna användarnas kostnader för andra insatsvaror.[928] För priskänsliga insatsvaror kan då produktionsfaktorskatternas inverkan på aktörernas vinstnivå antas vara mindre än skatternas nominella belopp.

5.3.4 Reklamskatt

Skattskyldig för reklamskatt är som huvudregel den som i yrkesmässig verksamhet inom landet offentliggör skattepliktig annons eller annan skattepliktig reklam.[929] Vidare är den skattskyldig som i yrkesmässig verksamhet distribuerar importerade annonsblad som inte beskattats vid införseln.[930] "Yrkesmässig verksamhet" definieras genom en hänvisning till inkomstskattelagen.[931] Även verksamhet som inte är yrkesmässig i denna mening, men som omfattar mer än enstaka tillhandahållande av skattepliktig reklam eller annonser medför skattskyldighet. En särskild regel behandlar sådana fall när en innehavare av en publikation eller t.ex. en fast skylt upplåter rätt till annons- eller reklamutrymme till annan.[932] I dessa fall är den som den som hyr utrymmet skattskyldig. I rättsfallet RÅ84 Aa 10 fann Regeringsrätten att denna regel inte var tillämplig på den situationen att en taxiförening för sina medlemmars räkning skötte marknadsföring av reklamplats på bilarna, men där faktureringen gjordes av de enskilda taxiägarna.

Reklamskattelagens skattskyldighetsregler modifieras emellertid av en särskild regel om *redovisningsskyldighet*.[933] Om det sammanlagda beskattningsvärdet under ett år uppgår till mindre än 20 000 kr föreligger ingen sådan skyldighet. Är det fråga om en periodisk publikation av dagspress-, populärpress- eller fackpresskaraktär är gränsen 60 000 kr. Den som inte är redovisningsskyldig skall emellertid inte erlägga skatten på något annat sätt. Regeln innebär de facto en befrielse från skattskyldighet för mindre aktörer. Om någon erlagt skatt utan att komma upp i

[928] Green, s. 172–173.
[929] 9 § 1 st. RSL.
[930] 9 § 2 st. RSL.
[931] 1 st. anv. till 9 § RSL.
[932] 2 st. anv. till 9 § RSL.
[933] 16 § RSL.

gränsbeloppet, återbetalas denna skatt.[934] Avsikten med denna regel synes i första hand ha varit att begränsa antalet skattskyldiga.[935] Regeln har följande lydelse:

> "Har skattskyldig erlagt reklamskatt trots att redovisningsskyldighet icke förelegat, återbetalar beskattningsmyndigheten det sålunda erlagda beloppet."

Formuleringen utgör ytterligare ett exempel på en teknisk skattskyldighet.

I reklamskattelagen finns vidare ett krav på utländska skattskyldiga att låta sig företrädas av en skatterepresentant.[936] Dessa representanter är således betalningsskyldiga för skatt som de inte är skattskyldiga för.[937]

5.3.5 Spelskatt

I några av de mer udda punktskatteförfattningarna definieras de skattskyldiga på ett sätt som helt relaterar till den aktuella skatten. Skattskyldig för spelskatt är som huvudregel den som har tillstånd för spelet enligt lotterilagen.[938] När utrustning för roulettspel har upplåtits av någon annan är denne skattskyldig istället för tillståndshavaren. Solidariskt ansvar föreligger för tillståndshavaren för skatt som belöper på upplåtaren, men som denne inte betalar in.[939] Vidare skall den som anordnar ett skattepliktigt spel utan tillstånd enligt lotterilagen beskattas på samma sätt som om han eller hon haft tillstånd.[940]

Konstruktionen där skattskyldigheten är knuten till speltillståndet påminner om teknisk skattskyldighet, dvs. skattskyldigheten framstår som en följd av att någon registrerats som skattskyldig. Spelskatten är dock konstruerad som en licensliknande skatt och skattskyldigheten inträder när spelet påbörjas.[941] Finns tillstånd inträder skattskyldigheten. Att tillståndshavaren är skattskyldig är därmed en följd av att skattskyldigheten har inträtt. Det är således frågan om funktionell skattskyldighet.

[934] 25 § RSL.
[935] Prop. 1972:58, s. 31 och 47. Beloppen har varit oförändrade under reklamskattelagens tid och bör ha varit av större betydelse tidigare.
[936] 9 a § RSL.
[937] Olika representanters status som skattskyldiga eller betalningsskyldiga diskuteras i avs. 5.5.5.
[938] 4 § LSP.
[939] 19 § LSP.
[940] 16 § LSP.
[941] 6 § LSP.

5.3.6 Naturgrusskatt

Skattskyldig för skatt på naturgrus är som huvudregel den som exploaterar den aktuella grustäkten.[942] Denna regel kompletteras i vissa fall med en solidarisk skattskyldighet för tillståndshavaren för exploateringen tills denne lämnat uppgift om vem som är exploatör.[943] I förarbetena till lagen redogörs för de överväganden som gjorts vid valet av skattskyldig.[944] Där diskuteras möjligheterna att lägga skattskyldigheten på markägaren, tillståndshavaren eller exploatören. Det är uppenbarligen då frågan om den subjektiva skattskyldigheten. Den objektiva sidan av skattskyldigheten diskuteras inte förrän man redan bestämt sig för vilket subjekt som skall vara skattskyldigt. Skattskyldighetens inträde sker för naturgrusskatten som huvudregel vid leverans av grus. Denna regel hade förmodligen varit mycket svår att tillämpa om man hade valt markägaren som skattskyldig. Denne har ju, i de när fall han eller hon inte själv är exploatör, små möjligheter att kontrollera när leverans sker. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde hade då förmodligen fått kopplas till en annan tidpunkt.

Vid utformningen av skatten har lagstiftaren inte uppfattat begreppet skattskyldig som en funktion av att skattskyldigheten har inträtt, utan förmodligen haft en motsvarighet till det administrativa skattskyldighetsbegreppet som utgångspunkt. Detta framgår vidare av att tillståndshavaren är skattskyldig tillsammans med exploatören *för tiden till dess han eller hon lämnar uppgift* om vem som är exploatör. Begreppet skattskyldig uppfattas tydligen som ett pågående statusförhållande frikopplat från objektiva kriterier.

5.3.7 Avfallsskatt

Skatteplikt för avfallsskatt kan principiellt föreligga vid två typer av anläggningar, särskilda avfallsanläggningar (*deponier*) och anläggningar där det i huvudsak förekommer annan verksamhet än avfallshantering (*industrianläggningar*).[945] Skattskyldig är den som bedriver verksamheten på anläggningen.[946] Med detta avses den som har den rättsliga och faktiska kontrollen över verksamheten.[947] För att avgöra vem som utövar denna kontroll hänvisas i förarbeten till miljörättslig praxis avseende tillstånd till miljöfarlig verksamhet.[948]

[942] 4 § 1 st. LSN.
[943] Det solidariska ansvaret tillkom efter lagrådets inrådan, se prop. 1995/96:87, s. 40.
[944] SOU 1995:67, s. 34–36.
[945] 1 § LSA.
[946] 7 § 1 st. LSA.
[947] Prop. 1998/99:84, s. 33.
[948] Prop. 1998/99:84, s. 112.

Även skattskyldighet för avfallsskatt synes av lagstiftaren uppfattas som ett pågående statusförhållande. Det är svårt att definiera en funktionell skattskyldighet för denna skatt, eftersom skattskyldighet kan inträda när fristående aktörer för in avfall i anläggningen.

5.3.8 Kärnkraftsskatt

Skatten på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer har en konstruktion påminnande om spelskatten. Skattskyldig är den som har tillstånd att inneha och driva en kärnkraftsreaktor.[949] Skatten uttas för varje kalendermånad med 5 514 kr per megawatt av den högsta tillåtna termiska effekten i reaktorn.[950] Vad som sagts om spelskattens konstruktion är i princip relevant även för kärnkraftsskatten.

5.3.9 Sammanfattning

De nationella punktskatteförfattningarna har traditionellt varit konstruerade så att skattskyldighet i första hand ålegat yrkesmässiga tillverkare och importörer. För att upprätthålla destinationsprincipen har annan import beskattats i samband med förtullningen. I vissa fall kan av neutralitetsskäl även återförsäljare eller förbrukare registreras som skattskyldiga. Dessa former av skattskyldighet är oftast konstruerade som funktionell skattskyldighet.

Skattskyldighet för de mer udda skatterna har fått konstrueras på annat sätt. Reklamskatten uttas av den som offentliggör skattepliktiga annonser eller reklam. Skattskyldig för naturgrusskatt är den som exploaterar en grustäkt. Avfallsskatten belastar den som driver en avfallsanläggning eller en industriell verksamhet där avfall uppstår. Skattskyldighet för dessa skatter konstrueras som administrativ skattskyldighet.

Slutligen är spel- och kärnkraftsskatterna konstruerade på ett sätt påminnande om licensavgifter. Skattskyldigheten är i dessa fall en följd av att tillstånd till verksamheten finns och utgör således en funktionell skattskyldighet.

Utländsk skattskyldig för reklamskatt skall företrädas i landet av en representant. Denne är betalningsskyldig för skatten, men inte formellt skattskyldig.

[949] 3 § 1 st. lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer.
[950] 2 § 2 st. lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer.

5.4 Betalningsansvariga för skatt enligt gemenskapsrätten

5.4.1 Kommersiella aktörer

De gemenskapsrättsliga reglerna om ansvar för skattebetalning återfinns i cirkulationsdirektivet.[951] Enligt art. 5, 1 p., skall de varor som omfattas av direktivet som huvudregel beläggas med skatt vid den tidpunkt då de tillverkas eller importeras. Denna huvudregel modifieras dock av möjligheten att tillverka, bearbeta och förflytta varor under *skattesuspension.* Varorna beskattas när de lämnar denna suspensionsordning.[952] Medan de omfattas av suspensionsordningen måste obeskattade varor tillverkas, bearbetas och förvaras inom särskilt godkända *skatteupplag.*[953] De aktörer som har rätt att handha obeskattade varor i skatteupplag benämns som *godkända upplagshavare.*[954] I direktivtexten definieras en godkänd upplagshavare som den som "av medlemsstats behöriga myndighet fått tillstånd att tillverka, bearbeta, förvara, ta emot och avsända punktskattebelagda varor inom ramen för sin affärsverksamhet ...".[955] Det finns således inget krav på att upplagshavaren har en viss omfattning på sin verksamhet, endast att den utgör en "affärsverksamhet" (business). De franska respektive tyska direktivtexterna talar här om "dans l'exercice de sa profession" och "in Ausübung ihres Berufs".[956] En normalspråklig översättning av dessa formuleringar tyder på att det inte erfordras att den som godkänns som upplagshavare är näringsidkare. En jämförelse kan här möjligen göras med vad som i svensk skatterätt betecknas som verksamhet "jämförlig med näringsverksamhet", dvs. situationer där anställda bedriver verksamhet som påminner om näringsverksamhet.[957] Medlemsstaterna svarar dock i huvudsak själva för utformningen av de regler som styr verksamheten i skatteupplagen.[958]

[951] Direktiv 92/12/EEG.

[952] Art. 6, 1 p. a), direktiv 92/12/EEG.

[953] Art. 11, 2 p., direktiv 92/12/EEG. Av förarbetena till LSE framgår att den svenske lagstiftaren vid implementeringen av dessa regler ansett att även fordon som transporterar obeskattade varor skall anses ingå i skatteupplaget tills leverans har skett, se SOU 1994:85, s. 237, och prop. 1994/95:54, s. 108.

[954] 10 § LTS, 9 § LAS, 4 kap. 3 § LSE. I den svenska översättningen av direktiv 92/12/EEG används benämningen *godkänd lagerhavare*, jfr SOU 1997:86, s. 111–112. För att undvika missförstånd kommer de beteckningar som finns i de svenska skattelagarna att användas konsekvent i framställningen.

[955] Art. 4 a, direktiv 92/12/EEG. Innebörden av denna artikel har uppfattats motsvara begreppet yrkesmässig verksamhet i svensk skatterätt, se prop. 1994/95:54, s. 106.

[956] I ett av förslagen till punktskattedirektiv användes i den engelska versionen formuleringen "in the exercise of his occupation", se COM (92) 6 final, art. 3 a, a).

[957] Jfr avs. 5.2.2.

[958] Se art. 11–13, dir. 92/12/EEG.

Av direktivet framgår inte om upplagshavarna är betalningsansvariga för skatten när varorna lämnar suspensionsordningen. Terra och Wattel har uppfattat detta som att medlemsstaterna har rätt att tillämpa de uppbördsregler man finner lämpliga.[959] En lösning där någon annan än upplagshavaren är betalningsansvarig för varor som denne handhar framstår dock som så udda att man lika gärna kan argumentera för att den gemenskapsrättslige lagstiftaren såg det som så självklart att upplagshavaren var betalningsskyldig att det inte behövdes uttryckas ordagrant i direktivet. Av art. 14 framgår att upplagshavare som förlorat varor genom oförutsedda händelser eller force majeur skall befrias från skatt på dessa varor. Detta tyder på att man förutsatt att upplagshavaren är betalningsansvarig för skatten. Resultatet skulle bli mycket underligt om någon annan var betalningsansvarig för skatten. Denne skulle då bli tvungen att erlägga skatt på de förlorade varorna utan att ha möjlighet till kompensation.[960]

Direktivet innehåller ytterligare kategorier av betalningsskyldiga. En näringsidkare kan enligt art. 16, 2 p. godkännas som *registrerad varumottagare*.[961] Denne får motta obeskattade varor från andra medlemsstater, men har inte rätt att förvara eller sända vidare dem under skattesuspension.[962] Skatten skall därför betalas när varorna mottas.[963] En näringsidkare som tillfälligtvis avser att ta emot obeskattade varor kan, under förutsättning att han innan varorna avsänds deklarerar detta för skattemyndigheterna, agera som *oregistrerad varumottagare*.[964]

Utländska upplagshavare har möjlighet att utse en *skatterepresentant* i mottagarlandet. Denne ansvarar då för skatteinbetalningen istället för en varumottagare.[965]

Systemet med skatteupplag måste ses mot bakgrund av att den gemenskapsrättslige lagstiftaren vid utarbetandet av regelverket förmodligen valt mellan två alternativa punktskattesystem.[966] I bl.a. Storbritannien, Tyskland och Nederländerna användes redan liknande system med särskilda skatteupplag, vilket tycks vara en lång brittisk tradition som kan härledas tillbaka till sir Robert Walpoles olycksaliga punktskatteförslag

[959] Terra & Wattel, s. 214.

[960] Detta blir å andra sidan resultatet för en upplagshavare vid en kundförlust.

[961] 13 § LTS, 12 § LAS, 4 kap. 6 § LSE. I direktivet används istället benämningen *näringsidkare med punktskatteregistrering*.

[962] Art 16 1 p., direktiv 92/12/EEG.

[963] Art. 16, 3 st, direktiv 92/12/EEG.

[964] 14 § LTS, 13 § LAS, 4 kap. 7 § LSE. I direktivet benämns dessa *näringsidkare utan punktskatteregistrering*.

[965] Art. 17, direktiv 92/12/EEG.

[966] Lee, m.fl., s. 24.

från 1733.[967] Mot skatteupplagssystemet ställdes den kontinentala traditionen att skilja mellan obeskattade och beskattade varor genom särskild märkning eller stämplar.[968] Förmodligen ansågs skatteupplagssystemet medge säkrare möjligheter till förflyttning av obeskattade varor mellan medlemsländerna. Medlemsländerna har dock rätt att kräva att beskattade varor förses med märkning.[969]

5.4.2 Jämförelse mellan olika aktörer

Skatteuttaget hos de godkända upplagshavarna har inte kopplats till ett visst distributionsled. Även om de harmoniserade punktskatterna enligt huvudregeln i art. 5, 1 p., i teorin avses utgöra producentskatter kan de med tillämpning av suspensionsreglerna även anta karaktären av partihandels- och detaljhandelsskatter. Av vikt är dock att det är fakultativt att söka godkännande som upplagshavare för att få utöva sin verksamhet. Detta kan sägas framgå indirekt av exempelvis artiklarna 7 5 p. c), 13 e), 16 2 p. d) och 16 3 p. c) där det sägs att den skattskyldige skall samtycka till kontroll- och övervakningsåtgärder. Den som inte samtycker till de åtgärder som följer av suspensionsordningen skall ha möjlighet att erlägga skatt vid tillverknings- eller importtillfället.[970]

Den skatt som belastar registrerade och oregistrerade varumottagare framstår som en importskatt. Varumottagaren kommer alltså regelmässigt att erlägga sin skatt vid en tidigare tidpunkt än upplagshavaren, som inte behöver erlägga skatten förrän varorna lämnar suspensionsordningen, dvs. då varorna levereras till en kund som inte är upplagshavare. Under förutsättning att varumottagaren och upplagshavaren har jämförbar genomströmningshastighet i varulagret kommer varumottagaren att belastas av en extra kostnad i form av den ränta som belöper på skattebeloppet under den tidsperiod som varar mellan importtillfället och det tillfälle då den godkände upplagshavarens varor lämnar suspensionsord-

[967] Lee, m.fl., s. 24–26, och Smith, s. 886. Walpole var Storbritanniens förste premiärminister och försökte motverka smuggling genom ett punktskattesystem med slutna lagerhus. Det impopulära förslaget bidrog dock till att försvaga hans stöd i det regerande *whig*-partiet och han tvingades därför att dra tillbaka det. Walpole beskrivs av Wicksell, s. 46 215–216, som "den förnämsta utbildaren av accissystemet".

[968] Lee, m.fl., s. 26–28.

[969] Art. 21, direktiv 92/12/EEG.

[970] Jfr Terra & Wattel, s. 213, som hänvisar till art. 6 för stöd för denna uppfattning. Vidare stöd för denna uppfattning kan sökas i art. 22, 4 p., direktiv 92/83/EEG, där medlemsländerna ges rätt att införa särregler för små alkoholproducenter, med innebörden att dessa producenters varor kan schablonbeskattas vid tillverkningen utan att behöva underkastas suspensionsordningen.

ningen.[971] Det är tydligt att konkurrensneutralitet mellan varumottagarna och de godkända upplagshavarna inte föreligger. Det kan därför ifrågasättas om cirkulationsdirektivets regler verkligen överensstämmer med det formella förbudet mot fiskal diskriminering i art. 90 (95) första stycket.

Suspensionsordningen upprätthålls genom att de betalningsansvariga lämnar säkerhet för den skatt som belöper på de obeskattade varorna innan leverans påbörjas. Upplagshavare är skyldiga att lämna säkerhet för ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de varor som i medeltal förvaras i skatteupplaget under ett år.[972] Den registrerade varumottagaren skall ställa säkerhet med tio procent av den beräknade årliga skatten på de varor han tar emot, medan den oregistrerade varumottagaren endast behöver ställa säkerhet för varje enskilt parti han köper in från andra EG-länder.[973] Även i detta avseende brister neutraliteten mellan olika kategorier av betalningsansvariga, även om bristerna i dessa fall kan vara till fördel för de mindre aktörerna.

De konstaterade neutralitetsbristerna saknar dock inte viss legitimitet. Upplagshavaren, som i huvudsak är den som gynnas av reglerna, har kostnader för att inrätta och upprätthålla godkända upplag i enlighet med myndighetsspecifikationer.[974] De neutralitetsbrister som föreligger mellan olika kategorier av skattskyldiga, både ifråga om skillnader mellan tidpunkten för skatteinbetalningen och ifråga om ställande av säkerhet, korresponderar dock knappast mot skillnader i nedlagda kostnader i verksamheterna. Den olikartade behandlingen av olika aktörer beroende på vilken kategori av skattskyldiga de tillhör kan uppfattas som kontrasterande mot det allmänna diskrimineringsförbudet i EGF. Förmodligen motiveras dock regelverket av en önskan att låta aktörer av olika storlek ha möjlighet att agera på marknaden och därigenom minska neutralitetsbristerna, åtminstone i jämförelse med alternativet att godkända upplagshavare utgör de enda aktörerna med rätt att ta emot obeskattade produkter. Kommissionens ursprungliga förslag till punktskattedirektiv innehöll inte begreppen registrerade eller oregistrerade varumottagare.[975] I det förslag där de introducerades fanns ingen motivering till varför de behövdes.[976]

[971] Jfr Lee m.fl., s. 24–25.

[972] 11§ 2 st. LTS, 10 § 2 st. LAS, 4 kap. 4 § 2 st. LSE. Han eller hon skall vidare ställa säkerhet för obeskattade varor som transporteras från honom eller henne till en köpare som har rätt att motta varor under skattesuspension. När upplagshavaren har dessa skyldigheter skulle det framstå som underligt om någon annan var betalningsansvarig för skatterna.

[973] 13 § 2 st. och 14 § LTS, 12 § 2 st. och 13 § LAS, 4 kap. 6 § 2 st. och 7 § LSE.

[974] Många svenska upplagshavare har flera skatteupplag. Antalet skatteupplag var 1998 2 966 st. jämfört med 607 godkända upplagshavare, se Skattestatistisk årsbok, s. 102.

[975] Se COM (90) 431 final.

[976] Se COM (92) 6 final.

5.4.3 Övriga betalningsansvariga

Cirkulationsdirektivet bygger på destinationslandsprincipen. Varorna som befinner sig under skattesuspension kan förflyttas obeskattade tills de släpps för konsumtion i förbrukarlandet eller omhändertas av registrerad eller oregistrerad varumottagare i detta land. Emellertid kan situationer uppstå då varor som redan beskattats i ett land sänds vidare till ett annat medlemsland för att där användas i kommersiellt bruk. För att upprätthålla destinationslandsprincipen finns en särskild regel i cirkulationsdirektivet där det stadgas att varor i dessa fall skall beskattas ånyo i destinationslandet.[977] Vidare skall redan beskattade varor beskattas i destinationslandet om de "förvaras för kommersiella ändamål".[978] I dessa fall har den ursprunglige skattebetalaren rätt till återbetalning av erlagd skatt.[979]

Vid postorderförsäljning och liknande arrangemang har destinationslandsprincipen upprätthållits genom en särskild reglering av *distansförsäljning*. Med detta avses den situation att en upplagshavare levererar skattepliktiga produkter till en kund i ett annat EU-land, som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare.[980] Det finns dock inget uttryckligt krav på att kunden måste vara konsument. För att rekvisiten för distansförsäljning skall vara uppfyllda krävs att varorna transporteras av säljaren eller för dennes räkning.[981] Varorna skall i dessa fall beskattas i destinationslandet. Distansförsäljning föreligger även om varorna har beskattats i ursprungslandet, men säljaren har i dessa fall rätt till återbetalning av skatten.[982]

På privatpersoners inköp av varor avsedda för eget bruk och transporterade av dem själva tillämpas emellertid ursprungslandsprincipen.[983] När en privatperson köper beskattade varor i en annan medlemsstat skall dessa inte ånyo beskattas när de förs in i hemlandet. För att avgöra vad som är privat respektive kommersiellt bruk av alkohol- och tobaksvaror föreskriver direktivet en helhetsbedömning efter särskilt definierade kriterier.[984] Utöver dessa kriterier innehåller direktivet även maximinivåer för avgränsning av vad som skiljer privat användning från kommersiell. Dessa nivåer betecknas som "referensnivåer, uteslutande till ledning för bevisning". Medlemsstaterna inte är skyldiga att tillämpa dessa, men

[977] Art. 7, direktiv 92/12/EEG.
[978] Art. 9, 1 p., direktiv 92/12/EEG.
[979] Art. 7, 6 p., och art. 22, direktiv 92/12/EEG.
[980] Art. 10, direktiv 92/12/EEG.
[981] Art. 10, 2 p., direktiv 92/12/EEG.
[982] Art. 10, 4 p., direktiv 92/12/EEG.
[983] Art. 8, direktiv 92/12/EEG.
[984] Art. 9, 2 p., direktiv 92/12/EEG. Dessa kriterier är innehavarens kommersiella status, transportsätt, handlingar som hänför sig till varorna, samt varornas beskaffenhet och kvantitet.

man får inte ha referensnivåer som är lägre än direktivets. Sverige har vid inträdet i EU tillerkänts tidsbegränsade undantag från dessa nivåer.[985] Direktivets nivåer är förhållandevis låga för tobaksprodukter och mycket höga för framförallt vin (90 liter) och öl (110 liter). Förmodligen är detta en eftergift åt en kontinental syn på dessa produkter som huvudsakligen livsmedel.[986]

Eftersom distansförsäljning endast omfattar varor som transporteras av säljaren eller för dennes räkning ligger det nära till hands att tolka art. 8 som att den omfattar varor som transporteras av konsumenten eller genom dennes försorg. Om konsumenter beställde produkter hos säljare i andra medlemsstater och samtidigt ordnade transporten hos en annan aktör borde varorna då beskattas enligt ursprungslandsprincipen.[987] Ett alternativ vore att beställa varorna hos någon annan än säljaren. I *Man in black*-fallet hade en engelsk tobaksimportör organiserat sin verksamhet i två fristående dotterbolag med säte i Luxemburg, varav det ena fungerade som detaljhandlare mot engelska privatkunder och det andra agerade som agent för dessa kunder.[988] Agentföretaget ordnade transport av varorna. Avsikten var att på detta sätt kringgå reglerna om distansförsäljning och att i enlighet med ursprungslandsprincipen endast beskatta varorna i Luxemburg, där skatten var lägre.[989] Domstolen fann med särskild hänsyn tagen till de danska och grekiska språkversionerna, att art. 8 endast omfattar varor som de resande för med sig personligen.[990] Varor som beställts genom ombud omfattades således inte av ursprungslandsprincipen.

För mineraloljor finns inga referensnivåer. Istället har medlemsstaterna möjlighet att beskatta produkter som införs av privatpersoner genom "ovanliga transportsätt".[991] Med detta avses andra transportsätt än i bränsletankar eller reservdunkar i fordon eller, ifråga om eldningsoljor, i tankar som används vid yrkesmässig handel.[992] Förenklat kan då sägas att direktivet inte föreskriver ursprungslandsprincipen ifråga om privatpersoners inköp av mineraloljor i andra medlemsstater.

[985] Se art. 26, 3–4 p., dir. 92/12/EEG (införd genom direktiv 96/99/EEG). Dessa särregler håller sedan den 1 juli 2000 på att avvecklas successivt.

[986] Jfr COM (95) 285, s. 23, st. 5.20.

[987] Ett förfarande som tidvis använts av svenska företag, jfr Persson Österman, JT 1997/98, s. 1174.

[988] C-296/95 *Commissioners of Customs and Excises v EMU Tabac*. Se även SOU 1997:86, s. 116–118, Persson Österman, JT 1997/98, s. 1173–1177, samt Ståhl & Persson Österman, s. 156–157.

[989] Se grund 27.

[990] Se grund 33.

[991] Art. 9, 3 p., direktiv 92/12/EEG.

[992] En definition av hur stora tankar som skall vara tillåtna har gjorts i förslaget till ny energibeskattning art. 21, 2 p., KOM (97) 30. Vidare har frågan (tullrättsligt) prövats i rättsfallet C-247/97 *Schoonbrodt v Belgien* [1998] ECR I-8095.

5.4.4 Innehåller direktivet skattskyldighetsregler?

I avsnitt 5.2 har innebörden av termen "skattskyldig" i svensk skatterätt analyserats. Termen används emellertid inte i cirkulationsdirektivet. Den svenske lagstiftaren har uppfattat sig ha rätt att själv välja hur direktivet skall implementeras i detta avseende:[993]

> "Cirkulationsdirektivet innehåller ingen definition av begreppet 'skattskyldig' utan beskriver snarare vem som har ansvaret för betalningen av punktskatterna. Regeringen anser emellertid, i likhet med utredningen, att det är möjligt att även fortsättningsvis använda det i Sverige väl inarbetade begreppet skattskyldighet även på de EG-anpassade skatterna."

En första fråga att ta ställning till är om begreppet "skattskyldighet" har någon motsvarighet inom gemenskapsrätten. Mest närliggande punktskattereglerna är givetvis mervärdesskattedirektiven. Eftersom dessa är både äldre och mer detaljerade än cirkulationsdirektivet är det lämpligt att inleda undersökningen inom mervärdesskatterätten. Redan i preambeln till sjätte mervärdesskattedirektivet återfinns i dess svenska version termen skattskyldig: "Det bör anges vilka personer som är skattskyldiga ...".[994] I direktivets art. 4 definieras termen: "Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat." Den svenska versionen kan dock inte ensam ligga till grund för ett konstaterande att gemenskapsrätten innehåller en motsvarighet till begreppet skattskyldighet.

I den engelska versionen används i art. 4 termen "taxable person". Den ovan citerade meningen ur preambeln lyder på följande sätt i den engelska versionen: "Whereas it should be specified which persons are liable to pay tax ..." Det talas i denna mening således om skyldighet att betala skatt.

I den franska versionens art. 4 används benämningen "assujetti" på motsvarande sätt som "skattskyldig person". Denna term förekommer även inom dubbelbeskattningsavtalsrätten, tydligen med betydelsen "skattskyldig".[995] I preambeln används däremot uttrycket "les redevables de la taxe", vilket knappast kan översättas på annat sätt än som "skattskyldiga".[996]

Den tyska versionens art. 4 innehåller termen "Steuerpflichtiger", medan man i preambeln talar om "Steuerschuldner". Båda uttrycken bör

[993] Prop. 1994/95:56, s. 84. Jfr SOU 1994:74, s. 98, och Pelin, SN 1995, s. 18.
[994] Direktiv 77/388/EEG.
[995] Se t.ex. art. 4, 1 p., i dubbelbeskattningsavtalet med Luxemburg.
[996] Båda termerna används i inhemsk rätt, se art. 283 CGI. Jfr Williams, Value-added tax, s. 175.

översättas med "skattskyldig". I den inhemska mervärdesskatterätten används termen "Steuerschuldner".[997]

Denna genomgång av några av de övriga gemenskapsrättsliga språkversionerna visar att en term motsvarande termen skattskyldig används inom mervärdeskatterätten. Den ovan citerade meningen ur preambeln indikerar att den gemenskapsrättslige lagstiftaren förutsatte att direktivet skulle innehålla skattskyldighetsregler. Någon definition av innebörden av skattskyldighet finns dock inte i preambeln eller i direktivet. Ansvaret för skattebetalning preciseras dock i direktivet. Avd. XII har titeln "Personer som är ansvariga för skatteinbetalning". De engelska, franska, respektive tyska titlarna lyder som följer: "Persons liable for payment for tax", "Redevables de la taxe" samt "Steuerschuldner". Det följande avsnittet XIII har på svenska titeln "Skyldigheter för personer som är ansvariga för betalning", vilket i de övriga undersökta språkversionerna motsvaras av "Obligations of persons liable for payment", "Obligations des redevables" samt "Pflichten der steuerschuldner". Av art. 21 i avsnitt XII framgår att bl.a. skattskyldiga personer är betalningsansvariga för mervärdesskatten. Vidare kan skattskyldig i vissa fall kan företrädas av ett skatteombud ("tax representative", "représentant fiscal", "vertreter") som betalar skatten, men som inte räknas som skattskyldig. Dessutom kan medlemsstaterna föreskriva att någon annan än den skattskyldige skall vara solidariskt betalningsansvarig för skatten.[998] Det är då uppenbart att uttrycket "Personer ansvariga för skatteinbetalning" (eller "Persons liable for payment for tax", "Redevables de la taxe" samt "Steuerschuldner") betecknar ett vidare begrepp än skattskyldig (taxable person, assujetti, Steuerpflichtiger). Detta är också förklaringen till att man inte använt samma term i preambeln som i art. 4 i dessa språkversioner.[999] Den svenska versionen är inkonsekvent jämfört med övriga undersökta versioner och den ovan citerade meningen borde ha översatts med t.ex. "Det bör anges vilka personer som är ansvariga för skattebetalning ..." Termen "skattskyldig" har i direktivet således en innebörd liknande den som påvisats i svensk rätt, nämligen en formell skyldighet vars reella innebörd inte kan klarläggas förrän de aktuella uppbördsreglerna undersökts. Skattskyldiga enligt gemenskapsrätten är således inte alltid skyldiga att betala skatt samtidigt som det finns aktörer som inte är skattskyldiga,

[997] § 13 UStG.

[998] I en skrift utgiven av generaldirektorat XXI redovisas vilka länder som i vissa situationer tillämpar solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatt, se XXI/541/97.

[999] På samma sätt skiljs i den danska versionen mellan "afgiftspligtige" och "betalingspligtige" personer. I den nederländska versionen skiljs mellan "belastingplichtige" och "van den belasting gehouden personen".

men som ändå är ansvariga för skatteinbetalning.[1000] Termen "betalningsskyldiga" kan användas som samlingsbeteckning på både skattskyldiga och icke skattskyldiga som har detta ansvar. Dessa kan jämföras t.ex. med icke skattskyldiga som är betalningsansvariga enligt skattebetalningslagen.

En ordagrann översättning av termen "taxable person"., dvs. snarast "beskattningsbar person", antyder att denna term inte motsvarar begreppet skattskyldig. Samtidigt uttrycker den kanske bättre vad den subjektiva skattskyldigheten innebär inom den indirekta beskattningen, dvs. att personen *kan* påföras den aktuella skatten. Detta framgår tydligt av EG-domstolens avgörande i C-110/94 *INZO v Belgian State*:[1001]

> "Som kommissionen har anmärkt medför rättssäkerhetsprincipen att de skattskyldigas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträtt efter skatteförvaltningens fastställelse. Härav följer att när skatteförvaltningen på grundval av lämnade uppgifter har fastställt att ett visst företag är skattskyldigt till mervärdesskatt är en retroaktivt verkande omprövning av detta ställningstagande, som har sin grund i senare inträffade eller uteblivna omständigheter, i princip utesluten."

Persson Österman har i anslutning till detta stycke anmärkt att han uppfattar "att mervärdesskatteplikt uppstår till följd av ett faktiskt förhållande och inte till följd av att ett administrativt beslut fattas".[1002] Enligt Persson Österman tycks EG-domstolen anse det omvända. Persson Österman avser då vad som i studien har betecknats som funktionell skattskyldighet, medan domstolen i detta mål tycks ha utgått från en administrativ skattskyldighet, ett statusförhållande som uppstått genom beskattningsmyndighetens beslut om registrering. I ett senare mål, C-400/98 *Finanzamt Goslar v Brigitte Breitsohl*, anför dock domstolen att rätten att dra av ingående skatt är oberoende av om den avdragsyrkande har godkänts som skattskyldig.[1003] Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt kan då ses som en motsvarighet till, eller om man så vill, en spegelbild av den funktionella skattskyldigheten.

Lagrådet har i samband med skattereformens förändringar av GML uppmärksammat de pedagogiska fördelarna som följer av t.ex. den eng-

[1000] Jfr Farmer & Lyal, s. 206, och Terra & Wattel, s. 197. Jfr även kommissionens rapport i Com (94) 471. Av denna rapport framgår att man uppfattar betalningsansvariga som ett vidare begrepp än skattskyldiga och att andra än skattskyldiga, i huvudsak skatterepresentanter, i vissa situationer kan vara betalningsskyldiga.

[1001] C-110/94 *Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) v Belgian State* [1996] ECR I-0857, grund 21.

[1002] Persson Österman, SN 1998, s. 590.

[1003] C-400/98 *Finanzamt Goslar v Brigitte Breitsohl* [2000] REG I-4321, grund 38.

elska direktivversionen.[1004] Genom att använda olika termer för "skattskyldighet" och "skattskyldighetens inträde", nämligen "taxable persons" och "chargeable event", undviks de sammanblandningar av objektiv och subjektiv skattskyldighet som är oundvikliga i svensk rätt.

I cirkulationsdirektivet förekommer dock varken beteckningen skattskyldig eller betalningsskyldig eller dess motsvarigheter i någon av de undersökta språkversionerna.[1005] Direktivet innehåller emellertid bestämmelser som preciserar när betalningsskyldighet uppstår för de olika aktörerna.[1006] Eftersom den närmare innebörden av denna betalningsskyldighet inte preciseras kan den svenska uppfattningen att direktivet endast beskriver vem som har ansvaret för betalningen av punktskatterna sägas ha fog för sig.

Den harmonisering som skett inom punktskatteområdet är inte alls lika omfattande och detaljerad som mervärdesskatteharmoniseringen och innehållet i cirkulationsdirektivet kan ses som en minsta gemensamma nämnare för medlemsstaternas lagstiftning. Förmodligen har det förutsatts, precis som den svenske lagstiftaren utgått från, att medlemsstaterna fortsätter att använda sina inhemska skattskyldighetsregler eller anpassar dessa till cirkulationsdirektivet. Emellertid kan utrymmet för nationella varianter inte vara särskilt stort, eftersom det bortsett från skatterepresentanter knappast kan vara aktuellt att låta någon av de övriga kategorier som anges som betalningsskyldiga inte vara skattskyldiga. En annan sak är att det finns möjlighet att avstå från att använda ett skattskyldighetsbegrepp i de nationella rättsordningarna och istället förlita sig på direktivets regler om betalningsansvar eller en "Sachhaftung"-princip.

5.4.5 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan sägas att punktskattedirektivet bl.a. definierar olika kategorier av betalningsansvariga för punktskatter i olika situationer. Motiveringen bakom dessa kategorier får sökas i det brittiskt influerade system med särskilda skatteupplag för förvaring av obeskattade varor som den harmoniserade punktbeskattningen bygger på. Detta system syftar till att upprätthålla destinationslandsprincipen och möjliggöra transport av obeskattade varor mellan medlemsstaterna. Huvudgruppen av betalningsansvariga utgörs av godkända upplagshavare, aktörer som efter myndigheternas granskning betrotts med handhavandet

[1004] 1989/90:111, s. 295.
[1005] Däremot innehåller den svenska versionen uttrycket "Skattskyldighet för punktskatter inträder..." i dess art. 6. Vad som avses med detta uttryck kommer att undersökas i kapitel 6.
[1006] Art. 6, 7, 8, 10,16 och 17.

av skatteupplagen. Reglerna om registrerade och oregistrerade varumottagare får förmodligen ses som en önskan att upprätthålla konkurrensneutralitet, eller i alla fall minska neutralitetsbristerna, även om de inte framstår som särdeles gynnsamma för den som utnyttjar dem. För att upprätthålla destinationslandsprincipen vid postorderförsäljning ges särskilda regler som omfattar försäljning över medlemsstaternas gränser där säljaren transporterar varan eller på annat sätt organiserar transporten. För privatpersoners inköp i andra medlemsstater gäller däremot en ursprungslandsprincip, vilken ifråga om tobaks- och alkoholskatt, har kompletterats med särskilda referensnivåer för gränsdragning mellan privatpersoners inköp och kommersiella aktörers.

Inom det gemenskapsrättsliga mervärdesskatteregelverket skiljs mellan två kategorier som kan betecknas som skattskyldiga och betalningsskyldiga. Begreppet betalningsskyldiga omfattar även icke skattskyldiga som är ansvariga för skatteinbetalning. Dessa termer förekommer inte i cirkulationsdirektivet. Reglerna om betalningsansvarighet i direktivet påminner dock mest om betalningsskyldighet i mervärdesskatterätten.

5.5 Skattskyldiga enligt de harmoniserade punktskattelagarna

5.5.1 Inledning

I följande avsnitt kommer skattskyldighetsreglerna i de harmoniserade punktskattelagarna kommer att undersökas. Syftet med detta är fyrfalt. Ett är att utröna om den svenska implementeringen överensstämmer med direktivrätten. Vidare skall studeras hur reglerna har utformats för att täcka handhavandet av skattepliktiga produkter. Det skall även undersökas i vilken utsträckning det finns neutralitetsbrister eller tröskeleffekter i lagstiftningen. En bieffekt utgörs av att det även ges möjlighet att undersöka hur skatteregler används för att reglera andra rättsområden.

I förarbetena till energiskattelagen framhålls:[1007]

> "Den språkliga uppbyggnaden av motsvarande förfarandebestämmelser i de olika lagarna kan variera något, men – i den mån annat inte särskilt kommenteras – är avsikten att den materiella innebörden av bestämmelserna, som grundar sig på samma direktivtext, skall vara densamma i samtliga tre lagar."[1008]

Detta uttalande kan emellertid inte oreflekterat läggas till grund för tolkningen. Rättstillämparen är skyldig att beakta språkliga skillnader mellan

[1007] Prop. 1994/95:54, s. 102.
[1008] "De olika lagarna" är LTS, LAS och LSE.

punktskattelagarna. När lagens ordalydelse och tillämpningsområde väl har klarlagts kan en jämförelse med den gemenskapsrättsliga regleringen göras.

5.5.2 Godkända upplagshavare

Godkända upplagshavare är subjektivt skattskyldiga i och med att de har godkänts av beskattningsmyndigheten. Det är således fråga om en teknisk skattskyldighet. Som upplagshavare får godkännas den som avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga *tobaks-* eller *alkoholvaror*, som för yrkesmässig försäljning till andra näringsidkare tar emot sådana varor från andra EG-länder, från andra svenska upplagshavare eller från tredjeländer, eller som yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor.[1009] Den som vill tillverka eller bearbeta obeskattade varor måste göra detta enligt reglerna om skattesuspension.

Möjligheten att som upplagshavare ta emot varor under skattesuspension från leverantörer i andra EG-länder eller från andra svenska upplagshavare står endast öppen för den som yrkesmässigt säljer till andra näringsidkare. Skatten framstår således som en partihandelsskatt. En detaljhandlare kan inte bli godkänd som upplagshavare med stöd av denna regel. Någon sådan begränsning framgår inte av direktivtexten.[1010] Den svenska implementeringen verkar vara för snäv. Möjligen kan man finna stöd för den i den regel som medger att medlemsländerna har rätt att ställa särskilda villkor för skatteupplag.[1011] Utformningen av lagrummet måste ses mot bakgrund av att man vid implementeringen av cirkulationsdirektivet syftade till att skapa en kategori skattskyldiga som motsvarade registrerade importörer i de nationella punktskattelagarna.[1012] Regeln bör ses som ett utslag av den ambition som förelåg vid harmoniseringen av de svenska punktskattelagarna att inordna EG-rättsliga regler i redan befintliga regelverk.[1013]

Utöver dessa kategorier kan även den som yrkesmässigt lagerhåller större kvantiteter skattepliktiga varor godkännas som upplagshavare. Det framgår av förarbetena att lagerhållare kan vara detaljhandlare.[1014] Eftersom även lagerhållaren måste ta emot sina produkter från upplagshavare i andra EG-länder eller i Sverige och dessutom har rätt att leverera obe-

[1009] 10 § LTS, 9 § LAS,
[1010] Art. 4, a), direktiv 92/12/EEG.
[1011] Art. 4, b), direktiv 92/12/EEG
[1012] SOU 1994:74, s. 100, prop. 1994/95:56, s. 86.
[1013] Detta kan ses som ett utslag av vad Määttä betecknar som "kontinuitetsprincipen", dvs. att nya skatter utformas efter befintliga regelstrukturer, se avsnitt 1.8.
[1014] SOU 1994:74, s. 100, prop. 1994/95:56, s. 86.

skattade varor till andra upplagshavare föreligger avgränsningsproblem jämfört med kategorin motsvarande "partihandlare". Dessa får ju inte ägna sig åt detaljistförsäljning. Även "partihandlarna" måste ha rätt att ha ett lager av viss omfattning. Gränsdragningen mellan "partihandlare" och lagerhållare måste således göras efter lagrets storlek. Av 2 § FAS framgår att det ifråga om alkoholskatt krävs att den sökande har en lagerkapacitet för minst 5 000 liter för att han eller hon skall kunna bli godkänd som upplagshavare av kategorin lagerhållare. Det finns inga motsvarande regler för tobaksskatt. Samtidigt finns det inga begränsningar för tillverkare att sälja direkt till konsumenter.[1015] Det föreligger därför en risk för neutralitetsbrister mellan en inhemsk tillverkare som säljer varor direkt till konsument och en aktör som för in varor från andra EG-länder i samma syfte. Medan det enda kravet som ställs på tillverkarens verksamhet är att den skall vara yrkesmässig måste den som för in varor ha en lagerkapacitet av en viss storlek för att kunna bli godkänd som lagerhållare. Det är ju ingen självklarhet att den som för in varor kan agera som "partihandlare", eftersom detta förutsätter att det finns detaljister som är beredda att betala den mellanskillnad som handlaren måste lägga på.

Kraven för godkännande som *upplagshavare i energiskattelagen* skiljer sig något från motsvarande regler i LTS och LAS. Som upplagshavare får enligt energiskattelagen godkännas den som yrkesmässigt tillverkar eller bearbetar bränslen, eller som i större omfattning lagerhåller bränslen eller återförsäljer eller förbrukar metan.[1016] Med lagerhållning i "större omfattning" avses som huvudregel en kapacitet av 500 m^3 tillgänglig lagervolym.[1017] För återförsäljare eller förbrukare av metan krävs en årlig omsättning av 3 000 000 m^3.

Någon särbestämmelse för "partihandlare" finns således inte. Av motiven framgår att det är avsett att sådana endast skall kunna godkännas som upplagshavare om de uppfyller kraven för lagerhållare.[1018] Här synes den svenska lagregleringen vara ännu mer avgränsad jämfört med direktivtexten än inom tobaks- och alkoholbeskattningen. Å andra sidan finns inga hinder mot försäljning till konsumenter. Vidare kan större förbrukare godkännas som upplagshavare, under förutsättning att de har tillräcklig lagringskapacitet för att kunna godkännas som lagerhållare.[1019]

[1015] Det bortses här från detaljhandelsmonopolet i alkohollagen (5 kap. 2 §).
[1016] 4 kap. 3 § LSE.
[1017] 1 § FSE. Regeln fanns tidigare i 1 § förordningen (1964:351) om allmän energiskatt. Jfr de krav som ställs för registrering som skattskyldig för icke harmoniserade bränslen, se avs. 5.3.1.
[1018] Prop. 1994/95:54, s. 105.
[1019] SOU 1994:85, s. 235, prop. 1994/95:54, s. 107.

Som upplagshavare för *metan* kan både återförsäljare och förbrukare godkännas.[1020] Denna särreglering har som bakgrund att det vid tidpunkten för utarbetandet av energiskattelagen endast fanns en enda producent av metan i landet och att denne också konsumerade huvuddelen av produktionen.[1021] Tidigare förelåg en generell rätt till registrering som skattskyldig för förbrukare av skattepliktiga bränslen och lagrummet kan ses som ett vidmakthållande av denna regel endast för metan.[1022] Denna skatt framstår när den belastar förbrukare som en direkt produktionsfaktorskatt. Möjligheterna till över- eller avvältring av skattebördan får dock, med hänsyn till branschspecifika faktorer, undersökas i det enskilda fallet.

5.5.3 Övrig yrkesmässig tillverkning

Utöver tillverkare som är godkända som upplagshavare är även andra *yrkesmässiga* tillverkare skattskyldiga för *tobaks-* och *alkoholskatt*. Denna skattskyldighetsregel kommenteras inte närmare i förarbetena. Som skattskyldig för energiskatt definieras den "som i Sverige tillverkar eller bearbetar bränsle eller annan som godkänts som upplagshavare ..."[1023] Det finns i denna regel inget krav på yrkesmässighet. Den kommenteras i förarbetena med att beskattningsreglerna ger ett visst utrymme även för annan än upplagshavare att tillverka eller bearbeta bränsle.[1024] I detta sammanhang hänvisas i propositionen till kommentaren till 5 kap. 4 § LSE där det bl.a. sägs följande:[1025]

> "Regeringens förslag innehåller inte något förbud mot att annan än upplagshavare tillverkar eller bearbetar sådana bränslen. EG:s beskattningsordning förutsätter dock i princip att all tillverkning och bearbetning äger rum i godkända skatteupplag. I den mån tillverkning eller bearbetning sker utanför ett sådant skatteupplag inträder skattskyldigheten omedelbart."

Skattesuspensionen bör ses som ett fakultativt arrangemang som den skattskyldige inte kan tvingas in i. Det är därför nödvändigt att cirkulationsdirektivets huvudregel, dvs. att skatt skall uttas vid tillverkning eller import, implementeras i medlemsstaternas punktskatteförfattningar. Reglerna om skattskyldighet för tillverkare som inte är godkända som upplagshavare är således nödvändiga för att upprätthålla den gemenskaps-

[1020] Detta gäller inte för metan som framställts genom biologiska processer, som är undantaget från skatteplikt enligt 2 kap. 11 § 1 p. LSE.
[1021] SOU 1994:85, s. 156.
[1022] 6 § 1 och 2 p. LAE.
[1023] 4 kap. 1 § 1 p. LSE.
[1024] Prop. 1994/95:54, s. 103.
[1025] Prop. 1994/95:54, s. 118.

rättsliga skatteordningen.[1026] Den tillverkare som faktiskt inte vill utnyttja suspensionsordningen skall ha möjlighet att erlägga skatten i samband med tillverkningen. Något förbud att tillverka skattepliktiga varor utanför skatteupplag kan knappast införas utan att det strider mot cirkulationsdirektivet.[1027] Samtidigt måste möjligheten att beskatta tillverkare som av olika anledningar inte godkänts som upplagshavare finnas, annars föreligger risk för att skattepliktiga varor undgår beskattning.[1028]

RSV har förutsatt att dessa regler inte kommer till användning annat än undantagsvis.[1029] Någon möjlighet att registreras som skattskyldig finns i dessa fall inte, utan separat deklaration och skatteinbetalning måste göras vid varje tillverkningstillfälle.[1030] Skatten fungerar i dessa fall som en producentskatt och förfarandet bör betraktas som tämligen oförmånligt i jämförelse med upplagshavarens möjlighet till skattesuspension. Den bristande konkurrensneutraliteten i dessa fall bör ses mot bakgrund av att seriösa tillverkare förväntas söka godkännande som upplagshavare.

Motsvarande regler för skattskyldighet vid tillverkning som inte sker i godkänt skatteupplag finns exempelvis i finsk rätt i 10 § 5 st. i accislagen och i tysk rätt i § 11 (3) TabStG m.fl. lagar.[1031] Detta kan uppfattas som ett stöd för den svenska uppfattningen om nödvändigheten av regler för dessa situationer.

5.5.4 Varumottagare

Direktivets möjligheter för näringsidkare som inte vill eller kan utnyttja suspensionsordningen fullt ut att agera som registrerade eller oregistrerade varumottagare har tidigare beskrivits.[1032] Som registrerade varumottagare av tobaks- och alkoholskattepliktiga varor kan även godkännas näringsidkare som importerar varor från tredjeländer.[1033] Denna skillnad gentemot motsvarande regler i energiskattelagen uppmärksammades av

[1026] Se art. 5, 1 p., direktiv 92/12/EEG.

[1027] Motsatt uppfattning framförs i prop. 1994/95:54, s. 118. Lagstiftaren anför här att om produktion utanför godkända skatteupplag skulle öka i omfattning kan det bli nödvändigt att förbjuda sådan produktion.

[1028] Jfr art. 6, 1 p. b), direktiv 92/12/EEG samt rättsfallet C-455/98 *Tullhallitus v Kaupo Salumets*, i vilket smugglad etylalkohol befanns vara skattepliktig.

[1029] Se RSV Handledning för punktskatter, s. 72, 115–116 samt 186.

[1030] 22 § 3 st. LTS, 21 § 3 st. LAS, 6 kap. 2 § 3 st. LSE.

[1031] § 7 (2) BierStG, § 136 (3) BranntwMonG, § 7 (2) SchaumwZwStG, § 9 (2) MinöStG.

[1032] Avs. 5.4.1.

[1033] Reglerna om registrerade och oregistrerade varumottagare finns i 13 och 14 §§ LTS, samt 12 och 13 §§ LAS.

1998 års punktskatteutredning, vilken dock inte har föreslagit någon förändring.[1034]

Vidare finns möjlighet för en utländsk upplagshavare att utse en skatterepresentant i Sverige. Denne ersätter då en registrerad eller oregistrerad varumottagare som skattskyldig.

Reglerna tycks inte ha kommit till någon större användning. För 1998 uppges antalet registrerade varumottagare för tobaks- och alkoholvaror samt mineraloljor (inkl. bensin) ha varit 1, 14 respektive 2 stycken, samtidigt som antalet godkända upplagshavare för de aktuella skatterna har varit 17, 269 respektive 321.[1035] Det låga antalet registrerade varumottagare stärker intrycket att regelverket inte är konkurrensneutralt till nackdel för denna grupp i jämförelse med godkända upplagshavare.[1036]

Efter en reformering av alkohollagstiftningen har de tidigare tillstånden för partihandel och import av alkoholdrycker ersatts med ett krav på godkännande som upplagshavare eller registrerad varumottagare.[1037] Reformen var en följd av de krav som ställts på Sverige av kommissionen efter *Franzén*-domen.[1038] Antalet registrerade varumottagare kan komma att öka framdeles, sedan c:a 8 700 restauranger med serveringstillstånd för alkohol har möjlighet att registrera sig.[1039] Ersättandet av de särskilda partihandelstillstånden med den kontroll av godkända upplagshavare och registrerade varumottagare som Sverige är skyldigt att upprätthålla enligt cirkulationsdirektivet kan ses som ett exempel på den pragmatism som kännetecknar punktskatteområdet.[1040] Vidare ger den ett prov på den svenske lagstiftarens förmåga att använda direktivbestämmelser på ett vidare sätt än som varit avsett.

5.5.5 Distansförsäljning

Sverige har vid implementeringen av reglerna om distansförsäljning utnyttjat möjligheten i direktivet att föreskriva att utländsk säljare skall företrädas av en representant som i egenskap av ombud för den skattskyldige

[1034] SOU 2000:46, s. 196–197.

[1035] Årsbok, s. 89. Jfr prop. 1994/95:54, s. 110.

[1036] Neutralitetsbrister i varumottagarnas situation diskuteras av 1998 års punktskatteutredning, s. 195–197.

[1037] 4 kap. 1–2 §§ alkohollagen (1994:1738).

[1038] C-189/95 Brottmål mot Harry Franzén [1997] REG I-5909. Se prop. 1998/99:134, s. 97–99.

[1039] Prop. 1998/99:134, s. 99–100.

[1040] Ett annat exempel på denna pragmatism var den koppling som tidigare fanns mellan bilskrotningsavgiften och förfaranderegelerna för försäljningsskatten på motorfordon. När denna skatt avskaffades fick BSL kompletteras med motsvarande förfaranderegler (se SFS 2000:1436).

ansvarar för redovisning och inbetalning av skatt.[1041] Representanten är dock inte skattskyldig för den aktuella skatten enligt svensk rätt.

Implementeringen synes här ha gjorts på ett sätt som avviker från den som gjorts av art. 17 i cirkulationsdirektivet. Beträffande representanter för distanssäljare sägs följande i direktivet:[1042]

> "- Han skall garantera betalning av punktskatt på de villkor som ställs av destinationsmedlemsstaten innan varorna avsänds och se till att punktskatten betalas efter det att varorna anlänt."

En skatterepresentant som betalar skatt istället för en registrerad eller oregistrerad varumottagare skall

> "a) garantera betalning av punktskatt på de villkor som bestäms av skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten, utan att tillämpningen av artikel 15.4 påverkas,
>
> b) betala punktskatten när varorna mottagits i enlighet med det förfarande som fastställts av destinationsmedlemsstaterna,"

Trots att ordalydelsen i de båda artiklarna är mycket lika har lagstiftaren i det förstnämnda fallet valt att inte ge denna typ av representanter status av skattskyldiga.[1043] Någon förklaring till detta finns inte i förarbetena.[1044] Troligen har reglerna för representanter vid distansförsäljning influerats av de representanter för utländska skattskyldiga som finns inom mervärdes- och reklambeskattningen.[1045]

Jag har tidigare kommit till slutsatsen att reglerna om ansvariga för skattebetalning i cirkulationsdirektivet bör motsvara begreppet betalningsskyldighet enligt sjätte mervärdesskattedirektivet.[1046] Detta begrepp innefattar både skattskyldiga och icke skattskyldiga som är betalningsansvariga för skatten. Skatterepresentanter för mervärdesskatt är emellertid inte skattskyldiga. Det är dock inte självklart att så måste vara fallet inom punktskatteområdet. Cirkulationsdirektivet innehåller inga skattskyldighetsregler. Som redan konstaterats talar mycket för att avsikten varit att

[1041] Art. 10, 3 p., direktiv 92/12/EEG, 16 § 2 st. LTS, 15 § 2 st. LAS, 4 kap. 10 § 2 st. LSE. Kravet på skatterepresentant gäller inte ifråga om utländska juridiska personer med fast driftställe i landet. Det lär i dagsläget endast finnas två registrerade skatterepresentanter, se SOU 2000:46, s. 166.

[1042] Art. 10, 3 p., direktiv 92/12/EEG.

[1043] Båda dessa kategorier benämns som "skatterepresentanter" i direktivtexten, men den svenske lagstiftaren har valt att endast kalla de representanter som är skattskyldiga för denna benämning.

[1044] SOU 1994:74, s. 103–104, SOU 1994:85, s. 238–239, prop. 1994/95:54, s. 110–111 samt prop. 1994/95:56, s. 90.

[1045] 23 kap. 4 § SBL (tidigare 5 st. anv. till 2 § GML), 9 a § RSL.

[1046] Avs. 5.4.4.

medlemsländerna skall kunna tillämpa de skattskyldighetsregler man finner lämpliga, i den mån de inte strider mot direktivet. Resultatet av den svenska implementeringen har dock blivit tämligen inkonsekvent. En jämförelse kan göras med de finska och franska implementeringarna. Skatterepresentanter regleras i den finska accislagen i följande stycken:[1047]

> "6) *skatterepresentant* en i Finland bosatt fysisk person eller en i Finland verksam juridisk person, som en auktoriserad lagerhållare i en annan medlemsstat har utsett och som tullmyndigheten har beviljat rätt att på mottagarens vägnar betala accisen för produkter som här tagits emot som temporärt accisfria, dock inte då en auktoriserad lagerhållare tar emot produkterna,
>
> 7) distansförsäljning försäljning, i vilken någon annan än auktoriserad lagerhållare eller registrerad eller oregistrerad näringsidkare inköper sådana accispliktiga produkter från en annan medlemsstat vilka försäljaren eller någon på dennes vägnar avsänder eller transporterar direkt eller genom en annan medlemsstat; en försäljare, som säljer produkter till Finland på ovanstående sätt skall ha som skatterepresentant i Finland en här bosatt eller verksam person som tullmyndigheten har beviljat rätt att betala accisen på försäljarens vägnar för produkter som tagits emot här."

Både formerna av representanter benämns således skatterepresentanter. Vidare framgår av samma lag att skatterepresentanter är accisskyldiga.[1048] I en särskild regel specificeras försäljarens ansvar för skattebetalning vid distansförsäljning:[1049]

> "I distansförsäljning till Finland är försäljaren ansvarig för den accis som skatterepresentanten skall betala på samma sätt som för sin egen skatt."

Tydligen har skatterepresentanter vid distansförsäljning enligt finländsk rätt status motsvarande skattskyldiga enligt svensk rätt. I fransk rätt regleras möjligheten att utse skatterepresentant i ett inledande stycke, medan skyldigheten att utse skatterepresentant vid distansförsäljning framgår av det därpå följande stycket:[1050]

> " I. L'entrepositaire agréé établi dans un autre État membre de la Communauté européenne qui expédie des produits en France à destination d'une personne autre qu'un entrepositaire agréé peut y désigner un représentant fiscal.
>
> II. Les opérateurs établis dans un autre État membre de la Communauté européenne et qui expédient des produits en France à destination d'une per-

[1047] 7 § 6 och 7 p., lag om påförande av accis (29.12.1994/1469).
[1048] 10 § 1 st lag om påförande av accis (29.12.1994/1469).
[1049] 12 § 2 st lag om påförande av accis (29.12.1994/1469).
[1050] Art. 302 V, I och II p., CGI.

sonne autre qu'un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique ou qu'un organisme exerçant une activité d'intérêt général dans les conditions prévues au b du II de l'article 302 D sont tenus d'y désigner un représentant fiscal autre que le destinataire des produits."

Skatterepresentanter förefaller alltså vara en enhetlig kategori, med den skillnaden att det är obligatoriskt att utse skatterepresentant vid distansförsäljning. Båda former av skatterepresentanters betalnings- eller skattskyldighet anges i en mening:[1051]

" Le représentant fiscal garantit le paiement des droits à la place du redevable et acquitte l'impôt à sa place."

Representanten skall garantera skattebetalningen i stället för den "skyldige" (redevable) och betala skatten i hans ställe. I detta sammanhang måste "redevable" avse skattskyldig, och inte som i sjätte mervärdesskattedirektivet betalningsskyldig. Den franska implementeringen påminner sålunda mer om den svenska implementeringen av reglerna om representanter vid distansförsäljning samt med vad som gäller ifråga om mervärdesskatt.

De finländska och franska implementeringarna tyder på att man åtminstone i dessa länder uppfattat skatterepresentanternas betalningsansvar som likartat oavsett vilken form av representant det rör sig om. Däremot har länderna valt olika lösningar där den finska ålägger skatterepresentanterna skattskyldighet, medan i fransk rätt skattrepresentanten är betalningsskyldig istället för den skattskyldige. Dessa skillnader kan få olika följder, exempelvis i rättsförhållandet mellan representanten och hans eller hennes huvudman.

5.5.6 Övrig kommersiell hantering

Utöver ovan beskrivna kategorier av skattskyldiga finns i de harmoniserade punktskattelagarna en "restkategori" som omfattar övriga fall av kommersiell införsel av punktskattepliktiga varor.[1052] Regeln aktualiseras när en näringsidkare för in gods som redan är beskattat i en annan medlemsstat och utgör således en implementering av art. 7 i direktivet.[1053] För att upprätthålla destinationslandsprincipen är det nödvändigt att dessa varor beskattas i destinationslandet. Samtidigt har den som erlagt skatt för varorna i avsändarlandet rätt till återbetalning. Av detta skäl är även

[1051] Art. 302 V, 4 st., CGI.
[1052] 9 § 5 p. LTS, 8 § 5 p. LAS, 4 kap. 1 § 4 p. LSE.
[1053] SOU 1994:74, s. 98, SOU 1994:85, s. 232, prop. 1994/95:54, s. 103, prop. 1994/95:56, s. 84.

varor som skattefritt förts in av en privatperson skattepliktiga om de senare kommer att användas för kommersiellt bruk.[1054] Det är dock svårt att se att lagtexten omfattar dessa fall:

> "från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor"[1055]

Den skattskyldige är i dessa fall skyldig att redovisa sändningen hos beskattningsmyndigheten innan transporten påbörjats och samtidigt ställa säkerhet för skatten.[1056] Denna regel tycks således enbart omfatta fall där det redan vid införseltillfället står klart att varorna skall användas kommersiellt. Skattskyldigheten inträder också vid detta tillfälle. Regeln kan inte sägas täcka alla de situationer som omfattas av art. 7 i cirkulationsdirektivet. Regeln i art. 7, 1 p. som innebär att varor som "förvaras för kommersiella ändamål" skall beskattas i den stat där de förvaras kan inte sägas ha implementerats i svensk rätt. Frågan har mer än akademiskt intresse, sedan det tycks vara vanligt förekommande att tobakshandlare som ertappas med obeskattade varor hävdar att dessa importerats skattefritt från andra EU-länder. De ökande svenska kvoterna för privatpersoners införsel av varor som är beskattade i andra EU-länder medför förmodligen ett större praktiskt behov av en sådan regel.

Tobaksskattelagen innehåller vidare en möjlighet att påföra skatt när en handlare säljer cigaretter till högre pris än det fastställda detaljhandelspriset.[1057] Säljare som inte är registrerade skattskyldiga och som påförs denna skatt uppräknas emellertid inte som skattskyldiga enligt 9 § LTS. Inte heller finns regler rörande tidpunkten för skattskyldighetens inträde, vilken rimligen borde infalla när varorna säljs. Endast i ett annat sammanhang refereras till denna kategori i LTS. Av 35 § LTS framgår att "den skattskyldige, sökanden, säljare som avses i 5 § och Riksskatteverket" kan överklaga beslut enligt lagen. Säljare enligt 5 § räknas således inte som skattskyldiga, trots att de de facto är skyldiga att erlägga den skatt de påläggs.[1058] Eftersom skattskyldigheten är en följd av att man har sålt cigaretter till högre pris än detaljhandelspriset är det med den terminologi som tidigare använts i studien fråga om en funktionell skattskyldighet. Detta är ytterligare ett exempel på de begreppsjurisprendensliknande följder definitionerna av skattskyldighet medför.

[1054] SOU 1994:74, s. 98, prop. 1994/95:56, s. 85.
[1055] 9 § 5 p. LTS, 8 § 5 p. LAS, liknande formulering i 4 kap. 1 § 5 p. LSE.
[1056] 17 § LTS, 16 § LAS, 4 kap. 4 § 1 st. LSE.
[1057] 5 § 1 st. LTS.
[1058] En jämförelse kan här göras med motsvarande lagrum i den tyska tobaksskattelagen, där det tydligt framgår att handlaren är skattskyldig i dessa situationer, se 26 § TabStG.

Inom alkohol- och energibeskattningen aktualiseras skattskyldighet i ytterligare en situation. Normalt skattepliktiga varor kan i vissa fall köpas in skattefritt eller till lägre skatt av en aktör som avser att använda varorna för ett visst ändamål.[1059] Skulle varorna komma att användas för ett annat ändamål än det avsedda måste de givetvis beskattas med normala skattesatser för att upprätthålla konkurrensneutralitet. Skattskyldig för alkoholskatt är i dessa fall den som varorna levererats till.[1060] För energiskatterna är den som förbrukar eller säljer sådana varor skattskyldig.[1061] Som framhålls av Eriksson är denna form av skattskyldighet svårkontrollerad.[1062] 1998 års punktskatteutredning har föreslagit skärpta krav för skattefria inköp.[1063]

5.5.7 Import

Destinationslandsprincipen kräver att varor från tredjeländer beskattas på motsvarande sätt som inhemska. För godkända upplagshavare eller varumottagare registrerade för tobaks- eller alkoholskatt uttas skatten på samma sätt som i övrigt gäller för dessa kategorier.[1064] Avsikten är att uppnå neutralitet gentemot inhemska tillverkare. Motsvarande regel för energiskatt gäller endast för godkända upplagshavare.[1065] Registrerade varumottagare som importerar bränslen från tredjeländer måste då erlägga skatten i samband med förtullningen och är således i en ur likviditetssynpunkt mindre gynnsam situation. Även privatpersoner som importerar skattepliktiga varor från tredjeländer skall betala skatten i samma ordning som tull.[1066] Godkända upplagshavare och registrerade varumottagare (av tobak och alkohol) kan ägna sig uteslutande åt import från tredjeländer. Dessa kategorier ersätter således de registrerade importörer som fanns i äldre lagstiftning.

Terra och Wattel anför att varor som importeras från tredjeländer skall beskattas då de lämnar tullförfarandet.[1067] Frisläppandet av varan sker alltså när den lämnar tullförfarandet *om den inte omfattas av skattesus-*

[1059] Dessa situationer kommer att granskas närmare i kapitel 7.4.
[1060] 20 § 3 st. LAS.
[1061] 4 kap. 1 § 1 st. 6 p. LSE.
[1062] Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 108.
[1063] SOU 2000:46, s. 198–203. Se vidare avs. 8.4.2.
[1064] Detta framgår dock endast indirekt av lagtexten, se 19 § LTS och 18 § LAS.
[1065] Se SOU 2000:46, s. 196–197. Detta framgår vid en jämförelse av 13 § 1 st. LTS och 12 § 1 st. LAS å ena sidan och 4 kap. 6 § 1 st. LSE å andra sidan.
[1066] 19 § LTS, 18 § LAS, 5 kap. 5 § LSE.
[1067] Terra & Wattel, s. 212. Stöd för denna uppfattning är då art. 5, 1 p. 3 st., direktiv 92/12/EEG.

pensionen, vilket förutsätter att den innehas av någon som har rätt att ta emot varor under skattesuspension. I dessa fall skall skatten tas ut enligt vad som gäller för respektive kategori skattskyldig. Den svenska regleringen har nyligen ändrats för att tydligare anknyta till tullrättens regler.[1068]

5.5.8 Privat införsel och tillverkning

De harmoniserade punktskattelagarna omfattar i huvudsak endast yrkesmässig verksamhet. Sveriges möjligheter att beskatta privatpersoners inköp från andra EU-länder följer av de undantag landet beviljades vid anslutningen till EU och skatteregler för dessa fall har placerats i en särskild lag.[1069] Några sådana särregler finns inte för privatpersoners inköp från tredjeländer, utan som framgått av föregående avsnitt omfattas dessa fall av de ordinarie punktskattelagarna.[1070] Utöver dessa regler finns ytterligare några fall där icke yrkesmässig hantering kan leda till skattskyldighet.

Reglerna om distansförsäljning i tobaksskattelagen har utsträckts till att omfatta situationer där privatpersoner i andra EU-länder utan vinstintresse sänder varor till privatpersoner i Sverige.[1071] Undantaget är rena gåvor. Lagstiftaren har med regeln avsett att beskatta varor som skickas till Sverige av svenskar på utlandssemester eller av släktingar eller bekanta i andra länder. Stöd för denna reglering kan sökas i uttalanden från rådet och kommissionen i samband med införandet av punktskattedirektivet.[1072]

En särskild regel skattebelägger all tillverkning av etylalkohol, dvs. sprit, även tillverkning som inte är yrkesmässig. Denna regel har motiverats med att gemenskapsrätten innehåller undantag från skatteplikt för privat produktion av öl och vin, men inte för sprit.[1073] Privat tillverkning av sprit, "hembränning", är givetvis otillåten enligt alkohollagstiftningen. I äldre alkohollagstiftning belades "hembrända" produkter med en särskild straffskatt.[1074] LDS innehöll inga skattskyldighetsregler för otillåtet produktion.

[1068] 9 c §, 20 § 1 st. 8 p. LTS, 8 c §, 19 § 1 st. 8 p. LAS, 4 kap. 1 b §, 5 kap. 2 § 4 p. LTS. Se prop. 2000/01:31, s. 51–54.

[1069] Lag (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är med i europeiska unionen.

[1070] Det bortses här från möjligheten till skattefri införsel vid utlandsresor.

[1071] Se prop. 1997/98:100, s. 210–211.

[1072] Se prop. 1997/98:100, s. 114–115.

[1073] Art. 6, 10, 14, direktiv 92/83/EEG. Se SOU 1994:74, s. 137 och prop. 1994/95:56, s. 117–118.

[1074] Se 37 § LTD.

För energiskatt finns särskilda regler som baseras på specialregleringen i cirkulationsdirektivet.[1075] En privatperson är skattskyldig för bränsle som är avsett för uppvärmning och som förs in på annat sätt än genom distansförsäljning. Detta inkluderar således alla former av transporter som genomförs av en privatperson eller för dennes räkning. Privatpersoner är även skattskyldiga för motorbränsle som förs in på annat sätt än i bränsletankar eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter ("ovanliga transportsätt" enligt direktivet).

5.5.9 Sammanfattning

I detta avsnitt har avgränsningen av skattskyldiga subjekt enligt de harmoniserade punktskattelagarna beskrivits. Antalet kategorier av skattskyldiga är stort jämfört med vad som är sedvanligt inom svensk punktbeskattning och lagtextens utformning framstår som rörig.[1076] De skattskyldiga räknas först upp i en paragraf, de definieras i andra paragrafer och tidpunkten för skattskyldighetens inträde för samtliga kategorier radas upp i ytterligare en paragraf. De aktuella lagtexterna har utformats på ett sätt som är vedertaget inom svensk skatterätt, men som inte är avpassat för det stora antalet olika kategorier av skattskyldiga. Den nya mervärdesskattelagen kan sägas lida av samma åkomma.[1077]

Definitionerna av de skattskyldiga kännetecknas vidare av att gemenskapsrättsliga begrepp implementerats i svensk rätt och i viss mån modifierats för att överensstämma med traditionell svensk punktskatteterminologi. Ifråga om godkända upplagshavare kan det ifrågasättas om implementeringen inte blivit för snäv gentemot aktörer som inte har ett tillräckligt omfattande lager, dessa får inte bedriva handel i detaljistledet. Begreppet registrerad varumottagare har i tobaks- och alkoholskattelagarna i förhållande till direktivtexten vidgats till att även omfatta aktörer som importerar produkter från tredjeländer. Implementeringen av termen skatterepresentant har skett på ett motstridigt sätt. Den som är skatterepresentant vid försäljning till en registrerad eller oregistrerad varumottagare är skattskyldig istället för dessa, medan den som är representant för en distansförsäljare endast agerar ombud vid deklaration och skatteredovisning. Båda lösningarna synes användas i andra medlemsstaters punktskatteförfattningar, men på ett konsekvent sätt. Representanter för

[1075] 4 kap. 1 § 5 p. och 4 kap. 2 a § 2–3 p. LSE.

[1076] Jfr Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 101.

[1077] Ifråga om mervärdesskatten tillkommer ytterligare en term som måste definieras, omsättning.

distansförsäljare är den enda kategorin av aktörer som är betalningsskyldiga för skatt utan att vara skattskyldiga.

De harmoniserade punktskatteförfattningarna omfattar primärt endast kommersiell verksamhet. Vissa slag av privat införsel regleras dock, bl.a. privatpersoners import från tredjeländer.

5.6 Sammanfattande kommentar och analys

Inledningsvis har i detta kapitel termen skattskyldighets innebörd i svensk skatterätt analyserats. Redan från 1920-talet kan påvisas en tudelning av användningen. Utöver en normalspråklig med innebörden "den som är skyldig att betala skatt" användes termen även med betydelsen "den som är principiellt skattskyldig". Den första formen av skattskyldighet benämns i studien som funktionell skattskyldighet. Inom den indirekta beskattningen har vissa aktörers subjektiva skattskyldighet definierats i form av "principiell skattskyldighet". Dessa aktörer är således "skattskyldiga", även när det inte finns någon skatt att erlägga. Jag har valt att för denna form av subjektiv skattskyldighet använda beteckningen teknisk skattskyldighet, vilken tidigare använts ifråga om vissa skattskyldiga enligt GML. När termen skattskyldig används som beteckning på samtliga aktörer som är subjektivt skattskyldiga enligt en viss skatt benämns detta som legalskattskyldighet. Av de legalt skattskyldiga redovisar huvuddelen skatten i periodiskt återkommande deklarationer. Denna grupp benämns i studien som administrativt skattskyldiga.

Det är givet att denna begreppsförvirring inte är lycklig. Termen skattskyldig bör förbehållas det subjekt som faktiskt är skyldigt att betala skatt till följd av att både de objektiva och subjektiva villkoren för skattskyldighet är uppfyllda. De definitioner av subjektiv skattskyldighet som lagstiftningen oundvikligen måste innehålla bör vara konstruerade som funktionell skattskyldighet. Dessa definitioner måste för att vara koherenta med det övriga regelverket hänvisa till den objektiva sidan av skattskyldighetsbegreppet, på så sätt som föredömligt görs i t.ex. mervärdesskattelagen.[1078] Inslagen av teknisk skattskyldighet bör således mönstras ut ur skattelagstiftningen. I punktskatteförfattningarna låter detta sig göras på ett okomplicerat sätt genom omformulering av de aktuella lagrummen.[1079] När detta har skett försvinner med automatik även behovet av en

[1078] 1 kap. 2 § ML. De faktiska konsekvenserna av den olämpliga begreppsanvändningen framgår t.ex. av rättsfallet RÅ 1999 ref 2, vilket behandlas i avs. 6.1.

[1079] Formuleringen i (numera upphävda) 5 § 2 p. LFM kan då tjäna som förebild. Det är tänkbart att motsvarande åtgärd beträffande frivillig skattskyldighet vid fastighetsuthyrning är mer komplicerad lagstiftningstekniskt.

term motsvarande legalt skattskyldiga. Då återstår användningen av termen i form av administrativ skattskyldighet, vilken är ytterligare en form av "principiellt skattskyldiga". Det finns anledning att uppmärksamma Ljungmans halvsekelgamla kritik av begreppsanvändningen:[1080]

> "I den mån en sammanfattande benämning kräves på de fysiska eller juridiska personer, som skola betala skatt därest de ha erforderlig inkomst eller förmögenhet, får väl en alldeles ny term utan betydelsebelastning uppfinnas, t.ex. skatteperson, skattesubjekt e.d."

För den indirekta beskattningens vidkommande får formuleringen "erforderlig inkomst eller förmögenhet" som huvudregel ersättas med "utfört aktiviteter som medför 'skattskyldighetens inträde'". De av Ljungman föreslagna termerna känns som något krystade inom den indirekta beskattningens område. I LPP används på ett fåtal ställen termen *deklarationsskyldig*.[1081] Denna term synes dock innefatta samtliga skattskyldiga, bortsett från skattskyldiga för skatter där deklarationsförfarande inte förekommer.[1082] En term som möjligen skulle kunna användas är *redovisningsskyldig*. I likhet med mervärdesskatteområdet inträder redovisningsskyldighet för de olika punktskatterna när den affärshändelse som grundar skattskyldigheten bokförts eller borde ha bokförts.[1083] Denna redovisningsskyldighet omfattar de administrativt skattskyldiga, men exkluderar övriga former av skattskyldighet. En sådan begreppsanvändning föreslogs av lagrådet i samband med reformeringen av GML, men gjorde tydligen inget intryck på lagstiftaren.[1084] Som uppmärksammats i studien används emellertid termen redovisningsskyldig i reklamskattesammanhang med en annorlunda innebörd, nämligen för att undanta mindre aktörer från skattskyldighet.

I detta kapitel har cirkulationsdirektivets reglering av betalningsansvariga för punktskatterna och dessa reglers implementering i svensk rätt i form av skattskyldighetsregler beskrivits. Tudelningen i ett skattskyldighets- och ett betalningsskyldighetsbegrepp i gemenskapsrättens mervärdesskatteregler har ingen motsvarighet i cirkulationsdirektivet. Dess regler kan beskrivas som regler om betalningsskyldighet, förmodligen avsedda att ge medlemsstaterna möjlighet att implementera dem i det interna skattesystemet på det sätt de finner mest lämpligt eller genom att förlita sig på ett "Sachhaftung"-system.

[1080] Ljungman, s. 9.
[1081] 2 kap. 7 § 5 st., 2 kap. 9 § 1 st. LPP.
[1082] Så var fallet med LFM i dess senaste version. Se 2 kap. 1 § LPP samt RSV Handledning för punktskatter, s. 30.
[1083] 2 kap. 5 § 2 st. LPP, RSV Handledning för punktskatter, s. 31.
[1084] Se prop 1989/90:111, s. 294.

När lagstiftaren utformar en indirekt skattelag står han regelmässigt inför ett val av skattskyldig som normalt inte finns vid utarbetandet av en direkt skatt. Inför detta val måste då lagstiftaren ta ställning till frågor av både praktisk och normativ art.

När detta ställningstagande har gjorts måste den grupp av aktörer som avses vara skattskyldiga avgränsas lagtekniskt.

En skatt bör givetvis vara lättadministrerad. Det anses angeläget att begränsa antalet skattskyldiga för punktskatter. Vidare måste en skatt vara praktiskt realiserbar, det får givetvis inte vara för lätt att kringgå den genom legala möjligheter eller rent brottsliga förfaranden. De slopade gränskontrollerna gentemot andra medlemsstater ställer här till problem för varubeskattningen. Detta leder till att det måste finnas möjlighet att beskatta smugglade varor liksom, ifråga om sprit, illegalt tillverkade. Följden av detta blir att antalet kategorier skattskyldiga är förhållandevis stort jämfört med svenska punktskatter tidigare konstruerats.

Avsikten med en punktskatt är ofta att den skall vara styrande och därmed inte verka makroneutralt. Skatten förväntas däremot i regel vara konkurrensneutral. Här finns en inbyggd motsättning mellan önskemålet om konkurrensneutralitet och de krav lagstiftaren ställer på aktörer för registrering som skattskyldiga. Dessa krav kan leda till att mindre aktörer stängs ute från marknaden eller tvingas konkurrera under ogynnsamma omständigheter. I gemenskapsrätten tycks man ha försökt att motverka detta genom att inrätta särskilda kategorier för mindre aktörer. Inom svensk punktskatterätt har det istället sedan länge uppställts ett krav på verksamhet av större omfattning för att registrering som skattskyldig importör skall vara möjlig.

Flertalet punktskatter fungerar som producentskatter, dvs. skatterna uttas som huvudregel i det distributionsled där tillverkning eller import av de skattepliktiga varorna äger rum. Motivet till detta är givetvis att begränsa antalet skattskyldiga och minska möjligheterna till skatteundandragande. Denna ordning är emellertid inte förenlig med tanken på fria varurörelser inom den europeiska unionen. För de gemenskapsrättsligt harmoniserade skatterna har istället införts ett särskilt suspensionsförfarande, inom vilket obeskattade varor kan transporteras mellan medlemsländerna. Detta medför att skatterna ofta kan anta karaktären av partihandels- eller detaljistskatter.

En annan fråga av normativ art är huruvida en skatt avses utgöra en konsumtions- eller produktionsfaktorskatt. Ofta kan denna avsikt realiseras genom avgränsningen av de skattepliktiga objekten, men den kan även genomföras genom en definition av de skattskyldiga subjekten. Produktionsfaktorskatterna fungerar i regel som direkta skatter. Möjligheterna för förbrukare av energiskattepliktiga bränslen att registreras som

skattskyldig utgör uttalade inslag av produktionsfaktorbeskattning inom punktskatteområdet. Dessa inslag av direkt beskattning faller utanför tredelningen i producent-, partihandels- och detaljhandelsskatter.

6 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

6.1 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

Flertalet punktskatteförfattningar innehåller bestämningar av tidpunkten för skattskyldighetens inträde.[1085] Inledningsvis kommer i detta kapitel att beskrivas vad som avses med tidpunkten för skattskyldighetens inträde och vilka rättsföljder uppnåendet av denna tidpunkt medför. En kortare redogörelse för tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt olika direkta skatter görs i anslutning till detta. Sedan följer en undersökning av tidpunkten för skattskyldighetens inträde i de nationella punktskattelagarna. Den närmare dispositionen av denna undersökning ges i inledningen till detta underkapitel. Därefter vidtar en undersökning av den gemenskapsrättsliga regelgivningen inom den indirekta beskattningens område i syfte att utröna om termen "skattskyldighetens inträde" har någon motsvarighet där. Anslutningsvis behandlas de harmoniserade punktskatteförfattningarna. Efter detta följer en diskussion kring till vilken tidpunkt det är lämpligt att knyta skattskyldighetens inträde i olika situationer. Konstruktionen av de viktigaste punktskatterna som transaktionsskatter medför ett behov av särskilda regler för skattskyldighetens inträde vid egna uttag och egenförbrukning, vilka behandlas i ett underkapitel. Därefter undersöks skattskyldighetens inträde för de fåtaliga innehavsskatterna. Avslutningsvis görs en sammanfattning över vad som behandlats i kapitlet.

Uttrycket "skattskyldighetens inträde" kan med en normalspråklig innebörd förväntas avse uppkomsten av en reell betalningsskyldighet. Som har visats gör det dock inte så.[1086] "Skattskyldighetens inträde" markerar endast att en abstrakt skattskyldighet uppkommer. Wallin betecknar detta förhållande som en "skyldighet att konkretisera skatteanspråket, oavsett om denna konkretisering i första hand åligger staten-borgenären eller

[1085] T.ex. 20 och 40 §§ LTS, 19 § LAS, 5 kap. 1–4 §§ LSE.
[1086] Se avs. 5.2.

den enskilde-gäldenären".[1087] Inom den indirekta beskattningen är det i huvudsak den skattskyldige själv som svarar för konkretiseringen genom avlämnande av deklaration och inbetalning av skattebeloppet. Den konkreta skattskyldigheten, dvs. den reella betalningsskyldigheten, uppstår inte förrän efter denna konkretisering av skatteanspråket.

Det står i princip lagstiftaren fritt att anknyta tidpunkten för skattskyldighetens inträde till den tidpunkt som befinns lämplig. Eberstein definierar som huvudregel att "skattskyldigheten principiellt uppkommer i och med inträffandet av det faktum, vid vilket lagstiftaren knutit den särskilda skatt, som är i fråga".[1088] Denna regel kan emellertid endast komma till användning som tolkningsregel när lagstiftningen inte innehåller något stadgande om tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Ljungman framhåller att Ebersteins huvudregel inte ger någon ledning kring vilka rättsföljder den avses ge:[1089]

> "När man fastslår en bestämd tidpunkt för skattskyldighetens inträde, kan detta med ett realistiskt betraktelsesätt på sin höjd innebära, att vissa *typiska* rättsföljder böra inträda i anslutning till nämnda tidpunkt. Framförallt kommer härvid i fråga taxering, debitering och uppbörd."[1090]

De av Ljungman utpekade rättsföljderna inträder givetvis vid olika tidpunkter för olika skatter och ofta även vid olika tidpunkter för skiljda kategorier av skattskyldiga för samma skatt. Det är således inte endast tidpunkten för skattskyldighetens inträde som varierar mellan olika skatter, även de faktiska konsekvenserna av att skattskyldigheten har inträtt är olika. Vid en undersökning av neutralitetsbrister inom en skatteform är det nödvändigt att inte begränsa denna till tidpunkten för skattskyldighetens inträde, utan även beakta deklarations- och uppbördsregler. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde är dock av central betydelse, eftersom deklarations- eller betalningsskyldighet inte kan uppkomma utan att skattskyldigheten har inträtt.

Tidpunkten är även av intresse vid tillämpning av regeringsformens förbud mot *retroaktiv skattelagstiftning*.[1091] Innebörden av detta förbud är att skatt eller avgift inte får tas ut i vidare mån än vad som följer av före-

[1087] Wallin, SN 1958, s. 334, använder istället för skattskyldighet termen "abstrakt skatteplikt". Någon skillnad i sak synes dock inte avses.
[1088] Eberstein I, s. 91. Jfr även Wallin, SN 1959, s. 357. Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 241, tycks uppfatta det som att man i Tyskland i äldre tid gått motsatt väg och efter att ha, förmodligen snarast naturrättsligt, identifierat "skattepliktens grund" utformat lagstiftningen efter denna.
[1089] Ljungman, s. 17–21.
[1090] Ljungman, s. 20.
[1091] RF 2:10.

skrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Avgörande för bedömningen av denna fråga är begreppet skattskyldighetens inträde, vilket utvisar vilken tidpunkt som skall läggas till grund för retroaktivitetsbedömningen.[1092] Retroaktivitetsförbudet kan närmast ses som en beståndsdel av den skatterättsliga legalitetsprincipen.[1093] Förbudet gäller endast införandet av nya pålagor, skattehöjningar och andra ändringar som är till *nackdel* för den skattskyldige.[1094] Som argument mot retroaktiv skattelag anför Hagstedt i första hand förutsebarhetskravet, men tillägger att även humanitets-, likviditets- och subjektsaspekter talar mot retroaktiv tillämpning av skattelag.[1095] Eftersom de skattskyldiga kan förutse planerade skattehöjningar är det dock oundvikligt att förbudet ur en funktionell synvinkel kan orsaka problem ifråga om upprätthållande av skatteuttaget. Ofta har särskilda lagerskatter uttagits för att undvika hamstring.[1096]

Förbudet mot retroaktiv beskattning omfattar inte endast det fall att en transaktion beskattas, som när den inträffade inte var skattepliktig, utan även att en senare höjning av skattesatsen tillämpas på transaktionen. Som Hultqvist uppmärksammar skall en skatteregel inte endast ha trätt i kraft vid skattskyldighetens inträde, utan den får inte heller ha upphävts.[1097]

Från otillåten retroaktiv skattelag får skiljas *oäkta* retroaktivitet eller *retroaktivitetseffekter*.[1098] Med dessa termer avses tillämpning av nya regler på äldre förhållanden medan den händelse som utlöst skattskyldigheten inträffat efter att de nya reglerna trädde i kraft. Rättsfallet RÅ 1990 ref 19 exemplifierar dessa effekter. Målet gällde avställningsavgift enligt 65 a § BRK, vilken uttas för ett fordon som varit avställt i mer än tolv månader i följd. Frågan i målet var om avgiften skulle uttas även för det fall att perioden om tolv månader påbörjats innan det aktuella lagrummet trätt i kraft. Samtliga instanser fann att den omständighet som utlöst av-

[1092] Så har regeln tillämpats i t.ex. RÅ82 1:74, RÅ 1989 ref 116 I och II samt i RÅ 1992 ref 10. Se även Sture Bergström, SN 1993, s. 339–340 och Bexhed, SN 1993, s. 169–170.

[1093] Jfr Hagstedt, Retroaktiv skattelag, s. 232.

[1094] Se SOU 1978:34, s. 161, prop. 1978/79:195, s. 56. Jfr retroaktivitetsförbuden i mervärdesskatte- och cirkulationsdirektiven, vilka verkar både till fördel och till nackdel för den skattskyldige, se art. 12, dir. 77/388/EEG och art. 6, 2 p., dir. 92/12/EEG.

[1095] Hagstedt, Retroaktiv skattelag, s. 128–129.

[1096] Se t.ex. lag (1990:1087) om lagerskatt på vissa oljeprodukter, lag (1992:1439) om lagerskatt på dieselolja samt lag (1992:1479) om lagerskatt på viss bensin.

[1097] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 132. Från förbudet finns i RF 2:10 vissa undantag, som, undantaget krigs- eller krissituationer, ändå bygger på att ett förslag skall vara lämnat till riksdagen för att få tillämpas retroaktivt.

[1098] Se t.ex. Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 233, samt Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 149.

giftsskyldigheten var att tolvmånadersperioden gått till ända. Förbudet mot retroaktiv skatte- och avgiftslag var således inte tillämpligt på detta fall.

Määttä diskuterar effekter som bör ses som *funktionella retroaktivitetseffekter*.[1099] Som exempel på sådana effekter lämnas fallet att en näringsidkare som investerat i teknisk utrustning, t.ex. utsläppsreningsutrustning, och därför inte kan undvika en nypålagd miljöskatt förrän det är ekonomiskt försvarbart att byta ut utrustningen. Denna typ av effekter utgör inte retroaktivitet enligt traditionell svensk skatterättslig uppfattning. I dessa fall baseras inte beskattningen på ett förhållande som förelåg innan den nya regeln tillkom, utan på att förhållandet har kvarstått efter regelns införande.[1100] Effekten för den drabbade kan ändå bli mer ingripande än vid retroaktiv beskattning.

En transaktion skall bedömas enligt de lagregler som gäller då skattskyldigheten inträder.[1101] Således är fastställande av tidpunkten för skattskyldighetens inträde av central betydelse för upprätthållande av legalitetsprincipen på rättstillämparnivå.[1102]

Den skattskyldighet som inträder vid "tidpunkten för skattskyldighetens inträde" är den form som Willgren betecknat som abstrakt. Abstrakt skattskyldighet föreligger när förutsättningarna för både objektiv och subjektiv skattskyldighet är uppfyllda.[1103] Den problematiska användningen av de tekniska och administrativa formerna av subjektiv skattskyldighet gör sig här påmind. Rättsfallet RÅ 1999 ref 2 gällde frågan om ett beslut om frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler, dvs. vad som i studien har betecknats som en form av teknisk skattskyldighet, kunde ges retroaktiv verkan. Både Kammarrätten och Regeringsrätten använder i domen formuleringar som t.ex.:[1104]

> "Varken i ML eller andra föreskrifter finns några bestämmelser om när den frivilliga skattskyldigheten inträder."
>
> "Syftet med lagstiftningen talar för att skattskyldigheten i detta mål bör inträda redan när bolaget har tillträtt fastigheterna."

Den frivilliga skattskyldigheten för mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler är en subjektiv skattskyldighet och har inget samband med tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Även vid frivillig skattskyldighet inträder

[1099] Määttä, s. 243–244.

[1100] Jfr exempelvis med höjningen av fordonsskatten för personbilar äldre än fem år som genomfördes i samband med att försäljningsskatten på nya personbilar avvecklades, se 14 a § FSL (införd genom SFS 1994:1792).

[1101] Jfr prop. 1978/79:141, s, 40.

[1102] Jfr Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 230–231.

[1103] Se avsnitt 5.2.

[1104] Jfr C-110/94 *Inzo* [1996] ECR I-0857, vari en liknande frågeställning var för handen.

givetvis skattskyldigheten för de enskilda transaktionerna enligt de regler som i övrigt gäller enligt ML.[1105] Vad domstolarna avser är från vilket datum registreringen skall räknas. Skillnaden mellan å ena sidan funktionell och å andra sidan teknisk och administrativ skattskyldighet exemplifieras här tydligt. Den funktionella skattskyldigheten kan endast komma ifråga om den objektiva skattskyldigheten redan föreligger, i vilken skattskyldighetens inträde är en delkomponent. En omkonstruktion av de aktuella lagrummen som föreslagits i studien skulle bidra till att risken för en sådan sammanblandning av begrepp som gjorts i målet minskar.[1106] Lagstiftaren har emellertid gått i motsatt riktning och efter intryck av regeringsrättsdomen infört en särskild definition av tidpunkten för den frivilliga skattskyldighetens inträde i ML.[1107] Den frivilliga skattskyldigheten inträder som huvudregel den dag då ansökan inkommer till skattemyndigheten. Formellt föreligger nu en regelkollision med reglerna om tidpunkten för skattskyldighetens inträde i 1:3 ML.

Avslutningsvis lämnas några exempel på hur regler om skattskyldighetens inträde har konstruerats på andra områden än den indirekta beskattningen.[1108] Trots den betydelse skattskyldighetens inträde har för rättstillämpningen framgår tidpunkten för detta inträde inte annat än indirekt i den mest centrala svenska skatteförfattningen. I 10 kap. 8 och 13 §§ IL regleras till vilket beskattningsår en viss inkomst skall hänföras. Skattskyldigheten anses då ha inträtt det år till vilket inkomsten skall hänföras.[1109]

Även i ett antal andra skatteförfattningar saknas en uttrycklig bestämning av tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Denna får då kopplas till de omständigheter som i respektive författning krävs för att skatteuttag skall kunna ske.[1110] Sådana omständigheter återfinns i t.ex. 2 § 5 st. LSF och 2 § 2 st. lagen om statlig förmögenhetsskatt.

I vissa andra skatteförfattningar återfinns särskilda paragrafer som knyter skattskyldighetens inträde till en viss händelse eller tidpunkt. Som exempel på sådana lagrum kan anföras 5 och 36 §§ AGL och 1 kap. 3–5 §§ ML.

[1105] 1 kap. 3–5 §§ ML.
[1106] Se avsnitt 5.6.
[1107] 9 kap. 4 § ML i dess lydelse enligt SFS 2000:500. Se vidare prop. 1999/2000:82, s. 74–75.
[1108] Jfr SOU 1978:34, s. 157–158.
[1109] Jfr t.ex. Eberstein, I, s. 94–95, Englund, Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning, s. 9, Johansson & Rabe, s. 141, samt Lodin, m.fl. 2001, s. 131.
[1110] Jfr Ljungman, s. 23.

6.2 Nationella transaktionsskatter

6.2.1 Inledning

I följande avsnitt avser jag att undersöka tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt de nationella punktskattelagarna. Denna tidpunkt är som huvudregel kopplad till säljarens leverans av de skattepliktiga varorna. Det är således av central betydelse att utröna vad som avses med termen "leverans" inom punktskatteområdet. Termen "leverans" förekommer, förutom inom punktskatteområdet, även inom mervärdesskatterätten och inkomstskatterätten. Rättskällor från dessa områden kan således vara av intresse i detta sammanhang.

Den följande undersökningen av leveransbegreppet disponeras på följande sätt: Inledningsvis görs en redogörelse för leveransbegreppet i svensk punktbeskattning. Därefter följer en analys av leveransbegreppet inom den generella indirekta beskattningen, vilken följs av ett avsnitt där leveransbegreppet i inkomstskatterätten undersöks. Avslutningsvis diskuteras rättskällestödet för en skatterättslig anknytning till det köprättsliga leveransbegreppet.

6.2.2 Det punktskatterättsliga leveransbegreppet

Äldre punktskatteförfattningar innehöll inga specificeringar av tidpunkten för skattskyldighetens inträde. I flertalet författningar kopplades länge *redovisningsskyldigheten* för skatterna till tidpunkten för leveransen av de skattepliktiga varorna.[1111] I den år 1948 införda förordningen om försäljningsskatt preciserades skattskyldighetens inträde till den tidpunkt då den skattepliktiga varan försåldes till konsument.[1112] Under senare delen av 1950-talet utkristalliserade sig den definition av tidpunkten för skattskyldighetens inträde som sedermera blivit den ordinarie för transaktionsskatter. Denna tidpunkt formulerades för omsättningsskatten på motorfordon på följande sätt:[1113]

> "Skattskyldighet inträder
> a) för skattepliktigt motorfordon, som tillverkas inom riket, när fordonet av

[1111] Se t.ex. 4 § K. F. (1922:261) om särskild skatt å automobilgummiringar, 4 § K. F. (1932:17) om accis å silke, 4 § K. F. (1935:259) om accis å margarin och vissa andra fettvaror, 13–14 §§ K. F. (1939:887) angående tillverkning och beskattning av maltdrycker. Se även prop. 1932:61, s. 13–41, prop. 1933:264, s. 15, SOU 1936:5, 223–231, prop. 1939:68, s. 32–33.

[1112] 4 § 1 mom. K. F. (1948:85) om försäljningsskatt. Försäljningsskatten uttogs på vissa lyxvaror, bl.a. mattor, smycken, grammofoner och skivor och hade inget samband med den senare införda försäljningsskatten på motorfordon.

[1113] 2 § OML, övriga regler i detta lagrum uteslutna.

tillverkaren levereras till köpare eller uttages från rörelse utan samband med försäljning;

b) för skattepliktigt motorfordon, som införes till riket av någon som blivit enligt 12 § registrerad hos kontrollstyrelsen såsom importör, när fordonet levereras till köpare eller uttages från rörelse utan samband med försäljning [...]"

Motsvarande regel inom energibeskattningen hade följande lydelse:[1114]

"Skattskyldighet inträder

a) för den som är registrerad enligt 6 §, då bränsle av honom levereras till köpare, som icke är sålunda registrerad, eller tages i anspråk för annat ändamål än försäljning [...]"

Dessa lagrum har senare kopierats mer eller mindre i ett antal senare tillkomna punktskatteförfattningar. Någon definition av vad som avses med "leverans" synes dock finnas inte i förarbetena till dessa författningar.[1115] När varuskatten reformerades från dess ursprungliga ordning där *redovisningsskyldigheten* inträdde vid leveransen till en konstruktion där *skattskyldigheten* inträdde vid detta tillfälle beskrivs författningsändringarna som "väsentligen en rent teknisk överarbetning".[1116] Den huvudsakliga avsikten med regeln synes har varit att skilja mellan leveranser till andra skattskyldiga, vid vilka skattskyldighet inte inträdde, och leveranser till andra köpare. I förarbetena till 1961 års bensinskattelag görs i detta avseende ingen skillnad mellan konstruktionen i försäljningsskattelagen, där skattskyldigheten inträdde vid försäljningen, och omsättningsrespektive energiskatterna, där skattskyldigheten inträdde vid leveransen.[1117] Vid årsskiftet 2000/2001 förekom konstruktioner likartade de ovan citerade i LTS, LSE, LSB, LSG och LSN.[1118]

Det tycks vara i myndighetspraxis som innebörden av termen "leverans" har förtydligats.[1119] För att tydliggöra det inflytande denna praxis har haft på överrättsavgöranden kommer dess utveckling att kortfattat återges. Avseende den allmänna energiskatten anförs i kontrollstyrelsens cirkulär 5/1966:[1120]

[1114] 8 § LAE, övriga regler i detta lagrum uteslutna.

[1115] Se t.ex. prop. 1981/82:159, s. 10 och 13, prop. 1982/83:50, bil. 2, s. 13–14, och prop. 1983/84:176, s. 10.

[1116] Prop. 1960:164, s. 20.

[1117] Prop. 1961:7, s. 13.

[1118] 40 § LTS, 5 kap. 3 § 1 p. LSE, 5 § LSB, 5 § LSG, 6 § LSN. Vidare användes liknande formuleringar ifråga om de harmoniserade skatterna i 20 § 1 p. a) LTS, 19 § 1 p. a) LAS, 5 kap. 1 § 1 p. LSE.

[1119] Jfr Remstam, SN 50 år, s. 57, som framhåller att rättsutvecklingen inom punktskatteområdet delvis skett genom RSV:s normgivning.

[1120] Kontrollstyrelsen var den myndighet som innan bildandet av RSV var beskattningsmyndighet för punktskatterna, se Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 27.

"Såsom redan angetts, inträder skattskyldigheten vid försäljning, då varan levereras till köpare. Begreppet leverans till köpare skall bedömas enligt köplagens bestämmelser. Används exempelvis någon av klausulerna fritt (franco) eller fritt levererad, är varan sålunda att anse som levererad, när den framkommit till köparens ort. Om klausulen fraktfritt används, anses leverans ha ägt rum, när varan omhändertagits av självständig fraktförare."

Liknande stycken förekommer i flertalet av de rekommendationsprodukter som utfärdats som komplement till punktskatteförfattningarna. Detta stycke (eller snarlika formuleringar) har emellertid i olika produkter omväxlande klassificerats som anvisningar/rekommendationer, föreskrifter eller vad Påhlsson benämner som *referattext*, dvs. deskriptiv redogörelse över innehållet i lagtext, förarbeten eller rättspraxis.[1121] Med undantag av kontrollstyrelsens cirkulär 5/1966 har samtliga produkter utfärdats av Riksskatteverket. För ökad överskådlighet redovisas de olika produkterna i en tabell (se nästa sida). Listan omfattar flertalet rekommendationsprodukter som behandlar punktskatter, men framställs inte med anspråk på fullständighet.

Det är önskvärt att fastställa vilken betydelse som bör läggas vid dessa uttalanden.[1122] Enligt den ordning som rådde innan 1989 kunde produkterna innehålla både föreskrifter som lämnats inom det begränsade utrymme för regelgivning på myndighetsnivå som finns inom skatteområdet och rena rekommendationer, som inte är bindande för enskilda eller för det offentliga.[1123] Vidare bör det uppmärksammas att det enligt den då rådande terminologin skiljdes mellan produkter i form av *anvisningar* och *allmänna råd*.[1124] Med anvisningar avsågs då riktlinjer avsedda att främja en enhetlig tillämpning av en viss författning eller att bidra till en viss inriktning av praxis.[1125] Allmänna råd utgjorde istället rekommendationer om hur en person *kunde* förfara i en viss situation. Påhlsson anför att anvisningar tycks ha ansetts vara bindande för enskilda.[1126] Vad som efter 1989 har betecknats som allmänna råd eller rekommendationer kan innehålla både vad som tidigare betecknats som anvisningar och den ursprungliga formen av allmänna råd.[1127]

När RSV i en produkt betecknat stycket som "föreskrift" har man gått utanför verkets kompetens och reglerat frågor som enligt regeringsformen

[1121] Se Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 185.

[1122] Jfr Remstam, SN 50 år, s. 57, som anför att man inom skatteförvaltningen har haft svårt att avgöra vilken status dessa uttalanden har.

[1123] Se Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 35 och 37.

[1124] Se prop. 1975/76:112, s. 66–67, prop. 1983/84:119, s. 15–18 samt Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 86–87.

[1125] Prop. 1975/76:112, s. 66.

[1126] Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 87.

[1127] Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 88.

Produkt	Referattext	Föreskrift	Anv./rek.	Kommentar	Oklart
5/1966					X
Ip 1971:4					X
Ip 1975:2					X
Ip 1977:4			X		
Ip 1977:5			X		
Ip 1980:6			X		
Ip 1981:4		X			
Ip 1982:11			X		
Ip 1982:14			X		
Ip 1983:5				X	
Ip 1983:11			X		
Ip 1984:11	X				
Ip 1984:17	X				
Ip 1984:19	X				
Ip 1984:21	X				
Ip 1984:24	X				
Ip 1984:25	X				
Ip 1984:28	X				
Ip 1984:29	X				
Ip 1985:1	X				
Ip 1988:1	X				
Ip 1991:1			X		
Ip 1991:2			X		
Ip 1991:4			X		
Ip 1992:1			X		
Ip 1993:1			X		
Ip 1993:6			X		

ankommer på riksdagen.[1128] Stycket har i något fall betecknats som "kommentarer". Vilken status dessa "kommentarer" har är oklart. Påhlsson behandlar vad han benämner som "särskilda kommentarer" i en annan rekommendationsprodukt och anför att dessa kommentarer egentligen borde utgöra rekommendationer.[1129] Det av Påhlsson refererade stycket är dock utformat som vanlig referattext och betecknas inte som "kommentarer" av verket.[1130]

När det aktuella stycket placerats i referattexten bör det både av verket och av presumtiva läsare ha uppfattats som ett förtydligande av vad som

[1128] RSV Ip 1981:4.
[1129] Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 262.
[1130] RSV Dt 1991:20, s. 6.

enligt verket utgjorde ett oomtvistat rättsläge. Denna ordningen återkommer i ett antal rekommendationer utfärdade i mitten av 1980-talet.

I de senast tillkomna produkterna refereras till den nya köplagen (1990:931). Vidare sägs att när andra leveransklausuler än de som regleras i köplagen används "bör de av Internationella Handelskammaren fastställda definitionerna i de s.k. INCOTERMS gälla". Inte i någon av produkterna refereras till förarbetsuttalande eller rättsfall.

I RSV:s handledning för punktskatter anförs att någon entydig definition av leveransbegreppet inte går att ge.[1131] En formulering snarlik den som finns i rekommendationsprodukterna betecknas som "RSV:s mening".[1132] Detta uttalande kompletteras med en beskrivning av det köprättsliga avlämnandebegreppet.

Det kan knappast ifrågasättas att Riksskatteverkets rekommendationsprodukter har influerat rättstillämpningen. I ett förhandsbesked från dåvarande Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden prövades frågan om hur termen "leverans" enligt LAE skulle tolkas.[1133] Sökande var ett oljebolag, som levererade enligt transportklausulerna CIF eller FOB genom egna eller chartrade fartyg. Frågan om när leveransen ansågs ha skett vid tillämpande av dessa fraktklausuler var således av stort ekonomiskt intresse för sökande. Nämnden förklarade att oljan i de beskrivna situationerna skulle anses levererad när den bragts innanför fartygets sida och att den skattesats som vid denna tidpunkt gällde var tillämplig.[1134] Någon motivering till nämndens slutsats finns inte.[1135] Ordföranden i nämnden utvecklade sin mening genom att citera ett stycke snarlikt det ovan återgivna och anföra följande:

> "Jag ansluter mig till detta uttalande så till vida, att begreppet leverans enligt lagen om allmän energiskatt i fråga om bränslen skall bedömas enligt köplagens bestämmelser om när gods skall anses vara avlämnat, såvida annat inte särskilt avtalats mellan parterna."

Ordföranden markerar att RSV:s ståndpunkt, dvs. att begreppet "leverans" skall bedömas enligt köplagens regler, inte är relevant i de fall då parterna har avtalat något annat. Ordförande betraktar inte RSV:s cirkulär som en i detta avseende bindande rättskälla. Slutsatsen beträffande förhandsbeskedet RSV/FB Ip 1982:1 måste således bli att Rättsnämnden inte härrör kopplingen mellan termen "leverans" i punktskatteförfatt-

[1131] "RSV – Handledning för punktskatter 1997", s. 21.
[1132] "RSV – Handledning för punktskatter 1997", s. 22.
[1133] RSV/FB Ip 1982:1.
[1134] Det var då avlämnandet skedde enligt de aktuella klausulerna.
[1135] Särskilda motiveringar saknades i Rättsnämndens avgörande före den 1 maj 1985, se Henriksson, SN 1990, s. 216–217.

ningarna och det köprättsliga avlämnandebegreppet från RSV:s cirkulär. Någon annan grund för denna koppling redovisas dock inte.

Det andra avgörandet som stödjer uppfattningen att den skatterättsliga "leveransen" motsvarar det köprättsliga avlämnandebegreppet är rättsfallet RÅ 1994 not 408. Kammarrätten fann i detta mål att köplagens regler skulle tillämpas även för det fall att parterna avtalat något annat, dvs. en tillämpning som Rättsnämndens ordförande tagit avstånd ifrån i det ovan refererade förhandsbeskedet. Domstolen hänvisade till ett stycke i RSV Ip 1984:17 som, trots att det utgjorde referattext och inte hade betecknats som "anvisningar", uppfattades som ett "vägledande uttalande för en enhetlig rättstillämpning". Stycket utgjorde tydligen enligt Kammarrättens bedömning egentligen en anvisning.[1136] Den formulering som KR använde, nämligen att man inte funnit "skäl att frångå vad RSV uttalat", visar att grunden för utfallet ändå var RSV:s uttalanden. Regeringsrätten uttalade sig inte avseende uttalandets status, men framhöll att avlämnandebegreppet enligt den köprättsliga lagstiftningen borde ligga till grund för bedömningen om leverans hade skett. Något rättskällestöd för detta uttalande redovisades inte.

Även i RÅ 1999 not 226 anslöt sig Regeringsrätten till Kammarrättens hänvisning till det köprättsliga avlämnandet och till avgörandet i RÅ 1994 not 408. Detta mål rörde varor som innehades av tredje man och avlämnandet av dessa befanns ha skett i samband med avtalsslutet. Båda notismålen rörde försäljningsskatt på motorfordon.

Av förarbetena till de EG-harmoniserade punktskatteförfattningarna framgår att huvudregeln om skattskyldighetens inträde vid leverans var avsedd att behållas oförändrad i dessa författningar.[1137] I förarbetena till energiskattelagen anförs:

> "Leveransbegreppet har hittills i svensk praxis ansetts överensstämma med köplagens regler om äganderättens övergång och någon ändring föreslås inte i den delen." [1138]

Möjligen skall inte för långtgående slutsatser dras av detta uttalande, men tidpunkten för avlämnandet behöver inte överensstämma med tidpunkten för äganderättens övergång (ifall en otvetydig sådan kan fastställas). Uttalandet är inte avsett att tillföra lagstiftningen något nytt, och har vidare ingen inverkan på tolkningen av redan existerande punktskatteförfattningar. Det bör därför inte ha någon inverkan på leveransbegreppets inne-

[1136] Enligt Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 379, är detta vanligt förekommande bland RSV:s rekommendationsprodukter.

[1137] Prop. 1994/95:56, s. 93, och prop. 1994/95:54, s. 115.

[1138] Frågan huruvida denna lösning överensstämmer med gemenskapsrätten undersöks i avs. 6.4.2.

håll och inte heller på bedömningen av hur förankrat detta innehåll är i praxis.

Den senast tillkomna punktskatteförfattning där skattskyldighetens inträde relateras till leveransen är naturgrusskatten. I förarbetena till denna skattelag anförs att ordet "leverans" betyder "avlämnande, tillhandahållande".[1139] Vidare hänvisas till köplagens regler.[1140] Något annat stöd från äldre rätt anförs dock inte för att det punktskatterättsliga leveransbegreppet motsvarar det köprättsliga avlämnandet.

Det källmaterial som redovisats i föregående avsnitt tyder på att utvecklingen av leveransbegreppet skett underifrån, på myndighetsnivå. Detta är i sig inte anmärkningsvärt, eftersom RSV har i uppdrag att bl.a. genom allmänna råd och uttalanden verka för en enhetlig rättstillämpning.[1141] RSV:s uttalanden är emellertid inte bindande för skattedomstolarna. Den föreskriftsgivning som i ett fall gjorts utanför verkets kompetens har av denna anledning inte behövt följas av domstolarna.[1142] Både förhandsbeskedet RSV/FB Ip 1982:1 och rättsfallet RÅ 1994 not 408 visar dock att domstolarna inte känner sig bundna av innehållet i produkterna.[1143] Eftersom dessa avgöranden tillsammans med RÅ 1999 not 226 är de enda som utgör rättskällestöd för att leveransbegreppet skall motsvara det köprättsliga avlämnandebegreppet finns det anledning att diskutera vilken relevans dessa avgöranden har. Det måste framhållas att Regeringsrättens utslag inte är "inkorrekta" i den mening att man kommit fram till domslut som inte har lagstöd. Uppfattningen att det skatterättsliga leveransbegreppet motsvarar det köprättsliga befinner sig inom "mängden rimliga tolkningar". Det redovisas emellertid inga argument för denna tolkning. Betydelsen av dessa avgöranden bör rimligen vara begränsad.

Naturgrusskatten är den enda skatt där det finns ett direkt förarbetsstöd för att leveransbegreppet skall motsvara det köprättsliga avlämnandet.[1144] Utredningen refererade emellertid endast till RSV:s handledning.[1145]

[1139] SOU 1995:67, s. 38.

[1140] SOU 1995:67, s. 38.

[1141] 2 § 2 p. förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen. Jfr Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 26–27. Denna bestämmelse återfanns i den ursprungliga instruktionen för RSV, se 3 § SFS 1970:752. Någon formell skyldighet att utfärda anvisningar tycks inte ha förelegat för kontrollstyrelsen. 1957 års och äldre instruktioner innehöll emellertid en skyldighet att utfärda erforderliga föreskrifter, se t.ex. 3 § 2 p. SFS 1924:357, 3 § 2 p. SFS 1944:516 samt 5 § SFS 1957:547. Denna bestämmelse fanns inte med i den sista instruktionen för kontrollstyrelsen från 1965 (SFS 1965:711).

[1142] RSV Ip 1981:4.

[1143] Se Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 104–112, för vidare diskussion kring hur Regeringsrätten använder RSV:s produkter.

[1144] SOU 1995:67, s. 38.

[1145] Frågan berördes inte i propositionen, se prop. 1995/96:87, s. 27.

Avslutningsvis skall några ord sägas om särskilda lösningar som åstadkommits för situationer som skiljer sig från traditionella leveranser av varor. RSV:s produkter har innehållit särskilda uttalanden om specifika förhållanden inom oljebranschen, vilken utmärks av att varor handlas mellan aktörer, samtidigt som de förvaras i cisterner tillhöriga oberoende lagerhållare. Dessa uttalandens status har i likhet med ovan återgivna stycken varierat mellan olika rekommendationsprodukter. Den första produkt där särskilda ställningstagande har gjorts avseende de för oljebranschen specifika förhållanden var såvitt kunnat utrönas RSV Ip 1981:4. Enligt denna produkt skulle bensin anses vara levererad när ett köpeavtal träffats, varan lagras hos någon som inte handlar med bensin, samt lagerhållaren fått besked av säljaren om att varan kan hämtas från lagret av köparen eller av någon annan för dennes räkning.

De köprättsliga klausulerna är av naturliga skäl av mindre intresse vid leverans av elkraft. Skattskyldighet för elskatt inträder när kraften passerar mätaren hos den som förvärvar elkraften.[1146]

6.2.3 Leveransbegreppet inom den generella indirekta beskattningen

I en undersökning av leveransbegreppet inom punktskatterätten kan det inte bortses ifrån den parallella utveckling som skett inom den generella indirekta beskattningen. Mervärdesskatten var inledningsvis konstruerad likartat dess föregångare den allmänna varuskatten, "omsen", vilken byggde på en kontantprincip. Denna innebar att skattskyldigheten i de flesta fall inträdde när vederlaget för den sålda varan inbetalades till säljaren.[1147] Beskattningsmyndigheten kunde dock medge att skattskyldiga använde en faktureringsmetod, vilken medförde att skattskyldigheten inträdde när fakturan utfärdades.[1148] Skattskyldigheten kunde beroende av om den skattskyldige tillämpade kontant- eller faktureringsmetoden inträda vid olika tillfällen för likartade transaktioner. Dessa neutralitetsbrister ledde till att GML reformerades till en ordning påminnande om

[1146] SOU 1994:85, s. 265, prop. 1994/95:54, s. 140.

[1147] Det bör emellertid uppmärksammas att regeln om skattskyldighetens inträde i 12 § 3 mom. AVF inte fanns med i det ursprungliga förslaget, utan tillkom efter en reservation utskottsbehandlingen, se BevU 1959:60, s. 110. Avsikten med regeln tycks huvudsakligen ha varit att undvika retroaktivitetseffekter vid införandet av skatten.

[1148] Termerna "kontantmetod" och "faktureringsmetod" hade således inte samma innebörd som i "bokföringsmetoden" och faktureringsmetoden" numera har. Dessa utgör olika redovisningsförfaranden och inverkade inte på tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

vad som gällde för de flesta punktskatter, dvs. skattskyldigheten inträdde som huvudregel vid leverans av skattepliktig vara.[1149]

I det ursprungliga förslaget till ny mervärdesskattelag ersattes termen "levereras" från GML med uttrycket "avlämnats".[1150] I lagrådsremissen behölls termen "levererats", kompletterad med en förklaring att med leverans av vara avsågs att varan avlämnas till köparen eller sänds mot postförskott eller efterkrav.[1151] Denna formulering, som motsvarade vad som fanns i GML, kritiserades av lagrådet, som ansåg att uttrycket "avlämnas till köparen" kunde leda till missuppfattningar om att "avlämnas" i detta sammanhang inte motsvarade det köprättsliga avlämnandebegreppet.[1152] Uttrycket omfattade t.ex. inte avlämnande till självständig fraktförare. Formuleringen "till köpare" ströks således ur propositionens lagtextförslag.[1153]

Någon praxis över hur denna regel skall tolkas synes emellertid inte finnas. Det mervärdesskatterättsliga leveransbegreppet kan dock inte förbigås utan en koppling till den konstruktion av omsättningsbegreppet som användes under åren 1981–1993. För att abstrakt skattskyldighet för en enskild transaktion skulle föreligga var det inte endast en förutsättning att objektiv och subjektiv skattskyldighet var för handen, utan även att omsättning hade skett.[1154] Ursprungligen definierades "omsättning av vara" som "vara säljes mot vederlag".[1155] I samband med omläggningen av reglerna för skattskyldighetens inträde i GML ändrades även definitionen av omsättningsbegreppet. Ifråga om varuöverlåtelser definierades omsättning som att "vara levereras i samband med försäljning".[1156] "Leverans av vara" definierades enligt nyordningen som att varan avlämnats till köparen (eller avsänts mot postförskott eller efterkrav).[1157] Således kan rättspraxis avseende *omsättning* enligt denna version av GML vara av intresse för att utröna hur Regeringsrätten tolkat leveransbegreppet.[1158] Skillnaderna i den principiella frågeställningen måste härvidlag

[1149] 4 § GML, numera 1 kap. 3 § ML.
[1150] SOU 1992:6, Del II, s. 6.
[1151] Prop. 1993/94:99, s. 263.
[1152] Prop. 1993/94:99, s. 283. Jfr anv. till 4 § GML enligt SFS 1979:304.
[1153] Prop. 1993/94:99, s. 126–127.
[1154] Jfr Fink, m.fl., s. 2:1, KPMG, s. 32, Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar, s. 69.
[1155] Se 2 p. anv. till 2 § GML i dess ursprungliga lydelse, samt Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar, s. 72.
[1156] 2 p. anv. till 2 § GML enligt SFS 1979:304.
[1157] Anv. till 4 § GML enligt SFS 1979:304. Att en vara avsänts till köparen mot postförskott eller efterkrav utlöser inte skattskyldighet enligt någon av punktskatteförfattningarna och kommenteras därför inte i det följande.
[1158] Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar, s, 72, anför att den nuvarande innebörden av omsättningsbegreppet i ML motsvarar den ursprungliga innebörden enligt GML.

beaktas. Som Melz framhåller avgör frågan om omsättning har skett *om* beskattning skall ske, medan tidpunkten för skattskyldighetens inträde endast avgör *när* den skall ske.[1159] Även om tidpunkten för dessa båda rättsfaktum var densamma enligt dåvarande lagstiftning görs sig olika hänsynstagande påminda vid bedömningen av svårare fall. Någon motsvarighet till omsättningen finns inte i merparten av punktskatteförfattningarna. Endast i 1 § LSB förekommer termen omsättning, till synes utan självständig betydelse.

De rättsfall där innebörden av omsättningsbegreppet enligt dåvarande ML behandlats har därför i första hand inte gällt *när* utan *om* omsättning skett. Det har då huvudsakligen rört sig om atypiska fall gränsande till säkerhetsöverlåtelser. Sådana överlåtelser var föremål för prövning i förhandsbeskedet RSV/FB Im 1978:7. Ett företag avsåg att lämna en maskin som säkerhet för ett lån genom ett *lösöreköp*. Vid en sådan transaktion kvarblir godset hos säljaren och någon leverans sker således aldrig. Med hänsyn tagen till "syftet med transaktionen" fann nämnden att omsättning inte förelåg.

Rättsfallet RÅ83 1:5 rörde ett överklagat förhandsbesked där ett finansföretag avsåg att på småbåtar tillämpa ett förfarande avsett att ge samma rättsföljder som lösöresköpet. Det var konstruerat på så sätt att kreditföretaget köpte båtarna av ägarna och sålde tillbaka dem genom ett avbetalningsköp enligt konsumentkreditlagen. Avsikten med detta var att undvika den formalia som är förknippad med lösöresköpet.[1160] Någon fysisk leverans av båtarna skedde därför inte, men nycklarna till båtarna traderades mellan säljare och köpare. Regeringsrätten fann att bolaget enligt detta förfarande övertog båtarna med äganderätt och att denna transaktion utgjorde omsättning. Även de ursprungliga ägarnas återköp av båtarna utgjorde omsättning enligt GML.

Motsatt utgång fick rättsfallet RÅ 1988 ref 106. Detta mål rörde ett förhandsbesked där en byggmästare hade för avsikt att sälja sina inventarier till ett finansbolag, för att sedan hyra dem av bolaget. Inventarierna avsågs aldrig lämna byggmästarens besittning. Regeringsrättens majoritet anförde:

> "Enbart den omständighet att ett civilrättsligt bindande avtal om försäljning föreligger är inte – mot bakgrund av kraven i lagen om mervärdeskatt om skattskyldighet på grund av omsättning manifesterad genom leverans – tillräcklig för att skattskyldighet enligt lagen skall inträda."

[1159] Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 295.

[1160] Köpet skall bl.a. kungöras i tidning, se 1 § lagen (1845:50) om handel med lösören, som köparen låter i säljarens vård kvarbliva.

Regeringsrätten framhåller vidare att situationen i målet är olik den i RÅ83 1:5. I RÅ 1988 ref 106 fanns enligt Regeringsrätten inget moment av avlämnande eller avsändande av det sålda godset till köparen. Vad som utgjorde avlämnande i rättsfallet RÅ83 1:5 framgår dock inte av något av referaten.

Melz framhåller att det inte framgår av domskälen i RSV/FB 1978:7, RÅ83 1:5 och RÅ 1988 ref 106 om bedömningarna skett efter en konsekvent linje eller om de är motstridiga.[1161] Det finns två principiella sätt att närma sig frågan om omsättning skett. Ett är att ta utgångspunkt i att transaktioner som civilrättsligt medför äganderättsövergångar, men som inte innefattar en fysisk leverans, utgjorde skattepliktig omsättning. Regeringsrättens formuleringar i RÅ83 1:5 tyder på ett sådant synsätt. Det andra är att de skatterättsliga reglerna uttömmande behandlade dessa frågor och att omsättning endast förelåg i de fall som uttryckligen reglerats i den dåvarande lagtexten.

Utgången i RÅ83 1:5 har kritiserats från en utgångspunkt i sakrättsliga regler. Göransson framhåller att Regeringsrätten inte utgått från den sakrättsliga definitionen av äganderätt som separationsrätt i köparens konkurs.[1162] Bergström anser att Regeringsrätten anlagt ett "formellt synsätt" och uppmärksammar möjligheten att domstolen missuppfattat det sakrättsliga läget.[1163]

Utgången i RÅ 1988 ref 106 har å andra sidan kritiserats av Melz, som anför att det är svårt att finna något moment av avlämnande i RÅ83 1:5 som skiljer det fallet från 1988 års fall.[1164] Både Eklund och Melz vill emellertid koppla frågan om omsättning i situationer liknande den i RÅ 1988 ref 106 till den då gällande regeln i 2 § anv. p 2 GML, nämligen att omsättning skedde när "betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara".[1165] Melz uppfattar de omständigheter som lämnats i dåvarande lagstiftning som rekvisit för omsättning som icke uttömmande, utan endast exempel på vad lagstiftaren uppfattat som typiska situationer för omsättning. Han anför:

> "Enligt min mening saknas det därför anledning att vid bedömning av om en omsättning föreligger undersöka om en leverans har skett. Detta rekvisit har primärt bara en funktion för bedömningen av *när* skattskyldighet inträder för en omsättning."

[1161] Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 291.
[1162] Göranson, SN 1985, s. 30.
[1163] Sture Bergström, Fastighetsleasing – en ny finansieringsform, s. 53.
[1164] Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 296.
[1165] Eklund, SvSkT 1989, s. 191.

Om Eklunds och Melz kritik mot avgörandet i RÅ 1988 ref 106 tas ad notam måste således skattskyldigheten ha inträtt vid någon tidpunkt, trots att någon leverans aldrig gjordes. Melz anvisar emellertid ingen sådan tidpunkt. Vidare anför han att det är svårt att se något moment av avlämnande i RÅ83 1:5.[1166] Skattskyldigheten kan ha inträtt till följd av betalningen.[1167]

Som beskrivits i detta avsnitt innehåller ML, liksom dess föregångare, ett direkt lagstöd för att det köprättsliga avlämnandebegreppet skall tillämpas. Det ligger nära tillhands att misstänka att mervärdeskatteutredningen influerats av punktskatteförfattningarnas utformning. De mervärdesskatterättsliga och punktskatterättsliga reglerna skiljer sig dock i konstruktionen. Förarbetena till den aktuella regeln inom mervärdesskatteområdet kan således inte användas som stöd för att det punktskatterättsliga leveransbegreppet skall motsvara det köprättsliga. Detta medför ingalunda att dessa förarbeten saknar intresse för den punktskatterättsliga bedömningen, utan endast att argumentens tyngd är avgörande för dess relevans. Rättskällor rörande det *omsättningsbegrepp* som praktiserades inom mervärdesskatteområdet mellan 1981–1993 bör anses ännu mindre relevans, eftersom de frågeställningar som berörts i dessa källor inte är av samma karaktär. Möjligen kan rättsfallet RÅ83 1:5 ses som ett stöd för att tidpunkten för skattskyldighetens inträde inte alltid bör motsvaras av tidpunkten för avlämnandet.

6.2.4 Inkomstskatterättslig leverans

Av anv. p. 1 4 st. till 24 § KL framgick att värdet av levererade varor skulle redovisas som fordran, även om fakturering inte har skett. Detta lagrum utgjorde en skatterättslig kodifiering av den *realisationsprincip* som finns inom den civilrättsliga redovisningen.[1168] Någon närmare definition av vad som avses med leverans synes inte finnas. Företagsskatteberedningen motiverar emellertid regeln med att säljaren av en vara som levererats inte kan ta upp denna som en lagertillgång.[1169] Värdet av varan måste istället redovisas som en kundfordran, även om fakturering inte har skett.[1170] Tidpunkten för leverans enligt ovan angivna lagrum bör då rimligen överensstämma med den tidpunkt då köparen får redovisa varan i sitt lager.

[1166] Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 296.
[1167] Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 295.
[1168] Se Lodin m.fl. 2001, s. 251–252, Thorell, s. 114. Bergström & Thorell, SN 1982, s. 395, anför att införandet av denna regel kan bero på en felaktig tolkning av BFL. Jfr även SOU 1997:2, s. 130, där det anförs att regeln införts "som ett förtydligande". Regeln har inte fått någon motsvarighet i IL.
[1169] SOU 1977:86, s. 209.
[1170] SOU 1977:86, s. 619.

Vid avgränsningen av vilka tillgångar som skall anses ingå i en skattskyldigs lager är gränsdragningen mellan inneliggande varulager och kontrakterade tillgångar av central betydelse.[1171] Denna distinktion härrör från prop. 1945:377, där departementschefen anför:[1172]

> "... det inneliggande varulagret bör alltså omfatta dels varupartier, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels ock varupartier, som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. Vad sålunda föreslagits lärer emellertid gälla redan på grund av regeln, att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, varför särskilda bestämmelser härom i lagtexten torde vara överflödiga."

Av samma källa framgår att kontrakterade varor som betalats i förskott inte ansågs ingå i köparens varulager. Det tycks vidare som om avgränsningen av köparens varulager tidigare kopplats till övergången av äganderätten till de ifrågavarande varorna.[1173]

Rättspraxis ger dock ingen entydig bild av hur 1945 års regler uppfattades av myndigheter och domstolar. Rättsfallet RÅ 1952 Fi 232 rörde ett försålt varuparti, varav huvuddelen levererats till köparen under beskattningsåret. Endast återstoden av partiet ansågs ingå i säljarens varulager. I ett förhandsbesked följdes departementschefens uttalande ordagrant och nedskrivning medgavs därför inte köparen av ett varuparti, som hos säljaren var "undanställda" för köparens räkning.[1174] Grosskopf ser målet som ett stöd för uppfattningen att tidpunkten för det köprättsliga avlämnandet avgör vem som skall ha rätt till nedskrivning.[1175] Rättsfallet RÅ 1966 Fi 1409 rörde ett varuparti som var kvar i säljarens lokaler och som inte hade avskiljts för köparens räkning. Köparen nekades nedskrivning på varupartiet. Regeringsrätten ansåg att varupartiet inte omhändertagits av köparbolaget på ett sådant sätt att det ingick i dess varulager. Det kortfattade referatet av notismålet RÅ 1968 Fi 1149 har undersökts utförligt av Grosskopf.[1176] Målet gällde en importör som sålde vidare de aktuella varorna medan de var under transport. Grosskopfs undersökning visar att Regeringsrätten inte använt tidpunkten för det köprättsliga avlämnandet för att avgränsa varulagret, utan förmodligen bedömt frågan med utgångspunkt i besittningen av varorna.

[1171] Reglerades tidigare i 24 § KL, anv. p. 1, 3 st.
[1172] Prop. 1945:377, s. 42. Jfr Bergström & Thorell, SN 1982, s. 381, och Thorell, s. 241.
[1173] Se AB Volvo:s skrivelse till bevillningsutskottet i BevU 1945:60, s. 12.
[1174] RN 1962 3:2.
[1175] Grosskopf, SN 1975, s. 431.
[1176] Grosskopf, SN 1975, s. 433–435, samt Grosskopf, Begreppet inneliggande lager, s. 41–43.

Företagsskatteberedningen anförde följande:[1177]

> "Vid bedömning av vad som i olika situationer krävs för att leverans skall anses ha skett bör ledning i första hand hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs. När egendom fraktas av transportföretag från säljare till köpare kan även det inom köprätten använda begreppet "avlämnande" vara vägledande. Befinner sig egendomen hos en utomstående lagerhållare när säljare och köpare träffar avtalet om överlåtelse bör leverans ha skett när lagerhållaren underrättats om överlåtelsen. Om egendomen representeras av ett lagerbevis e.d. torde överlämnandet av beviset anses jämställt med leverans."

I den påföljande propositionen anfördes:[1178]

> "Enligt min mening är det inte lämpligt att – såvitt gäller rätten till lagernedskrivning – tillämpa ett äganderättsbegrepp som inte har någon direkt motsvarighet inom civilrätten. En sådan ordning skulle snarare öka än minska tillämpningsproblemen på detta område. Jag delar därför beredningens uppfattning att leveransen liksom hittills bör – om inte särskilda civilrättsliga regler griper in – avgöra om det är säljaren eller köparen som skall redovisa de sålda tillgångarna i sitt bokslut."

Dessa förarbetsuttalanden tycks ha legat till grund för Kammarrätten i Stockholms dom i RK82 1:1.[1179] I detta mål tillämpade KR bl.a. reglerna om separationsrätt i konkurs enligt engelsk rätt för att avgränsa köparens varulager. Utslaget har kritiserats av Göransson, som påvisar hur nyckfullt resultat en tillämpning av utländsk sakrätt skulle medföra.[1180]

Regeringsrätten har emellertid i tre avgöranden till synes följt uttalandet i prop. 1945:377 ordagrant. Rättsfallet RÅ82 1:41 gällde en något apart situation, nämligen frågan om lagernedskrivning av virke som avskiljts för köparens räkning enligt lagen (1944:302) om köparens rätt till märkt virke. Virke som märkts enligt denna lag är sakrättsligt skyddad gentemot säljarens borgenärer. Av prop. 1945:377 framgår dock att någon skatterättslig särbehandling av märkt virke inte var avsedd.[1181] Företagsskatteberedningen uppfattade rättsläget som osäkert och ansåg att virke som inte kunde tas i anspråk för säljarens skulder borde likställas med levererat virke.[1182] Departementschefen anslöt sig till denna synpunkt, som av honom tycks ha uppfattats som motsvarande innehållet i

[1177] SOU 1977:86 s. 485
[1178] Prop. 1978/79:210, s. 100.
[1179] Jfr Göranson, SN 1985, s. 22.
[1180] Se Göranson, SN 1985, s. 22–26.
[1181] Prop. 1945:377, s. 41–42.
[1182] SOU 1977:86, s. 207 och 490–491.

gällande rätt.[1183] Regeringsrättens majoritet hänvisade emellertid till uttalandena i prop. 1945:377 och fann att virket, som legat kvar hos säljarna på balansdagen, inte ingick i köparens varulager. Majoriteten kommenterar emellertid inte departementschefens uttalande i prop. 1978/79:210. En dissident beträffande motiveringen hänvisade till uttalandena i prop. 1978/79:210, men fann att lagen om köparens rätt till märkt virke inte var tillämplig i det aktuella fallet och att virket av denna anledning inte ingick i köparens varulager. En annan dissident fann att uttalandena i prop. 1978/79:210 inte kunde tillämpas i det aktuella målet, som gällde 1974 års taxering. Gränsdragningen av varulagret enligt 1945 års proposition skulle därför tillämpas.

I RÅ 1983 Aa 159 hade ett företag köpt bilar med leveransklausulen *"fritt säljarens lager"*. Även detta fall rörde förhållanden före prop. 1978/79:210. Bilarna hade uppställts i säljarens lager dit både säljaren och köparens transportör hade nyckeln. Vidare hade säljaren informerat köparen om att bilarna var klara för avhämtning. Köprättsligt var bilarna därmed avlämnade. Regeringsrätten anförde:

> "Genom säljarens åtgärder att ställa upp bilarna i leveranslagret och att underrätta G härom kan G inte anses själv eller genom tredje man ha omhändertagit bilarna. Utredningen ger ej heller vid handen att fraktföraren tagit sådan befattning med bilarna att säljaren kan anses ha avlämnat dem för transport till G senast den 30 april 1974."

Det bortsågs således från det köprättsliga avlämnandet. Bilarna hade inte omhändertagits fysiskt av köparen och ingick fortfarande i säljarens lager.

RÅ 1987 ref 45 rörde ett förhandsbesked begärt av ett importföretag. Man ville veta från vilken tidpunkt man hade rätt att nedskriva lagret. I förhandsbeskedet hänvisades till 1945 års proposition och till rättsfallen RÅ82 1:41 och RÅ83 Aa 159. Vidare framhöll nämnden för rättsärenden att prop. 1978/79:210 inte lett till någon lagändring ifråga om avgränsningen av inneliggande lager. Vad som uttalats i 1945 års proposition var således fortfarande vägledande. Nämnden fann att varorna ingick i köparföretagets lager från det att de omhändertagits av självständig fraktförare vid säljarens fabrik för transport till hamnen. Regeringsrätten ändrade inte nämndens beslut. Som Grosskopf framhåller torde därmed utslaget i RK82 1:1 vara överspelat.[1184] Konkursrättsliga regler skall inte användas vid bedömningen av om en vara ingår i en näringsidkares varulager.

[1183] Prop. 1978/79:210, s. 103.
[1184] Grosskopf, Begreppet inneliggande lager, s. 24.

Den närmare innebörden av utgången i målet är dock inte given. De ifrågavarande varorna importerades enligt fraktklausulen CIF. Varorna var således i enlighet med reglerna i INCOTERMS köprättsligt avlämnade när de passerat fartygets reling. Enligt 64 § GköpL var gods som såldes med klausulen CIF avlämnat när det omhändertagits av självständig fraktförare.[1185] Eftersom det inte framgår av referatet när det köprättsliga avlämnandet inträffade går det inte att säkert fastställa om det är det köprättsliga eller fysiska avlämnandet som legat till grund för bedömningen. Grosskopf framhåller att övervägande skäl talar för att det är det fysiska avlämnandet som åsyftas, bl.a. att Regeringsrätten hänvisar till RÅ 1983 Aa 159.[1186] Även Thorell anser att fraktvillkoren saknade betydelse för bedömningen.[1187]

En samlad bedömning av de tre ovan refererade regeringsrättsavgörandena tyder på att Regeringsrätten i samtliga dessa fall tillämpat 1945 års uttalande ordagrant, dvs. avgränsningen av vad som skall anses ingå i varulagret görs med utgångspunkt från det fysiska avlämnandet till köpare eller till självständig fraktförare. Det är även denna slutsats Grosskopf drar.[1188] Lodin m.fl. ifrågasätter vilket värde denna praxis numera har.[1189]

Ett annat inkomstskatterättsligt område där frågan om innebörden av termen leverans diskuterats är de särskilda investeringsavdrag som tidigare kunde medges vid taxering till statlig inkomstskatt. Kravet för att en skattskyldig kunde beviljas ett sådant avdrag var att han eller hon inköpt inventarier under en viss tidsperiod av beskattningsåret. Det krävdes både att skriftligt avtal om överlåtelse träffats och leverans av inventarierna skett inom denna tidsperiod.[1190] Rättsfallet RÅ82 1:42 rörde ett bolag som köpt in en mobilkran med leveransvillkoren "fritt Sundsvall" och ett angivet datum inom den aktuella perioden. Kranen var således köprättsligt avlämnad vid denna tidpunkt.[1191] Den hade emellertid inte avhämtats av bolaget förrän efter periodens utgång. Kammarrätten fann att kranen inte kunde anses vara levererad vid annan tidpunkt än den dag den faktiskt hämtats av bolaget och att det således inte var berättigat till avdrag. Regeringsrätten ändrade inte kammarrättens avgörande. Leverans enligt

[1185] Jfr Hellner, Speciell avtalsrätt I, s. 62–63.
[1186] Grosskopf, Begreppet inneliggande lager, s. 45.
[1187] Thorell, SN 1989, s. 592.
[1188] Grosskopf, Begreppet inneliggande lager, s. 45–46.
[1189] Lodin m.fl. 1994, s. 247–248.
[1190] Se t.ex. 2 § 2 st. lagen (1975:1147) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt.
[1191] Bolaget hänvisade i detta avseende till 65 § GköpL.

lagen om särskilt investeringsavdrag tolkades således som fysisk leverans.[1192]

I RÅ79 Aa 149 (förhandsbesked) medgavs sökande rätt till avskrivning på inventarier för det beskattningsår som dessa levererats, oaktat att de inte till fullo monterats.[1193] Det framgår inte hur bedömningen hade gjorts om inventarierna inte hade levererats fysiskt under beskattningsåret. Thorell, som utgår från att varorna inte var köprättsligt avlämnade, kritiserar avgörandet eftersom det är svårt att kombinera med god redovisningssed.[1194] Leverans enligt god redovisningssed avser enligt Thorell det köprättsliga avlämnandet.

Den i avsnittet företagna undersökningen av begreppet "leverans" inom inkomstskatterätten ger vid handen att begreppet av Regeringsrätten uppfattats motsvara det fysiska avlämnandet av de sålda varorna. Detta är inte anmärkningsvärt ifråga om avgränsningen av varulager, eftersom förarbeten här tyder på att det var just den fysiska hanteringen av varan som avsågs. Regeringsrätten har emellertid även vid tillämpning av andra lagrum bedömt frågan av leverans efter det fysiska avlämnandet. Som Thorell anför är det förmodligen fiskala kontrollaspekter som ligger till grund för denna bedömning.[1195]

6.2.5 Avlämnandebegreppets relevans

Sedan förarbeten och praxis undersökts återstår att utröna om det i doktrinen gjorts några kommentarer i den aktuella frågan. Eriksson framhåller att den allmänna meningen torde vara att tidpunkten för leverans överensstämmer med köplagens tidpunkt för avlämnande.[1196] De källor som anförs till stöd för detta, artiklar av Grosskopf, Bergström & Thorell samt Melz mervärdesskattestudie, tycks dock ha begränsad relevans för punktskatteområdet.[1197] Både Grosskopfs och Bergström & Thorells artiklar behandlar rätten till lagernedskrivningar, vilka p.g.a. senare tillkom-

[1192] Det finns ett antal rättsfall som rör frågan om *skriftligt avtal* enligt lagen om särskilt investeringsavdrag, t.ex. RÅ78 Aa 97, RRK R78 1:30, RÅ79 Aa 100, RÅ79 Aa 197, RK80 1:6, RÅ83 1:44 samt RÅ 1987 not 524. Eftersom något särskilt krav på skriftliga avtal inte ställs i någon av punktskatteförfattningarna kommer jag dock inte att beröra dessa rättsfall närmare.

[1193] Jfr Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 279.

[1194] Thorell, SN 1989, s. 589.

[1195] Se Thorell, SN 1989, s. 592.

[1196] Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 105.

[1197] Här bortses ifrån de i föregående avsnitt behandlade uttalandena i RSV:s handledning, som knappast kan hänföras till "doktrin". Jfr Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 54, som ser RSV:s material som ett mellanting mellan praxis och doktrin.

men praxis (RÅ 1987 ref 45) är av begränsat intresse.[1198] Båda artiklarna synes vidare avslutas med *förslag* om att avlämnandetidpunkten bör användas för bedömning av lagernedskrivningsrätten. Den diskussion som Thorell för i sin avhandling bygger vidare på det förslag han tillsammans med Bergström lämnat i artikeln.[1199] Ingen av dessa källor behandlar punktskatterättsliga frågor och deras värde i detta sammanhang måste därför anses vara begränsat. Eriksson framhåller också att en jämförelse mellan lagernedskrivningsrätten och energibeskattningen är långsökt.[1200] Vidare tycks Regeringsrätten i inkomstskatterättsliga mål i första hand anknyta leveransen till det fysiska avlämnandet, vilket medför att inkomstskatterättslig praxis inte utgör ett stöd för en tillämpning av det köprättsliga avlämnandebegreppet inom punktskatteområdet.[1201]

Det mervärdesskatterättsliga leveransbegreppet kan ha utformats med inspiration från punktskatteförfattningarna. Mervärdesskattelagens regel om tidpunkten för skattskyldighetens inträde innehåller emellertid en särskild hänvisning till det köprättsliga avlämnandebegreppet. Denna konstruktions förenlighet med EG-rätten har ifrågasatts av Eleonor Alhager.[1202] Det vore visserligen önskvärt att skattskyldighet för punktskatter och mervärdesskatt inträdde vid samma tidpunkt. Till följd av harmoniseringen är detta dock i många fall inte möjligt.[1203] Att hänvisa till mervärdesskattelagens tidpunkt för skattskyldighetens inträde ter sig som tveksamt.

Den ovan genomförda undersökningen visar att rättskällestödet för att leveransbegreppet i punktskatteförfattningarna motsvarar det köprättsliga avlämnandet är svagt. Det är främst ur förhandsbeskedet RSV/FB Ip 1982:1 samt notisfallen RÅ 1994 not 408 och RÅ 1999 not 226 som ett sådant stöd kan hämtas. Dessa avgöranden kan knappast sägas utgöra en så fast praxis att det kan hållas för givet att Regeringsrätten i ett framtida avgörande kommer att hålla fast vid denna.

Det finns åtminstone tre tänkbara tolkningar av den skatterättsliga kopplingen till det köprättsliga avlämnandebegreppet. I Kontrollstyrelsens och Riksskatteverkets produkter hänvisas till "köplagens bestämmelser". I de formuleringar som användes fram t.o.m. 1980-talet, dvs. under gamla köplagens tid, hänvisades endast till klausuler som var

[1198] Grosskopf, SN 1975, s. 427–437, Bergström & Thorell, SN 1982, s. 381–395. Jfr avs. 6.2.4.

[1199] Thorell, s. 245–250.

[1200] Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 105.

[1201] Se avs. 6.2.4.

[1202] Eleonor Alhager, s. 170.

[1203] Ett undantag är de särregler som givits för mervärdesskatt på bl.a. mineraloljor som förvaras i skatteupplag, se 9 c kap. ML.

reglerade i GKöpL, nämligen *fritt (franco)* (65 § GKöpL) och *fraktfritt* (63 § GKöpL). Den första tolkningen innebär således att tidpunkten för skattskyldighetens inträde skall motsvara de regler för avlämnande eller de avtalsklausuler som återfinns i KöpL. Så tycks Kammarrätten ha resonerat i rättsfallet RÅ 1994 not 408, då man frånkänner den av parterna i avtalet intagna klausulen "Ex works" relevans för bedömningen. Denna tolkning avvisas dock av Regeringsrätten, liksom den gjorts av Rättsnämndens ordförande i RSV/FB Ip 1982:1. Köplagens regler är dispositiva och det vore anmärkningsvärt, om än knappast helt otänkbart, att hänsyn endast skall tas till avtalsklausuler som inkorporerats i köplagen. Den andra tolkningen innebär att tidpunkten för skattskyldigheten skall följa det köprättsliga avlämnandet, så som det avtalats mellan parterna. Regeringsrätten anser dock att parternas "faktiska handlande och omständigheterna i övrigt" måste vägas in i bedömningen. I rättsfallet RÅ 1994 not 408, där de skattepliktiga fordonen vid tillämpning av klausulen "ex works" hade varit avlämnade om säljaren ställt fordonen till köparens förfogande inom säljarens lokaler (och skattskyldigheten hade inträtt vid detta tillfälle), fann Regeringsrätten att något avlämnande enligt klausulen inte skett:

> "För att ett avlämnande i ett fall som det förevarande skall anses ha ägt rum erfordras enligt Regeringsrättens uppfattning att fordonen omhändertagits av köparen eller att sådana åtgärder vidtagits att köparen utan medverkan från importörens sida haft rätt och möjlighet att omhänderta dessa".

Vidare konstaterar Regeringsrätten i RÅ 1999 not 226 att då parternas faktiska handlande och omständigheter i övrigt inte bör föranleda ett frångående av det köprättsliga avlämnandebegreppet skall detta följas. Den tredje tolkningen utgörs således av att parternas faktiska agerande tar överhanden i de fall de inte följt de avtalade leveransklausulerna. En samlad bedömning av notisfallen RÅ 1994 not 408 och RÅ 1999 not 226 tyder på att denna tolkning utgör Regeringsrättens ståndpunkt.

Den begränsade praxisen inom punktskatteområdet indikerar således att bedömningen i första hand måste baseras på parternas faktiska agerande, i andra hand på vad parterna avtalat och de eventuella hänvisningar detta avtal innehåller och i tredje hand får köplagens supplerande regler tillämpning.

6.3 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde i gemenskapsrätten

6.3.1 Begreppet "skattskyldighetens inträde" i sjätte mervärdesskattedirektivet

Gemenskapsrättens punktskattesystem med skattesuspension har redan beskrivits översiktligt.[1204] Avsikten med detta avsnitt är att undersöka om det finns en motsvarighet till begreppet skattskyldighetens inträde i gemenskapsrätten och hur detta begrepp i så fall är konstruerat. Det kan då vara lämpligt att, i likhet med vad som gjorts i undersökningen av skattskyldighetsbegreppet, inte inleda denna undersökning med cirkulationsdirektivet, utan med det äldre sjätte mervärdesskattedirektivet. I detta direktiv återfinns termen skattskyldighetens inträde redan i preambeln:[1205]

> "Begreppen skattskyldighetens inträde och skatteuttag måste harmoniseras..."

Motsvarande mening i de engelska, tyska, franska och danska versionerna har följande lydelse:

> "Whereas the concepts of chargeable event and of the charge to tax must be harmonized..."
>
> "considérant que les notions de fait générateur et d'exigibilité de la taxe doivent être harmonisées..."
>
> "Die Begriffsbestimmungen des Steuertatbestands und des Steueranspruchs müssen harmonisiert werden..."
>
> "begreberne afgiftspligtens indtræden og avgiftens forfald bør harmoniseres..."

I de olika språkversionerna utkristalliseras två olika begrepp, som i den svenska versionen översatts med "skattskyldighetens inträde" och "skatteuttag".[1206] Dessa distinktioner återkommer i direktivets tionde artikel:

> "1 a) Med skattskyldighetens inträde avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut.
>
> b) Uttag av skatt kan göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp."

Av artikelns andra punkt framgår att som huvudregel inträder skattskyldigheten och skatt kan tas ut när vara levereras eller tjänst utförs. Med

[1204] Avs. 3.6 och 5.3.

[1205] Direktiv 77/388/EEG.

[1206] Jfr lagrådets konstaterande i prop. 1989/90:111, s. 294–295, att det i den engelska versionen av sjätte mervärdesskattedirektivet inte finns något samband mellan "skattskyldig" och "skattskyldighetens inträde".

"skattskyldighetens inträde" avses den omständighet som medför att skatt kan tas ut. Skatt kan tas ut när skattemyndigheten enligt lag får rätt att göra anspråk på skatt från den skattskyldige. Om vi accepterar att skattemyndighetens rätt i detta avseende endast motsvarar en abstrakt skattskyldighet borde denna rätt i alla fall enligt svensk rätt uppstå vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.[1207] Vidare preciseras båda dessa begrepp enligt huvudregeln till samma tidpunkt.[1208] De ovan återgivna definitionerna tycks således vara ett cirkelresonemang. Det kan emellertid återigen vara den svenska översättningen som spökar. Art. 10, 1 p. a) syftar på den faktiska omständighet som föranleder skattskyldighetens inträde. Vad som i den svenska versionen betecknas som "uttag av skatt kan göras" avser snarare ett statusförhållande som uppstått motsvarande den abstrakta skattskyldigheten. Detta förhållande betecknas i andra språkversioner som "the tax becomes 'chargeable'", "exigibilité de la taxe" och "Steueranspruch".

Man får då gå vidare till de undantag som finns från huvudregeln för att undersöka om dessa innehåller några fall där det skiljs mellan de två begreppen.[1209] I art. 10, 2 p. 2 st. stadgas att vid a conto-betalningar innan varor levererats eller tjänster utförts skall *skatt tas ut* vid mottagandet av förskottsbetalningen. I detta stycke nämns således inte termen "skattskyldighetens inträde". I nästa stycke ges medlemsstaterna möjlighet att införa undantagsregler för vissa kategorier av skattskyldiga:

> "Med avsteg från ovanstående bestämmelser får medlemsstaterna föreskriva att skatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga personer kan tas ut antingen
> – senast när fakturan eller annan jämförlig handling utfärdas,
> – senast vid mottagandet av köpeskillingen, eller
> – om någon faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats, eller utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde."

Av den sista strecksatsen framgår att tidpunkten för skatteuttaget och för skattskyldighetens inträde inte är den samma. För de föregående två kategorierna nämns inte termen "skattskyldighetens inträde". För dessa två kategorier och de ovannämnda undantagen i art. 10, 2 p. 2 st., kan två tänkbara alternativ identifieras. Ett är att skattskyldighetens inträde i

[1207] Jfr avs. 5.2.1 och 6.1.

[1208] I förarbetena till ML används uttrycken "den beskattningsgrundande händelsen" och "skatten skall påföras". Det första av dessa uttryck uppfattas motsvara skattskyldighetens inträde, medan det andra inte överhuvudtaget kommenteras, se SOU 1992:6, s. 107–108.

[1209] Jag bortser i framställningen till de särskilda undantag som kopplar skattskyldighetens inträde och skatteuttaget till tullreglerna, se art. 10, 3 p., direktiv 77/388/EEG.

dessa fall, trots att det inte utsagts, sammanfaller med tidpunkten för skatteuttaget.[1210] Jämfört med tredje styckets sista punkt förefaller detta dock inte särskilt troligt. För de transaktioner som omfattas av detta stycke inträder tydligen skattskyldighetens inträde vid samma tidpunkt som enligt huvudregeln, dvs. vid leverans av vara eller vid tillhandahållandet av en tjänst. I annat fall hade det varit nödvändigt att definiera när skattskyldigheten inträffar. Rimligen bör då skattskyldigheten för de andra fallen inträda vid samma tidpunkt.

Begreppet "skatteuttaget" i sjätte mervärdesskattedirektivet påminner således om den abstrakta skattskyldighet som motsvarande begrepp medför i svensk rätt.[1211] Nästa fråga bör då bli om några rättsföljder är kopplade till begreppet "skattskyldighetens inträde" som det används i direktivet. Av direktivets tolfte artikel framgår att den skattesats som är tillämplig på den skattepliktiga transaktionen skall vara den som är i kraft vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Här finns således ett förbud mot retroaktiv skattelag liknande förbudet i regeringsformen. Den gemenskapsrättsliga regeln är dock vidare eftersom den även utesluter tillämpning av för den skattskyldige gynnsammare skattesatser införda efter tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Från denna huvudregel finns två undantag.[1212] Ett av dessa undantag kopplar retroaktivitetsförbudet till tullreglerna och eftersom skattskyldighetens inträde och tidpunkten för skatteuttaget i dessa fall sammanfaller bortses det från detta undantag i framställningen. Ifråga om de ovan redovisade undantagsreglerna i art. 10, 2 p. 2 och 3 st., skall skatt tas ut enligt den skattesats som gäller vid tidpunkten för skatteuttaget. Detta får till följd att begreppet skattskyldighetens inträde inte tycks få någon betydelse överhuvudtaget i dessa situationer, undantaget den sista regeln i art. 10, 2 p. 3 st., där skattskyldighetens inträde är utgångspunkt för att bedöma när skatten skall tas ut. Möjligen kan detta vara en förklaring till att tidpunkten för skattskyldighetens inträde inte nämns i övriga undantag.

En sammanfattning av begreppet "skattskyldighetens inträde" i gemenskapens mervärdesskatterätt bör då vara att begreppet endast indikerar den tidpunkt som avgör vilken skattesats som tillämpas på transaktionen och att det i vissa fall inte ens har denna funktion. De rättsföljder som enligt svensk rätt är kopplade till abstrakt skattskyldighet, dvs. redovisnings- eller deklarationsskyldighet, är i gemenskapsrätten kopplade till begreppet "skatteuttag", vilket i de flesta fall sammanfaller med tidpunk-

[1210] Terra & Wattel, s. 177, är osäkra på vilket alternativ som gäller.

[1211] Jfr avs. 5.2.1 och 6.1.

[1212] Ett exempel på en av för den skattskyldige generös tillämpning av den svenska regeln är de skattelättnader för avfallsskatt på flytande avfall som retroaktivt medgivits för år 2000, se prop. 2000/01:31, s. 63.

ten för skattskyldighetens inträde. Med denna distinktion klarlagd vidtar nu en undersökning av cirkulationsdirektivet för att utröna om detta innehåller motsvarande begrepp.

6.3.2 Begreppet skattskyldighetens inträde i cirkulationsdirektivet

I preambeln till cirkulationsdirektivet återfinns en mening med följande lydelse:

> "För att garantera den inre marknadens upprättande och funktion bör reglerna för punktskattepliktens inträde vara identiska i alla medlemsstater."

Termen "skattepliktens inträde" återfinns såvitt jag kan se endast i *en* nu gällande svensk skatteförfattning, nämligen i 4–6 §§ LPG.[1213] Någon förklaring till varför denna term används finns inte i förarbetena. Den tycks ha föreslagits av lagrådet, medan lagrådsremissen innehöll den sedvanliga formuleringen "skattskyldighetens inträde".[1214] Lagrådet anmärkte att lagrådsremissen innehöll "bestämmelser som sakligt sett blivit missvisande".[1215] Vilka bestämmelser som avsågs framgår dock inte. Det är svårt att se att en regel som reglerar tidpunkten för skattskyldighetens inträde skulle kunna ha "sakligt sett blivit missvisande" och det är förmodligen inte denna regel som avses. Möjligen är den ovanliga terminologin orsakad av att man valt att formulera skattskyldighetsreglerna i 2 § LPG helt frikopplat från kriterier för objektiv skattskyldighet:

> "Skattskyldiga är svenska försäkringsföretag, utländska försäkringsföretag i fråga om verksamhet som bedrivs här i landet, arbetsgivare och näringsidkare."

Oavsett bakgrunden har termen "skatteplikt" i detta sammanhang inte använts på det sätt den normalt används i svensk skatterätt, dvs. relaterat till skatteobjektet. "Skatteplikt" enligt 4–6 §§ LPG utgör således en "plikt" eller skyldighet för skattesubjektet och skattepliktens inträde bör då rimligen motsvara skattskyldighetens inträde, dvs. den tidpunkt då både objektiv och subjektiv skattskyldighet föreligger.

Art. 6, 1 p. i direktivet inleds på följande sätt:

> "1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som i enlighet med artikel 14.3 måste beläggas med punktskatt.

[1213] Som exempel på ett äldre lagrum med denna formulering kan nämnas 5 § KF (1923:116) ang. skatt för hundar.
[1214] Prop. 1990/91:54, s. 377 och 384–387.
[1215] Prop. 1990/91:54, s. 385.

Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion skall utgöras av

a) varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna,
b) all tillverkning, inklusive otillåten tillverkning, av sådana varor utom ramen för uppskovsreglerna,
c) all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor om de inte omfattas av uppskovsregler."

Här framträder således en regel om tidpunkten för skattskyldighetens inträde liknande de som återfinns i flera interna svenska skattelagar.[1216] En jämförelse med andra språkversioner är dock nödvändig innan någon slutsats dras. Den ovan återgivna meningen har i några av de andra språkversionerna följande lydelse:

"1. Excise duty shall become chargeable at the time of release for consumption..."

"1. L'accise devient exigible lors de la mise à la consommation..."

"1. Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr..."

"1. Punktavgifterne forfalder ved overgangen til forbrug..."

Den formulering i preambeln som i den svenska versionen översatts med "punktskattepliktens inträde" har i de andra versionerna följande lydelse:

"Whereas, in order to ensure the establishment and functioning of the internal market, chargeability of excise duties should be identical in all the Member States;"

"considérant que, pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur, l'exigibilité des accises doit être identique dans tous les États membres;"

"Um die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes sicherzustellen, muss der Steueranspruch in allen Mitgliedstaaten identisch sein."

"for at sikre det indre markeds etablering og funktion bør reglerna om afgiftens forfald være identiske i alle medlemsstater;"

Jämförs då dessa språkversioner med den distinktion mellan skattskyldighetens inträde och skatteuttaget som gjorts ifråga om den harmoniserade mervärdesskatterätten finner man att samtliga ovan återgivna språkversioner, med undantag av den tyska formuleringen av den första meningen i art. 6, innehåller samma terminologi som de formuleringar i sjätte mervärdesskattedirektivet som behandlar skatteuttaget.[1217] Den tyska formu-

[1216] Se avs. 6.1, 6.2.2 och 6.2.3.

[1217] Den engelska versionen av art. 10 1 p. b), direktiv 77/388/EEG, vilken definierar "skatteuttaget", inleds på följande sätt: "The tax becomes 'chargeable' ..."

leringen "Die Verbrauchsteuer entsteht ..." (punktskatten uppstår ...) är samma term som används i intern tysk skatterätt motsvarande skattskyldighetens inträde ("Steuerentstehung" eller "Entstehung des Steuerschuld").[1218] Denna terminologi användes även före harmoniseringen av punktskatterätten samt inom mervärdesskatterätten.[1219]

De egentliga rättsföljderna av art. 6, 1 p., framgår av andra meningen i artikelns andra punkt. Där stadgas att skatten skall påföras och uppbäras enligt medlemsstaternas interna regler och att man i detta avseende skall tillämpa samma regler på inhemska varor som på varor från andra medlemsländer. Regeln i art 6, 1 p., framstår därmed som en regel om abstrakt skattskyldighet liknande vad som finns i svensk skatterätt.

I art. 6, 2 p. första meningen i cirkulationsdirektivet finns ett retroaktivitetsförbud motsvarande det som påvisats i sjätte mervärdesskattedirektivet. Där stadgas att de villkor för skatteuttag och skattesats som skall tillämpas på en transaktion skall vara de som är i kraft då en vara släpps för konsumtion (eller då lagerbrister registreras).[1220] Termen "skattskyldighetens inträde" (och dess motsvarighet i andra språkversioner) nämns dock inte i detta sammanhang. Tidpunkten för retroaktivitetsbedömningen överensstämmer således med tidpunkten för skatteuttaget. Detta medför att den svenska ordningen, där begreppet "skattskyldighetens inträde" avser både uppkomsten av en abstrakt skattskyldighet och tidpunkten för retroaktivitetsbedömningen, inte medför några problem ur implementeringssynpunkt, förutsatt att den aktuella tidpunkten är rätt implementerad. Retroaktivitetsförbudet bör rimligen ha direkt effekt till förmån för skattskyldiga i medlemsstaterna och det är därför av intresse att undersöka huruvida svensk rätt överensstämmer med denna regel.

Frågan om skattskyldighetens inträde kan emellertid inte avklaras utan att direktivets 5:e artikel behandlas. Denna innehåller en precisering av tidpunkten för *skattepliktens* uppkomst. Artikels första punkt har följande lydelse:

> "1. De varor som avses i artikel 3.1 skall beläggas med punktskatt vid den tidpunkt då de tillverkas inom gemenskapens territorium enligt definitionen i artikel 2 eller när de importeras dit."
>
> "1. The products referred to in Article 3 (1) shall be subject to excise duty at the time of their production within the territory of the Community as defined in Article 2 or of their importation into the territory."
>
> "1. Les produits visés à l'article 3 paragraphe 1 sont soumis à accise lors de leur production sur le territoire de la Communauté tel que défini à l'article 2 ou lors de leur importation sur ce territoire."

[1218] Se t.ex. § 11 TabStG, § 7 BierStG, § 7 SchaumwZwStG, § 9 MinöStG.
[1219] Jfr t.ex. Peters, s. 196.
[1220] Denna regel motsvarar då art. 10, 1 p. a), i sjätte mervärdesskattedirektivet.

"1. Die in Artikel 3 Absatz 1 genannten Waren werden verbrauchsteuerpflichtig mit ihrer Herstellung im Gebiet der Gemeinschaft, wie es in Artikel 2 festgelegt ist, oder mit ihrer Einfuhr in dieses Gebiet."

"1. De varer, der er nævnt i artikel 3, stk.1, er punktavgiftspligtige ved fremstilling paa Fælleskabets omraade som defineret i artikel 2 eller ved indførsel til dette omraade."

Som ovan visats preciseras tidpunkten för skattepliktens inträde endast i en lagstiftningsprodukt i svensk skatterätt och då i ett sammanhang som bör motsvara begreppet tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Någon tradition av att definiera en särskild tidpunkt för *när skatteplikten* uppkommer för t.ex. en vara finns inte inom svensk indirekt beskattning. Av förarbetena till LTS och LAS framgår att 1 § i respektive författning är avsedd att motsvara artikel 5, 1 p. i cirkulationsdirektivet.[1221] Dessa lagrum utpekar emellertid ingen särskild tidpunkt för skattepliktens uppkomst och framstår som portalstadganden utan några rättsföljder. Någon motsvarighet finns inte i LSE.

Terra och Wattel uppfattar artikeln som en regel om skattskyldighetens inträde. Vidare anför man att tidpunkten för denna då skiljer sig från tidpunkten för skatteuttaget: [1222]

"Notwithstanding this clear-cut definition of the taxable event (i.e. production or importation), the occurrence of the event does not necessarily result in chargeability of the tax. According to the Directive (Art. 6) the excise duty becomes chargeable at the time of *release for consumption* or when shortages are recorded..."

Beermann poängterar att skattepliktens uppkomst enligt hans mening inte motsvarar skattskyldighetens inträde:[1223]

"Aus der Steuerpflichtigkeit einer Ware allein folgt aber noch nicht, daß die Verbrauchsteuer auch schon entstanden und zu entrichten ist."

Vidare tycks Beermann uppfatta regeln som en grundläggande skattepliktsregel och framhåller att den inte har någon motsvarighet i intern tysk rätt:[1224]

"Durch diese Voraussetzungen werden alle im Gemeinschaftsgebiet befindlichen verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnisse erfaßt. In den nationalen Verbrauchsteuergesetzen ist zwar eine derartige Regelung nicht enthalten. Aus den Regelungen, nach denen die jeweils bezeichneten Erzeugnisse der für

[1221] SOU 1994:74, s. 84, prop. 1994/95:56, s. 75.
[1222] Terra & Wattel, s. 211.
[1223] Beermann, DStZ 1993, s. 259.
[1224] Beermann, DStZ 1998, s. 307.

sie vorgesehenen Verbrauchsteuer "unterliegen", folgt aber, daß die Bindung, die der gemeinschaftsrechtlichen Verbrauchsteuerpflichtigkeit entspricht, – lediglich – davon abhängig ist, daß die Erzeugnisse sich im Steuergebiet befinden."

Kerwat uppfattar regeln som förbunden med skattesuspensionens uppkomst:[1225]

> "Die Steueraussetzung beginnt mit der Steuerpflichtigkeit der Ware. Sie entsteht mit ihrer Herstellung im EG-Gebiet oder ihrer Einfuhr, Art 5 Syst.-RL. Mit diesem Zeitpunkt beginnt der steuerliche Nexus, d.h. ihre steuerliche Verstrickung."

En liknande uppfattning framförs av Pelin:[1226]

> "Suspension innebär att varan visserligen är skattepliktig – skatteplikten inträder när varan tillverkas eller införs i ett EU-land – men betalningen av skatt är uppskjuten till dess varan levereras för konsumtion."

Ståhl och Persson Österman beskriver suspensionsordningen som ett system med "uppskjuten beskattning".[1227] Import eller framställning av skattepliktig vara utgör "beskattningsutlösande händelser", men behöver inte leda till att skatt måste betalas in.

Till synes har förhållandet mellan artiklarna 5, 1 p., och 6, 1 p., hittills endast varit föremål för ett mål anhängiggjort vid EG-domstolen.[1228] Den nederländska Hoge Rad sökte förhandsbesked huruvida enbart innehav av obeskattade produkter motsvarade att varorna släppts för konsumtion enligt art. 6, 1 p. i cirkulationsdirektivet. Generaladvokat Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer har i sitt förslag till avgörande beskrivit förhållandet mellan artiklarna på följande sätt.[1229]

> "Par conséquent, le fait imposable est constitué par la fabrication ou l'importation sur le territoire de la Communauté des marchandises soumises à accise et l'exigibilité résulte de leur mise à la consommation."[1230]

Generaladvokatens formulering av vad art. 5, 1 p. utgör, "le fait imposable", vilken inte återfinns i direktivtexten, för tankarna till uttrycken "fait générateur" och "chargeable event". Dessa används i sjätte mervärdesskattedirektivet för att beteckna tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

[1225] Kerwat, DStZ 1995, s. 625.
[1226] Pelin, SN 1995, s. 18.
[1227] Ståhl & Persson Österman, s. 154–155.
[1228] C-325/99 G. Van de Water v Staatssecretaris van Financiën.
[1229] Avgivet den 9 november år 2000. Endast den franska översättningen har varit tillgänglig.
[1230] St. 31.

Oavsett hur man uppfattar stadgandet är det dock svårt att peka på några särskilda rättsföljder i cirkulationsdirektivet kopplade just till tidpunkten för skattepliktens uppkomst. Generaladvokatens slutsats blev också att förvarandet av obeskattade varor utanför ett godkänt skatteupplag motsvarar frisläppande för konsumtion enligt art. 6, 1 p. i cirkulationsdirektivet.

Sammanfattningsvis kan sägas att en undersökning av cirkulationsdirektivet i dess engelska, franska, tyska och danska versioner inte uttryckligen utpekar en tidpunkt för skattskyldighetens inträde, såsom denna term används i sjätte mervärdesskattedirektivet. Däremot regleras tidpunkten för vad som både i cirkulations- och sjätte mervärdesskattedirektiven betecknas som *skatteuttaget*. De rättsföljder som enligt svensk rätt förknippas med skattskyldighetens inträde, dvs. att en abstrakt skattskyldighet uppstår och att en eventuell retroaktivitetsbedömning skall göras vid denna tidpunkt, kopplas i cirkulationsdirektivet till tidpunkten för skatteuttaget. Denna tidpunkt bör därför anses motsvara tidpunkten för skattskyldighetens inträde i svensk rätt. Detta medför att lagstiftning utformad efter den svenska direktivversionen, där tidpunkten för skatteuttaget översatts med tidpunkten för skattskyldighetens inträde, ger rättsföljder helt i enlighet med vad som avsetts direktivet, förutsatt att tidpunkten implementerats korrekt.

6.3.3 Skatteuttaget i olika situationer

Som konstaterats i föregående avsnitt utgörs tidpunkten för skatteuttaget av det tillfälle då den skattepliktiga varan släpps för konsumtion eller när lagerbrister registreras. I art. 6, 1 p. 2 st., i cirkulationsdirektivet preciseras denna tidpunkt:

> "Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion skall utgöras av
> a) varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna,
> b) all tillverkning, inklusive otillåten tillverkning, av sådana varor utom ramen för uppskovsreglerna,
> c) all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor om de inte omfattas av uppskovsregler."[1231]

[1231] I den svenska översättningen av cirkulationsdirektivet används termen "uppskovsregler" istället för skattesuspension. Det bör noteras att med "införsel" inte gärna kan avses vad denna term betecknar inom mervärdesskatterätten, dvs. import från en annan medlemsstat. De engelska och franska versionerna använder termen "importation", medan de tyska och danska använder "Einfuhr" respektive "indførsel". I de båda sistnämnda versionerna används emellertid dessa termer även i art. 5, 1 p., så det kan inte råda någon tvivel om att art. 6, 1 p. c) avser import från tredjeländer.

Varorna förblir obeskattade så länge de befinner sig under skattesuspension, dvs. när de förvaras i godkända upplagshavares skatteupplag eller transporteras mellan dessa. När en vara lämnar suspensionsordningen, t.ex. genom att fysiskt flyttas från skatteupplaget eller p.g.a. att lokalen upphör att vara ett godkänt skatteupplag, skall skatt tas ut. Vidare framgår att all tillverkning och import som inte omfattas av suspensionsordningen skall jämställas med frisläppande för konsumtion.[1232]

Utöver de situationer som regleras i art. 6, dvs. frisläppande av varor som omfattas av suspensionsordningen samt tillverkning och import av varor utanför denna ordning, skall i enlighet med cirkulationsdirektivets bestämmelser skatt tas ut i vissa andra situationer. Av art. 7, 1 p., framgår att för varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat och som "förvaras för kommersiella ändamål" i en annan skall punktskatt tas ut i denna stat.[1233] I art. 9, 1 p., preciseras denna bestämmelse på följande sätt:

> "1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6–8, inträder skattskyldighet för punktskatt då varor för konsumtion i en medlemsstat förvaras i en annan medlemsstat för kommersiella ändamål.
>
> I detta fall skall skatten förfalla till betalning i den medlemsstat där varorna finns och påföras innehavarna."

I likhet med artikel 6 har den svenske översättaren i detta sammanhang använt termen "skattskyldighetens inträde". En jämförelse med de andra undersökta språkversionerna ger vid handen att dessa i detta stycke använder de termer som används i art. 6 och som motsvarar vad jag på svenska har benämnt "skatteuttaget", nämligen "chargeable", "exigible", "entsteht" och "forfalder". Den svenska översättningen kan då, i likhet med översättningen av art. 6, ses som tveksam. Eftersom det uttryckligen framgår att artikeln inte påverkar art. 6 och de situationer denna reglerar, måste innehållet i art. 9 ses som ett tillägg till dessa bestämmelser. Retroaktivitetsförbudet i art. 6, 2 p., bör vara tillämpligt även på de transaktioner som omfattas av art. 9.

Regeln i art. 9 förefaller svårtillämpad.[1234] Artikeln innehåller visserligen kriterier för att skilja mellan kommersiella ändamål och privat innehav, men hur den närmare kontrollen skall ske stadgas inte. Regeln är dessutom så vag att den kan aktualiseras i flera situationer. En är givetvis när varor förs in i ett medlemsland från ett annat utan att omfattas av suspensionsordningen. En annan är när varor införda av en privatperson köps in av en kommersiell aktör. En tredje är när en privatperson som

[1232] Denna regel modifieras givetvis av de olika undantag som tillåter privat import respektive tillverkning av skattepliktiga varor.
[1233] Se avs. 5.4.3.
[1234] Jfr Qutzow, EC tax review 1999, s. 128, Ståhl & Persson Österman, s. 156–157.

fört in varor avsedda för privat bruk bestämmer sig för att använda dem i ett kommersiellt syfte.

Art. 10 reglerar distansköp. Dess tredje punkt inleds med meningen:

> "Skatten i destinationsmedlemsstaten skall påföras säljaren vid leveranstidpunkten."

Även i detta stycke används i de övriga undersökta språkversionerna termerna motsvarande "skatteuttaget", dvs. "chargeable", "exigible", "entsteht" samt "forfalder". Således utgör även denna bestämmelse en regel om "skatteuttag".

De villkor som gäller för registrerade och oregistrerade varumottagare återfinns i art. 16. Denna artikels andra punkts tredje stycke har följande lydelse:

> "För denna typ av näringsidkare skall punktskatt tas ut när varorna mottagits och skall betalas i enlighet med det förfarande som fastställts av varje medlemsstat."

Återigen används i de andra språkversionerna termerna "chargeable", "exigibles", "entsteht" och "forfalder". Den svenska översättningen är i detta fall mer acceptabel, eftersom den anknyter till formuleringen art. 10, 1 p. b), i sjätte mervärdesskattedirektivet ("Uttag av skatt kan göras ..."). I och med att art. 6 i cirkulationsdirektivet formulerats på ett tveksamt sätt blir resultatet ändå osammanhängande.

I ytterligare ett fall har uttrycket "punktskatt skall tas ut" använts när de andra versionerna använder de ovan uppräknade termerna. Det gäller de fall som omfattas av art. 9, 3 p., dvs. den möjlighet medlemsländerna har att beskatta mineraloljor som transporteras med "ovanliga transportsätt".

Någon uttrycklig regel om skatteuttag för skatterepresentanter finns dock inte. Eftersom denne endast träder istället för en varumottagare sker skatteuttaget när varorna mottagits av varumottagaren.

Den i avsnittet genomförda undersökningen visar att cirkulationsdirektivet innehåller bestämmelser om skatteuttag i olika situationer. Den tudelning som finns i sjätte mervärdesskattedirektivet mellan tidpunkten för skattskyldighetens inträde och för skatteuttaget görs inte i cirkulationsdirektivet. Rättsföljderna av bestämmelserna kan jämställas med regler om tidpunkten för skattskyldighetens inträde. De kan vidare betraktas som så detaljerade att de i den mån det är till fördel för den enskilde skattskyldige rimligen bör ha direkt effekt i medlemsstaterna.

Ytterligare en bestämmelse i cirkulationsdirektivet kan medföra betalningsansvar för skatter för enskilda. Enligt art. 20, 1 p. skall punktskatt betalas om det begås en oegentlighet eller överträdelse i samband med

en varuförflyttning.[1235] I dessa fall tar beskattningsmyndigheten i anspråk den garanti som enligt art 15, 3 p. har lämnats av upplagshavaren som sänt iväg varorna, eller av upplagshavaren och transportören gemensamt. Av artikeln framgår vidare att skatten skall beräknas enligt de skattesatser som gällde då varorna avsändes.

6.4 Harmoniserade transaktionsskatter

6.4.1 Inledning

Cirkulationsdirektivet innehåller regler om skatteuttag, vilka kan sägas motsvara tidpunkten för skattskyldighetens inträde.[1236] Det kan knappast ifrågasättas att dessa regler är så tydliga att de i tillämpliga situationer kan ha direkt effekt i medlemsstaternas rättsordningar. Det föreligger en generell skyldighet för Sverige att implementera direktivregler på ett korrekt sätt. Implementeringen av cirkulationsdirektivet kännetecknas emellertid dels av att den gjorts i hast inför EU-anslutningen, dels av en ovilja att förändra inarbetade skattetraditioner.[1237] Cirkulationsdirektivet bygger som beskrivits på en skattesuspension, där obeskattade varor förvaras inom fysiskt avgränsade lokaliteter eller transporteras åtföljt av ledsagardokument under strikt ansvar för avsändaren. Som framhålles av 1998 års punktskatteutredning hämtar suspensionsordningen sitt egentliga innehåll i reglerna kring skattskyldighetens inträde.[1238] Den svenske lagstiftaren har emellertid varit ovillig att uttryckligen införliva begreppet suspensionsordning i intern rätt. Punktskatteförfattningarna har snarare utformats på ett icke transparent sätt där suspensionsordningens rättsverkan upprätthållits genom ett antal regler utan något tydligt inbördes samband.

Kapitlet disponeras så att skattskyldighetens inträde för godkända upplagshavare diskuteras i följande avsnitt. Därefter undersöks skattskyldighetens inträde för övriga skattskyldiga.

6.4.2 Godkända upplagshavare

De harmoniserade punktskatteförfattningarna utformades i princip på ett sätt motsvarande äldre nationella skatter, varvid de närmare avsikterna att upprätthålla suspensionsordningen endast framgår av förarbetena.

[1235] Med en transparens som ofta saknas i svensk skatterätt påpekas även i artikeln att skattebetalningen inte "påverkar frågan om brottsutredning".
[1236] Se avs. 6.3.2.
[1237] Jfr SOU 1994:74, s. 72.
[1238] SOU 2000:46, s. 175.

Skattskyldigheten inträder för upplagshavare som huvudregel när denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är godkänd upplagshavare *eller* till en köpare i annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare *eller* exporterar varor till köpare i tredje land.[1239] Bakom dessa regler döljs suspensionsordningens omfattning. Obeskattade varor kan inom landet endast sändas mellan godkända upplagshavare, alternativt mellan samma upplagshavares godkända upplag. Varor som sänds till någon annan utan ledsagardokument har lämnat suspensionsordningen. Vidare kan obeskattade varor sändas till upplagshavare och varumottagare i andra EU-länder. Sänds varorna till någon annan anses de ha lämnat suspensionsordningen. Vid distansförsäljning föreligger dock möjlighet till återbetalning av skatten. Även när varorna exporteras till tredjeländer lämnar de suspensionsordningen. I dessa fall neutraliseras skatten av upplagshavarens avdragsrätt med motsvarande belopp.

Någon närmare definition av vad som avses med leverans ges inte i förarbetena till tobaks- och alkoholskattelagarna, annat än att det inte avsågs någon förändring i förhållande till vad som dittills gällt:[1240]

> "Genom denna anknytning till leveransen behålls den nuvarande huvudregeln för tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Därigenom uppnås också en naturlig koppling till företagens affärsbokföring."

I förarbetena till energiskattelagen framhålls:[1241]

> "Gemenskapsrätten hindrar inte, enligt regeringens uppfattning, att det väl inarbetade leveransbegreppet behålls som huvudregel för när skattskyldigheten skall inträda vid försäljning till annan än upplagshavare eller – vad gäller försäljning till ett annat EG-land – annan än upplagshavare eller varumottagare. Leveransbegreppet har hittills i svensk praxis ansetts överensstämma med köplagens regler om äganderättens övergång och någon ändring föreslås inte i den delen."

Tidigare har kopplingen mellan leveransbegreppet och den köprättsliga äganderättsövergången ifrågasatts.[1242] Om detta uttalande istället uppfattas som en mindre lyckad formulering utan något djupare övervägande står det klart att leveransbegreppet avsågs tillämpas som det hittills gjorts, dvs. motsvarande det köprättsliga avlämnandet. Samtidigt gjordes klart att skattskyldigheten alltid inträdde när obeskattade varor lämnade

[1239] 20 § 1 st. 1 p. a) LTS, 19 § 1 st. 1 p. a) LAS, 5 kap. 1 § 1–2 p. LSE.
[1240] SOU 1994:74, s. 107, prop. 1994/95:56, s. 93.
[1241] SOU 1994:85, s. 243, prop. 1994/95:54, s. 115.
[1242] Se avs. 6.2.2.

suspensionsordningen.[1243] En jämförelse kan göras mellan cirkulationsdirektivets huvudregel där skattskyldigheten inträder när varorna fysiskt lämnar ett skatteupplag och de köprättsliga klausulerna med sina disparata rättsföljder. Vid en tillämpning av köplagens huvudregel, dvs. att varan är avlämnad när köparen omhändertagit den, bör avlämnandet sammanfalla med det fysiska avlägsnandet från skatteupplaget.[1244] Samma förhållande bör gälla om varan omhändertagits av självständig fraktförare.[1245] I de fall när säljaren ansvarar för transporten är godset inte avlämnat förrän det når köparen.[1246] Så är även fallet när varor säljs med klausulen "fritt levererad" eller liknande.[1247] I dessa fall inträffar det köprättsliga avlämnandet senare än varornas fysiska förflyttning ur skatteupplaget. Vid tillämpning av INCOTERMS-klausuler, t.ex. FOB eller CIF, kan det köprättsliga avlämnandet ske långt senare än varorna lämnat skatteupplaget. Säljs varorna EXW är de avlämnade redan innan de lämnat skatteupplaget. Det behövs således ingen mer djuplodande undersökning för att konstatera att det köprättsliga avlämnandebegreppet inte motsvarar det fysiska handhavandet av varorna. En koppling av tidpunkten för skattskyldighetens inträde till detta avlämnande kan då inte vara förenligt med cirkulationsdirektivet. Vidare har särskilda mervärdesskatterättsliga regler införts för upplagshavare som förvarar bl.a. mineraloljor i skatteupplag.[1248] Skatten skall i dessa fall tas ut när varan upphör att vara placerad i skatteupplaget.[1249]

Utöver vid leveranstillfället inträder skattskyldigheten när upplagshavare tar i anspråk varor för annat ändamål än försäljning.[1250] Lagrummet avser båda egna uttag och egen förbrukning.[1251] Regeln anknyter till det fysiska ianspråkstagandet och kan knappast komma i konflikt med cirkulationsdirektivet. Egna uttag och egenförbrukning kommer att diskuteras närmare i ett särskilt avsnitt.[1252]

Vidare inträder skattskyldighet för tobaks- och alkoholskatt "när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt

[1243] Prop. 1994/95:54, s. 116, prop. 1994/95:56, s. 94.
[1244] 6 § KöpL.
[1245] 7 § 2 st. KöpL.
[1246] 7 § 1–2 st. KöpL.
[1247] 7 § 3 st. KöpL.
[1248] Se 9 c kap. ML. Jfr SOU 2000:46, s. 290.
[1249] 9 c kap. 4 § 1 st. ML.
[1250] 20 § 1 st. 1 p. b) LTS, 19 § 1 st. 1 p. b) LAS, 5 kap. 1 § 3 p. LSE. Se även prop. 1994/95:54, s. 116. I förarbetena till LTS och LAS exemplifieras endast med egna uttag och personalförmåner.
[1251] SOU 1994:74, s. 108, SOU 1994:85, s. 243, prop. 1994/95:54, s. 116, prop. 1994/95:56, s. 93–94.
[1252] Avs. 6.6.

skatteupplag" och för energiskatt "när bränsle annars upphör att lagras i godkänt skatteupplag".[1253] Denna regel avser enligt förarbeten "samtliga situationer där varan inte omfattas av suspensionsordningen".[1254] Som exempel lämnas när varor stjäls, avdunstar eller brinner upp. Regelns ordalydelse omfattar dock betydligt fler situationer, t.ex. att upplagshavaren själv för ut varorna ur upplaget utan att föra dem till en annan lagerlokal. Det kan knappast ifrågasättas att regeln uppfyller cirkulationsdirektivets krav. Svårare är att koppla samman den med punktskatteförfattningarnas huvudregel, skattskyldighetens inträde vid det köprättsliga avlämnandet. Tydligen måste det när en vara lämnar skatteupplaget stå klart att den är såld med en viss leveransklausul, vari avlämnandet sker senare, för att skattskyldigheten inte skall inträda omedelbart.

Skattskyldigheten inträder vidare för varor som finns i lager om en skattskyldig upphör att vara registrerad som sådan.[1255] Något stöd för en sådan regel finns inte i cirkulationsdirektivet, men måste ändå vara underförstådd, medan medlemsstaterna bemyndigas att själva fastställa de krav som skall ställas på godkända upplagshavare och skatteupplag. Skattskyldigheten inträder dock enligt regeln *utan* samband med någon fysisk förflyttning.

Upplagshavarna kan emellertid ådra sig ytterligare en form av betalningsansvar för skatter, nämligen om varor han eller hon sänt till ett annat EU-land inte kommer fram. Skatten skall då beräknas enligt vad som gällde då varorna infördes i Sverige eller då de sändes från upplagshavaren. Denna tidpunkt betraktas tydligen inte som tidpunkten för skattskyldighetens inträde och behandlas lagtekniskt inte i samband med dessa regler.[1256] Samma förhållande gäller för det ansvar en tobakshandlare som säljer varor till högre pris än detaljhandelspriset kan ådra sig.[1257]

Leveransbegreppets bristande överensstämmelse med cirkulationsdirektivets krav har föranlett 1998 års punktskatteutredning att föreslå reformerade regler för skattskyldighetens inträde.[1258] Motivet för denna reform synes då inte i första hand ha varit praktiska tillämpningsproblem, då tillfrågade branschorganisationer ansåg att de gällande reglerna fungerade bra.[1259] Avsikten med förändringarna är att slopa kopplingen till civilrättsliga regler.[1260] Enligt förslaget inträder skattskyldigheten när

[1253] 20 § 1 st. 1 p. b) LTS, 19 § 1 st. 1 p. b) LAS, 5 kap. 1 § 3 p. LSE.
[1254] Prop 1994/95:56, s. 94. Liknande formulering i prop. 1994/95:54, s. 116.
[1255] 20 § 1 st. 1 p. c), LTS, 19 § 1 st. 1 p. c) LAS, 5 kap. 1 § 4 p. LSE.
[1256] 27 § 2 st. LTS, 26 § 2 st. LAS, 4 kap. 2 § 2 st. LSE.
[1257] 5 § LTS.
[1258] Jfr vad som sagts tidigare i detta avsnitt om leveransbegreppet.
[1259] SOU 2000:46, s. 171.
[1260] SOU 2000:46, s. 175.

varor förs ut från ett skatteupplag, utan att transporteras till upplagshavare eller varumottagare eller tas om hand av en svensk upplagshavare.[1261] Vidare inträder skattskyldighet för en upplagshavare som tar emot varor utan att föra dem till ett skatteupplag. Denna regel synes i första hand aktualiseras då en upplagshavare har köpt in varor skattefritt, men väljer att sälja dem innan de förts in i skatteupplaget.[1262] Den av utredningen föreslagna utformningen ifrågasätts av två av dess ledamöter. Genom att exemplifiera med praktiska tillämpningsproblem visas det enligt ledamöterna olämpliga i utredningens förslag.[1263] Ledamöterna anser att den avsändande upplagshavaren bör vara skattskyldig även i de fall då en mottagande upplagshavare inte för in varorna i ett godkänt skatteupplag. Det framgår inte av ledamöternas förslag hur det praktiskt skall administreras. Om en generell skattskyldighet ålades den avsändande upplagshavaren, även när varorna sändes till en godkänd upplagshavares skatteupplag, skulle det bli mer ofördelaktigt att handla av en svensk aktör än någon från ett annat EU-land. Cirkulationsdirektivet ger knappast någon ledning på denna punkt.

Utredningen majoritet och dissidenterna diskuterar inte huruvida det finns någon koppling mellan reglerna för tidpunkten för skattskyldighetens inträde och skyldigheten för den avsändande upplagshavaren att ställa säkerhet för skatt belöpande på de avsända varorna.[1264] Någon rättsföljd tycks inte heller inträda om de obeskattade varorna inte når mottagaren.[1265]

De föreslagna förändringarna tycks emellertid inte lösa de tillämpningsproblem som de harmoniserade skatterna föranleder, särskilt i oljebranschen. En dom från länsrätten i Dalarnas län exemplifierar dessa problem.[1266] Ett oljebolag sålde olja, vilken förvarades i en tank tillhörigt ett annat bolag, till en köpare. Tanken utgjorde ett godkänt upplag för säljaren, men inte för köparbolaget. Enligt det förfarande som tillämpats före harmoniseringen påfördes säljarbolaget skatt av beskattningsmyndigheten. Skattskyldigheten inträdde enligt myndigheten då tankägaren underrättats om ägarbytet. Eftersom tanken inte utgjorde ett godkänt skatteupplag för köparen hade varorna enligt myndigheten lämnat suspensionsordningen. Efter att RSV tillstyrkt bifall till säljarbolagets överklagande i denna del av målet anslöt sig länsrätten till verkets uppfattning.

[1261] SOU 2000:46, s. 24–25, 40–41, 63, samt 175–177. Utredningens förslag har upprepats i prop. 2000/01:118, s. 66–72.
[1262] SOU 2000:46, s. 176.
[1263] SOU 2000:46, s. 289–293.
[1264] 11 § LTS, 10 § LAS, 4 kap. 4 § LSE. Utredningen har rörande dessa lagrum föreslagit ändringar som i det nu aktuella avseendet tycks vara redaktionella.
[1265] En särskild regel gäller export till andra EU-länder, se 27 § LTS, 26 § LAS, 4 kap. 2 § LSE.
[1266] Dom 1999-12-01, målnr 3823-97, 1668-99.

Enligt verket skulle termen "leverans" i de harmoniserade punktskatteförfattningarna tolkas i enlighet med cirkulationsdirektivets regler, dvs. motsvarande ett fysiskt avsändande. Eftersom varorna inte lämnat upplaget inträdde inte skattskyldigheten. Det framgår inte av domen vem som var skattskyldig för skatten när oljan väl lämnade tanken. Resultatet framstår som otillfredsställande. Det vore orimligt att säljaren skulle vara ansvarig för skatten långt efter att han eller hon avhänt sig den civilrättsliga förfoganderätten över de skattepliktiga varorna. Samtidigt är det svårt att se hur köparen skulle kunna beskattas före det att han eller hon flyttar oljan, trots att den inte förvaras i ett godkänt skatteupplag. Eftersom utredningens förslag förutsätter fysisk förflyttning för att skattskyldigheten skall inträda kvarstår problemen även efter att förslaget införs.[1267]

Övriga regler rörande skattskyldighetens inträde vid egna uttag, egenförbrukning, förluster samt vid avregistrering kvarstår med vissa språkliga förändringar.

6.4.3 Övriga skattskyldiga

Skattskyldighet för registrerade och oregistrerade varumottagare samt för skatterepresentanter som företräder varumottagare inträder när de mottar varorna. Dessa varor omfattas således av suspensionsordningen tills de mottagits av varumottagarna eller av representanterna. Vid distansförsäljning till Sverige inträder skattskyldigheten för den godkända representanten när varorna levereras till kunderna. Vidare inträder skattskyldighet omedelbart om någon tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag. Dessa regler utgör okomplicerad implementering av cirkulationsdirektivets föreskrifter. Mer problematisk är utformningen av den "slasktratt" som avser motsvara art. 7 i cirkulationsdirektivet. Enligt denna artikel skall varor som beskattats i en medlemsstat och som "förvaras för kommersiella ändamål" i en annan beskattas i detta land.[1268] Denna regel omfattar bl.a. situationer då en vara levereras till en annan medlemsstat eller då den används i en annan medlemsstat av en näringsidkare eller ett offentligt subjekt.[1269] De harmoniserade punktskatteförfattningarna behandlar endast de fall då någon för in eller tar emot skattepliktiga varor från ett annat EU-land. Skattskyldigheten inträder när varorna förs in i landet.[1270] Den inträder emellertid inte i den andra situa-

[1267] Omstruktureringar i oljebranschen kan motverka uppkomsten av liknande situationer, se SOU 2000:46, s. 171–172.
[1268] Art. 7, 1 p., dir. 92/12/EEG.
[1269] Art. 7, 2 p., dir. 92/12/EEG.
[1270] 20 § 1 st. 6 p. LTS, 19 § 1 st. 6 p. LSA, 5 kap. 2 § 3 p. LSE.

tionen som beskrivs i direktivet, när varor används av näringsidkare eller offentligt organ.[1271] Att en reglering för dessa fall saknas är en brist som kan uppmuntra till kommersiell användning av privat införda varor.[1272]

6.5 Lämplighetsbedömning av tidpunkten för skattskyldighetens inträde

I följande avsnitt kommer de olika konstruktionerna av skattskyldighetens inträde att diskuteras. Utgångspunkterna är den traditionella svenska anknytningen till det köprättsliga avlämnandet och de konstruktioner som framträder i cirkulationsdirektivet och de harmoniserade skatterna efter reformeringen enligt 1998 års punktskatteutrednings förslag. Inledningsvis diskuteras kopplingen av tidpunkten för skattskyldighetens inträde till köprättsliga regler och i senare delen av avsnittet gemenskapsrättens koppling till det fysiska handhavandet. Ett uttalande av Bergström & Thorell rörande rätten till lagernedskrivningar för varor som är under leverans äger generell relevans även för tidpunkten för skattskyldighetens inträde.[1273] Regler om tidpunkten bör vara lätta att tillämpa, kontrollera och svåra att utnyttja i skatteflykts- och skattefusksyfte. De undersökta rättsfallen tyder dock på att tidpunkten för skattskyldighetens inträde i första hand orsakar problem för de skattskyldiga. Regleringen av skattskyldighetens inträde bör vara lätt att tillämpa även för de skattskyldiga, samtidigt som effekterna bör vara förutsebara. Rättsfallen tyder på motsatsen, skattskyldiga som förmodligen inte haft några andra avsikter än att redovisa skatten korrekt har drabbats av negativa effekter i samband med skattehöjningar.

Några argument kan identifieras som talar särskilt starkt *för* en anknytning av leveransbegreppet till det köprättsliga avlämnandet. Skattskyldighetens inträde vid det köprättsliga avlämnandet medför i viss utsträckning en koppling mellan skatteregler och affärsbokföringen.[1274] Så länge den svenska konstruktionen av skattskyldighetens inträde för mervärdesskatt upprätthålls samordnas de indirekta skatterna.[1275] Vidare har kopplingen till avlämnandet betydelse för den skattskyldige, eftersom faktura rimligen utfärdas i anslutning till leveransen av varorna. En sådan ord-

[1271] Skattskyldighet i sådana situationer föreskrivs t.ex. i 2 kap. 10 § 4–5 st. i den finländska accislagen (1469/1994).
[1272] Se avs. 5.4.6.
[1273] Bergström & Thorell, SN 1982, s. 384.
[1274] Jfr SOU 2000:46, s. 171 och 291.
[1275] En viss samordning upprätthålls även om skattskyldigheten inträder vid olika tidpunkter om punktskatterna inlämmas i skattekontosystemet.

ning bör då vara den mest fördelaktiga ur den skattskyldiges likviditetssynpunkt.[1276]

I övrigt är det svårt att finna argument för en koppling till det köprättsliga avlämnandet. Ur fiskal synpunkt medger kopplingen en möjlighet för de skattskyldiga att anpassa sig till en kommande förändring av skattesatsen. Sådana möjligheter finns visserligen alltid i fråga om de flesta indirekta skatter, där skattskyldighetens inträde är beroende av någon form av aktivitet från den skattskyldiges sida. En anpassning till civilrättsliga omständigheter leder dock till ett ökat manöverutrymme. Samtidigt visar de undersökta rättsfallen att konsekvenserna av kopplingen till det köprättsliga avlämnandet inte är väntade av skattebetalarna. Westberg anför ifråga om det mervärdesskatterättsliga avlämnandebegreppet:[1277]

> "Att de skatterättsliga bedömningarna skall baseras på de civilrättsliga reglerna ställer stora krav på kunskap om såväl de köprättsliga bestämmelserna som branschpraxis etc. i kombination med det specifika avtalsinnehållet i ett visst fall. Det sagda hindrar inte köplagen från att vara en viktig referenspunkt för tolkning av parternas överenskommelse."

Det är inte enbart skattehandläggare som behöver kunskaper i civilrätt. De skattskyldiga måste vara medvetna om kopplingen mellan skattereglerna och det civilrättsliga avlämnandet. För en skattskyldig bör de skattemässiga följdernas beroende av vilka leveransvillkor som valts framstå som svårmotiverade. I rättsfallet RÅ 1999 not 226, vilket gällde bilar som förvarades hos tredje man, inträdde skattskyldigheten i samband med avtalsslutet. När bilarna i RÅ 1994 not 408 förvarades hos säljaren inträdde skattskyldigheten när de levererades fysiskt. Om leveransklausulen EXW tillämpats enligt avtalet hade skattskyldigheten inträtt när bilarna iordningställts för köparens räkning. Vid tillämpning av andra leveransklausuler hade skattskyldigheten inte inträtt förrän bilarna anlänt till den skattskyldige. Det är svårt att se några rimliga argument för denna olikabehandling, särskilt som den skattemässiga effekten kan bli omfattande om leveransen sker i samband med en skattehöjning. Behovet av en koppling till civilrätten måste ses som mindre för ettledsskatter jämfört med mervärdesskatten, där kravet på reciprocitet alltid är för handen.

Utrymmet för en de lege lata diskussion kring den i cirkulationsdirektivet utpekade tidpunkten för skattskyldighetens inträde är mindre än i nationell rätt. Skattskyldighetens inträde vid den faktiska förflyttningen

[1276] Jfr SOU 1995:67, s. 38, prop. 1995/96:87, s. 27. En undersökning i det enskilda fallet måste givetvis göras med beaktande av både fakturadatum och betalningsvillkor samt redovisningsreglerna i LPP.

[1277] Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar, s. 44.

ur skatteupplaget är kopplat till den fysiska kontroll som avses att upprätthållas med suspensionsordningen. En sådan ordning ställer ökade krav på lagerbokföring som visar när varor fysiskt levereras. Reglering av sådan bokföring har dock hittills saknats. Det kan knappast ifrågasättas att den gemenskapsrättsliga ordningen innebär ett omfattande administrativt merarbete för seriösa skattskyldiga. En särskild lagerbokföring utgör då endast en del av detta merarbete.[1278]

Jämfört med den traditionella svenska ordningen där skattskyldighetens inträde kopplas till det civilrättsliga avlämnandet påverkar cirkulationsdirektivets konstruktion de skattskyldigas organisering av verksamheterna i större utsträckning. Skattskyldigheten inträder för den godkände upplagshavaren så snart han eller hon för ut varorna ur skatteupplaget, även om han eller hon för dem till en annan lokal han disponerar. Den skattskyldige kan välja att förvara varorna i skatteupplaget tills de levereras till kund, även om detta medför försämrad logistik. Han eller hon kan vidare välja att förflytta varorna till lokaler som inte utgör godkända skatteupplag och acceptera försämrad likviditet från det att varorna lämnar skatteupplaget tills de levereras till kund. Vidare kan den skattskyldige välja att ansöka om godkännande av samtliga lokaler han eller hon innehar som skatteupplag. Det höga antalet skatteupplag i förhållande till antalet godkända upplagshavare tyder på att det sistnämnda alternativet framstått som mest attraktivt för de skattskyldiga.

De faktiska konsekvenserna av 1998 års punktskatteutrednings förslag blir anmärkningsvärda. Skattskyldigheten kan nu inträda vid olika tidpunkter för en och samma leverans av t.ex. cigaretter och snus. Medan skattskyldigheten för skatten på cigaretter inträder när varorna fysiskt lämnar skatteupplaget kan skattskyldigheten för skatten på snus inträda före, samtidigt eller senare jämfört med cigarettskatten. Motsvarande förhållande gäller för harmoniserad skatt på mineraloljor och nationell skatt på andra bränslen.

Melz har påvisat risken för *oäkta retroaktivitetseffekter* inom mervärdesbeskattningen.[1279] Retroaktivitetsbedömningen görs vid skattskyldighetens inträde, men köpeavtalet träffas oftast före denna tidpunkt.[1280] Motsvarande effekter kan uppstå inom punktskatteområdet, oavsett om skattskyldigheten inträder vid den köprättsliga eller fysiska leveransen. Detta förhållande har tydligen inte uppfattats som ett problem av den svenske eller gemenskapsrättslige lagstiftaren.

Ett argument för en koppling till leveranstidpunkten som har skymtat i

[1278] Krav på lagerbokföring följer av art. 13, 1 st. c), dir. 92/12/EEG.

[1279] Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 232–237.

[1280] Så behöver inte vara fallet om den svenska mervärdesskatterätten inte överensstämmer med sjätte mervärdesskattedirektivets reglering, jfr Eleonor Alhager, s. 170.

förarbeten är att en konsumtionsskatt bör tas så ut så nära konsumenten som möjligt. [1281] Förmodligen uppfattas detta leda till en högre grad av övervältring. Detta argument talar emot lämpligheten i att skattskyldighet för de harmoniserade skatterna kan inträda långt före leveransen till konsument. En sådan uppfattning kan dock knappast hållas för god utan närmare empiriska studier.

6.6 Egenförbrukning och egna uttag

I följande avsnitt behandlas två principiellt olika fenomen som rättsligt behandlas på ett likartat sätt. Transaktionsskatternas karaktär av indirekta skatter utgörs av att de i normalfallet inbetalas till det offentliga av en skattskyldig näringsidkare, som i sin tur har övervältrat den aktuella skatten på köparen av den skattepliktiga varan. Från detta normalfall kan emellertid tänkas undantag, där pålagorna fungerar som direkta skatter. I somliga fall är förbrukare skattskyldiga för energi-, gödsel- och bekämpningsmedelsskatt.[1282] Skatterna framstår i dessa fall i ekonomiskt hänseende som produktionsfaktorskatter på insatsvaror. Vidare kompletteras samtliga transaktionsskatter med regler om skattskyldighetens inträde vid egna uttag. Avsikten med dessa regler är att upprätthålla punktskatternas allmänna karaktär av konsumtionsskatter. Gränsdragningen mellan beskattning av egenförbrukning och egna uttag är betydelsefull även inom andra skatteområden än det punktskatterättsliga. Punktskatter på egenförbrukade insatsvaror utgör givetvis särskilda skatter, som är avdragsgilla för näringsidkaren enligt 16 kap. 17 § IL. När varor tas ut för eget bruk uttagsbeskattas emellertid näringsidkaren inkomstskatterättsligt.

Uttagsbeskattning av varor utgör en grundläggande princip inom inkomstbeskattningen.[1283] Motivet för uttagsbeskattningen är givetvis neutralitets- och rättviseaspekter. Samma aspekter gör sig påminda ifråga om indirekta skatter konstruerade som transaktionsskatter, eftersom egna uttag vid tillämpning av dessa skatters huvudprinciper annars inte skulle bli beskattade. I tysk mervärdesskatterätt har uttagsbeskattning tidigare motiverats med en *fiktionsteori*, varvid man förutsätter en fingerad omsättning när den skattskyldige tar ut varorna ur rörelsen.[1284] Numera uppfattas emellertid uttaget som en *realakt*. Denna distinktion kan även skönjas i svensk rätt. Fiktionsteorin kan spåras i ML, där uttag av vara

[1281] Se prop. Urt. 1939:68, s. 22.
[1282] Avs. 5.4.2, 5.5.2 och 5.5.3.
[1283] Se t.ex. Aldén, s. 59–60, Lodin m.fl. 2001, s. 237–240. Aldén skiljer mellan *allmänna* och *särskilda* regler om uttagsbeskattning. Punktskatteförfattningarnas regler om uttagsbeskattning bör då klassificeras som särskilda.
[1284] Se t.ex. Eleonor Alhager, s. 303–304, Schaub, s. 50–52, Tipke/Lang, s. 528.

eller tjänst anses utgöra omsättning. Någon motsvarighet till detta finns inte i punktskatteförfattningarna, där uttaget således utgör en realakt enligt den tyska terminologin.

De principiella skillnaderna mellan uttagsbeskattning i olika skatteformer måste framhållas. Man kan som Wohlschegel indela uttag i egenkonsumtion (*Selbstversorgung*) och "främmande konsumtion" (*Fremdversorgung*).[1285] Näringsidkarens egna uttag tas som ovan nämnts upp till inkomstbeskattning, samtidigt som avdragsrätt föreligger för de uttagna varorna. Med "främmande konsumtion" bör förstås all konsumtion som kan bli föremål för andra skattekonsekvenser utöver eller istället för uttagsbeskattningen. Gåvor kan komma att gåvobeskattas. Utgör gåvorna istället avdragsgilla representationsgåvor eller personalförmåner skall de inte uttagsbeskattas.[1286] Personalförmåner blir å andra sidan, med vissa undantag, skattepliktiga hos mottagaren.[1287] Det är således syftet med uttaget som avgör vilka skattekonsekvenser som följer.

Den indirekta beskattningen kännetecknas emellertid av att den avses utgöra konsumtionsbeskattning. Syftet med uttagsbeskattning inom detta område är således inte att beskatta den uttagandes inkomst, utan att belasta den konsumtion som skatten avses träffa.[1288] Eftersom mervärdesskatten är en generell konsumtionsskatt borde då samtliga varor som är skattepliktiga vid omsättning även beskattas vid uttag. Så är emellertid inte fallet. I 2 kap. 2 § ML definieras vad som utgör uttag av vara.[1289] Med uttag av vara avses privata uttag, överlåtelser utan ersättning eller till ersättning som är lägre än inköpspriset samt överföring av vara från skattepliktig verksamhet till skattefri sådan.

Uttagsbeskattning inom mervärdesskatterätten förutsätter vidare att inköp av de uttagna varorna eller av insatsvaror till dessa medfört avdragsrätt för ingående skatt.[1290] Genom en uttrycklig bestämmelse undantas emellertid inkomstskatterättsligt avdragsgill representation från uttagsbeskattning.[1291] Det är oklart vad som gäller ifråga om personalför-

[1285] Wohlschlegel, s. 26–29.
[1286] Jfr Lodin m.fl. 1994, s. 244.
[1287] Se 11 kap. IL.
[1288] Jfr EG-domstolens uttalande i punkt 25 i grunderna till C-258/95 *Julius Fillibeck Söhne Gmbh & Co. KG v Finanzamt Neustadt* [1997] REG I-5577: "Denna bestämmelse syftar till att förhindra en icke-beskattning av rörelsens tillgångar som används för privat bruk och vederlagsfritt tillhandahållande av tjänster av den skattskyldige för privata ändamål."
[1289] Jfr Melz, Mervärdesskatt, s. 35, Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar, s. 92–95.
[1290] 2 kap. 3 § ML. Så tillvida föreligger ingen skillnad jämfört med inkomstskatterätten, eftersom uttagsbeskattning givetvis endast kan aktualiseras för varor som dragits av i rörelsen.
[1291] 3 kap. 27 § ML.

måner och dylikt. Melz anför att uttagsbeskattning skall göras oavsett vem som kommer att företa konsumtionen och exemplifierar med ägare, närstående och anställda.[1292] Däremot bör *anskaffningar gjorda med avsikten* att de skall uttas av anställda för privat bruk inte medföra avdragsrätt, och således inte föranleda uttagsbeskattning. Fink m.fl. anför med stöd av rättsfallet RÅ78 1:51[1293] att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på personalvårdsförmåner föreligger, men att det är osäkert om uttagsbeskattning skall ske.[1294] I rättsfallet RÅ 1999 not 176 fastställde Regeringsrätten ett förhandsbesked, i vilket ett företag nekats avdrag för mervärdesskatt på hemdatorer inköpta för personalen. EG-domstolen fann i avgörandet *Fillibeck v. Finanzamt Neustadt* att en arbetsgivares tillhandahållande av transport för anställda mellan bostad och arbetsplats, under förutsättning att dessa inte kunde förflytta sig med allmänna kommunikationer, inte utgjorde ett skattepliktigt uttag.[1295]

Principen om att uttagsbeskattning endast skall ske om avdragsrätt för ingående skatt föreligger kan emellertid inte upprätthållas ifråga om punktskatterna, som utgör ettledsbeskattning. Avdragsrätt för den skattskyldige föreligger i normalfallet endast när redan beskattade varor köpts eller förts in i verksamheten. Om principen om en heltäckande ettledsbeskattning skall upprätthållas måste samtliga uttag vara skattepliktiga, oavsett det tänkta användningsområdet. Som redan nämnts kompletteras transaktionsskatternas regler om skattskyldighetens inträde vid leverans med regler om skattskyldighetens inträde vid andra uttag. Denna regel formuleras, med smärre variationer, på följande sätt:

> "Skattskyldigheten inträder när [skattepliktiga varor] tas i anspråk för annat ändamål än försäljning."[1296]

Denna formulering, som återfunnits i de flesta punktskatteförfattningar under efterkrigstiden, aktualiserar åtminstone tre frågeställningar: vad avses med att ta en vara i anspråk, vid vilken tidpunkt inträffar detta och hur överensstämmer denna regel med cirkulationsdirektivet? Huvuddelen av återstoden av detta avsnitt ägnas åt att visa hur regler om skattskyldighetens inträde vid egenförbrukning och egna uttag har konstruerats. I de två sista styckena diskuteras tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt nationell rätt och enligt cirkulationsdirektivet.

[1292] Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 193.
[1293] I detta fall medgavs ett företag avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på byggande och reparation av fritidsstugor för de anställda.
[1294] Fink m.fl., s. 2:13.
[1295] Jfr KPMG, s. 39.
[1296] 5 kap 1 § 3 p., 5 kap 3 § 3 p. a), 11 kap 7 § 1 p. b), samt 11 kap 7 § 2 p. LSE, 19 § 1 p. b) LAS, 20 § 1 p. b) och 40 § 1 st. LTS, 5 § 2 p. LSB, 5 § 2 p. LSG, 6 § 2 p. LSN.

Regler om beskattning vid den skattskyldiges ianspråkstagande av obeskattade varor synes ha funnits i de flesta punktskatteförfattningar under 1900-talet. Med hänsyn tagen till de skattepliktiga varornas karaktär har beskattning dock ofta träffat antingen egenförbrukning av insatsvaror eller varuuttag. Som exempel på den förstnämnda kategorin kan nämnas silkesaccisen, där skattskyldigheten omfattade varor tillverkade för försäljning eller tagna i bruk för vidare bearbetning.[1297] Privata uttag synes ha varit skattefria enligt denna författning.[1298] Samma ordning gällde för den särskilda varuskatten, vilken ifråga om vissa kosmetiska preparat och konfektyrer var i bruk tills början av 1990-talet. Av RSV:s anvisningar till denna skatteförfattning framgår att det var verkets uppfattning att skattskyldigheten vid bearbetning inträdde när den skattepliktiga varan tillsattes till slutprodukten.[1299] Vidare framgår att annan kommersiell användning av skattepliktiga varor inte utlöste skattskyldighet:

> "Skatt skall inte betalas om den skattepliktiga varan används för gåvor (t.ex. till affärskontakter) eller smakprover som delas ut gratis till allmänheten.
>
> För smakprover, som lämnas till återförsäljare, inträder inte skattskyldighet om proverna enbart består av enstaka konsumentförpackningar av viss vara. En detaljistförpackning, som omfattar flera konsumentförpackningar, kan i regel inte anses som skattefritt varuprov. Lämnas en sådan anses det som överleverans i anslutning till försäljning och skattskyldighet föreligger."

Frågan om skattskyldighet för gratisprover diskuterades i rättsfallet RÅ 1968 ref 57.[1300] I detta fall hade gratisprover levererats av den skattskyldiges återförsäljare till konsumenter i samband med köp av skattepliktiga varor. Kontrollstyrelsen ansåg att en del av priset för dessa varor utgjorde vederlag för gratisproverna.[1301] Kammarrätten fann dock att varorna sålts till sina ordinarie priser och att den skattskyldige inte fått något vederlag för gratisproverna. Regeringsrätten ansåg inte att varorna blivit levererade till köpare enligt då gällande lagrum. Eftersom målet avsåg en värdeskatt är det oklart om det kan dras några generella slutsatser av det. Regeringsrättens formulering tyder dock på att man uppfattade rättsläget som att leveransbegreppet inte innefattade benefika överlåtelser. En förutsättning för att sådana skall kunna beskattas är då att det finns skattskyldighetsregler som omfattar uttag.

[1297] 1 och 4 §§ K. F. förordning (1932:17) om accis å silke.
[1298] Det fanns vid införandet av skatten endast en inhemsk tillverkare, se prop. 1932:61, s. 14.
[1299] Se t.ex. RSV Ip 1980:6, p. 3.2, och RSV Ip 1984:29, p. 3.3.
[1300] Jfr RSV Ip 1984:28, p. 4.5.
[1301] Skatten beräknades på den skattepliktiga varans försäljningspris.

Automobilringsskatten kan ges som exempel på en skatt som togs ut på varor som tagits i bruk för egen räkning, men där det inte var aktuellt med bearbetning.[1302] Det framgår inte av förarbetena om uttrycket "egen räkning" avser brukande i verksamheten eller privat eller båda delarna.

Ett exempel på en skatt som inte uttogs vare sig på egna uttag eller vid bearbetning var margarinaccisen.[1303]

Den ovan återgivna formuleringen som återfinns i de moderna punktskatteförfattningarna omfattar emellertid både ianspråkstagande för förbrukning och uttag. Man får då undersöka skattskyldighetsreglerna i respektive författning för att utröna i vilken utsträckning förbrukare kan vara skattskyldiga. Här framträder således interaktionen mellan reglerna för skattskyldighet och för skattskyldighetens inträde och den vikt som ligger i att reglerna för skattskyldighet är klart och tydligt definierade.

I försäljningsskattelagen gjordes tidigare en precisering av tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid uttag.[1304] Enligt detta lagrum skulle fordonet anses uttaget från rörelsen då det införts i bilregistret eller, om det då avställts, när avställningen upphörde. En normalspråklig tolkning av detta stadgande ger vid handen att det syftade på näringsidkarens privata uttag ur rörelsen. RSV anförde dock i verkets handledning:[1305]

> "Genom föreskriften om skattskyldighetens inträde vid uttag från rörelsen blir de fordon som tas ut från lagret för annat ändamål än försäljning, t.ex. demonstrations- och leasingbilar beskattade."

RSV tycks således ha uppfattat att lagrummet avsåg användning i näringsverksamheten. För att beskattningen skall vara konsekvent måste emellertid regeln omfatta både privata uttag och användning i näringsverksamheten. Regeln, som leder sitt ursprung ur tillämpningsförordningen till OML, är ett gott exempel på hur punktskattereglerna anpassas efter skatteobjektet för att underlätta den praktiska tillämpningen.[1306] Denna regel har vidare stått som förebild för den ordning som gällde under försäljningsskattens sista tid, där skattskyldigheten alltid inträdde vid registrering av de skattepliktiga fordonen.

[1302] 4 § K. F. (1922:261) om särskild skatt å automobilringar.

[1303] Se 4 § K. F. (1935:259) om accis å margarin och vissa andra fettvaror samt prop. 1933:264, s. 19–20.

[1304] 7 § 2 st. LFM.

[1305] Se t.ex. RSV – Handledning – Punktskatter 1992, s. 373.

[1306] 1 § K. K. (1956:545) med tillämpningsföreskrifter till förordningen den 23 november 1956 (nr 545) angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall. Denna var av punktskatteutredningen tänkt att överföras till 5 § FFM, men flyttades efter skatteutskottets tillrådan till 7 § LFM, se Ds B 1977:3, s. 17 och 95, samt SkU 1977/78:21, s. 18. Någon förklaring ges inte av skatteutskottet, men det kan knappast ifrågasättas att denna regel är av sådan karaktär att den enligt RF måste ges i form av lag.

I nu gällande lagrum, där skattskyldigheten inträder när de skattepliktiga varorna tas i anspråk för annat ändamål än försäljning, finns inga närmare preciseringar av tidpunkten för detta ianspråkstagande i de aktuella författningarna. Rimligen måste skattskyldigheten inträda vid tidpunkten för det fysiska ianspråkstagandet av varan. Denna bedömning gjordes också i RÅ 1988 not 526. En kommun hade i detta mål redovisat energiskatt när oljan levererats till kommunens tankar. RSV ansåg, vilket godtogs av domstolarna, att skattskyldigheten inte inträtt "förrän bränslet faktiskt tagits i anspråk, dvs. i förevarande fall när oljan inlevererats till pannan".

Även i de harmoniserade punktskatteförfattningarna inträder skattskyldighet vid ianspråkstagande för annat ändamål än försäljning. I dessa fall måste emellertid skattskyldigheten inträda när varorna lämnar suspensionsordningen. I den mån konsumtion av varorna sker inom ett godkänt skatteupplag skiljer sig situationen inte från den i RÅ 1988 not 526. Om konsumtionen sker utanför skatteupplaget är det däremot tänkbart att tidpunkten när varorna lämnar skatteupplaget inte sammanfaller med tidpunkten för konsumtion. Ett tänkbart fall är om ett kraftföretag dels lagrar olja centralt i ett godkänt skatteupplag, dels i mindre tankar i anslutning till pannor som inte utgör skatteupplag. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde kommer således i dessa situationer att skilja sig mellan de harmoniserade och de nationella punktskatterna. Ett praktiskt resultat av detta är att skattskyldiga registrerar panncentraler som skatteupplag.[1307]

6.7 Innehavsskatter

Jämfört med transaktionsskatterna kan reglerna för skattskyldighetens inträde för innehavsskatterna beskrivas mer kortfattat. I dessa skatters konstruktion ligger att skattskyldigheten anknyts till en viss tidpunkt, inte en transaktion. Utrymmet för olika varianter minskar därmed. I följande avsnitt kommer regler för skattskyldighetens inträde för spelskatt, kärnkraftsskatt och avfallsskatt att behandlas. Vidare behandlas skattskyldighetens inträde vid olika engångsskatter som uttagits inför skatte- eller tullhöjningar.

Skattskyldigheten för spelskatt inträder den kalendermånad då spelet påbörjas och upphör vid utgången av den månad då spelet upphör. Vid ett första påseende kan det tyckas att den skattskyldighet som avses i detta

[1307] En överväldigande majoritet av de godkända skatteupplagen avser mineraloljor och av dessa innehas c:a 80 % av förbrukare, se SOU 2000:46, s. 182.

sammanhang utgör administrativ skattskyldighet i likhet med den frivilliga skattskyldigheten för mervärdesskatt, som i rättsfallet RÅ 1999 ref 2 uppfattades inträda vid ett visst tillfälle. Spelskatten är dock konstruerad som ett slags licensavgift, knuten till tillstånd för spel enligt lotterilagen.[1308] Den utgår med en viss summa per månad, beroende på hur många spel tillståndet omfattar.[1309] Skatten utgår även för månad då något spel vid det aktuella spelbordet inte skett.[1310] Det är således snarast tillståndet som utgör skatteobjekt. Skattskyldigheten är inte kopplad till själva spelandet, utan till innehavet av tillstånd. Även den som anordnat spel utan tillstånd skall dock beskattas på motsvarande sätt.[1311]

Huvudsakligen praktiska skäl har dikterat lösningarna för spelskatten. Vid införandet av skatten diskuterades möjligheten av en skatt beräknad procentuellt på behållningen.[1312] Svårigheterna att kontrollera en sådan beskattning föranledde emellertid departementschefen att förespråka den sedermera genomförda lösningen.[1313]

Skatten på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer utgår för varje kalendermånad med 5 514 kr per megawatt av den högsta tillåtna effekten i reaktorn.[1314] Den faktiskt producerade effekten utgör således inte skattebas. Om en reaktor varit ur drift i mer än 90 dygn får avdrag göras med 181 kr per megawatt för det antal dygn som överstiger 90.[1315] I likhet spelskatten kan skattskyldigheten sägas vara kopplad till innehavet av tillstånd att driva kärnkraftverk.

Skattskyldighet för avfallsskatt kan inträda vid tre olika situationer. Den situation som förmodligen har tänkts utgöra normalfallet är när avfall förs in i avfallsanläggning.[1316] RSV uppfattar det som att det är det fysiska passerandet av grindarna till avfallsanläggningarna som medför att skattskyldigheten inträder.[1317] I anslutning till denna passage vägs i normalfallet det skattepliktiga avfallet. Det görs i detta sammanhang ingen skillnad mellan det fall då det är den skattskyldiges egna transporter eller då det är externa.

[1308] 1 och 4 §§ LSS, prop. 1972:128, s. 52–54.
[1309] 10 § LSS.
[1310] Se RSV Sp 1995:1, st. 5, samt RSV Handledning för punktskatter, s. 377, med referenser till kammarrättsavgöranden.
[1311] 16 § LSS.
[1312] Se t.ex. prop. 1972:128, s. 32–36.
[1313] Prop. 1972:128, s. 54.
[1314] 2 § 1 st. lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer.
[1315] 2 § 2 st. lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer.
[1316] 8 § 1 p. LSA.
[1317] Enligt muntligt anförande av Leif Hagström vid RSV:s informationsdag om avfallsskatt i Ludvika 1999-12-03.

Det andra fallet när skattskyldigheten inträder är då avfall uppkommer inom en anläggning.[1318] Denna regel berör huvudsakligen deponier som är belägna inom industriella anläggningar.[1319]

Det tredje fallet rör avfall som utgör rester från avfall som behandlats genom kompostering eller reaktorrötning, förbränning, avvattning eller rening av vatten samt vid tillverkning av fast lagringsbart bränsle.[1320] Skattskyldigheten inträder i dessa fall när åtgärden har slutförts. Enligt förarbetena har behandlingen slutförts när uppkomna jordmassor, rötrester eller metangas avyttras.[1321] Vid förbränning inträder skattskyldigheten efter det att förbränningen slutförts och vid tillverkning av fast lagringsbart bränsle när tillverkningen slutförts.

Det framhålls i förarbetena att det är av vikt att systemet medger goda kontrollmöjligheter.[1322] När det gäller vad jag har betecknat som normalfallet, dvs., när skattepliktigt avfall förs in i en deponi, medför kravet på vägning av avfallet att åtminstone vissa kontrollmöjligheter står till beskattningsmyndighetens förfogande. I de övriga situationer då skattskyldighet kan inträda torde det vara mycket svårt att kontrollera den skattskyldiges redovisning. Vidare har de skattskyldiga viss möjlighet att själva disponera över tidpunkten för skattskyldighetens inträde på ett sätt som kan orsaka neutralitetsproblem. Det är endast avfall som är avsett att förvaras på platsen i mer än tre år som är skattepliktigt. Den avfallsproducent som har utrymme kan således förvara avfall på sitt område i upp till tre år för att avvakta förändringar i skattereglerna. Den som inte har sådant utrymme är då tvungen att frakta avfallet till egen eller annans deponi.

Ett särskilt fenomen inom den indirekta beskattningens område utgör diverse engångsskatter som av olika skäl upptagits vid skilda tillfällen. Det främsta användningsområdet för dessa engångsskatter har varit i samband med skatte- eller tullhöjningar. De har då uttagits på beskattade varor som lagerhållits för att undvika konkurrensrubbningar. Vidare uttogs en särskild lageravgift, i realiteten en skatt, på socker och ris som lagerhölls vid tidpunkten för Sveriges anslutning till EU.[1323]

[1318] 8 § 2 p. LSA.
[1319] Se prop. 1998/99:84, s. 105–106.
[1320] 6 § 2 p. och 8 § 3 p. LSA.
[1321] Prop. 1998/99:84, s. 113. Man kan givetvis se denna regel som en form av transaktionsskatt. För att inte komplicera framställning onödigt mycket har jag dock valt att behandla alla regler rörande avfallsskatten i ett sammanhang. Det bör uppmärksammas att biologiskt framställd metan är befriad från energi- och koldioxidskatt enligt 3 kap. 11 § 1 p. LSE.
[1322] Prop. 1998/99:84, s. 35.
[1323] Lag (1994:1704) om lageravgift på socker och ris.

Lagerskatter på bensin uttogs 1984 och 1992 och omfattade icke skattskyldiga (för ordinarie bensinskatt) som innehade skattepliktiga varor samt skattskyldiga som innehade varor som redan beskattats enligt de dåvarande skattskyldighetsreglerna för bensinskatt vid leverans till eget försäljningsställe eller tagits i anspråk för annat ändamål än försäljning.[1324] Motsvarande lagrum avseende liknande lagerskatter på oljor och diesel formulerades något annorlunda, men avsågs att tillämpas på samma sätt.[1325] I samband med införandet av en av dessa skatter riktades kritik från lagrådet mot förslaget.[1326] Enligt lagrådet riskerade skatten att "ge upphov till oenhetligt skatteuttag och svårlösta tvister med skattemyndigheten". Departementschefen anförde som svar på denna kritik att tidigare lagerskatter på bensin fungerat tillfredsställande.[1327]

Lagligheten av den särskilda lageravgiften på socker och ris som uttogs i samband med anslutningen till EU, som i realiteten givetvis var en skatt, prövades sedermera av EG-domstolen.[1328] De avgiftspliktiga varuslagen skulle efter anslutningen beläggas med gemenskapsrättsliga avgifter. Avsikten var, i likhet med de ovan behandlade engångsskatterna, att eliminera fördelar för de aktörer som innehade varor vid införandet av dessa avgifter. Domstolen framhöll i domen att avgiften inte utgjorde någon belastning för de avgiftsskyldiga, eftersom de kunde sälja varorna till högre pris efter EU-anslutningen. Tvärtom hade de haft en fördel jämfört med tillverkare i andra EU-länder om avgiften inte uttagits. Det stred således inte mot gemenskapsrätten att utta en sådan avgift.

Innehavsskatter kan i vissa situationer vara mer konkurrensneutrala än transaktionsskatter. I samband med harmoniseringen av punktskatterna noterades neutralitetsbrister mellan registrerade skattskyldiga försäljningsskatten på motorfordon.[1329] Vissa sålde fordon direkt till återförsäljare, medan andra hade kommissionärer som företrädde dem. I de sistnämnda fallen inträdde inte skattskyldigheten förrän varorna levererades av kommissionären till slutkunden. De skattskyldiga som sålde genom kommission missgynnades således gentemot de som sålde direkt till åter-

[1324] 1 § lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, 1 § lagen (1992:1479) om lagerskatt på viss bensin.

[1325] 1 § lagen (1990:1087) om lagerskatt på vissa oljeprodukter, 1 och 2 §§ lagen (1992:1439) om lagerskatt på dieselolja samt 1 §–2 §§ lagen (1995:1132) om lagerskatt på dieselolja för förbrukning i vissa motordrivna fordon. Se vidare prop. 1990/91:19, s. 18, samt prop. 1992/93:124, s. 74.

[1326] Prop. 1992/93:124, s. 84–85.

[1327] Prop. 1992/93:124, s. 74.

[1328] C-27/96 *Danisco Sugar AB* v *Allmänna ombudet* [1997] REG I-6653. Se även avs. 3.10. För att antyda vilka belopp processer inom den indirekta beskattningens område kan uppgå till kan nämnas att den avgift som påförts klagande uppgick till 434 891 586 kr.

[1329] Se Ds B 1977:3, s. 70, prop. 1994/95:55, s. 21.

försäljare. För att lösa dessa neutralitetsbrister och för att ta bort gränskontrollerna anknöts skattskyldighetens inträde för samtliga skattskyldiga till tidpunkten för fordonens registrering, eller när fordonen avställts i samband med registreringen, när avställningen upphörde. I de flesta fall torde denna tidpunkt ungefärligen överensstämma med tidpunkten när fordonen levereras till kunderna. De praktiska argumenten för denna lösning är övertygande.

Sammanfattningsvis kan sägas att tidpunkten för skattskyldighetens inträde ifråga om spelskatten och kärnkraftsskatten har knutits till lättkontrollerade omständigheter, som inte bör föranleda större tillämpningsproblem. Skattskyldighetens inträde för avfallsskatt anknyter däremot i två av de situationer skatten omfattar till tidpunkter som är mycket svårkontrollerade för beskattningsmyndigheten. Vidare har de skattskyldiga i vissa fall möjlighet att skjuta upp skattskyldighetens inträde tre år framåt i tiden.

Till skillnad från ordinarie beskattning måste lagerskatter omfatta varor som handhas av icke skattskyldiga och i huvudsak byggas på deras deklarationer. Kontrollsvårigheterna är således mer påtagliga än vid den ordinarie beskattningen.[1330] Vidare kan i likhet med transaktionsskatterna retroaktivitetseffekter uppstå. Lagerskatterna kan nämligen komma att uttas efter att varorna civilrättsligt försålts, men innan de fysiskt levererats.

6.8 Sammanfattning och synpunkter

De skatter som undersökts i studien har, beroende på hur skattskyldighetens inträde konstruerats, indelats i transaktions- och innehavsskatter. Vid skattskyldighetens inträde uppstår en abstrakt skattskyldighet för den enskilde i förhållande till det allmänna. Genom deklarations- och uppbördssystemen omvandlas denna abstrakta skattskyldighet till en konkret betalningsskyldighet. I de fall då den enskilde kan tillgodogöra sig avdrag som är större än det belopp som skall inbetalas kan den abstrakta skattskyldigheten omvandlas till ett anspråk på återbetalning av skatt. Skattskyldighetens inträde har således inget direkt samband med en reell betalningsskyldighet. Utifrån tidpunkten för skattskyldighetens inträde avgörs vilka skattesatser och förfaranderegler som är tillämpliga på en viss transaktion. Vidare avgörs med utgångspunkt från denna tidpunkt om en beskattningsåtgärd strider mot förbudet för retroaktiv beskattning i Regeringsformen.

[1330] Inte heller finns samma förutsättningar för fysisk kontroll som finns exempelvis vid icke skattskyldigas import från tredjeländer.

De svenska punktskatterna har traditionellt utformats som transaktionsskatter. Skattskyldighet för dessa skatter inträder vid leverans av skattepliktiga varor till köpare som inte är registrerad som skattskyldig. Denna konstruktion av skattskyldighetens inträde har växt fram ur äldre redovisnings- och uppbördssystem, där strikt fysisk kontroll ersattes av en fakturakontroll, vilken i sin tur ersattes av deklarationer avgivna i samband med skatteinbetalningen.

Punktskatternas leveransbegrepp har i praxis uppfattats motsvara det köprättsliga avlämnandet. Det närmare rättskällestödet för denna uppfattning synes emellertid vara svagt. Kopplingen till det köprättsliga avlämnandet tycks i första hand ha utvecklats på myndighetsnivå. Fördelarna med en sådan ordning är i första hand anknytningen till affärsbokföringen samt möjligheter för den skattskyldige att minimera likviditetsbelastningen. En strikt tillämpning av det köprättsliga avlämnandebegreppet kan dock medföra följder som måste te sig som oväntade och svårmotiverade för de skattskyldiga.

Tidpunkterna för skattskyldighetens inträde är i cirkulationsdirektivet kopplat till den suspensionsordning som obeskattade produkter placeras under. Skattskyldigheten inträder när varorna upphör att omfattas av denna suspensionsordning. Denna konstruktion har, i fråga om den viktigaste kategorin av skattskyldiga, godkända upplagshavare, ingen koppling till det civilrättsliga förfogandet av varorna utan avser i första hand fysisk förflyttning. Det huvudsakliga argumentet för denna ordning utgörs av kontrollaspekter. Både ur likviditetssynpunkt och för de skattskyldigas organisering av sina verksamheter kan cirkulationsdirektivets reglering ha en negativ inverkan. Direktivets regler är dessutom svåra tillämpa på situationer där t.ex. obeskattade varor byter ägare utan att förflyttas fysiskt.

Vid den i hast genomförda harmoniseringen av de viktigaste svenska punktskatterna försökte lagstiftaren anpassa cirkulationsdirektivets bestämmelser till den traditionella svenska ordningen med en koppling till det köprättsliga avlämnandet. Bristande överensstämmelse mellan denna konstruktion och direktivet har påkallat en reformering, där skattskyldighetens inträde tydligare kopplas till fysisk förflyttning. Detta medför att de harmoniserade skatterna genom reformen omvandlas från renodlade transaktionsskatter mot en utformning som innehavsskatter.

Den föreslagna reformen leder i vissa fall till förvånansvärda konsekvenser. Skattskyldighet för olika bränslen och tobaksprodukter kan nu inträda vid skiljda tillfällen, även om varorna transporteras tillsammans. Det vore därför rimligt att skattskyldighetens inträde även för de nationellt beskattade bränslena och tobaksvarorna kopplades till den fysiska hanteringen. De nationella varorna kan visserligen inte inlemmas i suspensionsordningen, men ett utvidgande av den föreslagna lagerbokfö-

ringen till att omfatta dessa varor bör upprätthålla tillräckliga kontrollmöjligheter.[1331]

Skattskyldighetens inträde för innehavsskatter kopplas till en viss tidpunkt eller en händelse, vilka inte behöver ha något samband med civilrättsliga överlåtelser. Några av skatterna har karaktären av licensavgifter, de uttas med ett fast belopp för en viss tidsperiod. Andra skatter, som avfallsskatten och försäljningsskatten på motorfordon i dess sista variant, uttas ofta i samband med äganderättsövergångar, men utan någon närmare koppling till dessa.

[1331] Se SOU 2000:46, s. 178–179.

7 Skatteobjektet

> "Det kommer alltid att behöva finnas tekniska detaljer i lagstiftningen som ter sig som hebreiska för lekmannen men som för de berörda är både enkla och ändamålsenliga [...] Det kan gälla punktskatter av olika slag liksom naturligtvis tullar, där definitioner av beskattade varukategorier måste skrivas för specialister."[1332]

7.1 Inledning

Skatteobjektet för de flesta skatter är pekuniärt. Skatterna beräknas på en summa pengar, det må vara en inkomst, en förmögenhet eller ett arv. Utmärkande för de flesta punktskatter är emellertid att skatteobjektet oftast är något annat än pekuniärt, utan beräknas på t.ex. en varas vikt eller volym. De närmare orsakerna till detta kommer att analyseras i följande kapitel.

En nettoskatt innehåller alltid två komponenter. Inom inkomstbeskattningen benämns dessa *intäkter* och *kostnader*.[1333] Den skattskyldig som har haft kostnader för intäkternas förvärvande har som huvudregel rätt till avdrag för dessa kostnader. När dessa kostnader dragits av återstår det egentliga skatteobjektet, den beskattningsbara inkomsten.[1334] Terminologin är dock inte användbar utanför inkomstbeskattningens område, utan det krävs t.ex. inom den indirekta beskattningen en begreppsanvändning som är avpassat till detta område. Eftersom mervärdesskatten avser att beskatta det mervärde som härrör från en vara eller en tjänst ter det sig som naturligt att se skatteobjektet som det mervärde som återstår sedan intäkterna i den mervärdeskattepliktiga verksamheten minskats med de kostnader som hänförs till deklarationsperioden. Detta har inspi-

[1332] Mutén, SvSkT 2000, s. 44.

[1333] Jfr 15 kap. 1 § och 16 kap. 1 § IL.

[1334] Jfr Påhlsson, Levnadskostnader, s. 37, som ser avdrag som inkomstbegreppets "andra sida".

rerat Melz till en tudelning i skattobjektets *intäkts-* och *avdragssida*.[1335] Westberg använder istället termerna *intäkts-* och *avdragsdel*.[1336] Den tekniska uppbyggnaden av den indirekta beskattningen korresponderar emellertid inte särskilt väl mot dessa termer. Den nominella skattesatsen multipliceras inte med mervärdet, utan med omsättningen. Från denna summa, som utgör den utgående mervärdesskatten, dras sedan den avdragsgilla ingående skatt som tillkommer den skattskyldige.[1337] Vad som sedan återstår utgör inte skatteobjektet, utan det skattebelopp som skall inbetalas till det offentliga. Det är därför rimligt att se själva omsättningen som det egentliga skatteobjektet för mervärdesskatten. Den avdragsrätt som finns för ingående skatt bör då inte i första hand jämföras med *bruttoavdragsrätt*, som exempelvis avdragsrätten för kostnader för intäkternas förvärvande, utan utgör en *nettoavdragsrätt* som t.ex. skattereduktionen för underskott av kapital.[1338] Med detta förhållande klargjort är det lättare att ta till sig motsvarande punktskatterättsliga regler. Som Eriksson anför kan dessa verka förvirrande, eftersom flertalet inte utgör avdrag för ingående skatt, utan avser att medföra skattefrihet för vissa produkter eller kompensation för erlagd skatt för sålda varor.[1339] Detta förfarande benämns *bruttoredovisning*.[1340] Dennas betydelse har ifråga om de harmoniserade punktskatterna minskat, eftersom gemenskapsrätten i ett antal situationer medger återbetalningsrätt till personer som inte är skattskyldiga.[1341] Även denna möjlighet till återbetalning bör ses som ett argument för att det är omsättningen och inte mervärdet som utgör det formella skatteobjektet för mervärdesskatten.[1342] Skillnaden mellan avdrag och återbetalning kan dock ses som huvudsakligen praktisk och inte principiell.[1343] Skattefrihet för en viss, i övrigt skattepliktig, vara kan lagtekniskt åstadkommas på minst fem sätt. Förutom skattefrihet genom *avdrag* eller *återbetalning* kan vissa aktörer vara *undantagna från skattskyldighet*. Undantagen kan även formuleras så att *skattskyldigheten inte*

[1335] Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 101.
[1336] Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 34.
[1337] Se 8 kap. ML.
[1338] 65:9 IL. Jfr Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 29.
[1339] Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 74–75.
[1340] SOU 1994:74, s. 107. Man kan givetvis ifrågasätta om benämningen är helt lyckad, i beaktande av att det är frågan om nettoskattebelopp.
[1341] På ett liknande sätt kan också återbetalning av mervärdesskatt förekomma i vissa situationer. Se 10 kap. ML.
[1342] Med hänsyn tagen till att återbetalningen inte går att placera in i distinktionen intäkts- och avdragssidor eller delar.
[1343] Jfr Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 76.

inträder i vissa situationer. Slutligen kan en vara *skattebefrias* (eller beskattas med en lägre skattesats) om den används för ett visst ändamål.

Accepterar man att skatteobjektet utgörs av det objekt som i lagtexten utpekas som skattepliktigt är det också en rimlig disposition att diskutera skatteobjekten och rätten till avdrag eller återbetalning i två skilda kapitel. I detta kapitel skall endast skatteobjektens avgränsning och skatternas beräkningsgrunder diskuteras. Dessa två spörsmål måste ses som en enhet, eftersom det i ett lagstiftarperspektiv inte är möjligt att bestämma sig för ett visst skatteobjekt innan beräkningsgrunden har fastställts.

Ifråga om beräkningsgrunden utkristalliserar sig två alternativa skatteformer, *stycke-* och *värdeskatter*. Styckeskatter beräknas efter enhet, vikt eller volym hos skatteobjektet, medan värdeskatter beräknas procentuellt på den beskattade varans värde. Inledningsvis diskuteras i två avsnitt särskilda problem förknippade med stycke- eller värdeskatter. Metodologiskt är avsikten i mindre utsträckning att undersöka innehållet i rättsordningen än att exemplifiera de praktiska problem dessa skatteformer kan medföra. En konsekvens av detta är att exempel även hämtas ifrån äldre rätt.

Undersökningen omfattar endast skatteobjekten såsom de kommer till uttryck i lagstiftningen. Det är givetvis tänkbart att gå på djupet och undersöka de enskilda skatteobjektens tekniska stukturer. Detta görs exempelvis av Peters, som grafiskt återger de molekyler som ingår i t.ex. alkohol och socker.[1344] En så detaljerad undersökning riskerar dock att skjuta över målet. Det är skatteobjekten såsom de framstår i lagtext och rättstillämpning som är av intresse i denna studie. Ur ett rättspolitiskt perspektiv är det nödvändigt att den avsedda skattebelastningen på en vara fixeras separat innan skatteobjektet och skattesatsen definieras. Detta är givetvis inte möjligt ifråga om de harmoniserade skatterna, där skatteobjektet definieras i direktiven. Ett exempel på detta förhållande är de s.k. *indirekt skattepliktiga* bränslena, vilka beskattas med samma skattesatser som *direkt skattepliktiga* bränslen, oaktat deras egentliga energiinnehåll.[1345] De lagrum där en vara undantas från skattepliktig eller beskattas med en lägre skattesats än normalt undersöks i ett avsnitt.

I ett avseende styrs även skattesatserna av rättslig reglering. Förbuden mot fiskal diskriminering och protektionism i art. 90 (95) EGF påverkar medlemsstaternas möjlighet att fritt fastställa skattesatser. Det finns där-

[1344] Peters, s. 88–95. Jfr Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 76–77, som definierar termen energi fysikaliskt. Som Eriksson framhåller är det egentligen inte energin i sig som beskattas, utan energibäraren.

[1345] 2 kap. 3 § LSE. Se Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 83–84. Distinktionen direkt och indirekt skattepliktiga bränslen kommer att diskuteras i avsnitt 7.4.2.

för anledning att undersöka den praxis som finns från EG-domstolen rörande alkoholbeskattning, särskilt med hänsyn tagen till det krav EG-kommissionen ställt på Sverige på sänkta vinskatter. I ett avslutande avsnitt undersöks i vilken utsträckning förbuden mot fiskal protektionism och diskriminering i gemenskapsrätten ingriper i medlemsstaternas möjligheter till beskattning.

7.2 Särskilda problem med styckeskatter

7.2.1 Inledning

De flesta punktskatter har av tradition varit styckeskatter, även stundom benämnda *specifika skatter* eller *kvantitetsskatter*.[1346] Punktskatter och tullar torde i äldre tider nästan uteslutande ha varit specifika.[1347] Bakgrunden till detta är given, den huvudsakliga förklaringen till framväxten av tullar och acciser var de kontrollmöjligheter som fanns över varuflöden och att beräkna skatten styckevis var då den mest praktikabla beskattningsmetoden. Dessa argument äger fortfarande sin relevans, men måste modifieras med hänsyn till de betydligt högre krav på precision och förutsebarhet som numera krävs. Användandet av styckeskatter kan förknippas med problem att fastställa *enhet*, *vikt* eller *volym*. Undantagsvis finns en önskan från lagstiftaren att *styckeskatten skall motsvara en procentuell andel av varans värde*. Det kan då uppstå problem med att uppnå ett sådant samband. Avsnittet disponeras så att dessa frågor behandlas i fyra delavsnitt. I dessa avsnitt kommer huvudsakligen lagstiftningstekniska lösningar på problemen att behandlas. Kapitlet avslutas med en sammanfattande analys.

7.2.2 Problem med enhet

Normalt bör definitionen av en enhet inte föranleda tillämpningssvårigheter. De lagrum där skatt utgår per enhet är dessutom ovanliga i punktskatteförfattningarna. Spelskatt utgår efter antalet speltillstånd.[1348] Denna enhetsbestämning kan knappast föranleda tillämpningsproblem.

[1346] Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 70, och SOU 1957:13, s. 15.

[1347] Se t.ex. Eberstein, II:I, s. 600.

[1348] 10 § LSS. Ursprungligen innehöll LSS även skatteregler för "enarmade banditer", för vilka skatten tidvis utgick beroende av vilka myntvalörer de avsåg, se 10 § i dess lydelse enligt SFS 1977:311 och äldre. Tillämpningsproblem i anknytning till denna regel var föremål för avgörandet i rättsfallet RRK R77 1:26. Vidare var skatten på roulettspel beroende av om tillståndet omfattade mer eller mindre än 3 dagar i veckan. Rättsfallet RÅ 85 Aa 105 berör denna regel.

Ifråga om tobaksskatt finns det särskilda regler för enhetsbestämning. För att förhindra att en skattskyldig tillverkar extra långa cigaretter, avsedda att brytas isär till flera cigaretter av konsumenterna, stadgas att en cigarett som är längre än 9 cm, men kortare än 18 cm, skall anses som två cigaretter.[1349] Varje påbörjad längd av 9 cm anses som ytterligare en cigarett. Motsvarande regel finns inte för cigarrer eller cigariller. Skatten på dessa produkter är densamma oavsett längd eller tjocklek.[1350]

7.2.3 Problem med volymmått

Om en enhet av en skattepliktig produkt oftast inte är särskilt svår att identifiera kan skatteregler som anknyter till volym- eller viktmått vara svårare att tillämpa. Punktskatteförfattningarna innehåller ett antal detaljerade regler där skatteobjekt definieras med användning av olika måttenheter. Energiskattelagen, som till stor del berör flytande eller gasformiga bränslen, innehåller preciseringar över hur dessa bränslen skall mätas. Som huvudregel skall skatten beräknas på bränslets volym vid 15°C.[1351] Denna regel följer av mineraloljedirektiven.[1352] Vidare bokförs bränslena av många skattskyldiga med den volym de har vid denna temperatur.[1353] Den svenska regleringen har dock preciserats så att volymen får omräknas till 15°C om den skattskyldige visar att bränslet har en annan temperatur vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.[1354] För att skydda köpare från oväntade skattekonsekvenser stadgas dock att sådan omräkning inte får göras när skattskyldigheten inträder vid leverans till köpare som inte är registrerad skattskyldig, om detta inte avtalats mellan parterna.

Gemenskapsrätten stadgar emellertid att skatten på tjock eldningsolja, gasol och metan som huvudregel skall beräknas på vikt.[1355] Medlemsländerna har dock rätt att beräkna skatten på dessa varor på annat sätt.[1356] Den svenske lagstiftaren har valt att beräkna skatten på metan (och naturgas, vilken inte omfattas av mineraloljedirektiven) på volymen vid 0°C vid ett tryck av 101,325 kilopascal.[1357] Om gas som levereras i rörledning består av en blandning av icke skattepliktiga och skattepliktiga gaser

[1349] Art. 4, 2 p. dir. 95/59/EG, 2 § 2 st. LTS.
[1350] 8 § LTS.
[1351] 2 kap. 1 st. LSE.
[1352] Art 3, 1 p., dir. 92/81/EEG.
[1353] Prop. 1994/95:54, s. 89.
[1354] 2 kap. 1 st. LSE.
[1355] Art. 3, 1 p., dir. 92/81/EEG.
[1356] Art. 3, 2 p., dir. 92/81/EEG.
[1357] Ifråga om naturgas utgör denna regel en kodifiering av RSV:s rekommendation i RSV Ip 1993:1.

med olika skattesatser får den skattskyldige beräkna de olika andelarna av gas som levererats under redovisningsperioden.[1358]

Skatten på tjock eldningsolja och gasol skall dock beräknas som för övriga flytande bränslen, dvs. på den volym de har vid 15°C.[1359] I förarbetena anförs att de flesta skattskyldiga för skatt på tjock eldningsolja beräknar denna efter volym.[1360] Tjock eldningsolja måste emellertid hållas uppvärmd till 50°C vid lagring och transport för att inte stelna.[1361] Den ovan beskrivna omräkningsregeln används då för att omräkna bränslevolymen till den volym bränslet skulle ha haft vid 15°C.

I praxis tillämpas ytterligare en regel för bestämning av skattepliktig bränslevolym. Om bränslet innehåller vattenföroreningar som avsevärt överstiger det normala skall dessa föroreningar räknas bort.[1362] Med detta avses vatten- och sedimenthalter som överstiger 1 %.

Svavelskatt på flytande bränslen tas ut med 27 kr per kubikmeter för varje viktprocent svavel i bränslet.[1363] Någon närmare reglering för hur svavelhalten skall fastställas finns dock inte. I RSV:s rekommendationer anförs dels i vilken utsträckning prover på svavelhalten bör göras för att vara representativa, dels hur dessa prover bör göras.[1364] I första hand bör prover på flytande bränslen tas vid påfyllning av lager. Ifråga om provmetoder hänvisas till ISO- och ASTM-standarder. Det närmare mätförfarande för svavelhalten regleras således helt utanför det skatterättsliga regelgivningsområdet, även om dessa standarder givetvis inte kan vara bindande för rättstillämpningen. Däremot framgår det av lagtexten att mätningarna inte behöver vara noggrannare än i tiondels viktprocent.[1365] Mätresultaten skall nämligen avrundas uppåt till närmast tiondels viktprocent.[1366] Detta har motiverats med att en mätning i hundradels procent knappast leder till några miljövinster av betydelse.[1367] Det bör uppmärksammas att svavelskatt inte tas ut på flytande bränslen med svavelhalt under 0,1 viktprocent.[1368] Eftersom stor del av den oljan som marknads-

[1358] RSV Ip 1993:1, RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 169.

[1359] Skatt på gasol skall vid annan användning än vid drift av fordon eller fartyg beräknas på vikt.

[1360] Prop. 1994/95:54, s. 89.

[1361] Se RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 168–169.

[1362] Se RSV Ip 1993:1 samt RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 169.

[1363] 3 kap. 2 § 2 st. LSE. Avsikten var att, precis som för fasta bränslen, belasta flytande bränslen med 30 kr per kg svavel, men eftersom 1 m^3 olja endast väger mellan 0,85–0,95 ton fastställdes skattesatsen med hänsyn tagen till detta förhållande, se prop. 1989/90:111, s. 165.

[1364] RSV Ip 1991:1, avsnitt 7.2.

[1365] Svavelhalten i tjockolja är normalt inte högre än 0,4 %, se Naturvårdsverket, s. 29.

[1366] 3 kap. 2 § 2 st. LSE.

[1367] SOU 1989:21, s. 65.

[1368] 3 kap. 2 § 3 st. LSE.

förs i nuläget ligger under denna gräns har det ifrågasatts om inte gränsen borde sänkas till 0,05 %, vilket skulle ställa hårdare krav på mätmetodernas precision.[1369] Flera remissinstanser befarade att dessa mätningar skulle medföra tillämpningsproblem.[1370] Svavelskatten tycks dock i sin nuvarande omfattning vara förknippad med mycket låga administrationskostnader.[1371]

7.2.4 Problem med vikt

Skatter beräknade på skatteobjektets vikt förekommer i flera lagrum. Tillämpningen av flera av dessa fall behöver inte medföra större praktiska problem än ett krav på vägning av de skattepliktiga varorna. Exempel på sådana fall är skatt på kol, koks, rök- och tuggtobak, snus och naturgrus.[1372] I andra fall är det inte en vara, utan en beståndsdel av en vara som utgör skatteobjekt. Svavelskatten på fasta bränslen beräknas med 30 kr per kg svavel i det aktuella bränslet.[1373] Precis som för svavelhalt i flytande bränslen saknas fastställda procedurer för mätning av svavelhalt i fasta bränslen.[1374] Mätning av svavelhalt i fasta bränslen bör enligt RSV ske vid lastning eller lossning.[1375] Svavelhalten i kol och torv varierar kraftigt mellan olika fyndigheter.[1376]

Skatt på bekämpningsmedel utgår med 20 kr för varje helt kg verksam beståndsdel i bekämpningsmedlet, medan skatt på gödselmedel beräknas för varje helt kg kväve eller varje gram kadmium i gödselmedlet.[1377] En förutsättning för att skatt på kadmium skall utgå är dock att kadmiumhalten överstiger 5 gram per ton fosfor.[1378]

Den ursprungliga definitionen av bekämpningsmedel hämtades från 22 § K. K. (1973:334) om hälso- och miljöfarliga varor.[1379] Enligt denna kungörelse var bekämpningsmedel registreringspliktiga hos produktkontrollnämnden.[1380] Från definitionen av bekämpningsmedel i kungörelsen

[1369] Se Naturvårdsverket, s. 32.
[1370] Prop. 1989/90:111, s. 165 och 166.
[1371] Naturvårdsverket, s. 30–31.
[1372] 2 kap. 1 § 4 a), 7 och 8 p. LSE, 8 och 37 §§ LTS, 3 § LSN. I RSV Ip 1992:1 ges omräkningstal för omräkning av volym av kol eller koks till vikt.
[1373] 3 kap. 2 § 1 st. LSE.
[1374] Se RSV Ip 1991:1, avsnitt 7.2.
[1375] Ifråga om provmetoder hänvisas till vad som redovisats rörande svavelskatt på flytande bränslen.
[1376] SOU 1989:83, s. 229–230.
[1377] 2 § LSB, 2 § 1 st. LSG.
[1378] 2 § 2 st. LSG.
[1379] Se prop. 1983/84:176, s. 10.
[1380] 25 §. Numera beslutar enligt 3 § förordning (1998:947) om bekämpningsmedel kemikalieinspektionen.

undantogs dock träskyddsmedel, vilka inte var avgiftspliktiga.[1381] De bekämpningsmedel som var registrerade listades årligen i en förteckning, i vilken angavs de i medlen verksamma beståndsdelarna.[1382] Enligt förarbetena till LSB borde denna förteckning ligga till grund för avgiftsberäkningen. Uppmätningen av de skattepliktiga beståndsdelarna utfördes således av en utomstående myndighet. Detta förfarande kan ses som ytterligare ett exempel på de praktiska lösningar som stundom förekommer inom punktskatteområdet. Eftersom det inte finns någon direkt hänvisning till produktkontrollnämndens verksamhet i lagtexten kan dock nämndens (numera kemikalieinspektionens) beslut inte vara prejudicerande för den skatterättsliga bedömningen.

Några närmare regler för bestämmande av kväve- eller kadmiumhalterna i gödselmedel finns inte.

Skatten på avfall är av förklarliga skäl viktberäknad, något värde som skulle kunna utgöra skattebas finns oftast inte. Vid utarbetandet av skatten konstaterades att 97 av c:a 300 potentiellt skattskyldiga anläggningar redan var utrustade med våg, men att dessa tog emot 80 % av hushållsavfallet.[1383] Mindre anläggningar behöver inte ha våg.[1384] Vidare behöver inte vägning företas om särskilda skäl finns. Med särskilda skäl avses enligt förarbetena t.ex. avfall som medför avdragsrätt och därför inte kommer att beskattas och industriavfall som t.ex. slam, där man genom volymbestämning kan konstatera en ungefärlig vikt.[1385] RSV anför att särskilda skäl även föreligger om vågen p.g.a. tekniskt fel eller annan oförutsedd händelse tillfälligt är satt ur funktion.[1386] Som exempel på alternativa skatteberäkningsmetoder lämnas att skatten för anläggningar som endast har tillstånd att ta emot en begränsad mängd avfall skall beräknas på den maximivikt anläggningen får ta emot årligen.[1387] Omräkning från volym till vikt kan accepteras om anläggningen endast hanterar ett eller ett fåtal avfallsslag. Skatten skall enligt förarbetena i sista hand beräknas efter vad som är skäligt.[1388] RSV har upprättat en lista över omräkningstal från volym till vikt för de vanligaste avfallssorterna.[1389]

[1381] Pålagan på bekämpningsmedel benämndes ursprungligen avgift. Med träskyddsmedel avsågs enligt skatteutskottet medel som enligt registreringen hos produktkontrollnämnden endast skulle användas som träskyddsmedel, se SkU 1983/84:47, s. 7.

[1382] Prop. 1983/84:176, s. 10.

[1383] Prop. 1998/99:84, s. 43.

[1384] 5 § 2 st. LSA. I dessa fall kan den skattskyldige utnyttja vågar hos andra verksamheter eller monterade på fordonen, se prop. 1998/99:84, s. 109.

[1385] Prop. 1998/99:84, s. 109–110.

[1386] Se RSV:s skrivelse 000131, Dnr. 11585-99/120.

[1387] Prop. 1998/99:84, s. 44.

[1388] Prop. 1998/99:84, s. 44.

[1389] Se RSV:s skrivelse 000131, Dnr. 11585-99/120.

Denna kan endast ha karaktären av en rekommendation, men det är osannolikt med en annan utveckling än att detaljerade råd i en tekniskt mycket komplicerad fråga kommer att få mycket stor genomslagskraft.

Som avfall definieras som huvudregel det som förs in i en deponi.[1390] Detta innebar som avfallsskattelagen ursprungligen konstruerats att vatten i förekommande fall kom att ingå i beskattningsunderlaget. För denna lösning talade enligt departementschefen både kontroll- och miljöaspekter.[1391] Avsikten med beskattning av vatten var bl.a. att premiera att vatten skiljdes ut ur t.ex. slam redan vid källan. Vattenbeskattningen kunde dock i vissa fall slå mycket hårt mot enskilda skattskyldiga.[1392] Retroaktivt från avfallsskattens ikraftträdande har därför skattefrihet införts för avfall som avsetts att avvattnas, renas eller behandlas i vassbädd.[1393]

7.2.5 Styckeskatternas anknytning till varornas värden

En styckeskatt utgår som ovan beskrivits med en viss skattesats per enhet, volym eller vikt. Många beskattade varor uppvisar liten prisvariation mellan olika leverantörer eller fabrikat, t.ex. bensin och tobak, medan andra kan variera mycket kraftigt, som t.ex. vin. I den mån man ser alkoholbeskattningen som lyxbeskattning leder styckeskatten till att dyrare fabrikat gynnas.

Det är främst ifråga om försäljningsskatten på motorfordon som viktbeskattningen tidigare orsakat problem. Denna skatteform har successivt minskat i statsfinansiell betydelse och slutligen avskaffats. Erfarenheter från skatteformen kan dock vara generellt intresse för att utvärdera möjligheterna att koppla en styckeskatt till den skattepliktiga varans värde.

De särskilda investeringsskatter som föregick omsättningsskatten på motorfordon var ursprungligen värdebaserade, vilket då uppfattades som helt okomplicerat eftersom fordonspriserna under efterkrigsåren var offentligrättsligt reglerade.[1394] När denna reglering upphörde ersattes värdeskatten med en viktskatt, som sedermera överfördes till OML.[1395] Motivering till att investeringsavgiften beräknades på vikt var att denna även omfattade äldre fordon, för vilka problem med fastställande av värdena kunde befaras.[1396] Vid omläggningen utgick lagstiftaren från att en

[1390] 2 § LSA.

[1391] Prop. 1998/99:84, s. 44.

[1392] Vid RSV:s informationsdag om avfallsskatten i Ludvika den 3 december 1999 framkom att skatten för en skattskyldig var dubbelt så hög när vattnet ingick i beskattningsunderlaget jämfört med om det inte hade medräknats.

[1393] 6 § 1 st. 2 p. d) och e) samt 3 p. LSA. Se vidare prop. 2000/01:31, s. 60–63.

[1394] Se prop. 1956:188, s. 42.

[1395] Jfr Ds B 1977:3, s. 43.

[1396] Prop. 1955:36, s. 25.

skattesats beräknad på 75 % av tjänstevikten ungefärligen motsvarade 10 % av nybilspriset. Det framhölls dock att viktskatten inte annat än undantagsvis motsvarade exakt 10 % av anskaffningskostnaden. Praktiska skäl utgjorde istället det avgörande argumentet för viktskatten.[1397] Som framgick av förarbetena till OML kunde utrustning, som på vissa fordonsmodeller ingick i priset, debiteras extra för andra modeller.[1398] En värdeskatt på nya fordon riskerade att leda till att så stor del av utrustningen som möjligt levererades som tillbehör för att sänka fordonets värde.[1399]

Vid införandet av OML höjdes skatten till att beräknas på 110 % av tjänstevikten, vilket antogs motsvara 12 % av nybilspriset.[1400] När denna korrelation senare urholkades höjdes skatten vid flera tillfällen för att motsvara 12 % av nybilspriset. Endast vid ett tillfälle lämnas emellertid exempel på korrelationen mellan skatt och nybilspriser för enskilda bilmodeller.[1401] Vid införandet av LFM konstaterades att viktskatten nästan aldrig sammanföll med fordonens värde, men att de praktiska fördelarna med viktskatten ändå övervägde.[1402] Inte förrän i slutet av 1980-talet synes någon reell undersökning ha gjorts rörande korrelationen mellan viktskatten och nybilspriserna. KIS fann att skatten i genomsnitt motsvarade 9 % av nybilspriserna, men att variationerna var kraftiga.[1403] Generellt missgynnades dock billiga småbilar, samtidigt som dyra fabrikat gynnades. Som exempel kan lämnas att det bilmärke som beskattades högst i förhållande till försäljningspriset var Lada (16,9 %), medan de bilmärken som beskattades mest lindrigt var Porsche och Jaguar (2,9 respektive 5,1 %).[1404]

Återstoden av avsnittet skall ägnas åt mer generella problem med styckeskatternas koppling till varornas värden. Situationen kan uppstå att den skattskyldige inte kan övervältra hela eller delar av skatten på konsumenten. Bergström anför som exempel när ett konkursparti realiseras till underpris.[1405] Försäljningspriset skulle i en sådan situation kunna komma att understiga skattebeloppet på varorna.[1406]

[1397] Prop. 1955:36, s. 26.
[1398] Prop. 1956:188, s. 42.
[1399] Den nuvarande förmånsbeskattningen kan leda till liknande resultat.
[1400] Prop. 1956:188, s. 42.
[1401] Prop. 1966:10, s. 11.
[1402] Ds B 1977:3, s. 44.
[1403] SOU 1989:35, s. 333–335.
[1404] SOU 1989:35, s. 335.
[1405] Sture Bergström, Skatter och civilrätt, s. 254. Jfr RÅ 1973 ref 58.
[1406] Det kan för den skattskyldige i dessa situationer vara fördelaktigare att förstöra varorna under överinseende av beskattningsmyndigheten, se 21 § b) LTS, 20 § b) LAS. En närliggande situation när den skattskyldige inte kan övervältra skatten på konsumenten föreligger när den skattskyldige drabbas av kundförluster, se avsnitt 8.2.2.

Utöver bristande korrelation mellan skattesatser och varornas värde är skattesatserna problematiska ur den synvinkel att de inte är inflationsskyddade.[1407] Oavsett om syftet med beskattningen är huvudsakligen fiskalt eller intervenerande tvingas lagstiftaren till ständiga höjningar av skattesatserna för att inte skatternas intäktsgenererande eller styrande funktioner skall försvagas.[1408] Två alternativa lösningar finns på detta problem.[1409] En är att riksdagen varje år fattar beslut om skattesatserna.[1410] En annan är att skattesatserna indexregleras och räknas upp i takt med den allmänna prisutvecklingen. En sådan indexering infördes ifråga om skatterna på alkohol, tobak och energi från 1994.[1411] Denna indexering, som tidvis även omfattade försäljningsskatten på motorfordon, fastställs av regeringen i november månad före det aktuella kalenderåret på grundval av konsumentprisindexets utveckling under den föregående tolvmånadersperioden.[1412] Efter att indexeringen av alkohol- och tobaksskatterna avskaffats återfinns uppräkningsregler numera endast i 2 kap. 10 § LSE.[1413] De uppräknade skattesatserna fastställs i särskilda förordningar.[1414] Detta kan tyckas betänkligt ur konstitutionell synvinkel. Hur förändringar i konsumentprisindex egentligen skall beräknas kan inte sägas framgå av lagtexten.[1415] Det finns därför ett visst utrymme för regeringen att påverka beräkningen. Detta har emellertid inte uppfattats som ett problem i något av förarbetena till de aktuella lagrummen.

7.2.6 Avslutande sammanfattning och analys

Som styckeskatter betecknas skatter som beräknas i första hand på enhets-, vikt- eller volymmått. Det huvudsakliga argumentet för denna skatteform är att skatteberäkningen inte är beroende av t.ex. de skattskyldigas uppgifter om varornas värde. Det saknas incitament för den skatt-

[1407] 1969 års punktskatteutredning benämner detta som viktskattens "statiska egenskaper", se SOU 1970:37, s. 27.

[1408] I prop. 1993/94:25, s. 54, uppskattas att vid en årlig inflationstakt på 2 %, vilket i nuläget ter sig realistiskt, minskar det reala skatteuttaget under fem år med c:a 10 %. Vid högre inflation är minskningen givetvis större. Jfr även SOU 1970:37, s. 27.

[1409] Prop. 1993/94:25, s. 54.

[1410] Så sker exempelvis i Norge, se Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 58, Magnus Alhager, s. 61.

[1411] Se prop. 1993/94:25, s. 54–57.

[1412] Prop. 1993/94:25, s. 55.

[1413] Avskaffandet av indexeringen av alkohol- och tobaksskatterna motiverades dels med den numera låga inflationstakten, dels med att förändringar av dessa skatter borde prövas politiskt, se prop. 1997/98:150, s. 175.

[1414] Senaste förordning 1998:1626.

[1415] I lagtexten hänvisas endast till det "allmänna prisläget".

skyldige att exempelvis förfalska inköpsfakturor för att sänka skatten. Samtidigt kan en styckeskatt inspirera de skattskyldiga till andra metoder för att kringgå beskattningen. En särskild regel inom tobaksbeskattningen medför att extra långa cigaretter skall räknas som två eller flera.

Huvuddelen av de tillämpningsproblem som kan identifieras ligger emellertid på ett mer praktiskt plan. Flytande bränslen beskattas efter volym, men denna varierar beroende på temperaturen. Den nominella skattesatsen måste då fastställas vid en viss temperatur och denna är inom energibeskattningen 15°C. Vissa bränslen måste dock hålla högre temperatur under lagring och transport och i dessa fall måste skatten omräknas i förhållande till volymskillnaden. Vidare kan flytande bränslen innehålla vatten eller föroreningar som måste avräknas innan skatten fastställs.

Särskilda problem tillstöter när den beskattade varan endast utgör en beståndsdel i en annan produkt. För fastställande av svavelhalten hänvisas till privaträttsliga standardiseringar.

Även beskattning beräknad på den skattepliktiga produktens vikt kan vara problematisk om denna ingår som en komponent i en annan vara.

I flera fall finns ett samband mellan skatteregler och andra regelverk eller verksamheter, vilket underlättar fastställandet av skatt eller koordinerar det med andra aktiviteter som den skattskyldige ändå måste utföra. Skattepliktiga bränslen bokförs av de skattskyldiga vid 15°C. Svavelhalten i olja måste undersökas för att uppfylla miljörättsliga regler. Bekämpningsmedlen undersöks av kemikalieinspektionen. Avfall som tas emot i avfallsanläggning måste ofta vägas för att fastställa kostnaden för mottagning av det. Det är dock oundvikligt att det inte går att uppnå millimeterrättvisa vid fastställandet av skatt på bulkvaror beräknad på volym och vikt.

Avslutningsvis har styckeskatternas anknytning till varornas värde diskuterats. Det är huvudsakligen inom motorfordonsbeskattningen denna anknytning har varit avsedd. Erfarenheterna från både omsättningsskatten och försäljningsskatten på motorfordon visar att en sådan anknytning har varit svår att upprätthålla. Även om skatterna inte uttalat avses motsvara en andel av försäljningspriset är det ur fiskal synvinkel problematiskt om skatterna urholkas av inflationen. Särskilda kopplingar till konsumentprisindex utveckling finns numera endast i energiskattelagen. Den ger i viss utsträckning regeringen utrymme att påverka beskattningen på ett sätt som inte är förenligt med regeringsformens reglering.

7.3 Värdeskatter

7.3.1 Inledning

Generella indirekta skatter uttas regelmässigt som värdeskatter. Ifråga om mervärdesskatten är detta till följd av skattens konstruktion en nödvändighet. Man kan tänka sig enleds generella omsättningsskatter som beräknas styckvis, men detta medför att skattesatsen för samtliga beskattade varor måste listas i författningsform.[1416] Det är ovanligt att punktskatter uttas som värdeskatter. Vid en första anblick kan en värdeskatt uppfattas som mer "rättvis" än en styckeskatt, som inte korresponderar mot försäljningspriset på de beskattade varorna. De problem som kan befaras vid realisation av varupartier uppstår således inte vid en värdeanknuten skatteberäkning.[1417] Samtidigt är det givet att den nominella skattebelastningen kommer att variera beroende på i vilket affärsled den skattskyldige befinner sig. Så är emellertid även fallet med mervärdesskatten. Även om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt föreligger kommer föregående försäljningsleds vinstmarginaler att utgöra skatteobjekt i slutledet. Det är endast genom en ettledsskatt som alltid uttages i samma led, helst i detaljistledet, som en konkurrensneutral värdeskatt kan upprätthållas. Denna konkurrensneutralitet kan dock inte uppnås med en ettledsskatt, som för olika skattskyldiga tas ut i olika led. I senare led kommer då vinstmarginalen att läggas ovanpå skatten och någon proportionalitet i förhållande till konsumentpriset kan då inte uppnås.[1418] Skillnaden mellan en ettleds värdeskatt som uttas i tillverkningsledet och en styckeskatt ligger då i att skattebeloppet kan variera för värdeskatten, medan styckeskatten alltid förblir densamma. Eftersom proportionalitet i förhållande till konsumentpriset inte går att uppnå med värdeskatten framstår styckeskatten i normalfallet som minst lika lämplig ur neutralitets- och rättvisesynpunkt. Åtminstone är det nominella skattebeloppet alltid lika för dessa skatter.[1419]

7.3.2 Värdeskatter i äldre svensk rätt

Punktskatter konstruerade som värdeskatter tycks ha haft sin största utbredning i Sverige under tiden från andra världskriget och de två följande decennierna. Framförallt varuskatten, pälsvaruskatten samt försälj-

[1416] Så har skett ifråga om tullsatser, vilka tidigare i huvudsak beräknades styckevis.

[1417] Förutsatt att värdeskatten beräknas på det verkliga försäljningspriset.

[1418] Med Terras terminologi är skatten inte *rättsligt* neutral.

[1419] Jfr SOU 1970:37, s. 27. Jag bortser här från situationer lika den som beskrivits i avsnitt 7.2.5, där en styckeskatt avsetts vara proportionell mot försäljningspriset, men denna avsikt inte uppnåtts, jfr även SOU 1970:37, s. 35 och 43.

ningsskatten motiverades huvudsakligen som lyxskatter, och kan ses mot bakgrunden av ett uppdämt behov av en ännu inte införd generell indirekt beskattning. Dessa skatter var emellertid tämligen heterogent uppbyggda. Varuskatten på choklad och konfektyr beräknades ursprungligen på det pris tillverkaren i allmänhet betingade sig vid försäljning till detaljhandlare eller, när försäljning till detaljhandlare inte förekom, på det pris tillverkaren kunde ha antagits betinga sig om sådan försäljning förekom. I de sistnämnda fallen beräknades skatten på en viss procent av konsumentpriset.[1420] Hänsyn togs inte till rabatter och liknande, utan konsumentpriset utgjorde ett rent "katalogpris".[1421] Prissättningen av de skattepliktiga varorna gjordes genom ett "bruttoprissystem", vilket i praktiken innebar att fabrikanterna styrde prissättningen ända fram till konsumentledet.[1422] När detta prissystem slopades 1953 ändrades beskattningsvärdet till att utgöra det lägsta pris exklusive skatt som den skattskyldige tog ut vid försäljning i större poster till återförsäljare med vilken han eller hon inte stod i intressegemenskap, eller det pris som den skattskyldige kunde antas ta ut vid en sådan försäljning.[1423] Detta sätt att bestämma beskattningsvärdet visade sig leda till förfarande från de skattskyldiga för att nedbringa beskattningsvärdet.[1424] Tillsammans med andra tillämpningsproblem ledde detta till en övergång till viktbeskattning.

Skatteberäkningen som användes för varuskatt på tekniska preparat utvecklades identiskt med beräkningen av skatten på choklad och konfektyr fram till 1962, då den beroende på en annan branschstruktur ändrades tillbaka till det ursprungliga förfarandet. En viktskatt avvisades för dessa varor med hänvisning till att en sådan beskattning inte skulle vara tillräckligt likformig i förhållande till varornas värden.[1425] För att kunna tillämpa en värdebeskattning fordrades emellertid en omfattande normgivning i rekommendationsform från RSV.[1426] Som huvudregel, dvs. vid försäljning från den skattskyldige till detaljist, beräknades skatten på den skattskyldiges listpris exklusive mervärdesskatt.[1427] Denna huvudregel kompletterades med två hjälpregler, varav den första berörde försäljning

[1420] SOU 1970:37.
[1421] Prop. 1953:128, s. 11.
[1422] Prop. 1953:128, s. 12–13, SOU 1970:37, s. 13.
[1423] Se SOU 1970:13, s. 13.
[1424] Se SOU 1970:13, s. 18–19.
[1425] SOU 1970:13, s. 35.
[1426] Sista utfärdade produkten var RSV Ip 1984:28.
[1427] RSV Ip 1984:28, avsnitt 4.2. Se även SOU 1989:35, s. 312. Av RÅ 1944 ref 2 framgår att det var priset enligt de vid avtalsslutet gällande prislistorna som utgjorde beskattningsunderlag. RÅ 1959 Fi 141 rörde ett fall då ett varuparti sålts till ett lägre pris än vad som angivits vid tulltaxering, detta medförde ingen rätt till nedsättning.

till partihandlare, där beskattningsvärdet utgjordes av partihandlarnas priser till detaljister.[1428] Vid försäljning direkt till konsument reducerades beskattningsvärdet för att motsvara priset från den skattskyldige till detaljist.[1429] Beskattningsvärdet utgjorde 37 % resp. 45 % av konsumentpriset beroende på de skattepliktiga varornas distributionsstruktur. Beskattningsvärdet fick inte minskas med eventuella rabatter.[1430]

Bristande korrelation mellan vikt och värde bidrog till att även försäljningsskatten på guldsmedsvaror uttogs som värdeskatt, trots att detta i vissa fall ledde till oönskade konsekvenser.[1431] Konstnärligt guldsmedsarbete drabbades nämligen särskilt hårt av värdeskatten. Försäljningsskatten uttogs på det egentliga försäljningspriset.

Pälsvaruskatten beräknades på av kontrollstyrelsen fastslagna beskattningsvärden.[1432] Skatten orsakade p.g.a. de skattepliktiga varornas karaktär stora praktiska problem och uttogs vidare på ett sätt som diskriminerade importerade varor.

7.3.3 Tobaksskatt

I samband med införandet av tillverkningsmonopol på tobaksvaror infördes en värdeskatt på dessa varor.[1433] Denna beräknades på ett av monopolet fastställt detaljistpris, *priskurantpriset*, vilket särskilt angavs på varje konsumentförpackning.[1434] Av statsfinansiella skäl kompletterades denna värdeskatt efter några år med en styckeskatt.[1435] Denna styckeskatt inräknades i priskurantpriset och utgjorde således en del av beskattningsunderlaget för värdeskatten. Som argument för denna lösning anfördes att progressionen minskade jämfört med vid en höjning av värdeskatten.[1436] Denna "dubbelbeskattning" av tobak kvarstod tills tobaksmonopolets avskaffande i början av 1960-talet, då den ersattes med en ren

[1428] RSV Ip 1984:28, avsnitt 4.3.2. Denna regel tillämpades i rättsfallet RÅ 1955 Fi 323.
[1429] RSV Ip 1984:28, avsnitt 4.3.3.
[1430] I RÅ 1944 Fi 771 fann Regeringsrätten att när en skattskyldig tillämpade två priser för olika kunder utgjorde det högre priset beskattningsvärdet.
[1431] SOU 1970:13, s. 41–44.
[1432] Se SOU 1970:37, s. 45–48.
[1433] Prop. 1914:254, s. 112–116.
[1434] 17–19 §§ K. F. 1914:436 angående statsmonopol å tobakstillverkningen i riket.
[1435] K. F. 1922:67 angående särskild skatt å tobaksvaror. Styckeskatten baserades på ett förslag från jourhavande direktören för AB Svenska tobaksmonopolet, ingenjören P. Nordenfelt, se prop. 1922:14, s. 3.
[1436] Prop. 1922:14, s. 5. Att en sådan progression inte ansågs önskvärd bör ses mot bakgrunden att ett uttalat syfte med skattereglerna var att skydda inhemsk produktion.

styckebeskattning i GLTS, vilken uttogs tills punktharmoniseringen i samband med det svenska EU-inträdet.[1437]

Det gemenskapsrättsliga tobaksskatteregelverket som den svenska beskattningen sedermera anpassades efter måste ses mot bakgrund av att skatteharmoniseringen ursprungligen endast utgjorde ett delproblem inom tobaksområdet.[1438] Den sydeuropeiska tobaksproduktionen var inlemmad i den gemensamma jordbrukspolitiken (CAP). Flera medlemstater upprätthöll statliga tobaksmonopol. De tobaksproducerande staterna uttog i allmänhet tobaksskatten som en värdeskatt, vilket ansågs gynna den inhemska produktionen.[1439] Hos övriga medlemsstater dominerade styckeskatter. För att utjämna skillnader mellan de olika staternas cigarettbeskattning infördes genom det första tobaksskattedirektivet en lösning påminnande om den svenska "dubbelbeskattningen".[1440] Medlemsstaterna förpliktigades att på cigaretter utta dels en värdeskatt beräknad på ett maximalt *detaljhandelspris*, dels en styckeskatt per cigarett.[1441] Avsikten med denna konstruktion var densamma som med den svenska "dubbelbeskattningen", att mildra progressionen, vilket framgår av preambeln till direktivet:

> "Whereas, as regards cigarettes, the abovementioned objective is best achieved by a system which provides for a degression in the incidence of the tax and whereas for this purpose, the tax imposed on these products should consist of a proportional excise duty combined with a specific excise duty, the amount of which is fixed by each member state in accordance with community criteria;"

Proportionerna mellan värde- och styckeskatten fastslogs inte i direktivet och öppnade upp för medlemsstaterna att sätta styckeskatten enligt eget gottfinnande till mellan fem och sjuttiofem procent av den sammanlagda stycke- och värdeskatten på cigaretterna.[1442] Ett andra direktiv ändrade dessa proportioner till mellan fem och femtiofem procent av den sammanlagda stycke-, värde- och mervärdesskatten på produkten.[1443] Vid punktskatteharmoniseringen 1992 fastslogs en miniminivå för de sammanlagda stycke- och värdeskatterna på 57 % av detaljhandelspriset in-

[1437] Som ett kuriosum kan nämnas att *alkoholbeskattningen* under en lång period fram till början av 1990-talet var konstruerad på ett likartat sätt, se avsnitt 7.5.3.
[1438] Se Farmer & Lyal, s. 228–229, Kay & Keen, s. 86–87, Kopits, s. 37–38, Lee m.fl., s. 35–38.
[1439] Denna inställning kan då ses som den motsatta jämfört med ingenjör Nordenfelts, enligt vilken inhemska varor missgynnades av värdeskatter.
[1440] Dir. 72/464/EEC.
[1441] Art. 4, 1 p., dir. 72/464/EEC.
[1442] Art. 8, 2 p., dir. 72/464/EEC. Numera art. 13, 2 p., dir. 95/59/EG.
[1443] Dir. 77/805/EEC. Numera art. 16, 2 p., dir. 95/59/EG.

klusive mervärdesskatt.[1444] Denna miniminivå skall beräknas på priset på cigaretter i den mest efterfrågade priskategorin, baserat på uppgifter sammanställda den 1 januari varje år. Ett uppfyllande av gemenskapsrättens krav kan således innebära att skattesatserna måste justeras årligen. Särskilda regler har införts som medger att medlemsstaterna skjuter upp skattehöjningar till nästföljande år.[1445] Det stod emellertid klart vid tidpunkten för Sveriges inträde i EU att det inte var möjligt att uppnå 57 %-nivån, utom genom kraftigt höjd tobaksskatt, sänkt mervärdesskatt eller sänkta vinstmarginaler i handeln.[1446] Sverige beviljades vid inträdet ett fyraårigt undantag från kravet på en minimipunktskatt på 57 % av prisnivån på de mest efterfrågade produkterna, vilket sedermera har förlängts t.o.m. år 2002.[1447] Kommissionen har nyligen föreslagit att medlemsstater med höga tobaksskatter skall undantas från 57 %-regeln.[1448]

Tillverkaren eller importören har själv rätt att fastställa det maximala detaljhandelspriset på varan.[1449] Detta pris skall på produkter som säljs på den svenska marknaden återges på förpackningen.[1450] I SOU 1994:74 föreslogs ett särskilt stadgande om att restauranger skulle få lägga serveringsavgifter ovanpå detaljhandelspriset, men detta stadgande intogs inte i propositionen efter avrådan från RSV.[1451] Den enda sanktionen i svensk rätt mot att någon säljer cigaretter till ett pris överstigande detaljhandelspriset är att skatt skall beräknas på försäljningspriset som om detta utgjort detaljhandelspriset.[1452]

I exempelvis Tyskland är inte endast försäljning över detaljhandelspriset förbjuden, utan även, med vissa undantag, försäljning under detaljhandelspriset.[1453] Detta pris får då således karaktären av ett fast pris på de aktuella produkterna.[1454] Sådana priser är, så länge de fastställs av tillverkaren eller importören efter eget skön, inte otillåtna enligt gemenskapsrätten. EG-domstolen har dock fastslagit att sådana fasta priser kan strida mot förbudet mot kvantitativa restriktioner i art. 28 (30).[1455] Möjligheten

[1444] Art. 2, dir. 92/79/EEG.

[1445] Art. 2 a, dir. 92/79/EEG, införd genom art. 1, dir. 99/81/EG.

[1446] SOU 1994:74, s. 89–93, prop. 1994/95:56, s. 78–80.

[1447] Art. 3, dir. 92/79/EEG, ändrad genom art. 1, dir. 99/81/EG. Skattenivån får emellertid inte understiga den som uttogs den 1 augusti 1998.

[1448] KOM (2001) 133 slutlig, s. 13.

[1449] Art. 9, 1 p., dir. 95/59/EG, 3 § 1 st. § LTS.

[1450] 4 § LTS. Se även SOU 1994:74, s. 94–96, prop. 1994/95:56, s. 81–82.

[1451] SOU 1994:74, s. 17 och 94, prop. 199495:56, s. 62–63.

[1452] 5 § 1 st. LTS.

[1453] 24–26 §§ TabStG. Se även Peters, s. 279–281.

[1454] En sådan ordning i svensk rätt välkomnades av en remissinstans vid utarbetandet av LTS, se prop. 1994//95:56, s. 62.

[1455] 13/77 *INNO v ATAB* [1977] ECR 2115, 177-178/82 *van den Haar* [1984] ECR 1797. Se även Quitzow, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, s. 374–378.

för tillverkare eller importör att själv välja detaljhandelspris begränsas emellertid av en rätt för medlemsstaterna övervaka prisnivåer samt att fastställa en skala ("prisband") av detaljhandelspriser för varje grupp av tobaksprodukter.[1456] Dessa regler innebär dock inte någon rätt för medlemsstaterna att själva fastställa priserna.[1457] De kan inte heller hindra importörer från att sätta detaljhandelspriserna under dessa skalor.[1458] Vidare har EG-domstolen i ett par rättsfall fastslagit att även om möjligheten till fri prisbildning begränsas genom skatteregler är det inte tillåtet för handlare och branschorganisationer att ytterligare förhindra fri prisbildning genom konkurrenshindrande överenskommelser.[1459]

För övriga tobaksprodukter, dvs. cigarrer, cigariller samt rull- och röktobak, har medlemsstaterna rätt att välja mellan värde- eller styckeskatter eller en kombination av dessa.[1460] Styckeskatter kan antingen tas ut per enhet eller efter vikt. Endast minimiskattesatser är fastställda för dessa produkter. Värdeskatter eller kombinerade skatter förutsätter att detaljhandelspris fastställes även i dessa fall.[1461] Den svenska lagstiftaren har konsekvent valt att ta ut styckeskatter på andra produkter än cigaretter, vilka för cigarrer och cigariller uttas per enhet och för röktobak per kilogram.[1462] Avsikten har varit minimera de förändringar som gjordes vid harmoniseringen av punktskattelagarna.[1463]

7.3.4 Reklamskatt

Medan tobaksskatten utgör en kombination av värde- och styckeskatt är det i dagsläget endast reklamskatten som kan sägas ha en renodlad konstruktion som värdeskatt. Även den annonsskatt som föregick reklamskatten uttogs som en värdeskatt. Med hänsyn tagen till skatteobjektets

[1456] Art. 5, dir. 72/464/EEC, numera art. 9, dir. 95/59/EG. Se även SOU 1994:74, s. 56. Den svenske lagstiftaren har valt att inte införa sådana prisband i intern rätt. Tobaksprodukterna inordnades i GLTS i olika viktgrupper med skiljda skattesatser och man kan möjligen tänka sig att man ersatt dessa viktgrupper med prisband.

[1457] Se 90/82 *Commission v French Republic* [1983] ECR 2011, C-216/98 *Kommissionen v Republiken Grekland* [2000] REG I-8921. Se även Quitzow, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, s. 376–377.

[1458] Se C-287/89 *Commission v Belgium* [1991] ECR I-2233 och C-306/91 *Commission v Italy* [1993] ECR I-2133. I fallet 78/82 *Commission v Italy* [1983] REG 1955 befanns dock medlemsstaterna ha rätt att offentligt reglera handelsmarginalen för tobakshandlare, se Quitzow, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, s. 376–377.

[1459] 209–215, 218/78 *Landewyck v Commission* [1980] ECR 3125, 240–242, 261–262, 268–269/82 *Stichting Sigarettenindustrie v Commission* [1985] ECR 3831.

[1460] Art. 3, 1 p., dir. 92/80/EEG.

[1461] Kombinerade skatter uttas exempelvis i Finland och Tyskland.

[1462] 8 § LTS.

[1463] SOU 1994:74, s. 75 och 97, prop. 1994/95:56, s. 83.

karaktär kan knappast någon annan lösning komma ifråga.[1464] Värdet av t.ex. en annons varierar ju inte bara efter dess storlek, utan även efter dess förväntade upplaga eller genomslag, vilket medför att en styckeskatt beräknad per annons eller på annonsernas storlek riskerar att korrelera dåligt mot värdet.

Reklam är sällan föremål för flerledstransaktioner, vilket medför att de neutralitetsproblem som ofta aktualiseras ifråga om värdeskatter inte är relevanta för reklamskatten. Värdebeskattningen ger dock upphov till ett antal komplikationer. Avsikten med detta avsnitt är att undersöka de gränsdragningar som blir en följd av dessa komplikationer. Inledningsvis kan konstateras att det inte är självklart vad som skall utgöra beskattningsunderlag. I förarbetena till annonsskatten framhölls detta:[1465]

> "Av vad nu anförts framgår att en annons utgör slutresultatet av flera olika insatser, som var för sig kan medföra särskilda kostnader för annonsören. Härunder faller utformning av en annons, inbegripet s.k. annonsackvisition, och slutligen själva publiceringen eller upplåtelsen av utrymme för annonsens publicering i annonsorganet."

Av praktiska skäl konstruerades skatten dock som en värdeskatt på vederlaget för annonsen. Denna lösning överflyttades sedermera till RSL.

Skatt på annons i allmän nyhetstidning utgår med 4 % och på annan skattepliktig reklam med 11 % av beskattningsvärdet.[1466] Det finns således anledning att undersöka hur gränsdragningen skall göras mellan allmänna nyhetstidningar och andra tidningar. Med allmän nyhetstidning avses en *periodisk publikation* av dagspresskaraktär som utkommer med minst ett nummer varje vecka och som inte utgör annonsblad.[1467] Vad som avses med dagspresskaraktär preciseras inte i RSL eller dess förarbeten. RSV hänvisar i sin handledning till presstödsförordningen och till förarbeten inom detta rättsområde.[1468] Som dagstidning definieras i 6 § presstödsförordningen (1990:524):

[1464] Även reklamskatter i andra länder synes ha varit utformade som värdeskatter, se SOU 1972:6, s. 84. En annan sak är att en värdeberäknad beskattning skulle kunna utformas på ett annat sätt, t.ex. som ett avdragsförbud inom inkomst- eller mervärdesbeskattningen eller som pålaga som belastar annonsköparna, se SOU 1972:6, s. 85–86.

[1465] Prop. 1971:28, s. 8.

[1466] 12 § RSL.

[1467] 1 § 2 st. 5 p. RSL. Med en periodisk publikation avses en publikation som enligt utgivningsplan utkommer med minst fyra nummer per år och som inte utgör en reklamtrycksak, 1 § 2 st. 4 p. RSL. I rättsfallet RÅ82 Aa 211 fann Regeringsrätten att en annonstidning som utkommit med två nummer och sedan lagts ner inte utgjorde en periodisk publikation.

[1468] RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 301.

"En allmän nyhetstidning eller publikation av dagspresskaraktär med reguljär nyhetsförmedling eller allmän-politisk opinionsbildning. Den skall normalt komma ut med minst ett nummer per vecka och ha ett innehåll som i huvudsak är skrivet på svenska samt i huvudsak distribueras inom landet. Den skall vidare komma ut under ett eget namn och dess egna redaktionella innehåll skall utgöra minst 51 % av dess totala redaktionella innehåll. Med dagstidning avses inte en tidning som normalt kommer ut med ett eller två nummer per vecka och vars redaktionella innehåll till övervägande del är inriktat på avgränsade intresseområden eller delar av samhället såsom näringsliv och affärsverksamhet, konsumentpolitik, miljöfrågor, idrott, friluftsliv eller frågor med anknytning till kyrkoliv och religion."

Allmänna nyhetstidningar var tidigare befriade från mervärdesskatt, men är numera belagda med den lägsta mervärdesskattesatsen.[1469] Eftersom det aktuella mervärdesskatterättsliga lagrummet är formulerat på ett nästan identiskt sätt jämfört med motsvarande regel i RSL är det av intresse att undersöka den praxis som föreligger rörande denna regel.[1470] I två rättsfall har tidningar tryckta på annat språk än svenska inte funnits utgöra allmänna nyhetstidningar. Notismålet RÅ82 Aa 58 rörde en engelskspråkig veckotidskrift, vilken befanns ha en sådan avgränsning i urval av nyheter och ämnesområden att den inte kunde anses ha dagspresskaraktär. RÅ83 1:12 rörde den tyska veckotidningen Die Zeit, i vilken nyhetsrapporteringen befanns vara underordnad artiklar med kommentarer och bakgrundsmaterial. I ingetdera av fallen synes språkfrågan ha tillmäts betydelse, vilket medför att uttalandet avseende denna fråga i ovan återgivna stycke ur presstödsförordningen inte kan sägas vara relevant för den mervärdesskatterättsliga bedömningen.[1471] En huvudsaklig beståndsdel av kommentarer och analyser har medfört att även de tidningar som prövats i RÅ83 Aa 81 samt RÅ84 Aa 131 inte bedömts utgöra allmänna nyhetstidningar. Inte heller tidningar som huvudsakligen bevakat vissa specialområden eller innehållit opinionsbildning i viss riktning har bedömts som allmänna nyhetstidningar.[1472]

Med annonsblad, vilka inte heller skall räknas som allmänna nyhetstidningar, avses periodiska publikationer som innehåller annonser och som till övervägande del tillhandahålles gratis eller till pris som avsevärt understiger vad som är skäligt.[1473] Definitionen av annonsblad är inte bara av intresse för gränsdragningen mellan allmänna nyhetstidningar

[1469] 7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML.
[1470] Annonsblad är inte undantagna från detta lagrum.
[1471] I ett annat sammanhang uttalar skatteutskottet att reglerna för presstöd inte behöver sammanfalla med de reklamskatterättsliga, se SkU 1974:34., s. 16–17.
[1472] RÅ79 Aa 219, RÅ81 Aa 131, RÅ82 Aa 59 samt RÅ84 Aa 150.
[1473] Anv. till 24 § RSL.

och annonsblad, utan även mellan annonsblad och reklamtrycksaker, av vilka de senare numera inte är skattepliktiga, samt mellan annonsblad och dagpress, populärpress och fackpress, vilka i stor utsträckning är berättigade till återbetalning av reklamskatt.[1474] Av intresse i detta sammanhang är dock endast gränsdragningen mellan högbeskattade annonsblad och lågbeskattade nyhetstidningar.[1475] Av förarbeten framgår att den skatterättsliga definitionen av annonsblad kan vara vidare än en normalspråklig.[1476] Gränsdragningen mellan annonsblad och annan press har uppfattats innebära att en periodisk publikation vars upplaga minst till hälften betalas genom abonnemang eller lösnummerförsäljning räknas som annan press.[1477] Detta leder då till att även andra tidningar än utpräglade annonsblad kan komma att räknas som sådana.[1478] Att priset för en publikation skall vara skäligt för att den inte skall betraktas som en annonstidning innebär inte att det måste stå i proportion till framställningskostnaderna, utan är endast avsett att förhindra att publikationen åsätts ett symboliskt pris i syfte att undgå regeln om gratisutdelning.[1479]

Särskilda regler har givits för beräkning av beskattningsvärdet. Detta utgörs som huvudregel av vederlaget, med vilket avses det avtalade priset.[1480] Kompletterande regler och praxis finns för beräkning av vederlaget om rabatter, factoring-, växel- och faktureringsavgifter och förmedlingsprovision har beräknats på det.[1481] För det fall vederlag utgår både för skattepliktig reklam och annat skall en uppdelning göras mellan den del som skall utgöra beskattningsvärde och den övriga delen.[1482] En särskild genomgång av dessa regler leder emellertid utöver syftet med framställningen, vilken endast är att exemplifiera de problem värdebeskattningen kan medföra.

Vederlaget exklusive reklam- eller mervärdesskatt utgör beskattningsunderlag.[1483] De i lagtexten angivna skattesatserna multipliceras således med detta beskattningsunderlag. Har vederlaget angivits inklusive reklam-

[1474] 24 § RSL. Se avsnitt 8.3.3.

[1475] För att utgöra ett annonsblad måste det väsentliga syftet med det vara att främja avsättning av andra än utgivarens varor och tjänster, RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 303. Se även RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 310–313

[1476] SkU 1974:34, s. 16.

[1477] SkU 1974:34, s. 16.

[1478] I rättsfallet RRK R73 1:53, vilket rörde äldre lagstiftning, befanns emellertid en lokaltidning som till 50 % bestod av annonser och som till större delen delades ut gratis inte utgöra ett annonsblad.

[1479] SkU 1974:34, s. 17.

[1480] 13 § 1 st. RSL samt 1 st. anv. till 13 §.

[1481] Se 2 st. anv. till 13 § RSL samt RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 357–361.

[1482] 3 st. anv. till 13 § RSL samt RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 361–363.

[1483] 13 § 3 st. RSL.

skatt utgör skattens andel av priset 3,85 %, resp. 9,91 % beroende på skattesats.[1484] Rättsfallet RRK R78 1:5 rörde frågan hur skatt skall beräknas då den inte redovisats på fakturan och inte heller deklarerats för beskattningsmyndigheten. Regeringsrättens majoritet fann att skatten skulle beräknas som om den ingick i det fakturerade vederlaget, dvs. vid denna tidpunkt med 9,09 % (10 %).[1485]

Har vederlag inte utgått skall reklamskatten beräknas på skäligt värde.[1486] Detta skall beräknas på samma sätt som saluvärde enligt 61 kap. IL.[1487] Vad som utgör vederlagsfria annonser har prövats i några rättsfall. RÅ 1973 A 381 rörde redaktionell text där läsaren inbjöds att köpa varor genom tidningen. Denna text befanns utgöra skattepliktiga annonser. Liknande text prövades i RÅ 1974 A 790, där säljaren av de utbjudna varorna stod i ekonomisk intressegemenskap med tidningsutgivaren. Rättsfallet RÅ 1974 A 791 rörde s.k. "gluggannonser", dvs. annonser för andra tidningar som utgavs av utgivaren för den aktuella tidningen som införts vederlagsfritt på lediga utrymmen. Även i dessa båda fall var annonserna skattepliktiga.[1488] De bör rimligen ses som en form av egna uttag.

7.3.5 Sammanfattning och utvärdering

Undersökningen av värdeberäknade svenska punktskatter har visat att det i nuläget endast är reklamskatten som kan betraktas som en genuin sådan skatt. Den historiska genomgången har visat att ettleds värdeskatter sällan beräknas på det egentliga försäljningsvärdet. För att upprätthålla någon form av neutralitet i ettledsbeskattningen måste skatten beräknas på särskilda prislistor, eller omräknas beroende på i vilket försäljningsled den uttas.

Beträffande tobaksskatten kan konstateras att kompromisserna mellan olika medlemsstaters intressen lett till ett komplicerat regelverk med betydande möjligheter till nationella variationer.[1489] Tobaksbeskattningens traditionella nära koppling till offentliga monopol har varit en bidragan-

[1484] Se RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 356.

[1485] Jfr RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 356. Regeringsrättens minoritet ansåg däremot att det bevisats i målet att vederlaget inte avsågs inkludera reklamskatten, varför denna skulle beräknas med 10 % på vederlaget.

[1486] 13 § 3 st. RSL.

[1487] 4 st. anv. till 13 § RSL.

[1488] Annonser för den publikation där annonsen är införd är däremot inte skattepliktiga, se 4 § 3 st. RSL.

[1489] Jfr Jarsombeck, ZfZ 1997, s. 227, som framhåller att regelverket är komplicerat även för experter.

de orsak till detta. Komplexiteten i 57 %-regelns koppling till mervärdesskatten belyses av Jarsombeck.[1490] Vid mervärdesskattehöjningar stiger detaljhandelspriset, vilket medför att värdeskatten stiger.[1491] Höjs tobaksskatten, stiger med automatik mervärdesskattebelastningen av varan:

> "Man könnte diesen bemerkenswerten Fall als steuerlichen "Ping-Pong-Effekt" oder sogar steuerliche Selbstbefruchtung bezeichnen."

Bortsett från dessa effekter kan 57 %-regeln leda till behov av ständiga justeringar av skattesatserna, vilket knappast kan anses som önskvärt ur varken fiskus eller de skattskyldigas perspektiv. De av tillverkaren eller importören fastslagna detaljhandelspriserna bör vidare leda till minskad konkurrens i detaljistledet. Vidare skiljer sig skattebelastning mellan cigaretter i "den mest efterfrågade kategorin" och andra cigarettmärken, vilka inte behöver uppfylla 57 %-regeln.[1492] Eftersom skatten inte beräknas på det egentliga försäljningspriset, utan det fastslagna detaljhandelspriset, kan man ifrågasätta om skatten överhuvudtaget utgör en värdeskatt. För det fall att priserna på en produkt varierar i detaljistledet framstår skatten snarare som en styckeskatt på ett fixerat belopp per paket.

Reklamens karaktär medför att den sällan är föremål för flerledstransaktioner och neutralitetsproblemen begränsas därmed. I övrigt framstår skatteberäkningen som lika komplicerad som det övriga reklamskatterättsliga regelverket. Skatten utgår med olika skattesatser beroende på i vad för slags publikation annonsen skall placeras. Detta medför problem att klassificera enskilda publikationer. Som visats kan argument för dessa klassificeringar i huvudsak hämtas från mervärdesskatterättslig praxis, möjligen även från förarbeten och praxis rörande presstöd. Även beräkning av vederlaget för den skattepliktiga reklamen kan medföra problem. En särskild komplikation med värdeskatter framträder vid egna uttag. En hänvisning till inkomstskattelagens värderingsregler minskar den punktskatterättsliga komplexiteten, men behöver inte innebära att svåra bedömningsfrågor undvikes.

Sammanfattningsvis ter sig punktskatter beräknade som värdeskatter som betydligt mer svåradministrerade än styckeskatter eller den generella mervärdesskatten. Argumenten mot värdeberäknade punktskatter är ungefärligen desamma som mot generella ettledsskatter. EG-domstolen har i ett par rättsfall talat om värdeskatternas *multipliceringseffekt*, dvs. att prisförändringar i tillverknings- eller distributionsleden multipliceras

[1490] Jarsombeck, ZfZ 1997, s. 228.

[1491] För svenskt vidkommande är den värdeberäknade tobaksskatten den enda punktskatt där mervärdesskatten ingår i beskattningsunderlaget, se 2 och 3 §§ LTS. Jfr även 13 § 3 st. RSL, där det uttryckligen anges att annan statlig skatt inte ingår i beskattningsvärdet.

[1492] Detta är förmodligen också avsikten, jfr SOU 1994:74, s. 89.

med skattsatsen och orsakar större prishöjningar i konsumentledet.[1493] Denna effekt är också orsaken till att olika stater ibland har funnit att värdeskatter gynnar inhemska produkter, ibland missgynnar dem.

7.4 Skatteplikt vid viss användning

7.4.1 Inledning

Det har tidigare i studien poängterats att svensk skatterätt normalt inte innehåller regler med innebörden att ett skatteobjekt blir skattepliktigt vid en viss tidpunkt, utan frågan om tidpunkten för skatteuttaget avgörs med reglerna för skattskyldighetens inträde. En i övrigt skattepliktig vara kan emellertid vara undantagen skatteplikt om den används för ett visst ändamål. Likaledes kan produkter som generellt inte är skattepliktiga vara så vid viss användning. Det kan således finnas en tidsaspekt kopplad till skatteplikten vid ettledsskatter. Denna har emellertid ingen självständig betydelse. Att en vara blir skattepliktig vid viss användning förutsätter givetvis att skattskyldigheten inträder för den som utpekas som skattskyldig i lagtexten. Undantag från skatteplikt vid viss användning kan emellertid tekniskt utformas antingen som undantag från skatteplikt eller som att skattskyldigheten inte inträder för en viss transaktion. Om detta innebär någon skillnad i sak kommer att undersökas i följande delkapitel.

Undantagen från skatteplikt tillhör de lagtekniskt mest komplicerade inslagen i punktskatteförfattningarna. Vidare framstår flera av reglerna som svårtillämpade och svårkontrollerade.

7.4.2 Energiskatt

Energibeskattningen har traditionellt innehållit ett antal olika undantag från de generella skattepliktsreglerna inom området. Förklaringarna till detta är flera. Beskattningen har endast varit avsedd att belasta energi, och vissa skattepliktiga produkter kan användas både för energiproduktion och för andra ändamål. Särskilda undantag eller skattenedsättningar har av näringspolitiska eller miljömässiga skäl funnits för olika verksamheter. Energi åtgår ibland för produktion av annan energi och av neutralitetsskäl bör då en dubbelbeskattning elimineras. Drivmedelsbeskattningen byggde tidigare på en intresseprincip, vilket medförde att endast bräns-

[1493] 209–215, 218/78 *Landewyck v Commission*, grunderna 127, 240–242, 261–262, 268–269/82 *Stichting Sigarettenindustrie v Commission*, grunderna 41–43.

le som konsumerades vid färd på allmän väg beskattades.[1494] De flesta av dessa undantag har av tradition utformats som avdrag. Både i tidigare och nuvarande lagstiftning har dock förekommit och förekommer rena undantag från skatteplikt. Dessa kommer att undersökas i följande avsnitt. Omfattningen av och komplexiteten i energiskattelagstiftningen i kombination med att området undersökts grundligt av Eriksson medför att framställningen kommer att koncentreras.[1495]

Skattebeläggningen av vissa produkter då de används som bränslen, s.k. *substituerande* bränslen, leder till en tudelning av de skattepliktiga varorna i *direkt* och *indirekt* skattepliktiga bränslen. Denna tudelning följer av gemenskapsrätten, som föreskriver att skatt skall tas ut dels på andra mineraloljor än de som listas i mineraloljedirektiven och som används som brännolja eller motorbränsle, dels på andra produkter som säljs som motorbränsle eller bränsletillsats.[1496] De direkt skattepliktiga bränslena listas med KN-nummer i en särskild paragraf.[1497] Flertalet sedvanliga bränslen som t.ex. bensin, diesel, eldningsolja, naturgas och kol räknas som direkt skattepliktiga. Skatteplikten för de indirekt skattepliktiga bränslena regleras i 2 kap. 3 och 4 §§ LSE.[1498] Dessa lagrum är unika i ett avseende, de innehåller inga skattesatser utan anger endast att de indirekt skattepliktiga bränslena skall beskattas med samma belopp som för motsvarande direkt skattepliktiga bränsle. Avsikten är att dessa bränslen skall beskattas på ett neutralt sätt i förhållande till de bränslen de substituerar, t.ex. som bensin när de används för drift av en bensinmotor.[1499] Vid harmoniseringen av den svenska energiskatten ansågs det önskvärt att så få produkter som möjligt räknades som direkt skattepliktiga, eftersom dessa med automatik omfattas av suspensionsordningen.[1500] Flera av de indirekt skattepliktiga bränslena är produkter som normalt inte uppfattas som bränslen, t.ex. vaselin, mineralvax eller oljebaserade preparat för behandling av textil och läder.[1501] Det hade då varit orimligt att varor som endast i undantagsfall används som bränsle omfattades av suspensions-

[1494] Se Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 82. Överväganden över hur fordonsbeskattningen borde utformas för att utgöra en prissättning av vägtjänster gjordes exempelvis i SOU 1969:45.

[1495] Se Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, särskilt s. 79–96.

[1496] Art. 2, 2–3 p., dir. 92/81/EEG.

[1497] 2 kap. 1 § LSE.

[1498] Avsikten har varit att formuleringarna i dessa lagrum skall motsvara de nämnda direktivreglerna, se SOU 1994:85, s. 225, prop. 1994/95:54, s. 90.

[1499] SOU 1994:85, s. 225, prop. 1994/95:54, s. 91.

[1500] Prop. 1994/95:54, s. 53.

[1501] Se RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 154–156, för en listning av de indirekt skattepliktiga preparaten.

ordningen.[1502] Reglerna är emellertid svårkontrollerade för det fall de indirekt skattepliktiga produkterna används som bränsle. Skattskyldigheten inträder vid den ändrade användningen.[1503]

Omvänd är situationen då direkt skattepliktiga produkter avses användas för icke skattepliktiga ändamål. För att möjliggöra för andra än skattskyldiga aktörer att använda produkterna skattefritt har inom svensk energibeskattning icke skattskyldiga aktörer haft möjlighet att mot *försäkran* köpa in obeskattade varor.[1504] Försäkranssystemet har uppfattats som svårkontrollerbart. Någon kontroll utöver de uppgifter som lämnas i försäkringarna synes inte förekomma.[1505] Regeringen har föreslagit att försäkranssystemet ersätts med ett krav på godkännande av aktörer som skall vara berättigade att köpa in skattefria varor.[1506]

Ett av de mest svårlösta problemen inom energibeskattningen har varit den differentierade beskattningen av diesel beroende på användningsområde. Bakgrunden kan sägas vara drivmedelsbeskattningens ursprung i en intresseprincip och ett (svårförverkligat) önskemål om neutralitet mellan diesel och bensin som fordonsbränslen.[1507] Diesel som inte användes för detta ändamål var tidigare skattefritt och sedermera belagt med lägre skattesats.[1508] Under en lång tidsperiod uttogs skatten som en direkt konsumtionsskatt, varvid fordonsägarna var skatt- och deklarationsskyldiga.[1509] Denna ordning medförde emellertid betydande kontrollsvårigheter och omfattande skattefusk.[1510] En reformering av beskattningen i början av sextiotalet ledde till att skattskyldighet endast ålades registrerade tillverkare, importörer och förbrukare.[1511] Samtidigt infördes försäkranssystemet som medgav att icke skattskyldiga personer kunde köpa in

[1502] I Grekland, Tyskland och Spanien har man däremot tolkat det som att även indirekt skattepliktiga produkter omfattas av suspensionsordningen, se SOU 1994:85, s. 66–67, prop. 1994/95:54, s. 53. Genom ändringar i mineraloljedirektiven har man sedermera klargjort vilka varor som skall omfattas av suspensordningen, se art. 2 och 2 a, dir. 92/81/EEG i deras lydelse enligt dir. 94/74/EG.

[1503] 4 kap. 12 § 1 st. 4 p. LSE. Regeln baseras på art. 4, 2 p., dir. 92/81/EEG.

[1504] Inköp mot försäkran regleras i 8 kap. LSE. Även dessa regler kan numera sägas stödjas på art. 4, 2 p., dir. 92/81/EEG. Reglerna är formellt även tillämpliga på de indirekt skattepliktiga bränslena, men är knappast aktuella för dessa bränslen annat än i undantagsfall, se prop. 1994/95:54, s. 130.

[1505] Se SOU 1994:85, s. 189–197. Vidare uppges att det endast undantagsvis förekommit att någon skattskyldig anmält ändrad användning av ett bränsle.

[1506] SOU 2000:46, s. 185–208, prop. 2000/01:118, s. 76–94.

[1507] Jfr t.ex. SOU 1972:42, s. 70.

[1508] Numera 2 kap. 3 p. a) LSE.

[1509] Se K. M. förordning (1935:142) angående skatt å vissa för drivande av automobil använda brännoljor samt K. M. förordning (1954:260) om brännoljeskatt.

[1510] Se SOU 1953:34, s. 329–332, SOU 1957:13, s. 240–241, SOU 1992:53, s. 47–48.

[1511] Se K. M. förordning (1961:653) om brännoljeskatt.

lågbeskattad olja för annat bruk än som motorbränsle. Detta ledde till att lågbeskattad eldningsolja kom att användas som fordonsbränsle.[1512] För att säkerställa en effektiv vägbeskattning ersattes dieselskatten med en särskild kilometerskatt, vilken beräknades med särskilda mätare i fordonen. Även denna skatteform medförde dock både administrativa problem och skattefusk.[1513] Inför den kommande harmoniseringen avskaffades kilometerskatten i början av nittiotalet och ersattes med en differentierad dieselbeskattning, kombinerad med ett märksystem där lågbeskattad olja färgas för att kunna särskiljas från högbeskattat fordonsbränsle. Detta märksystem har kompletterats med ett förbud mot användning av färgad dieselolja i motordrivna fordon och båtar och en särskild avgift, påminnande om överlastavgift, som utgår om sådan olja påträffas i tanken på fordon eller båtar.[1514] Dessa påföljder har emellertid inte avskräckt från ett förmodligen ganska omfattande skatteundandragande, tydligen i första hand genom användning av finländsk, lägre beskattad olja.[1515]

Ett pragmatiskt motiverat undantag är skattefriheten för bränsle som tillhandahålls i förpackningar om högst en liter.[1516] Småförpackningar är i regel dyrare än sedvanliga leveranssätt och förutsätts därför vara avsedda för annan användning än som bränsle.[1517] Undantaget leder sitt ursprung tillbaka till början av 1970-talet och behölls vid harmoniseringen, även om det inte finns något uttryckligt stöd för en sådan skattebefrielse i direktiven.[1518]

Elskatten är differentierad både ifråga om användningsområde och geografisk lokalisering.[1519] För att säkerställa den särskilda skattebefrielsen på energi som används i industriell verksamhet i tillverkningsprocess eller vid yrkesmässig växthusodling är sådan verksamhet belagd med en nollskattesats. Huvudparten av Norrlandskommunerna samt några kommuner i Dalarna och Värmland har tillerkänts en särskild skattesats på 12,5 öre per kWh för annan kraft än sådan som är belagd med nollskattesatsen. För landets övriga kommuner finns en särskild skattesats på 15,8 öre för kraft som förbrukas för el-, gas-, värme- och vattenförsörj-

[1512] Se SOU 1992:53, s. 48.
[1513] Se t.ex. prop. 1985/86:92, s. 19.
[1514] 2 kap. 9 och 9 a § LSE, 10 kap. LSE. Den höga skattesatsen omfattar numera bränsle som konsumeras i alla motordrivna fordon och båtar, vilket kan ses som ett led i en övergång från en intressebeskattning till en styrmedelsskatt.
[1515] Jfr prop. 1995/96:57, s. 43.
[1516] 2 kap. 11 § 2 p. LSE.
[1517] SOU 1994:85, s. 228, prop. 1994/95:54, s. 98.
[1518] Jfr SOU 1994:85, s. 83–84, Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 86.
[1519] 11 kap. 3 § 1 st. LSE.

ning och vidare finns en "normalskattesats" på 18,1 öre per kWh för övrig förbrukning.[1520]

Den differentierade elbeskattningen medför att det måste fastställas vad abonnenten använder elen till. Samtidigt har abonnenten, som i jämförelse med kraftproducenten är skattebärare, inte någon partsställning i förhållande till fiscus. Detta har i vissa fall medfört tillämpningsproblem. Dessa kan exemplifieras med det s.k. "krukmakar"-fallet, vilket rörde ett handelsbolag, ägt av två makar, som drev ett krukmakeri i anslutning till bostaden. Elabonnemanget var därför registrerat på en av makarna. Uppskattningsvis förbrukades 81 % av elen i krukmakeriet. När skattebefrielsen för industriell verksamhet infördes uppmärksammades detta inte vare sig av handelsbolaget eller av kraftföretaget. Sedan det i efterhand stått klart att elskatt under flera års tid utgått på tillverkningsverksamheten ansökte elproducenten om återbetalning av skatt.[1521] Återbetalning vägrades av beskattningsmyndigheten med den grund att handelsbolaget inte stått registrerat som abonnent och den make som stått för elabonnemanget inte bedrivit någon tillverkningsverksamhet. Länsrätten i Dalarnas län fann dock att det var ostridigt att 81 % av den levererade elen använts i industriell tillverkning och biföll därför elproducentens överklagande.[1522] Det finns emellertid exempel på liknande avgöranden på länsrättsnivå, där beskattningsmyndighetens linje vunnit gehör.[1523]

Något uttryckligt stöd för beskattningsmyndighetens ståndpunkt är svårt att finna. Lagtexten innehåller ingen precisering av *vems* förbrukning som avses.[1524] Det uttalas inte ens att regeln även avser förbrukning av annan än den skattskyldige. Av förarbetena till energiskattelagens föregångare framgår dock att skattebefrielsen endast avser den industriella verksamheten i sig.[1525] RSV rekommenderar att man i ett tillverkningsföretag gör en uppdelning mellan skattefri förbrukning och förbrukning i annan verksamhet, t.ex. försäljning, administration samt forskning och utveckling.[1526] El förbrukad inom dessa verksamheter är då oftast inte skattebefriad, om den inte förbrukats i anslutning till tillverkningspro-

[1520] Utöver dessa skattesatser finns särskilda satser för el som vintertid förbrukas i större elpanneanläggningar, se 11 kap. 1 § 2 st. LSE.

[1521] Sådana ansökningar har gjorts i c:a 750 fall. Det bör uppmärksammas att dessa återbetalningar inte utgör sådana återbetalningar som regleras i t.ex. 9 kap. LSE, och ifråga om elskatt numera även i 11 kap. 12 § LSE, utan endast utgör en kompensation när för mycket skatt har betalats enligt 5 kap. 6 § LPP.

[1522] Länsrätten i Dalarnas län, dom 2001-03-16, målnummer 150-00.

[1523] Se länsrätten i Dalarnas län, dom 1999-03-16, målnummer 504-99, länsrätten i Dalarnas län, dom 2000-06-14, målnummer 186-00, 927-00, 928-00.

[1524] 11 kap. 3 § LSE.

[1525] Prop. 1991/92:150, bilaga I:5, s. 16.

[1526] RSV Sp 1999:1, st. 4.2.1.1.

cessen. Det följer alltså både av förarbeten och av rekommendationer att en uppdelning av ett abonnemang måste göras i en skattebefriad och en skattepliktig del. Detta förhållande framgår ännu tydligare av förarbetena till de nyligen genomförda skattelättnaderna för jordbruket. Där konstateras att flertalet av de aktuella jordbruken har ett abonnemang gemensamt för näringsverksamhet och bostad samt att den föreslagna skattebefrielsen endast avser näringsverksamheten.[1527] Vidare framhålls att sådan blandad verksamhet kan förekomma bland tillverknings- och växthusföretag. Även om den aktuella propositionen inte utgjorde ett förarbete till skattebefrielsen för tillverkningsindustrin är det tydligt att man uppfattat det rådande rättsläget som att en uppdelning i förbrukning i näringsverksamhet och privat användning skall göras. Frågan är då om det är rimligt att göra skillnad mellan de fall då näringsverksamheten bedrivs i enskild firma eller, som i "krukmakar"-fallet, av en juridisk person där abonnenten utför huvuddelen av arbetsinsatsen. Beskattningsmyndighetens bedömning framstår i ljuset av detta som en omotiverad formalism. Vidare borde rimligen kongruens råda med inkomstbeskattningen. Om el som förbrukats av handelsbolaget från det privata abonnemanget är avdragsgill inkomstskatterättsligt borde den även punktskatterättsligt betraktas som förbrukad av handelsbolaget.

7.4.3 Alkohol- och tobaksskatt

I både alkohol- och tobaksskattelagarna stadgas särskilt att skattskyldigheten inte inträder för upplagshavare vid viss användning av de skattepliktiga varorna. Dessa regler kan indelas i två grupper, dels sådana som är nödvändiga för att upprätthålla suspensionsordningen och andra regler som följer av cirkulationsdirektivet, dels regler som tar sikte på särskild användning av vissa skattepliktiga produkter. Medan LAS innehåller regler av båda dessa kategorier inkluderar LTS endast regler från den förstnämnda.

De för LAS och LTS gemensamma reglerna innebär att skattskyldighet för upplagshavare *inte inträder* för varor som till följd av varornas karaktär förstörts under framställning, bearbetning, lagring eller transport, som har förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten, som har använts vid tillverkning eller som uteslutande har använts för provning av varornas kvalitet i skatteupplaget.[1528] Regeringen har föreslagit

[1527] Prop. 1999/2000:105, s. 101.

[1528] 21 § a–e) LTS, 20 § a–d), m) LAS. Några närmare kommentarer till undantaget för leveranser till diplomater och internationella organisationer uppfattar jag inte som behövliga.

att lagrummen omformuleras så att skattskyldighet *inte föreligger* för varor under dessa omständigheter.[1529] Formuleringen avviker från den i svensk skatterätt sedvanliga uppdelningen i skattskyldighet, som avser skattesubjektet, och skatteplikt, som avser skatteobjektet, i detta fall varorna.

Suspensionsordningen bygger på ett i huvudsak strikt ansvar för skattepliktiga produkter. Enligt art. 6 i cirkulationsdirektivet inträder skattskyldighet när lagerbrister noteras. Från denna huvudregel finns emellertid vissa undantag. I art. 14 stadgas dels undantag för varor som förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeur, dels för förluster som skett vid under tillverkning och bearbetning, lagring och transport och som är ofrånkomliga med hänsyn till varornas beskaffenhet.[1530] Ifråga om transporter gäller detta även för registrerade och oregistrerade varumottagare, samt för skatterepresentanter.[1531] Eftersom dessa kategorier inte får inneha obeskattade varor är förluster vid tillverkning, bearbetning eller lagring inte aktuella för dem.

Språkligt sett är den svenska regleringen ohållbar. Undantaget från skattskyldighetens inträde måste bygga på förutsättningen att skattskyldigheten inträder vid registrerandet av lagerbrister. Någon sådan regel finns dock inte i nationell rätt.[1532] Av förarbetena till de harmoniserade punktskatteförfattningarna framgår att man avsåg att regeln om skattskyldighetens inträde när varan tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag skulle täcka dessa situationer.[1533] Det är dock svårt att hävda att en vara har tagits ut ur skatteupplaget om den avdunstat under transport.

Av RSV:s handledning framgår att verket uppfattar regeln som omfattande inte enbart att varor t.ex. dunstar, fryser, jäser eller torkar utan även enstaka flaskor som krossas.[1534] Några särskilda beräkningssätt för förlorade varor tycks emellertid inte finnas. Olyckshändelser faller inte in under detta lagrum.[1535] Som jämförelse kan nämnas att tysk alkoholbeskattning tillåter en avvikelse på 0,5 % på dryck som transporteras i tankar.[1536]

[1529] Prop. 2000/01:118, s. 121.

[1530] Olyckshändelser och force majeursituationer kommer att behandlas i avsnitt 8.2.2.

[1531] Denna regel återfinns i 21 § 2 st. LTS och 20 § 2 st. LAS.

[1532] En särskild sådan regel har föreslagits av regeringen, se SOU 2000:46, s. 177, samt prop. 2000/01:118, s. 71.

[1533] 19 §1 p. b) LTS, 20 § 1 p. b) LAS. Se SOU 1994:74, s. 108.

[1534] RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 78.

[1535] De faller istället under 32 § b) LTS och 32 § b) LAS.

[1536] 44 § 2 st. BrStV. Vidare har i praktiken avvikelser upp till 1 % tillåtits, se ZfZ 1998, s. 213.

Tobaksskattedirektiven innehåller vidare en möjlighet till skattebefrielse för varor som förstörts under myndighets tillsyn.[1537] Någon motsvarighet finns inte i något av alkoholskattedirektiven, men den svenske lagstiftaren har ändå valt att införa en sådan regel både i tobaks- och alkoholskattelagarna.[1538] Särskilda regler för hur denna tillsyn skall bedrivas har givits i RSFS 1996:12.[1539] Vidare inträder inte skattskyldigheten då en skattepliktig vara återanvänds vid tillverkning eller används för provning av varornas kvalitet i skatteupplaget.[1540] Samtliga dessa undantag måste bygga på förutsättningen att hanteringen av varorna i annat fall hade utgjort sådana ianspråkstaganden som hade medfört att skattskyldigheten inträtt.

Ett antal undantag har vidare gjorts för alkohol som används för särskilda ändamål.[1541] Det rör sig bl.a. om denaturerad alkohol, varor som används vid tillverkning av vinäger och läkemedel samt alkohol som i egenskap av fyllning ingår i choklad eller andra livsmedel. Undantagen från skattskyldighetens inträde för dessa varor föreslås ersättas med avdragsbestämmelser.[1542]

Undantagen baserar sig på direktivrätten.[1543] Även den gemenskapsrättsliga regleringen av tobaksbeskattningen medger rätt för medlemsstaterna att undanta denaturerad tobak från beskattning.[1544] Den svenska lagstiftaren har dock inte funnit något praktiskt behov av ett sådant undantag och det har därför inte implementerats i nationell lagstiftning.[1545]

Den närmare tillämpningen av undantagen från alkoholskatt är emellertid, ifråga om etylalkohol, beroende av hur detta begrepp definieras. Om den alkoholhaltiga varan i sig inte är skattepliktig finns ingen anledning att undersöka om undantagen är tillämpliga. Skatteplikt föreligger enligt 6 § LAS, bl.a. avseende varor ur KN-nummer 2207 och 2208 med en alkoholhalt över 1,2 volymprocent, även om dessa ingår som komponenter i andra varor.[1546] Detta stadgande har varit föremål för två avgöranden. I RÅ 1997 not 233 fastställde Regeringsrätten ett överklagat

[1537] Numera dir. 95/59/EEG.

[1538] 21 § 1 st. b) LTS, 20 § 1 st. b) LAS. Se SOU 1994:74, s. 137, prop. 1994/95:56, s. 118.

[1539] Riksskatteverkets föreskrifter (1996:12) om beskattningsmyndighets tillsyn över upplagshavares förstöring av skattepliktiga tobaks- och alkoholvaror.

[1540] 21 § 1 st. c–d) LTS, 20 § 1 st. c–d) LAS. Dessa regler baseras på art. 27 2 p. a) och d), dir. 92/83/EEG och art. 11 c–d), dir. 95/59/EEG.

[1541] 20 § 1 st. e–l) LAS.

[1542] SOU 2000:46, s. 177, prop. 2000/01:118, s. 71.

[1543] Art. 27, 1 och 2 st., dir. 92/83/EEG.

[1544] Numera art. 11, 1 st. a), dir. 95/59/EEG.

[1545] SOU 1994:74, s. 110.

[1546] Paragrafen utgör en implementering av art. 20, dir. 92/83/EEG.

förhandsbesked rörande alkohol i sprayflaskor, vilka innehöll raps-, oliv- och solrosolja avsedd att användas som matolja. Alkoholen hade tillsats för att konservera oljan. Skatterättsnämndens majoritet fann att alkoholen hade beretts för att användas för matlagningsändamål och därmed förlorat sin karaktär av dryck. Skatteplikt förelåg därför inte. Nämndens ordförande lämnade en mer utvecklad motivering. Det var enligt ordföranden uppenbart att oljeblandningarna inte skulle klassificeras som spritdrycker. Frågan i målet var om alkoholen i blandningarna skulle ses som alkohol som ingick i en annan vara enligt 6 § LAS eller inte. Ordförande fann att alkoholen för att vara skattepliktig måste ha karaktären av alkoholdryck även när den ingår i en annan vara. I och med att den blandats upp med oljan hade den förlorat denna karaktär.

I ett avgörande den 17 januari 2000 fastslog Skatterättsnämnden att två varor innehållande alkohol var skattepliktiga. Även om dessa varor inte klassificerades som spritdrycker var det alkoholinnehållet som gav dem dess huvudsakliga karaktär. Alkoholen tycks i detta fall ha framstått som självständig dryck ingående i varorna.[1547]

I RÅ 1999 not 236 fann Regeringsrätten att spritessenser tappade på småflaskor inte utgjorde varor enligt 20 § 1 st. h) LAS, dvs. ingredienser eller fyllning i livsmedel, utan skattepliktig alkoholdryck. Av större intresse än denna detaljfråga är den generella diskussion Regeringsrätten förde kring undantagen i 20 § LAS. Skatterättsnämnden hade utgått ifrån att undantaget från skattskyldighetens inträde endast gällde vid upplagshavarens *egna* ianspråkstagande av de aktuella varorna. Följden av nämndens tolkning blev således att skattskyldigheten borde inträda när de slutliga produkterna innehållande den alkoholhaltiga drycken levererades till konsumenter. Regeringsrätten hänvisade till avsikten med motsvarigheten till stadgandet i direktivet.[1548] Avsikten med direktivets regler var att befria varorna från punktskatt, inte att skjuta upp beskattningen.

> "Trots att 20 § enligt ordalydelsen avser endast vissa undantag från den i 19 § föreskrivna skattskyldigheten för upplagshavare får därför paragrafen bedömas ha den innebörden att den anger vissa fall där alkoholskatt över huvud taget inte skall tas ut, trots att varorna annars skulle vara skattepliktiga enligt de inledande paragraferna. Det är alltså fråga om en definitiv skattebefrielse för vissa varor och inte endast om ett skatteuppskov. Denna innebörd framgår också indirekt av 30 §, där det föreskrivs att om skattepliktiga varor använts för ändamål som avses i 20 § e–j kan, om skatt betalats för varorna, återbetalning ske."

[1547] Ett liknande tyskt rättsfall är BFH VII R 97/96. Detta mål rörde ost innehållande likör, konjak eller rom. Osten befanns omfattas av det tyska brännvinsmonopolet. Se ZfZ 1998, s. 127–129.
[1548] Art. 27, 1 p. f), dir. 92/83/EEG.

Regeringsrätten tolkade LAS direktivkonformt till förmån för den skattskyldige. Rättsfallet uppmärksammar det problematiska med att utforma undantag från skatteplikt för vissa varor i form undantag från skattskyldighet för skattskyldig.[1549] Att både möjligheter till skattefrihet och återbetalning har införts är begripligt, eftersom skattefrihet inte kan uppnås för varor som införts i landet av registrerade eller oregistrerade varumottagare eller skatterepresentanter, som inte får inneha obeskattade varor. I dessa fall är det nödvändigt att den som använt varorna på det sätt som medför skattefrihet är berättigad till återbetalning av skatt. Det förklarar dock inte den komplicerade konstruktionen av de aktuella paragraferna i LTS och LAS. I syfte att precisera avsikten med bestämmelserna har regeringen föreslaget införandet av en särskild paragraf där det tydligt framgår att alkohol inte är skattepliktig i de ifrågavarande situationerna.[1550]

7.4.4 Naturgrusskatt

Skattskyldighet inträder inte för naturgrus som används för ändamål nödvändiga för täktverksamhetens bedrivande eller för efterbehandling av täkten.[1551] Dessa användningsområden hade i annat fall uppfattats som ianspråkstaganden för annat ändamål än försäljning och därmed utlöst skattskyldighet.[1552] Av förarbetena till LSN framgår att undantagen från skattskyldighet kan vara av tillfällig natur.[1553] Exempelvis kan grus användas för att bygga provisoriska vägar inne på täktområdet. Om detta grus senare levereras till kund inträder skattskyldigheten. Skattefriheten för grus som använts för återställande av nedlagda täktområden bör däremot uppfattas som permanent.

Den praktiska kontrollen av naturgrusskatten avses i huvudsak ske genom deklarationsgranskning och skatterevision.[1554] Dessa kontrollformer är givetvis inte tillräckliga för att fastställa om andra ianspråkstaganden än försäljning har gjorts. För att bilda sig en mer komplett uppfattning om täktverksamheten kan beskattningsmyndigheten jämföra deklarationsuppgifter med de årliga redovisningar över grusproduktionen som exploatörerna är skyldiga att inlämna till länsstyrelsen.[1555] Vidare finns,

[1549] I det aktuella målet var stadgandet dock inte av betydelse, emedan spritessenserna inte föll in under det.
[1550] Prop. 2000/01:108, s. 126–127.
[1551] 7 § LSN.
[1552] 6 § 2 p. LSN.
[1553] Prop. 1995/96:87, s. 27.
[1554] SOU 1995:67, s. 49, prop. 1995/96:87, s. 28.
[1555] Numera 5 § förordningen (1998:904) om täkter och anmälan för samråd.

visserligen p.g.a. resursbrist begränsad, möjlighet att i samverkan med länsstyrelsens täkthandläggare genomföra fysiska kontroller av täkter.[1556]

7.4.5 Avfallsskatt

Även avfallsskattelagen innehåller undantag från skatteplikt vid viss användning av avfallet. Det rör sig då om två kategorier av undantag, dels för material som skall användas för driften av anläggningen eller som förs i anläggningen utan direkt samband med avfallshanteringen, dels material som skall vidarebehandlas och som kan resultera i rester som i sin tur är skattepliktiga. Den första kategorin avser då material som egentligen inte utgör avfall, men som p.g.a. regeln i 2 § LSA, vilken likställer material som förs in i en avfallsanläggning med avfall, räknas som sådant.[1557] I förarbetena lämnas som exempel på sådant material drivmedel, kontorsutrustning, förbrukningsmaterial samt material för drift och underhåll av byggnader, fordon och arbetsredskap.[1558] Däremot avses inte olika slags konstruktionsarbeten på deponin falla in under bestämmelsen.[1559] Med material som förs in på anläggningen utan direkt samband med avfallshanteringen avses bl.a. anställdas personliga tillhörigheter. Dessa undantag, som är motiverade av den nettodeponimetod som skatten är konstruerad efter, torde knappast medföra några praktiska tilllämpningsproblem.

Av större intresse är undantagen för avfall som skall bearbetas. Av stor praktisk betydelse är undantaget för avfall som *komposteras*.[1560] Komposteringen leder till rester som kan användas för framställning av jordförbättringsmedel. Mindre utbredd är *rötning*, som är av intresse därför att det förutom rester som även de kan användas för jordförbättring bildas metangas, som kan användas för uppvärmning eller som fordonsbränsle.[1561] De användbara resterna av kompostering och rötning är inte skattepliktiga, förutsatt att de inte deponeras. Materialet som komposte-

[1556] SOU 1995:67, s. 49–50, prop. 1995/96:87, s. 28.

[1557] Regeln är således inte aktuell ifråga om anläggningar enligt 1 § 2 st. LSA, dvs. anläggningar där det huvudsakligen bedrivs annan verksamhet än avfallshantering. Inom dessa anläggningar räknas endast "reellt" avfall som sådant.

[1558] SOU 1996:139, prop. 1998/99:84, s. 53.

[1559] Prop. 1998/99:84, s. 110.

[1560] 6 § 1 st. 2 p. a) LSA. Enligt förarbetena förekommer kompostering i olika former vid c:a 100 avfallsanläggningar i landet, se prop. 1998/99:84, s. 54.

[1561] 6 § 1 st. 2 p. a) LSA, prop. 1998/99:84, s. 54. Ur ett ton avfall går det att utvinna 0,8 MWh gas, se SOU 1996:139. Biologiskt framställd metangas är skattebefriad enligt 2 kap. 11 § LSE.

ras eller röts kan dock även innehålla annat avfall som deponeras. Detta är då skattepliktigt.[1562]

Avfall som förbränns är inte skattepliktigt enligt LSA.[1563] Undantaget är endast av intresse om förbränningen sker inom deponin. Aska från förbränning som deponeras är däremot skattepliktig.[1564]

Vidare är avfall som används för tillverkning av fast lagringsbart bränsle inte skattepliktigt.[1565] Det rör sig huvudsakligen av flis av träavfall och av pellets bestående av hushållsavfall.[1566] Eventuella rester som deponeras är skattepliktiga.

Förklaringen till att bestämmelserna konstruerats som undantag från skatteplikt istället för t.ex. en avdragsrätt är given. Det hade varit orimligt om den skattskyldige varit tvungen att redovisa avdrag för t.ex. bilar som körts in på området. Det kan dock ifrågasättas om avsikten med skatten inte blivit mer tydligare om termen avfall definierats på ett annat sätt i 2 § (dvs. som allt material som förs in i en avfallsanläggning) eller om regeln i 6 § 1 st. 1 p. kommit i anslutning till 2 §. Undantagen för avfall som bearbetas inom anläggningen motiveras med att endast begränsade mängder av materialet förs ut ur anläggningen efter bearbetningen. Om skattebefrielsen hade konstruerats som en avdragsrätt hade detta inneburit att det material som t.ex. förbränts inom anläggningen hade beskattats.

Bedömningen om material skall användas för annat ändamål än för deponering måste göras vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, dvs. när materialet förs in i en avfallsanläggningen eller när det uppstår i en annan anläggning.[1567] Det föreligger i detta hänseende ingen direkt skillnad jämfört med om undantaget hade konstruerats som ett undantag från skattskyldighetens inträde. En jämförelse mellan avfallsskatten och naturgrusskatten visar att man med rättsligt olikartade konstruktioner åstadkommer samma resultat. Undantagen från skattskyldighetens inträde i LSN och från skatteplikt i LSA omfattar både fall där skattebefrielsen avses vara evig och situationer där den endast är temporär.

[1562] Prop. 1998/99:84, s. 111–112.
[1563] 6 § 1 st. 2 p. b) LSA. Skatt på förbränning av avfall förekommer dock i andra länder, t.ex. Danmark.
[1564] Undantaget är aska från förbränning av avsvärtningsslam, se avsnitt 8.2.4.
[1565] 6 § 1 st. 2 p. c) LSA.
[1566] Prop. 1998/99:84, s. 55.
[1567] Prop. 1998/99:84, s. 110.

7.4.6 Sammanfattande analys av skatteplikt vid viss användning

I detta avsnitt har ett antal olika situationer undersökts, då varor som i normalfallet är skattepliktiga antingen har undantagits från skatteplikt eller då varor som inte är skattepliktiga vid viss användning beläggs med skatt. De bakomliggande motiven till dessa särregler är heterogena. De är i vissa fall avsedda att gynna viss användning medan de i andra fall avser att upprätthålla neutralitet eller systematik i beskattningen. Som inledningsvis deklarerats i studien är avsikten inte att undersöka det berättigade i olika näringspolitiskt eller miljömässigt motiverade undantag från beskattning.[1568] Däremot finns det anledning att ha synpunkter på undantagens rättsliga utformning. Två huvudsakliga invändningar infinner sig mot undantagen från skatteplikt. De kan i vissa fall leda till tillämpningsproblem och öppna upp för möjligheter till skatteundandragande. Särskilt inom energibeskattningen leder försäkranssystemet och systemet med färgade och ofärgade dieseloljor till sådana problem. Vidare leder undantagen till komplicerade och svårbegripliga författningsregleringar. Bruket av två olika lokutioner, undantag från skatteplikt och undantag från skattskyldighetens inträde, är förvirrande och leder till frågeställningen om de avser samma effekt. Som visats i studien har detta förhållande orsakat tillämpningsproblem. Det är i alla fall ostridigt att båda lokutionerna används både för situationer när en vara tillfälligt skattebefrias och skattebefrielsen avses vara evig.

7.5 Primärrättens inverkan på skattepliktsreglerna

7.5.1 Inledning

Efter punktskatteharmoniseringen innehåller gemenskapsrätten fastställda minimiskattesatser för de skattepliktiga produkterna. Det är emellertid inte enbart dessa minimiregler som påverkar medlemsstaternas möjligheter att fastställa skattesatser. I följande avsnitt undersöks gemenskapsrättslig praxis rörande dessa frågor. Denna praxis rör till stor del tillämpning av vad jag tidigare betecknat som den materiella sidan av förbudet mot fiskal diskriminering och protektionism i art. 90 (95).[1569] Som tidigare redogjorts för innehåller artikelns första mening ett förbud mot fiskal diskriminering av "liknande" varor. Andra stycket innehåller ett förbud mot beskattning av varor på ett sätt som indirekt skyddar inhemska varor. Den praxis som finns rörande förbudet härrör sig nästan uteslutande från tiden före punktskatteharmoniseringen. Avsikten med avsnittet är att undersöka hur art. 90 (95) skall tillämpas efter harmoniseringen, särskilt i

[1568] Se avsnitt 1.3.
[1569] Se avsnitt 3.4.

skenet av det krav på sänkta skatter på vin som framställts av kommissionen gentemot Sverige. Avsnittet kommer att disponeras så att det inleds med en beskrivning av mål rörande brott mot art. 90 (95) första stycket, följt av mål rörande brott mot art. 90 (95) andra stycket samt mål där domstolen inte tagit ställning eller där diskriminering inte ansetts föreligga. Den praxis som följer av dessa mål jämförs med de harmoniserade punktskattereglerna och praxis rörande dessa.

Det ligger utanför studiens syfte att undersöka i vilken utsträckning den gemenskapsrättsliga regleringen av alkoholbeskattningen med låga minimiskattesatser är förenlig med syftena bakom annan intern svensk rätt eller med internationellt antagna rättsregler eller konventioner, exempelvis RF 1:2 2 st., WHO:s Europadeklaration om alkohol, art. 2, 3 p) och art. 152 EGF.[1570]

7.5.2 Alkoholbeskattning i rättspraxis

En utgångspunkt i målen rörande art. 90 (95) har tidigare varit att medlemsstaterna, i avsaknad av harmoniserade regler inom området, har rätt att medge skattemässiga fördelar för vissa drycker eller grupper av producenter, förutsatt att dessa undantag beviljas både inhemska och utländska produkter:[1571]

> "At the present stage of its development and in the absence of any unification or harmonization of the relevant provisions, community law does not prohibit member states from granting tax advantages, in the form of exemption from or reduction of duties, to certain types of spirits or to certain classes of producers.
>
> Indeed, tax advantages of this kind may serve legitimate economic or social purposes, such as the use of certain raw materials by the distilling industry, the continued production of particular spirits of high quality, or the continuance of certain classes of undertakings such as agriculture distilleries."

Möjligheterna för medlemsstaterna att ge skattskyldiga denna typ av skattefördelar har drastiskt minskat efter punktskatteharmoniseringen. Alkoholskattedirektiven innehåller dock en mängd undantagsregler för olika produkter, producenter eller regioner, vilka av utrymmesskäl inte kommer att beskrivas närmare i denna framställning.[1572]

[1570] Av rättsfallen C-434/97 och C-437/97 framgår att särskilda, socialt motiverade skatter på alkohol är tillåtna som komplement till den ordinarie alkoholbeskattningen, under förutsättning att de inte strider mot regleringen i punktskattedirektiven. Jfr även Lubkin, avs. 5.2.2.

[1571] 148/77 *Hansen v Hauptzollamt de Flensberg* [1978] ECR 1787, grund 16.

[1572] Ett av få exempel på dessa undantags införlivande i svensk rätt är den nollskattesats som utgår på lättöl och folköl med en alkoholstyrka av högst 2,8 volymprocent, vilken införts med stöd av art. 5, dir. 92/83/EEG.

Tillämpningen av art. 90 (95) första stycket kan exemplifieras med några mål som utvisar hur likartade olika produkter måste vara för att betraktas som "liknande varor". 278/83 *Commission v Italian Republic* rörde mervärdesskattesatserna på mousserande viner. Den italienska mervärdesskatten utgick med tre skattesatser, en för "nödvändiga" varor, en för "icke-nödvändiga" varor samt en för lyxvaror. Vin som jästs i flaskan och där detta berodde på ett lagkrav i tillverkningslandet, dvs. huvudsakligen champagne, beskattades med den högsta skattesatsen för lyxvaror, medan annat mousserande vin, till vilket all inhemska tillverkning hörde, föll under de lägsta eller mellersta skattesatserna. Domstolen framhöll att det redan av denna anledning förelåg ett brott mot art. 90 (95) och därför inte fanns någon anledning att undersöka om champagne utgjorde en lyxvara eller inte.

Rättsfallet 277/83 *Commission v Italian Republic* har ett principiellt skattetekniskt intresse, såtillvida att det inte rörde beskattningen av en färdig produkt utan avdrag för skatt på en insatsvara. Italiensk skattelagstiftning berättigade till ett avdrag för 60 % av skatten på alkohol destillerad av vin och som användes som råvara vid tillverkning av Marsalalikör. Avdraget beviljades inte för tillverkning av annan likör inom landet och motiverades med att tillverkningen av denna likör underkastades en särskild sträng kontroll. EG-domstolen fann att alla likörer skulle anses som "liknande varor" enligt första stycket art. 90 (95) och att utländska produkter aldrig kunde komma i åtnjutande av de avdrag Marsalaproduktionen gynnades av. Lagstiftningen var därför diskriminerande, oavsett om den fördel Marsalaproducenterna åtnjöt endast var begränsad.

106/84 *Commission v Denmark* rörde olika skattesatser på lättviner och likörer tillverkade av frukt och druvor. Lägre skattesatser på fruktviner avsågs ge danska fruktodlare avsättning för sina produkter. EG-domstolen konstaterade att produkter tillverkade av druvor uteslutande var importerade samt att likör baserat på fruktvin som såldes i Danmark nästan helt utgjordes av inhemsk produktion och att två tredjedelar av det fruktbaserade lättvinet var danskproducerat. Eftersom enbart utländska produkter drabbades av den högre skattesatsen var den lägre beskattningen av fruktbaserade produkter inte förenlig med art. 90 (95).

I ett senare rättsfall intog domstolen en ganska sträng bedömning av vad som utgör "liknande varor".[1573] Den nederländska beskattningen av fruktviner med en alkoholhalt av högst 15 % var lägre än skatten på andra viner. En delfråga i målet var om drycker som sherry, madeira och vermouth kunde jämföras med fruktviner och om champagne utgjorde en

[1573] C-367 – 377/93 *Roders v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* [1995] ECR I-2229.

"liknande vara" i förhållande till bubblande fruktviner. Även om domstolen överlät på den nationella domstolen att göra bedömningen i det enskilda fallet framhöll den att de aktuella produkterna i olika avseende skiljde sig från fruktvin med en alkoholhalt av högst 15 %. Ifråga om sherry och madeira anförde domstolen att dessa drycker skiljde sig från fruktvinet genom att de huvudsakligen konsumerades som aperitif eller dessertviner och genom att alkoholstyrkan var högre. Vermouth hade visserligen motsvarande alkoholstyrka som fruktvinet, men innehöll både tillsatt sprit och kryddor, vilket medförde dryckens smak- och doftegenskaper inte motsvarade fruktviner och att dryckerna därför motsvarade olika konsumentbehov. Rörande champagne framhöll domstolen skillnader i produktionsmetoder mellan denna dryck och bubblande fruktvin. Vidare var champagne en dryck vars konsumtion vanligtvis förknippades med särskilda tillfällen.

En utgångspunkt för undersökningen av praxis rörande art. 90 (95) andra stycket kan tas i de s.k. "sprit"-målen från början av 1980-talet, vilka kan sägas förebåda den harmonisering som gjorts i alkoholskattedirektiven.[1574] Dessa mål rörde beskattning av starksprit, vilken differentierats beroende på vilka råvaror som använts vid produktionen av de skattepliktiga dryckerna. Förhållandena i målen var i det närmaste likartade, de skiljda skattesatserna vara formellt tillämpliga både på inhemska och importerade produkter, samtidigt som produkterna som beskattades med den lägre skattesatsen huvudsakligen var inhemska medan de som beskattades med den högre till största delen var importerade.[1575] EG-domstolen fann att dessa skattesatser var protektionistiska, trots att de i vissa fall drabbade inhemska produkter och trots att den svarande medlemsstaten i två av målen kunnat påvisa att de importerade produkterna ökat i försäljning trots den ofördelaktiga beskattningen.[1576]

[1574] 168/78 *Commission v French Republic* [1980] ECR 347, 169/78 *Commission v Italian Republic* [1980] ECR 385, 171/78 *Commission v Denmark* [1980] ECR 447. Kommissionen framförde i dessa mål uppfattningen att en kommande harmonisering av spritbeskattningen borde baseras på en enhetlig skattesats.

[1575] I den franska alkoholbeskattningen skiljdes mellan spritdrycker tillverkade av vin och frukt, t.ex. cognac, och drycker tillverkade av sädesslag, t.ex. whisky. Det italienska målet rörde skiljda skattesatser för sprit tillverkad av vin och av sädesslag eller rörsocker. Den danska skatten uttogs med en skattesats för "aquavit" och en högre skattesats för andra produkter. I detta mål tog domstolen inte ställning till om skatten föll under art. 90 (95) första eller andra stycket.

[1576] 168/78 *Commission v French Republic*, grunderna st. 34, 169/78 *Commission v Italian Republic*, grunderna 29–30. Ett liknande mål är 216/81 *COGIS v Amministrazione delle Finanze dello Stato* [1982] ECR 2701, som rörde olika skattesatser på sprit framställd av sädesslag eller vin. Domstolen tog dock inte ställning till vilken del av art. 90 (95) regeln stred mot.

Rättsfallet 170/78 *Commission v United Kingdom* rörde frågan om proportionen mellan skatten på öl och vin i Storbritannien. EG-domstolen fann i detta mål att öl och vin kunde vara konkurrerande produkter, åtminstone ifråga om de billigaste och lättaste vinerna. Vidare ansåg domstolen att skatteregler inte fick bevara då rådande konsumentvanor på ett sätt som gynnade inhemsk industri, utan framhöll att sådana vanor kan variera från tid till annan. Domstolen framhöll att dryckernas alkoholhalt utgjorde ett relativt tillförlitligt kriterium för jämförelse, medan svaranden ansåg att skatternas proportion mot produkternas genomsnittspriser utgjorde den relevanta bedömningsgrunden. Den italienska staten ansåg som intervenient att volym utgjorde en lämplig bedömningsgrund.[1577] Något slutligt ställningstagande ifråga om vilket kriterium som skulle användas gjorde dock inte domstolen, eftersom alla tre ansågs utvisa att det brittiska skattesystemet skyddade inhemsk produktion genom att påföra importerade varor en extra skattebörda:[1578]

> "... the effect of the United Kingdom tax system is to stamp wine with the hallmarks of a luxury product which, in view of the tax burden which it bears, can scarcely constitute in the eyes of the consumer a genuine alternative to the typical domestically produced beverage."

319/81 *Commission v Italian Republic* rörde mervärdesskatt på starksprit. Som ovan beskrivits utgick den italienska mervärdesskatten med tre skattesatser. Spritdrycker som åtnjöt särskilt skydd i de regioner de härrörde från räknades som lyxvaror, medan andra spritdrycker räknades som "icke-nödvändiga" varor. Näst intill samtliga importerade spritdrycker hänfördes till kategorin som åtnjöt särskilt skydd, medan de inhemska spritdryckerna nästan uteslutande klassificerades som "icke-nödvändiga" varor. Även i detta mål kunde svarande visa att importen av de högst beskattade dryckerna ökat kraftigt under de tio åren närmast före talan väckts i målet. EG-domstolen fann även i detta mål att det var tillräckligt att regelverket kunde fungera protektionistiskt och att det därför skulle bortses från jämförelser över konsumtion och import.[1579] Även om det kunde visas, vilket inte skett i målet, att en dryck från en särskild region vanemässigt uppfattades som lyxvara i ett visst land, var avsikten med den gemensamma marknaden att motverka dessa vanor genom att alla konsumenter skulle ha om möjligt lika tillgång till alla varor tillver-

[1577] Vidare ansåg man att vin, som omfattades av den gemensamma jordbrukspolitiken, borde beskattas lägre än öl, vilket enligt den italienska regeringen utgjorde en industriprodukt.

[1578] 170/78 *Commission v United Kingdom* [1983] ECR 2265, grund 27.

[1579] Statistik över kvantiteterna inhemska och utländska drycker i respektive skattekategori ansågs däremot vara relevant.

kade inom gemenskapen. Domstolen erkände emellertid medlemsstaternas rätt att beskatta lyxföremål högre, så länge inhemska och utländska produkter behandlades lika, vilket inte skett i detta fall.

Italiensk spritbeskattning prövades ånyo i 323/87 *Commission v Italian Republic*. Detta mål rörde skatteskillnader mellan importerad rom och inhemsk sprit. Domstolen hänvisade till tidigare avgöranden rörande den italienska alkoholbeskattningen och fann vidare att svaranden inte visat att en betydande del av den inhemska produktionen beskattades som rom. Beskattningen var oförenlig med art. 90 (95).

Två rättsfall rörande italiensk beskattning av denaturerad sprit fick dock motsatt utgång.[1580] I italiensk skatterätt skiljdes mellan denaturerad alkohol framställd genom jäsning av frukt och denaturerad syntetisk alkohol, av vilka den förstnämnda behandlades förmånligare skattemässigt.[1581] Reglerna tog inte hänsyn till produkternas nationalitet, men i praktiken var nästan all inhemsk denaturerad alkohol framställd av jäst frukt. Domstolen framhöll att frånvaron av inhemskt producerad syntetisk alkohol orsakades av den oförmånliga beskattningen:[1582]

> "Where, by reason of the taxation of synthetic alcohol, it has been impossible to develop profitable production of that type of alcohol on national territory, the application of such tax arrangements cannot be considered as constituting indirect protection of national production of alcohol obtained by fermentation within the meaning of the second paragraph of article 95 of the EEC treaty on the sole ground that their consequence is that the product subject to the heavier taxation is in fact a product which is exclusively imported from other member states of the community."

De båda formerna av denaturerad alkohol utgjorde två betydligt mer liknande varor jämfört med de olika spritsorter som varit föremål för prövning i de ovan refererade "sprit"-målen.[1583] EG-domstolen fann trots att den högre skattesatsen nästan uteslutande drabbade importerade produkter ändå inte att beskattningen var protektionistisk, eftersom den hade en

[1580] 140/79 *Chemial Farmaceutici v DAF* [1981] ECR 1, 46/80 *Vinal v Orbat* [1981] ECR 77. Denaturerad sprit är sådan som genom att något ämne tillsatts den har gjorts otjänlig som dryck. Särskilda regler om denatuering finns för svenskt vidkommande i LVFS 1995:2. Denaturerad sprit som används som insatsvara för en produkt som inte är avsedd för konsumtion är numera skattebefriad enligt art. 27 1 b) p., dir. 92/83/EEG.

[1581] Skatten på syntetisk alkohol var upp till tolv gånger högre än den på alkohol framställd av jäst frukt. Avsikten med den differentierade beskattningen var att skapa avsättning för jordbruksprodukter och att motverka att t.ex. olja användes för produktion av denaturerad alkohol, se t.ex. 140/79 *Chemial Farmaceutici v DAF*, grund 13.

[1582] 140/79 *Chemial Farmaceutici v DAF*, domen, 2 p. 2 st., 46/80 *Vinal v Orbat*, domen, 2 p. 2 st.

[1583] Jfr t.ex. 140/79 *Chemial Farmaceutici v DAF*, grund 11.

motsvarande ekonomisk effekt inom landet då den hindrade uppkomsten av en inhemsk tillverkning av syntetisk alkohol.[1584] Att beskattningen i viss utsträckning drabbade inhemska produkter ansågs dock inte hindra att den bedömdes vara protektionistisk i 171/78 *Commission v Denmark*.[1585] Den avgörande skillnaden mellan "denaturerings"-målen och "sprit"-målen synes ha varit att den gynnade produkten i de förstnämnda målen inte var *typiskt* inhemska produkter, utan även tillverkades i andra medlemsstater.[1586] Utgången i målen kritiseras av Lubkin, som anser att de underminerar den konkurrensanalys som gjorts i "sprit"-målen, vilka domstolen inte ens refererar till i "denaturerings"-målen.[1587] Samtidigt är det ofrånkomligt att utslagen ligger i samma linje som det brittiska öl-vin-målet, dvs. det främjar sydeuropeiska jordbrukarintressen.

I 243/84 *John Walker v Ministeriet for Skatter og Afgifter* fann domstolen att whisky och likör inte utgjorde "liknande varor" enligt art. 90 (95) första stycket. Vidare fanns det ingen anledning att undersöka om det rådde ett konkurrensförhållande mellan varorna, eftersom skillnaderna i beskattningen utformats efter objektiva kriterier. Ingen hänsyn togs i målet till att den lägre beskattade likören nästan uteslutande tillverkades i landet, till framtida förändringar i konsumtionsmönster eller till att whiskyn kraftigt "överbeskattades" i förhållande till alkoholstyrkan och priset.[1588] Istället framhöll domstolen att beskattning differentierad efter objektiva kriterier inte gynnar inhemsk produktion så länge betydande delar av denna produktion faller inom de olika skatteklasserna.

I målet 196/85 *Commission v French Republic* befanns skatteregler till fördel för "traditionell och sedvanlig" produktion av likör inte strida mot art. 90 (95). Dessa regler gällde emellertid både inhemska och utländska produkter och tycktes även i praktiken tillämpas på vissa importerade produkter.

I 356/85 *Commission v Belgium* prövades frågan om olika mervärdesskattesatser på öl och vin. De belgiska skattesatserna var på 25 % för vin och 19 % för öl. Domstolen slog i detta mål inledningsvis fast att de överväganden beträffande konkurrensförhållandet mellan vin och öl som gjorts i 170/78 *Commission v United Kingdom* var relevanta även för det aktuella målet:[1589]

[1584] 140/79 *Chemial Farmaceutici v DAF*, grund 16.

[1585] Se särskilt grunderna 23 och 36. C:a 32 % av de högst beskattade spritdryckerna utgjordes av dansktillverkade produkter.

[1586] Se generaladvokat Reischls yttrande i 46/80 *Vinal v Orbat* [1981] ECR s. 103. Jfr Farmer & Lyal, s. 74–75.

[1587] Se Lubkin, avs. 7.2.4.2.

[1588] Jfr kärandes argumentation i grund 16.

[1589] Grund 11.

"Those considerations are also applicable in this case, since nothing in the documents before the court indicates any feature specific to the Belgian market which might justify a different approach."

Domstolen fann att priserna exklusive skatt skiljde sig så kraftigt mellan öl och vin att de skilda skattesatserna knappast påverkade konsumenternas beteenden. Vidare utvisade statistik att konsumtionen av öl minskat, trots det skattemässiga övertaget. De skilda skattesatserna på öl och vin var således tillåtna. Den multipliceringseffekt som hänvisats till ifråga om värdebaserade tobaksskatter diskuterades inte.

7.5.3 Analys av rättspraxis

De redovisade målen rörande art. 90 (95):s första och andra stycken ger ett tämligen splittrat intryck. För att underlätta analysen av dem har jag valt att undersöka förekomsten av några särskilt utvalda argument som förekommer i flera av domarna. De argument som kommer att undersökas är *relevansen av konsumtionsmönster, råvaror* eller *tillverkningsmetoder* avseende de aktuella produkterna, *effekter* av eller *statistik* över de diskriminerande eller protektionistiska pålagorna. De aktuella rättsfallen har delats in i tre grupper. Den första består av rättsfall där domstolen funnit att fiskal diskriminering enligt art. 90 (95) första stycket förelegat, nämligen i 277/83, 278/83 och 106/84. En andra grupp består av mål där en skatt har bedömts strida mot art. 90 (95) andra stycket. Dessa mål är 168/78, 169/78, 170/78, 319/81 samt 323/87.[1590] I några fall har domstolen inte tagit ställning till vilken del av art. 90 (95) som är tillämplig eller funnit att båda delarna är det. I dessa fall, nämligen 171/78, 216/81 och C-367/93 kommer de aktuella argumenten att behandlas under den mening i artikeln de avser. Som en tredje grupp behandlas de fall där EG-domstolen funnit att någon diskriminering eller protektionistisk verkan inte förelegat, dvs. 140/79, 46/80, 243/84, 196/85 och 356/85.

I den följande framställningen kommer att undersökas i vilken utsträckning de ovan beskrivna argumenten återfinns i rättsfallen. Jag kommer för varje argument redogöra för de rättsfall i de tre grupperna där domstolen tar ställning till om argumentet är relevant eller ej. För det fall ett rättsfall inte nämns i anknytning till något av argumenten har det inte kunnat identifieras något ställningstagande till argumentet i detta rättsfall.

[1590] Det sistnämnda målet innehåller även en delfråga där kommissionens talan avslogs p.g.a. ett otillräckligt underlag. Denna del kommer inte att behandlas i den fortsatta framställningen.

1. *Relevansen av nuvarande konsumtionsmönster.* I tillämpningen av art. 90 (95) första stycket, vilken inriktas på formell diskriminering, får betydelsen av nuvarande eller framtida konsumtionsmönster begränsad betydelse. Ett exempel på detta utgörs av 278/83, där domstolen finner det irrelevant att ta ställning till om den aktuella produkten, champagne, utgör en "lyxvara" eller inte, när den redan konstaterat att diskriminering förelåg. I 106/84 framhåller domstolen att rådande konsumentvanor skall bortses från till förmån för en presumtiv utveckling av dessa vanor. Det finns emellertid flera uttalanden där domstolen finner konsumtionsmönster relevanta. I 216/81 anser man att hänsyn skall tas till konsumentvanor i hela gemenskapen för att avgöra om olika spritvaror utgör "liknande varor" och i ett yttrande i C-369/93 anför man att champagne, vars konsumtion förknippas med särskilda tillfällen, inte möter samma konsumentbehov som bubblande fruktdrycker.[1591] Domstolens inställning i det sistnämnda fallet tycks därmed snarast gå stick i stäv med 278/83.

För tillämpningen av art. 90 (95) andra mening synes det däremot vara av central betydelse att det bortses från nuvarande konsumtionsmönster eftersom dessa kan vara en följd av den protektionistiska beskattningen. 168/78, 170/78 och 319/81 är mål där detta har markerats tydligt av domstolen.[1592] I 171/78, där domstolen inte tog ställning till vilken del av art. 90 (95) som var tillämplig, anförs däremot rådande konsumentvanor som ett argument för att de aktuella produkterna stod i konkurrens med varandra.[1593]

När domstolen inte funnit att diskriminering eller protektionistiska effekter förelegat, har frågan om rådande konsumtionsvanor tydligen inte haft någon betydelse.

2. Flera av de skatteformer som varit föremål för prövning har uttagits olika beroende på vilka *råvaror* som ingått i de beskattade produkterna. Ifråga om art. 90 (95) första stycket är bilden splittrad. Domstolen har i 106/84 funnit att viner och likörer gjorda på druvor eller frukt är "liknande varor", medan det i C-367/93 – C-377/93 tycks ha haft viss betydelse att vermouth baserades på druvvin, till skillnad från fruktvin med motsvarande alkoholstyrka.[1594]

Eftersom art. 90 (95) andra stycket avser varor som *inte* är "liknande varor" enligt första stycket är det givet att vilka råvaror som ingår i olika

[1591] 216/81 *COGIS v Amministrazione delle Finanze dello Stato*, grund 8, C-367/93 – C-377/93 *Roders v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, grund 35.
[1592] 168/78 *Commission v French Republic*, grund 37, 170/78 *Commission v United Kingdom*, grund 8, 319/81 *Commission v Italian Republic* [1983] ECR 601, grund 20.
[1593] Se 171/78 *Commission v Denmark*, grund 35.
[1594] C-367/93 – C-377/93 *Roders v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, grund 33.

produkter inte är relevant för bedömningen. Domstolen har i flera domar funnit att produkter baserade på olika råvaror konkurrerar med varandra.[1595]

Mer anmärkningsvärt är att flera av de fall där domstolen funnit att diskriminering eller protektionistiska effekter inte förelåg rörde skatter som uttogs olika beroende på vilka råvaror som ingick i de skattepliktiga produkterna. I dessa mål framhålls att råvarorna kan utgöra sådana objektiva kriterier som medför rätt för medlemsstaterna att utta differentierade skatter.[1596]

3. *Tillverkningsmetoder* tycks inte heller vara särskilt relevanta för bedömningen enligt art. 90 (95) första stycket. I 277/83 underkändes skattelättnader för likör som producerades enligt särskilda regler. Högre beskattning av dryck producerad enligt regelverket för champagne jämfört med annat mousserande vin tilläts inte i 278/83. Vidare befanns i 106/84 mindre skillnader i produktionsmetoder mellan druv- och fruktvin inte medföra att de inte var "liknande varor".[1597] I både 216/84 och C-367/93 – C-377/93 framhålls emellertid att produktionsmetoder är av vikt för denna bedömning.[1598] I det sistnämnda fallet fann domstolen att bubblande fruktvin och champagne inte tillverkades på samma sätt.[1599]

I mål rörande art. 90 (95) andra stycket har olika tillverkningsmetoder inte uppmärksammats. Ett undantag utgörs av 170/78, där domstolen påpekar svårigheterna att jämföra tillverkning av vin och öl, vilket skulle tyda på att eventuella likheter eller skillnader skulle kunna ha varit av intresse om dessa kunnat konstateras.[1600]

Tillverkningsmetoder har befunnits vara relevanta i några av de mål där domstolen funnit att diskriminering eller protektionistiska effekter inte förelegat. Vid bedömning om en vara utgjorde en "liknande vara" enligt art. 90 (95) i målet 243/84 fann domstolen att tillverkningsmetoder utgjorde sådana objektiva kriterier som beskattningen kunde differentieras efter.[1601] Tillverkningsmetoder tycks vidare ha varit det enda av de undersökta kriterierna som var relevant i 196/85.

[1595] Se t.ex. 168/78 *Commission v French Republic*, grund 40, 169/78 *Commission v Italian Republic*, grund 34, 216/81 *COGIS v Amministrazione delle Finanze dello Stato*, grund 10.

[1596] 140/79 *Chemial Farmaceutici v DAF*, grund 14, 46/80 *Vinal v Orbat*, grund 13, 243/84 *John Walker v Ministeriet för Skatter og Afgifter* [1986] ECR 875, grund 22.

[1597] 106/84 *Commission v Denmark* [1986] ECR 833, grund 14.

[1598] 216/81 *COGIS v Amministrazione delle Finanze dello Stato*, grund 8.

[1599] C-367/93 – C-377/93 *Roder v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, grund 35.

[1600] 170/78 *Commission v United Kingdom*, grund 9.

[1601] 243/84 *John Walker v Ministeriet för Skatter og Afgifter*, grund 11.

4. Förbudet mot fiskal diskriminering är som tidigare konstaterats av formell art, och det är givet att de *faktiska effekterna* av sådan diskriminering är av underordnat intresse. I 277/83 uttalas att diskriminering föreligger även om den diskriminerande effekten är liten.[1602]

För tillämpning av art. 90 (95) andra stycket är det tvärtom en förutsättning att utformningen av regelverket medför en protektionistisk effekt. Hur en sådan effekt skall bedömas är dock inte entydigt. I de flesta mål har domstolen nöjt sig med att konstatera att beskattningen var av protektionistisk natur eller att skattebördan varit högre för den utländska produkten.[1603] Statistik över hur den importerade och inhemska spriten beskattats anfördes emellertid i 319/81 som bevis för en protektionistisk karaktär på beskattning.[1604] I C-367/93 – C-377/93 anförde domstolen:[1605]

> "The essential question is therefore whether or not the charge is of such a kind as to have the effect, on the market in question, of reducing potential consumption of the imported products to the advantage of competing domestic products [...] In that connection, the national court must have regard to the difference between the selling prices of the products in question and the impact of that difference on the consumer's choice as well as to changes in the consumption of those products."

I målen rörande denaturerad sprit ansåg domstolen att beskattningens effekter inte var diskriminerande eller protektionistiska.[1606] Vidare kunde kommissionens talan i 356/85 inte bifallas, eftersom den inte bevisat att protektionistiska effekter förelåg.[1607]

5. Det faktum att storleken av de diskriminerande effekterna enligt art. 90 (95) första stycket inte är av intresse medför att *statistik* över kvantiteter av importerade, ofördelaktigt beskattade varor inte har varit föremål för diskussion i mål rörande första stycket.

I ett antal mål har domstolen ifråga om art. 90 (95) andra stycket anfört att statistik rörande importerade varor *inte* varit relevant i målen.[1608] Det har i dessa fall varit fråga om statistik som visade att importen av de

[1602] 277/83 *Commission v Italian Republic* [1985] ECR 2049, grund 17.
[1603] 168/78 *Commission v French Republic*, grund 41, 169/78 *Commission v Italian Republic*, grund 35, 170/78 *Commission v United Kingdom*, grunderna 25 och 27.
[1604] 319/81 *Commission v Italian Republic* [1983] ECR 601, grund 18.
[1605] C-367/93 – C-377/93 *Roder v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, grund 39.
[1606] 140/79 *Chemial v DAF*, grund 16, 46/80 *Vinal v Orbat*, grund 15.
[1607] 356/85 *Commission v Belgium* [1987] ECR 3299, grund 21.
[1608] 168/78 *Commission v French Republic*, grunderna 34 och 41, 169/78 *Commission v Italian Republic*, grunderna 30 och 35, 319/81 *Commission v Italian Republic*, grund 16, 216/81 *COGIS v Amministrazione delle Finanze dello Stato*, grund 10.

varor som enligt domstolen var utsatta för protektionistisk beskattning i själva verket ökat. Det ovan återgivna uttalandet i C-367/93 – C-377/93 kan däremot tolkas som att domstolen kan se förändringar i konsumtionen som relevanta.

Statistik har dock varit relevant i ett mål där protektionistiska effekter inte förelåg. I det belgiska öl-vinmålet, 356/85, befanns statistik över försäljning av vin och öl vara relevant för bedömning av om protektionistiska effekter förelåg. Några sådana effekter kunde inte utläsas av statistiken.

De ovan undersökta kriterierna förstärker snarast den tämligen splittrade bild rättsfallen ger. Kriterier som i vissa mål inte har ansetts vara relevanta har i andra varit det. Särskilt anmärkningsvärt är att kriterier, t.ex. råvaror, som inte varit relevanta i mål där olika skatteregler underkänts som stridande mot art. 90 (95) har varit relevanta i mål där andra pålagor befunnits förenliga med artikeln. Denatureringsmålen ger i alla fall en god insikt i domstolens övergripande inställning, det måste vara en traditionellt inhemsk vara som gynnas skattemässigt för att diskriminering eller protektionism skall föreligga. Sådana effekter föreligger inte om den inhemska produktionen är lågbeskattad p.g.a. att den har anpassats efter skattereglerna. Möjligen kan man också i senare mål, t.ex. 356/85 och C-367 – C-377/93 spåra en mer försiktig attityd från domstolen, i linje med den konsolideringsfas som domstolen enligt vissa bedömare befinner sig i.[1609]

Särskilt skillnader mellan det brittiska och det belgiska öl-vinmålet, 170/78 och 356/85, är problematisk. I det förstnämnda fann domstolen att protektionistiska effekter förelåg oavsett om dessa beräknades i förhållande till alkoholstyrka, volym eller pris. Prisskillnader innan skatt diskuteras inte. Skatteeffekten var förmodligen så stor att eventuella prisskillnader innan skatt hade neutraliserats. I det belgiska fallet var prisskillnaden innan skatt tillräcklig för att medföra att protektionistiska effekter inte förelåg. En sak är att detta mål rörde mervärdesskatt, vilken inte kunde relateras till annat än priset. Målet är dock svårförenligt med de italienska mervärdesskattemålen 319/81 och 278/83, där frågan om eventuella prisskillnader inte diskuterades.[1610]

[1609] Cramér, Neutralitet och europeisk integration, s. 416, Steiner & Woods, s. 31. Jfr även Quitzow, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, s. 444, som spårar en tendens mot en "medlemsstatsvänlig" riktning. Skattemålen får likartade följder.

[1610] Det sistnämnda rörde visserligen art. 90 (95) första stycket och storleken på effekten är således inte av intresse.

7.5.4 Primärrättspraxis betydelse efter harmoniseringen

Det återstår att undersöka vilken inverkan praxis rörande art. 90 (95) har efter punktskatteharmoniseringen. Alkoholskattedirektiven kännetecknas av komplexitet.[1611] I vissa fall medges medlemsstaterna generellt eller i andra fall särskilt utpekade stater möjlighet att avvika från direktivens huvudregler, i första hand genom att utta lägre skattesatser för vissa produkter.[1612] I något fall medges emellertid möjlighet att utta högre skatt på vissa produkter.[1613]

Grundläggande för alkoholskattedirektiven är indelningen i fem produktgrupper, öl, vin, "andra jästa drycker än vin och öl", "mellanprodukter" och etylalkohol. Kortfattat kan de olika kategorierna beskrivas på följande sätt.[1614] Med öl avses både öl och dryck som består av en blandning av öl och alkoholfria drycker, i båda fallen med en alkoholhalt av minst 0,5 volymprocent.[1615] Med vin avses endast druvbaserat vin, dels icke-mousserande vin med en alkoholhalt mellan 1,2–15 volymprocent och 16–18 % om vinet inte innehåller några tillsatser, dels mousserande vin med en alkoholhalt på 1,2–15 % och som är lagrat i buteljer med champagnekorkar.[1616] "Andra jästa drycker än vin och öl" avser då drycker som inte faller in under dessa kategorier, t.ex. fruktviner, cider och mjöd.[1617] Det rör sig dels om icke-mousserande drycker med en alkoholhalt mellan 1,2 och 10 % samt mellan 10 och 15 %, om all alkohol i drycken kommer från jäsningen, dels om mousserande drycker med champagnekorkar med alkoholhalt mellan 1,2 och 13 % eller med alkoholhalt mellan 13 till 15 %, där alkoholen uteslutande kommer från jäsning.[1618] Med "mellanprodukter" avses drycker med alkoholhalt mellan 1,2 och 22 % och som inte räknas som vin eller "andra jästa drycker". Till denna kategori hänförs då drycker med alkoholstyrka över 15 respektive 18 % samt drycker som inte faller in under de andra kategorierna då de innehåller tillsatt alkohol eller andra tillsatser.[1619] Som exempel på

[1611] Som ett extremt exempel på detta kan nämnas att en bilateral överenskommelse mellan Spanien och Storbritannien rörande beskattning av sherry är infogad som bilaga till dir. 92/83/EEG.

[1612] Som exempel på generella möjligheter till undantag kan ges skattenedsättningar för mindre bryggerier och destillerier i art. 4 och 22, dir. 92/83/EEG. Regionala undantag ges t.ex. i art. 7, dir. 92/84/EEG.

[1613] Art. 17, 2 p., dir. 92/83/EEG, i vilken medlemsstaterna ges möjlighet att beskatta lättviner och mousserande viner med tillsatt alkohol som t.ex. starkviner.

[1614] För de olika produktgrupperna anges i direktivtexten referenser till tulltaxenummer i den Kombinerade Nomenklaturen vilka inte kommer att återges i detta sammanhang.

[1615] Art. 1, dir. 92/83/EEG.

[1616] Art. 8, dir. 92/83/EEG. Se även SOU 1994:74, s. 58, prop. 1994/95:56, s. 57.

[1617] SOU 1994:74, s. 59–60, prop. 1994/95:56, s. 58–59.

[1618] Art. 12, dir. 92/83/EEG.

[1619] Art. 17, dir. 92/83/EEG.

produkter som hänförs till denna kategori kan lämnas de vanligaste starkvinerna samt Kir, som är en blandning av vitt vin och likör med en styrka av 13 %.[1620] Slutligen består kategorin "etylalkohol" dels av drycker med en alkoholhalt över 22 %, dels av produkter med en alkoholhalt över 1,2 % och som ingår som komponenter i andra varor.[1621]

I preambeln till dir. 92/84/EEG uttalas att den lämpligaste grunden för att beskatta etylalkohol är volymen ren alkohol, medan den för vin och mellanprodukter är volymen färdig produkt.[1622] För öl anvisas däremot alternativa mätmetoder, antingen per vörtstyrka eller per alkoholstyrka. De minimiskattesatser som ges i direktivet är därför inte jämförbara. För etylalkohol fastställs en lägsta skattesats på 550 ecu per hektoliter ren alkohol, medan den för mellanprodukter är 45 ecu per hektoliter av produkten.[1623] Minimiskatten på öl beräknat på alkoholhalten är 1,87 ecu per grad av alkohol i en hektoliter.[1624] För icke-mousserande och mousserande vin fastställs en nollskattesats som lägsta skattesats.[1625] "Andra jästa drycker än vin och öl" skall i detta sammanhang räknas som vin.[1626]

Det är lätt att spåra inslag av kodifierad primärrättspraxis i alkoholskattedirektiven. Ölbeskattningen kompletteras med möjligheter att tillämpa lägre skattesatser för oberoende, små bryggerier, medan liknande möjligheter finns för alkoholskatt för produkter från små destillerier.[1627] Dessa lägre skattesatser måste emellertid tillämpas på liknande produkter från andra medlemsländer. Detta fastslogs ursprungligen i rättsfallen 148/77 och 26/80.[1628] Att skatterna på druv- och fruktvin som huvudregel skall vara lika följer som ovan redovisats av 106/84. Samtidigt har de olikheter som konstaterats i primärrätten också transformerats till sekundärrätten. Som beskrivits kommer viner med tillsatt alkohol att räknas som "mellanprodukter", även om alkoholhalten är under 15 %. Vidare är det tillåtet att ha olika skattesatser på vanligt vin och mousserande vin.[1629] Dessa möjligheter är givetvis eftergifter till förmån för de regler som tillämpades i olika medlemsstater vid punktskatteharmoniseringen.

[1620] SOU 1994:74, s. 130, prop. 1994/95:56, s. 113.
[1621] Art. 20, dir. 92/83/EEG.
[1622] Dir. 92/84/EEG.
[1623] Art. 3 och 4 dir. 92/84/EEG.
[1624] Art. 6, dir. 92/84/EEG.
[1625] Art. 5, dir. 92/84/EEG. Varor belagda med en nollskattesats i ett visst land skall ändå omfattas av suspensionsordningen tills de släppts för konsumtion eller exporterats.
[1626] Art. 15, dir. 9283/EEG.
[1627] Art. 4 och 22, dir. 92/83/EEG.
[1628] 148/77 *Hansen v Hauptzollamt de Flensberg* [1978] ECR 1787, 26/80 *Schneider-Import v Hauptzollamt Mainz* [1980] ECR 46.
[1629] I det ursprungliga kommissionsförslaget stadgades högre minimiskattesatser för mousserande vin än för icke-mousserande, se Bovenberg & Horne, s. 34.

Exempelvis Tyskland har under hela efterkrigstiden beskattat mousserande vin, samtidigt som vanligt vin varit skattefritt. I Frankrike beskattas mousserande vin två och en halv gånger högre än icke-mousserande.[1630] Sådana ordningar har då kunnat behållas efter harmoniseringen. Med en utgångspunkt från den traditionella svenska, delvis socialpolitiskt inriktade alkoholbeskattningen är denna distinktion svårbegriplig.[1631] Förmodligen får den ses som sprungen ur en uppfattning om alkoholbeskattning som lyxbeskattning, och de mousserande vinerna som lyxvaror.[1632] Farmer och Lyal anför:[1633]

> "... the justification for the different treatment in most Member States of sparkling and still wine is hard to discern."

Samtidigt finns det inslag i harmoniseringen som är mer svårförenliga med primärrätten. Kombinationen av en nollskattesats på vin och en miniskattesats på öl leder tankegången till det brittiska öl-vinmålet. Farmer och Lyal förklarar denna kombination med avsikten med punktskatteharmoniseringen var att avskaffa gränskontroller, inte att eliminera diskriminerande beskattning i medlemsstaterna, och anför:[1634]

> "Discriminatory taxation of beer and wine thus remains a matter for Article 95 of the Treaty; it may be added that to refer to a minimum rate of 0 as 'harmonization' is curious terminology."

Frågan prövades av EG-domstolen i C-166/98 *Socridis v Receveur principal des douanes*.[1635] I målet hävdade käranden att art. 90 (95) andra stycket innefattade ett proportionalitetskrav som skulle tillämpas på bl.a. skatteunderlaget, uppbördsmetoderna och skattesatserna. Skillnaderna i beskattning av öl och vin enligt alkoholskattedirektiven var uppenbart större än de objektiva skillnaderna mellan öl och vin. Domstolen upprepade här sitt ställningstagande från de brittiska och belgiska öl-vinmålen, nämligen att det endast är de mest populära och billigaste vinerna som kan stå i konkurrensförhållande till öl. Domstolen framhöll att ett direktiv inte strider mot fördraget när det ger medlemsstaterna ett tillräckligt skönsmässigt utrymme för att kunna införliva direktivet på ett sätt som överensstämmer med fördraget:[1636]

[1630] Art. 438 CGI.

[1631] Även andra medlemsstaters alkoholbeskattning kan i varierande utsträckning motiveras av sociala och hälsopolitiska motiv.

[1632] Jfr Tipke, 979–985. Avsaknaden av tysk vinskatt kritiseras av Jarsombeck, ZfZ 1998, s. 105–107.

[1633] Farmer & Lyal, s. 232.

[1634] Farmer & Lyal, s. 237.

[1635] C-166/98 *Socridis v Receveur principal des douanes* [1999] REG I-3791.

[1636] C-166/98 *Socridis v Receveur principal des douanes*, grunderna 19–20.

"Direktiven 92/83 och 92/84 innebär emellertid endast en skyldighet för medlemsstaterna att tillämpa en minimiskattesats på öl. Medlemsstaterna bibehåller följaktligen ett utrymme för skönsmässig bedömning som är tillräckligt stort för att de, mellan beskattningen av vin å ena sidan och öl å andra sidan, skall kunna upprätta ett förhållande som utesluter allt skydd för inhemsk produktion i den mening som avses i artikel 95 i fördraget."

Domstolen avfärdar därefter att alkoholskattedirektiven skulle vara ogiltiga av det skälet att de är oförenliga med art. 90 (95) andra stycket. Vidare behandlades frågorna om direktiven strider mot uppmaningen att harmonisera punktskatterna enligt art. 93 (99) och motiveringsskyldigheten i art. 253 (191). Enligt domstolen stred direktiven inte mot dessa artiklar. Man framhöll att avsikten med art 93 (99) inte var att utjämna skatterna mellan olika varor. Dessa ståndpunkter finns ingen anledning att ifrågasätta, utan mina synpunkter på fallet rör enbart frågan om minimiskattesatserna på öl och vin är förenliga med domstolens praxis kring art. 90 (95). Avsikten med minimiskattesatserna måste ju vara att de skall kunna tillämpas, oavsett domstolens uttalande om att medlemsstater har ett utrymme för utforma beskattningen så att den inte strider mot art. 90 (95). Det är ostridigt att skattesatsen för öl är högre än nollskattesatsen för vin. Möjligheten att utta en lägre skattesats än minimiskattesatsen eller en nollskattesats på öl gäller endast för produkter med en alkoholhalt av högst 2.8 volymprocent.[1637] Sådant öl är tveksamt om det kan sägas utgöra en produkt konkurrerande med vin. I alla fall är det odiskutabelt att öl med högre alkoholhalt, och som måste beskattas med minimiskattesatsen, i större utsträckning konkurrerar med vin. Enda möjligheten att förlika minimiskattesatserna med domstolens praxis är om man finner att den skatt öl belastas med i förhållande till varornas pris före skatt inte är tillräcklig för att påverka konsumenterna. Domstolens utslag måste ses som ett mycket försiktigt sådant i en politisk "het" fråga. De vidare implikationerna av rättsfallet kan vara att domstolen intar en försiktigare attityd ifråga om att underkänna sekundärlagstiftning i förhållande till primärrätten, jämfört med nationell lagstiftning i förhållande till primärrätten. En jämförelse med reglerna om registrerade och oregistrerade varumottagare enligt cirkulationsdirektivet kan också göras. Även dessa regler ger intrycket att strida mot art. 90 (95), men i dessa fall det formella diskrimineringsförbudet i dess första stycke.

Som ovan antytts var den svenska beskattningen av vin och sprit tidigare konstruerad som en kombinerad värde- och styckeskatt. Denna kritiserades för att korrelera dåligt mot de skattepliktiga dryckernas alkoholstyrka, och hade i detta avseende åtminstone för viner en regressiv

[1637] Art. 5, 1 p., dir. 92/83/EEG.

verkan.[1638] Den multipliceringseffekt som uppmärksammats av EG-domstolen gjorde sig påmind även inom alkoholbeskattningen:[1639]

> "Genom procentavgiften får – helt oberoende av alkoholinnehållet – inköpsresp. produktionskostnaden inkl. vinstpåslagen ett stort genomslag i beskattningen och därmed också i försäljningspriset."[1640]

I början av 1990-talet ersattes "dubbelbeskattningen" av en i förhållande till alkoholstyrkan progressiv beskattning.[1641] Redan några år tidigare hade emellertid en särskild skatteklass för alkoholsvaga lättviner introducerats. Till denna hänfördes viner med en alkoholhalt av högst 7 volymprocent, vilka avsågs att introduceras på den svenska marknaden.[1642] Skattesatsen på dessa viner motsvarade skatten på starköl. Som framhölls i förarbetena var emellertid de billigaste och mest sålda lättvinerna vid denna tidpunkt sådana med 11–12 volymprocent alkohol.

När dryckesskatten omvandlades till en progressiv alkoholskatt, med gemensamma skatteskalor tillämpliga på olika sorters drycker, indelades segmentet mellan 2,25 volymprocent och 39 % eller mer i tolv skattesatser, varav fem rörde segmentet upp till 16 %, vilket bör omfatta samtliga lättviner. Dessa segment överfördes, med smärre modifikationer, till LAS ifråga om vin och andra jästa produkter än vin.[1643] I huvudsak avskaffades dock den progressiva viktningen av beskattningen vid harmoniseringen.[1644] Med de skattesatser som LAS ursprungligen innehöll kom beskattningen av vin med alkoholhalt motsvarande öl att bli ungefärligen lika med öl både mätt per volym och per procent alkohol, medan skatten på vin starkare än ordinärt starköl var ungefärligen lika per procent alkohol.[1645] Sänkningen av ölskatten 1998 i kombination med en höjning av vinskatten har emellertid förskjutit denna balans till förmån för ölet. Detta är således lägre beskattat än vin, oavsett om skatten beräknas per volym eller per procent alkohol. Ett liknande förhållande råder mellan öl och cider, vilket beskattas på motsvarande sätt som vin.[1646] Detta medför

[1638] SOU 1991:52, s. 69.
[1639] SOU 1991:52, s. 71.
[1640] Av utrymmesskäl kommer det inte närmare att undersökas om avsikten med denna skatteform varit att gynna t.ex. populära, billigare *inhemska* spritdrycker, vilket antyds i SOU 1991:52, s. 71.
[1641] Se 10 § LDS i dess lydelse från SFS 1992:572 och senare.
[1642] 10 § LDS i dess lydelse från SFS 1988:114 och senare. Jfr prop. 1987/88:91, s. 6–7.
[1643] 3 och 4 §§ LAS.
[1644] Se SOU 1994:74, s. 76–80, prop. 1994/95:56, s. 44–46.
[1645] Det är däremot givet att denna form av styckeskatt inte kan ha någon närmare koppling till varornas värde.
[1646] För vin och andra jästa drycker med alkoholhalt mellan 1,2 och 2,25 volymprocent tillämpas reellt en nollskattesats, se SOU 1994:74, s. 131, prop. 1994/95:56, s. 113.

att cider med en alkoholhalt mellan 2,25 till 2,8 % beskattas, medan öl med en alkoholhalt av högst 2,8 % nollbeskattas. Rimligen borde öl och cider ses som konkurrerande drycker enligt art. 90 (95) andra stycket.

7.5.5 Sammanfattande analys

Avsnittet har ägnats åt en närmare undersökning av EG-domstolens praxis rörande art. 90 (95) inverkan på alkoholbeskattningen. Från domstolens praxis finns exempel på rättsfall där inhemska pålagor stridit mot förbudet mot fiskal diskriminering i art. 90 (95) första stycket, mot förbudet mot fiskal protektionism i andra stycket eller befunnits förenliga med artikeln. Förbudet mot fiskal diskriminering är av formell karaktär och riktar sig i första hand mot öppen olikabehandling. Samtidigt är differentierad beskattning baserad på objektiva kriterier tillåten. Förbudet mot fiskal protektionism förutsätter en faktisk effekt. Vilka kriterier som varit relevanta för att bedöma om fiskal diskriminering eller protektionism föreligger har emellertid varierat mellan olika avgöranden. Domstolen tycks dock ha utgått från att skattereglerna måste gynna en traditionellt inhemsk vara för att vara otillåtna. Att den inhemska produktionen anpassas efter skattereglerna uppfattas inte som protektionism.

Särskilda problem tillstöter vid jämförelse av beskattning av vin och öl. Som visats ovan är EG-domstolens praxis inte alls entydig ifråga om förhållandet mellan skatterna på öl och vin. Vidare medger sekundärrätten olika beskattning av öl och vin, vilket i rättsfallet C-166/98 *Socridis v Receveur principal des douanes* har befunnits var förenligt med primärrättspraxis. Om protektionistiska effekter endast föreligger med hänsyn tagen till priserna exklusive skatt måste dessa undersökas innan det går att fastställa om skatteskillnaderna mellan öl och vin är acceptabla. Det är också svårt att veta vilka varor som i t.ex. ett svenskt perspektiv skall bedömas som "liknande varor". Som framhålls i det belgiska öl-vinmålet är det inte givet att de ställningstaganden som gjordes i det brittiska målet är tillämpliga på andra marknader.[1647]

Osäkerheten orsakas inte endast av den otydliga praxisen och den med denna praxis svårförenliga sekundärrätten. Grunden för en jämförelse måste baseras på ett normativt ställningstagande ifråga om vad som skall utgöra skatteobjekt, alkoholhalt, volym eller värde. Så länge primärrätten inte innehåller något ställningstagande i denna fråga och sekundärrätten beskattar öl och vin efter olika grunder kan inget entydigt svar nås. Desto viktigare att fastslå är att en bidragande orsak till denna oklarhet är att "harmoniseringen" inte utgör en reell sådan, utan endast ett kompromis-

[1647] Se citat, avs. 7.5.2.

sande mellan medlemsstaternas särintressen. Som Williams har framhållit har antalet mål rörande art. 90 (95) EGF minskat efter genomförandet av den inre marknaden.[1648] Efter C-166/98 *Socridis v Receveur principal des douanes* finns det anledning att ifrågasätta om inte även verkan av artikeln har försvagats.

7.6 Sammanfattning

I detta kapitel har skatteobjektet, såsom det framstår i punktskatteförfattningarna undersökts. Inledningsvis har fastslagits att som skatteobjekt bör betraktas det som i punktskatteförfattningarna benämns som skattepliktigt. Detta medför att möjligheter till avdrag för eller återbetalning av skatt inte har behandlats i detta kapitel. Undersökningen har omfattat tre delar. I den första har problem med utformningen och avgränsningen av de skattepliktiga objekten undersökts. Två huvudformer av indirekta skatter framträder, stycke- och värdeskatter. Punktskatter utformas oftast som styckeskatter. Även om det finns ett antal problem förknippade med dessa skatter tyder allt på att de i flertalet fall är överlägsna värdeskatterna. De sistnämnda tycks sällan kunna renodlas, utan kopplas till prislistor, fiktiva detaljistpriser och liknande. Vidare har den problematiska kombinationen av stycke- och värdeskatt inom den gemenskapsrättsliga tobaksbeskattningen undersökts. I en andra huvuddel undersöktes situationer där normalt skattepliktiga produkter undantas från skatteplikt eller där huvudsakligen icke skattepliktiga varor blev skattepliktiga p.g.a. viss användning. Dessa regler medför både praktiska problem och en svårgenomtränglig reglering. I den tredje delen undersöktes den primärrättsliga praxisbildningen rörande medlemsstaternas alkoholbeskattning. Denna praxis har visats sig vara tämligen oklar. Vidare har harmoniseringen av alkoholbeskattningen delvis skett på ett sådant sätt som svårligen låter sig förenas med den primärrättsliga praxisen.

[1648] Williams, EC tax law, s. 79.

8 Avdrag och återbetalning

8.1 Inledning

I samband med att skatteobjektet närmare definierades i inledningen till föregående kapitel beskrevs de punktskatterättsliga avdragens principiella konstruktion. Dessa kan betecknas som nettoskatteavdrag, vilka yrkas i deklarationen genom subtraktion från det skattebelopp den skattskyldige skall redovisa för den aktuella perioden. Jämsides med avdrag förekommer återbetalning av skatt. Den kompensationsberättigade förutsätts i dessa fall lämna in en separat ansökan om återbetalning.

Möjligheterna till avdrag eller återbetalning av skatt kan inom punktskatteområdet indelas i två grupper. Den första gruppen utgörs av *generella* möjligheter till avdrag eller återbetalning, i viss mån påminnande om de möjligheter som finns inom mervärdesskatterätten, och som är likartat utformade i flertalet punktskatteförfattningar. Vidare förekommer *skattespecifika* möjligheter till avdrag eller återbetalning, vilka syftar till att skattebefria en vara vid ett visst användningsområde. Som tidigare uppmärksammats utgör dessa skattespecifika avdrag eller återbetalningar endast alternativa möjligheter att uppnå skattefrihet för en vara, andra metoder är då undantag från skatteplikt eller från skattskyldighetens inträde.[1649]

Rätt till avdrag eller återbetalning kan inom mervärdesskatterätten ses som en del i den för denna skatteform övergripande konkurrensneutralitetsideologin. Westberg definierar frånvaron av avdragsrätt för vissa förvärv som en *neutralitetsrubbning*.[1650] Punktskatter och andra enledsskatter kan dock inte vara konkurrensneutrala i förhållandet mellan skattskyldiga och icke skattskyldiga näringsidkare. Detta medför att det är svårt att generellt motivera rätt till avdrag eller återbetalning av skatt med neutralitetsskäl. Istället bör generella avdrag eller återbetalningar inom punktskatteområdet huvudsakligen motiveras med rättviseaspekter och likabehandling mellan olika subjekt i likartade situationer.

[1649] Se avs. 7.1. Jfr Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 74–76.
[1650] Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 91.

Kapitlet är disponerat så att generella och skattespecifika avdragsmöjligheter, följt av generella och skattespecifika återbetalningsmöjligheter först beskrivs översiktligt för att skapa en bild av den heterogena regelmassan. Dessa avsnitt avslutas med sammanfattningar. En principiell diskussion kring huvudsakligen generella avdrags- eller återbetalningsmöjligheter görs i ett följande avsnitt. Den senare delen av kapitlet ägnas åt en diskussion kring de skattespecifika avdrags- och återbetalningsmöjligheterna av skatter som annars hade utgjort "taxes occultes" för exportföretagen. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

8.2 Avdrag

8.2.1 Tidigare beskattade varor

I detta avsnitt behandlas avdrag för skatt som belöper på redan tidigare beskattade varor. Både den teoretiska bakgrunden till dessa avdrag diskuteras, liksom det faktiska styrkandet av att skatt verkligen har erlagts tidigare.

En term som stundom förekommer i skatterätten är *reciprocitet*. Med denna term avses bl.a. att en kostnad som är avdragsgill för en köpare utgör skattepliktig intäkt för säljaren.[1651] Principen spelar inom den centrala inkomstskatterätten en begränsad roll, även om den givetvis är betydelsefull vid handel mellan näringsidkare.[1652] Inom mervärdesbeskattningen framstår däremot reciprocitet som en grundläggande skatteteknisk princip.[1653] Vad som utgör utgående mervärdesskatt för en säljare är i normalfallet avdragsgill ingående skatt för köparen. Westberg framhåller att slutresultatet av beskattningen vid försäljning till en skattskyldig köpare blir detsamma som om säljaren underlät att debitera skatten.[1654] Situationen är i dessa fall likartad med den som råder då punktskatteskyldiga aktörer handlar varor mellan varandra. Det är odiskutabelt att *inkomstskatterättslig* reciprocitet skall föreligga mellan säljare som är

[1651] Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 81–82, Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 63. Mutén, Inkomst eller kapitalvinst, s. 31, använder termen *inkongruens* som benämning på situationer då reciprocitet inte föreligger. Termen reciprocitet används även inom den internationella skatterätten som beteckning på att två stater ömsesidigt behandlar sina medborgare lika, se Ståhl, s. 119.

[1652] Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 63, framhåller att principen (inom inkomstskattesystemet) är av underordnad karaktär. Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 81–82, anser att den är mer utvecklad inom mervärdesskatterätten än inom inkomstbeskattningen.

[1653] Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 84. Se även Melz, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, s. 81–82.

[1654] Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 84.

skattskyldiga för punktskatter och näringsidkande köpare, dvs. vad säljaren erhåller av köparen redovisas som intäkt, även i den mån ersättningen avser punktskatten, samtidigt som köpare har rätt till inkomstskatterättsligt avdrag för skattebeloppet.[1655]

Vad som är av intresse i detta avsnitt är emellertid endast i vilken utsträckning reciprocitetsprincipen är tillämplig inom de bruttoredovisningssystem som de flesta punktskatter är utformade efter. Dessa skatters karaktär av ettledsskatter medför att en köpare av en beskattad vara som huvudregel inte kan dra av den punktskatt som belastar varan eller få den återbetald. En skattskyldig för en transaktionsskatt har dock i regel rätt att dra av skatt som belöper på redan skattade varor.[1656] Ifråga om innehavsskatter aktualiseras denna situation oftast inte. De licensavgiftsliknande skatterna utgår per tidsperiod. För avfallskatt finns en motsvarande avdragsmöjlighet om beskattat avfall förs ut ur anläggningen, vilket medför att någon dubbelbeskattning inte aktualiseras om avfallet ånyo förs in på en avfallsanläggning.[1657]

Rätt till avdrag för varor för vilka skattskyldigheten redan har inträtt förekommer i första hand när något subjekt köpt in varor innan det registrerats som skattskyldigt eller förvärvat dem från någon annan än en skattskyldig. För ett fåtal transaktionsskatter saknas möjlighet till avdrag för redan skattade varor. Av praktiska skäl saknas behov av sådan avdragsmöjlighet för elskatt. Vidare saknas avdragsmöjlighet för tidigare erlagd gödselskatt på kadmium.[1658] Denna avsaknad motiveras med svårigheter att fastställa halten av kadmium i senare transaktionsled.[1659]

Någon uttrycklig motsvarighet till dessa avdrag finns inte i cirkulationsdirektivet, som överhuvudtaget inte innehåller några regler om avdrag, men den svenske lagstiftaren har ändå valt att behålla avdragen i de harmoniserade punktskatteförfattningarna.[1660] Nettoprincipen har således fått försteg framför *sachhaftung*.[1661] En tillämpning av den sistnämnda principen kan mycket väl komma i konflikt med reciprocitetsprincipen.

Westberg anser att reciprociteten, förutom att utgöra en grundprincip inom mervärdesbeskattningen, även innefattar ett krav på dokumenta-

[1655] Jfr 16 kap. 17 § IL.

[1656] 7 kap. 1 § 1 p. LSE, 32 § c) LAS, 32 § c) LTS, 8 § 2 p. LSB, 7 § 2 p. LSG, 8 § 1 p. LSN.

[1657] 10 § 1 p. a) LSA.

[1658] 7 § 2 st. LSG.

[1659] Prop. 1995/96:57, s, 34. Möjligheten till avdrag försvann när tidpunkten för skattskyldighetens inträde för denna skatt flyttades från leveranstillfället till tillverkningen eller importen. Se avsnitt 5.3.3.

[1660] SOU 1994:74, s. 119.

[1661] Jfr avs. 2.6.

tion.[1662] Detta krav är av relevans även inom punktbeskattningen. Några närmare regler för hur avdrag skall styrkas finns dock inte i de enskilda punktskatteförfattningarna eller i LPP.[1663] Sådana får istället sökas i de föreskrifter och rekommendationer RSV utfärdat som komplement till lagstiftningen. Eftersom nya rekommendationer inte utfärdats efter harmoniseringen i samband med EU-inträdet får en utgångspunkt tas i de sista rekommendationer som ikraftträdde innan harmoniseringen. Ett grundläggande krav har varit att avdraget kan styrkas med inköpsfaktura. I flera rekommendationsprodukter har detta krav formulerats som att avdraget skall kunna styrkas på begäran med inköpsfaktura eller liknande handling.[1664] När redan beskattade varor köps in av en skattskyldig skall avdraget i normalfallet göras samma redovisningsperiod, vanligen en kalendermånad, som varorna levererats. Kraven för avdrag för redan beskattade varor som finns i lager när den skattskyldiges verksamhet påbörjas är något högre. I dessa fall har det i ett flertal rekommendationsprodukter krävts att den skattskyldige inventerar sådana lager och insänder en förteckning över dessa till beskattningsmyndigheten. Vidare förväntas den skattskyldige kunna styrka storleken av den skatt som utgått på de redan beskattade produkterna.[1665]

Avdragsregeln har i flera äldre, numera upphävda författningar, formulerats som att avdrag får göras för vara som "förvärvats för återförsäljning och för vilken skattskyldigheten tidigare har inträtt".[1666] Denna formulering kan sägas återge innebörden av reciprocitetsprincipen. I de nu gällande punktskatteförfattningarna formuleras denna regel som att avdrag får göras för varor "för vilka skattskyldigheten tidigare har inträtt". Att skattskyldigheten tidigare har inträtt för en skattepliktig vara behöver inte endast innebära att den inträtt medan någon annan skattskyldig än den nuvarande ägaren innehaft varan. Situationer kan även uppstå när samme skattskyldig ånyo handhar redan beskattade varor. Ett exempel på detta är när en skattskyldige återtar sålda varor vid en återgång av ett fullbordat köp. Det kan dock även förekomma andra situationer. Rättsfallet RÅ 1986 ref 85 rörde ett förhandsbesked angående en återvinningsanläggning för bensinångor. Ett oljebolag avsåg att investera i denna anläggning, med vars hjälp bensinångor som uppstått i cisterner på bensinstationer åter kunde transformeras till bensin. Det var således frågan om

[1662] Westberg, Nordisk mervärdesskatt, s. 84.

[1663] Innehållet i deklarationerna följer av 2 kap. 7 § LPP.

[1664] T.ex. RSV Ip 1983:5, avsnitt 8.4.1 a), RSV Ip 1993:1, avsnitt 9.2.

[1665] En liknande situation var för handen i RRK R72 1:37, där klagande beviljades resning efter att ha styrkt att han innehaft beskattad brännolja.

[1666] T.ex. 7 § a) GLTS. I vissa fall omfattade lagrummen både återförsäljning och förbrukning i egen rörelse, t.ex. i 7 § 1 mom. a) lag (1961:372) om bensinskatt.

ångor från bensin tillhörig oljebolagets kunder, för vilken skattskyldigheten redan inträtt. Regeringsrätten medgav avdrag för skatten belöpande på den bensin som utvunnits ur de återförda ångorna. Eftersom det var samma subjekt som erlade skatten och som var berättigat till avdrag var det inte reciprocitetsprincipen som uttrycktes i avgörandet. Rätten till avdrag för varor för vilka skattskyldigheten redan har inträtt måste således ses som en regel med ett bredare tillämpningsområde än en kodifiering av reciprocitetsprincipen. Den ger uttryck för en allmän princip om enkelbeskattning vid ettleds punktbeskattning. Utgången i rättsfallet användes i förarbetena till LSE som argument för att slopa det uttryckliga kravet på att varor skall ha förvärvats för återförsäljning eller för förbrukning i egen rörelse.[1667]

För de harmoniserade punktskatterna fyller avdragsrätten dessutom funktionen att den bidrar till upprätthållandet av suspensionsordningen. Även om det inte framgår av lagtext eller förarbeten måste en förutsättning för rätt till avdrag vara att de tidigare beskattade varorna förts till ett godkänt skatteupplag.[1668] I och med avdraget får varorna åter statusen som obeskattade varor, och dessa får endast förvaras i godkända skatteupplag.[1669]

8.2.2 Avdrag vid återgång av köp, kundförluster och olyckshändelser

I punktskatteförfattningarna medges avdrag för skatt på varor som tagits tillbaka vid återgång av köp.[1670] Det finns anledning att ifrågasätta om inte den i föregående avsnitt beskrivna regeln, som medför rätt till avdrag för skatt på varor för vilka skattskyldigheten tidigare har inträtt, är tillräcklig för att medge avdragsrätt även för skatt på varor som återtagits från kunder. Möjligen har avdragsreglerna slentrianmässigt överförts från äldre lagstiftning. Kombinationen med avdragsrätt både för varor för vilka skattskyldigheten tidigare har inträtt och för varor som återtagits vid återgång av köp har före tillkomsten av de harmoniserade punktskatteförfattningarna använts beträffande pålagorna på bekämpningsmedel och

[1667] SOU 1994:85, s. 251. Det framhålls att det med denna metod årligen återvinns c:a 300 000 liter bensin i landet.

[1668] Se RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 84 och 124.

[1669] I motsvarande regel i den finska accislagen (1469/1994), 4 kap. 17 §, framgår det tydligt att varorna måste återföras till skatteupplaget. Jämte rätt till avdrag för varor som förstörts är detta den enda uttryckliga avdragsrätten i den finländska accislagen, samtidigt som skattefrihet föreligger i fler situationer jämfört med svensk rätt.

[1670] 32 § a) LTS, 32 a) LAS, 7 kap. 1 § 2 p. LSE, 8 § 3 p. LSB, 7 § 3 p. LSG, 8 § 2 p. LSN.

gödsel, samt för de upphävda skatterna på kassettband och videobandspelare, samt sedermera för naturgrusskatten.[1671] Endast i ett sammanhang tycks emellertid sambandet mellan de båda avdragsmöjligheterna ha uppmärksammats. Efter en lagändring rörande skatten på ljud- och videokassetter formulerades regeln om avdragsrätt för varor för vilka skattskyldigheten tidigare har inträtt som att omfatta andra varor *än* bl.a. sådana som återtagits vid återgång av köp.[1672]

Avdragsrätten för varor som återtagits vid återgång av köp måste således uppfattas som en variant av avdragsrätten för varor för vilka skattskyldigheten inträtt tidigare. Behovet av en särskilt uttalad regel för dessa fall kan ifrågasättas, men kan möjligen motiveras med pedagogiska skäl. Sedan avdragsmöjligheten för kundförluster avskaffats i de flesta punktskatteförfattningar i samband med harmoniseringen kan det vara pedagogiskt att det särskilt anges under vilka omständigheter avdrag kan medges för redan sålda varor.

Avdrag för varor som återtagits vid återgång av köp har för de nationella punktskatterna kunnat medges under förutsättning att köpeskillingen återbetalats eller krediterats samt att kreditnota utfärdats. I förarbetena till gödsel- och bekämpningsmedelspålagorna jämställdes med återtagande destruktion av varorna genom köparens försorg.[1673] För de harmoniserade skatterna är det emellertid en förutsättning för avdrag att varorna förts tillbaka till ett godkänt skatteupplag.[1674] Förstörande av skattepliktiga varor skall enligt dessa författningar ske under beskattningsmyndighetens tillsyn för att skattskyldighet inte skall inträda.[1675]

Tidigare medgavs avdrag för *kundförluster* enligt flertalet punktskatteförfattningar. En sådan ordning ansågs oförenlig med cirkulationsdirektivet och denna avdragsmöjlighet slopades därför i de harmoniserade punktskattelagarna.[1676] Avsaknad av möjlighet till avdrag för kundförluster är helt i enlighet med den princip om "sachhaftung" som cirkulationsdirektivet kan sägas bygga på. Denna möjlighet har emellertid även slopats för bekämpnings- och gödselmedelsskatterna. Detta har motiverats med att avdragsbestämmelserna för dessa skatter anpassats till "vad som numera gäller för punktskatter".[1677] Även ifråga om dessa icke-harmoniserade skatter har "nettoprincipen" fått träda tillbaka för en "sachhaftung"-princip.

[1671] 8 § LSB, 7 § LSG, 11 § lag (1982:691) om skatt på vissa kassettband, 8 § lag (1982:1200) om skatt på videobandspelare, 8 § LSN.
[1672] Se 11 § 1 st. 3 p. LSK i dess lydelse enligt SFS 1985:1027.
[1673] Prop. 1983/84:176, s. 9.
[1674] RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 84 och 124.
[1675] 21 § 1 st. b) LTS, 20 § 1 st. b) LAS.
[1676] SOU 1994:74, s. 118, prop. 1994/95:56, s. 103.
[1677] Prop. 1994/95:213, s. 52.

Endast ifråga om reklamskatt kvarstår möjligheten till kompensation för kundförluster. Utöver avdrag för kundförluster medges enligt denna lag även avdrag motsvarande återbäring, bonus eller annan förmån som lämnas efter att skattskyldigheten inträtt för den ifrågavarande transaktionen.[1678] Denna avdragsmöjlighet saknar motsvarighet i andra punktskatteförfattningar och är avhängig reklamskattens konstruktion som värdeskatt.[1679]

En förutsättning för att en kundförlust förelegat har i rättspraxis befunnits vara att den skattskyldige lämnat köparen kredit och denne brister i sin betalningsskyldighet. RÅ 1994 ref 5 rörde ett överklagat förhandsbesked, där sökande, ett större oljebolag, önskade avdrag för bensin som stulits av kunder som efter tankning lämnat bensinstationen utan att betala. Regeringsrätten fann att detta förfarande inte innebar att köparen lämnats kredit. Enligt dåvarande lagstiftning inträdde skattskyldigheten vid leverans till köpare som inte var registrerad skattskyldig eller till eget försäljningsställe.[1680] Således utgjorde bensinstationerna "köpare" i dessa fall och de ohederliga kunderna saknade kontraktuella förhållande till den skattskyldige.[1681] Ett liknande fall utgjordes av RÅ 1995 not 398, i vilket prövades om förluster orsakade av att den skattskyldige inte kunnat debitera kontokortskunder var avdragsgilla. Kunderna hade gjort gällande att bensin tankats av okända personer efter inverkan på automater eller med förfalskade bensinkort. Även i detta fall fann Regeringsrätten att det inte visats att förlusten orsakats av att den skattskyldige beviljat köpare kredit och att dessa brustit i betalningsskyldighet. Båda dessa fall är givetvis av begränsat intresse efter avskaffandet av rätten till avdrag för kundförluster för skatt på bensin och liknande varor, men kan förmodligen vara till viss ledning vid bedömningar enligt de kvarvarande avdragsmöjligheterna i RSL.

De harmoniserade punktskattesystemen bygger på tanken på en sluten suspensionsordning, där alla avvikelser utlöser skattskyldighet. För att säkerställa kontrollen av varor som sänds mellan skatteupplag råder vad som kan betecknas som i det närmaste ett strikt ansvar för aktörerna. Ett par undantag finns emellertid från detta ansvar, dels ifråga om varor som förlorats genom olyckshändelser eller force majeur, dels för sådana förluster som skett under tillverkning, bearbetning, lagring eller transport och som är ofrånkomliga med hänsyn till varornas karaktär.[1682] Som

[1678] 18 § 1 st. RSL.

[1679] I mervärdesskatterätten finns däremot liknande möjligheter, se 7 kap. 6 § 1 st. ML.

[1680] 5 § 1 p. lag (1961:372) om bensinskatt.

[1681] Skatterättsnämnden tycks ha utgått från att bensinstationerna var skattskyldiga och att det var relevant om kunderna beviljats kredit eller ej.

[1682] Art. 14, 1 p., dir. 92/12/EG.

tidigare beskrivits har undantaget för förluster hänförliga till varornas karaktär införlivats på olika sätt inom energibeskattningen, respektive tobaks- och alkoholbeskattningen.[1683] I LSE har undantaget utformats som ett undantag från skatteplikt, medan det i LTS och LAS utformats som undantag från skattskyldighetens inträde. Undantaget för varor som förlorats genom olyckshändelser eller force majeur har däremot i alla tre författningarna utformats som avdragsregler. Detta bör ses mot bakgrund av att skattefrihet i dessa fall endast kan medges efter att förluster har styrkts t.ex. av försäkringsbolag eller polis.[1684] Genom att förlusterna specificeras i deklarationerna förstärks kontrollmöjligheterna jämfört med om en generell skattefrihet medgivits vid förluster p.g.a. olyckshändelser eller force majeur. Någon uttrycklig rätt till avdrag för olyckshändelser och liknande fanns inte före punktskatteharmoniseringen, men förluster som inträffat innan tidpunkten för skattskyldighetens inträde, dvs. leveransen, var ändå i praktiken skattebefriade.[1685]

Sammanfattningsvis kan sägas att avdragsrätt för skatt belöpande på varor som återtagits vid återgång av köp är väsentlig för att upprätthålla enkelbeskattning av de punktskattepliktiga varorna. Avdragsrätt för kundförluster bidrar emellertid till att underminera beskattningen, eftersom den leder till att obeskattade produkter kommer ut på marknaden. Avsaknad av avdragsrätt för kundförluster medför att den skattskyldige, även om denne har rätt till att inkomstskatterättsligt dra av kundförlusten, reellt även utgör skattebärare för en del av skatten. Det är därför följdriktigt att de svenska punktskatteförfattningarna medan de varit utformade efter den "nettoprincip" som utvecklats under efterkrigstiden innehållit avdragsmöjlighet för kundförluster. Cirkulationsdirektivets krav på beskattning av varor som släpps för konsumtion innebär i detta avseende en försämring av de skattskyldigas situation till förmån för ett upprätthållande av beskattningens styreffekter.

8.2.3 Export

En grundläggande komponent i upprätthållandet av destinationslandsprincipen utgörs av skattefrihet för varor som exporteras, vilket bidrar till säkerställande av enkelbeskattning av skattepliktiga varor som flyttas över nationsgränser. Inom mervärdesskatterätten har detta uppnåtts tekniskt genom att enbart omsättning av varor inom landet är skattepliktig, i kombination med att den skattskyldige har rätt till avdrag för ingående

[1683] Se avs. 7.4.2 och 7.4.3.

[1684] Jfr SOU 1994:74, s. 118–119, prop. 1994/95:56, s. 103, prop. 1994/95:54, s. 99 och 129

[1685] Prop. 1994/95:54, s. 98–99.

mervärdesskatt som belastar varorna.[1686] Begreppet omsättning förekommer emellertid inte med någon självständig betydelse i punktskatteförfattningarna. Det är därför inte möjligt att i punktskatteförfattningarna konstruera ett undantag från skatteplikt vid export på motsvarande sätt som i mervärdesskatterätten. Rimligen borde det dock ha varit möjligt att uttryckligen reglera att skatteplikt inte föreligger för varor som exporteras eller att skattskyldighet inte inträder vid leverans till kund i ett annat land.[1687] Sådana lösningar har dock inte valts i punktskatteförfattningarna. Istället upprätthålls rätten till skattefri export för transaktionsskatterna genom att den skattskyldige har rätt till avdrag för varor som exporteras ur landet, ifråga om de harmoniserade skatterna endast till tredjeländer.[1688] Endast elskatten har utformats på så sätt att skatteplikten enbart omfattar el som förbrukas i Sverige. Något behov av avdragsrätt vid export föreligger då inte.[1689]

1. Som tidigare redogjorts för är avdrag eller återbetalning av skatt som belastar produkter som exporteras inget okontroversiellt ämne.[1690] Både GATT-avtalet och EGF innehåller förbud mot att återbetala mer skatt än vad som direkt eller indirekt lagts på den exporterade varan. Genom bruttoredovisningen upprätthålls detta förbud som huvudregel på ett okomplicerat sätt. Både skattskyldigheten och avdragsrätten för den aktuella varan inträder under samma redovisningsperiod och skattebeloppen kvittas således mot varandra i deklarationen. Vad som i normalfallet framstår som okomplicerat kan emellertid i vissa fall resultera i otillfredsställande resultat. Det är givet att någon form av verifikation måste krävas för ett avdragsyrkande. I RSV:s rekommendationsprodukter har i allmänhet uttalats att avdrag för skatt på exporterade varor bör kunna styrkas med t.ex. tullhandlingar eller andra exporthandlingar.[1691] Emellertid har det i praxis gått längre än så och krävts identitet mellan det skattskyldiga subjektet och det som praktiskt genomfört exporten.

[1686] 1 kap. 1 § 1 p. ML. Jfr Melz, Mervärdesskatt, s. 56.

[1687] En sådan regel finns i den finländska lagen (1469/1994) om påförande av accis, 4 kap. 16 § 4).

[1688] Jag bortser i framställningen från den avdragsrätt som finns ifråga om de harmoniserade punktskatterna för varor som förts till tullager, exportbutiker, fartyg eller flygplan. (Se LTS 32 § d)–f), 32 § d)–e) LAS, 7 kap. 1 § 3 p. LSE.) Vad som i framställningen sägs om export bör vara tillämpligt även i dessa fall.

[1689] 11 kap. 1 § LSE. Detta är en nyordning i och med LSE, som ersatte tidigare avdragsrätt vid export, se SOU 1994:85, s. 261, och prop. 1994/95:54, s. 136.

[1690] Se avsnitt 2.9 och 3.4.

[1691] I äldre rätt utgjorde sådan bevisning ett lagkrav, se t.ex. 17 § 2 st. K. F. (1939:887) angående tillverkning och beskattning av maltdrycker och 6 § c) LSV i dess ursprungliga lydelse.

Rättsfallet RÅ82 Aa 35 rörde ett bolag som exporterat strössel man köpt in av andra företag. Bolaget yrkade avdrag för varuskatt som tillverkare och importörer erlagt för varorna. RSV anförde att avdrag endast kunde medges den som tillverkat eller importerat varorna och upptagit dessa i deklaration och underkände därmed avdraget. Verkets beslut fastställdes av överinstanserna. Möjligen som en följd av detta rättsfall infördes i LSV en möjlighet till kompensation av skatt för den som utan att vara skattskyldig fört ut beskattade varor ur landet.[1692] Av förarbetena till denna ändring framgår att den bl.a. avsåg att underlätta i situationer där tillverkare låtit sin export skötas av särskilda försäljningsbolag.[1693]

Liknande kompensationsmöjligheter har förekommit i några av punktskatteförfattningarna. Återbetalning av avgift på dryckesförpackningar kunde beviljas den som fört ut fyllda dryckesförpackningar ur landet.[1694] Några närmare kommentarer till denna regel finns inte i förarbetena.[1695] Det framgår dock att det förutsatts att *dryckestillverkare* i normalfallet inte var avgiftsskyldiga, utan förväntades arbeta med ett beskattat lager av förpackningar. Förmodligen har avsikten varit att underlätta för dessa aktörer för det fall de exporterat drycker. Endast *förpackningstillverkare* eller deras ombud var berättigade att ansöka om återbetalning vid export av tomma förpackningar.[1696]

Under en period fanns möjlighet för *exportör* av fordon att registrera sig som exportör enligt LFM, varigenom den registrerade erhöll möjlighet att som tekniskt skattskyldig dra av skatt som av tillverkaren erlagts för fordon som sedermera exporterats.[1697] I förarbetena till denna regel diskuteras inte möjligheten att berättiga exportörerna till återbetalning av skatt belöpande på de exporterade fordonen, utan istället valdes denna möjligen administrativt mer lätthanterliga, men principiellt svårmotiverade lösning.[1698]

Utöver dessa tre lagrum har möjlighet till kompensation för skatt belöpande på varor som exporterats före harmoniseringen inte medgetts icke skattskyldiga aktörer i någon av punktskatteförfattningarna. En närliggande fråga är huruvida en skattskyldig har rätt till avdrag när det är

[1692] 7 § LSV enligt dess lydelse enligt SFS 1984:923. Se även prop. 1984/85:69, s. 11–12.
[1693] Prop. 1984/85:69, s. 12.
[1694] 11 § 1 st. lag (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, lagrummet överflyttat väsentligen oförändrat till 9 § 1 st. lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar.
[1695] SkU 1973:3, s. 5. Förpackningsavgiften tillkom efter initiativ från skatteutskottet.
[1696] 11 § 2 st. lag (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, 9 § 2 st. lag (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar.
[1697] Se 5 § LFM i dess lydelse enligt SFS 1992:1443 samt Olsson, SN 1994, s. 219–220.
[1698] Prop. 1992/93:124, s. 72.

någon annan som utfört exporten. I RÅ 1999 not 143 hade en skattskyldig (bryggeriföretaget Falcon) dragit av skatt belöpande på varor som levererats till eller avhämtats av kunder för att senare exporteras ur landet. Enligt den skattskyldige hade det avtalats med köparna att dessa skulle exportera varorna i anslutning till leveranserna. För tre av leveranserna förelåg exportattester där den skattskyldige angavs som exportör. Trots detta fann både Kammarrätten och Regeringsrätten att varorna i samtliga fall exporterats av någon annan än den skattskyldige. Rätt till avdrag förelåg inte. Ett regeringsrättsråd fann att varken lagtext eller förarbeten gav stöd för ett krav på att den skattskyldige själv skulle ha exporterat varorna.[1699]

Majoritetens ställningstagande kan ses som formalistiskt:

> "Avdragsrätt enligt lagen om dryckesskatt föreligger alltså när skattskyldig själv eller någon annan för hans räkning levererar drycker till en annan plats utanför landet. Om en svensk köpare däremot hämtar dryckerna hos säljaren för vidaretransport ut ur landet kan någon leverans utom landet inte anses ha skett. Inte heller är detta fallet om dryckerna levereras till svenska kunder inom landet, även om dessa avser att sända dryckerna utomlands."

Som framhålles av dissidenten fanns det i dryckesskattelagen och dess förarbeten inget uttryckligt stöd för att avdragsrätten endast skulle omfatta varor den skattskyldige egenhändigt exporterat. Det är svårt att finna motiv till varför avdragsrätt inte skall föreligga i de situationer Regeringsrätten beskriver. Det faktiska resultatet blir i samtliga situationer detsamma, dryckerna konsumeras inte i landet.

2. I de nu gällande punktskatteförfattningarna formuleras avdragsrätten vid export på ett neutralt sätt, dvs. utan något särskild angivande om vem som skall stå för exporten, i samtliga förekommande fall utom i LSE.[1700] Några närmare kommentarer ges inte heller i förarbetena till dessa författningar. Enligt LSE får avdrag göras för skatt på bränsle "som av den skattskyldige exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där".[1701] Denna formulering utgör en adaption av motsvarande lagrum i LAE, som formulerades "av den skattskyldige eller för hans räkning utförts ur riket eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där".[1702] Av förarbetena till LSE framgår att slopandet av formuleringen "eller för hans räkning" inte av-

[1699] Endast beträffande de leveranser för vilka klagande företätt exportattester kunde det emellertid enligt dissidenten anses styrkt att dessa lämnat landet.

[1700] 32 § d) LTS, 32 § d) LAS, 8 § 1 p. LSB, 7 § 1 p. LSG.

[1701] 7 kap. 1 § 1 st. 3 p. LSE. Avdragsrätten för skatt på ickeharmoniserade bränslen vid export till andra EU-länder regleras med en likalydande formulering i 7 kap. 5 b § LSE.

[1702] 24 § e) LAE.

sågs medföra någon saklig förändring.[1703] Formuleringen "av den skattskyldige eller för hans räkning" återkom, förutom i LAE 1957, i 1961 års bensinskatte- och tobaksskatteförordningar samt LFM i dess ursprungliga lydelse, utan närmare kommentarer.[1704] Vidare användes den i 1990 års svavelskattelag, vilken byggde på förfarandereglerna i LAE.[1705] Någon närmare precisering av vad som avses med "för hans räkning" tycks inte ha gjorts i något sammanhang. Uttrycket borde dock rimligen inbegripa både aktörer som står i ett ekonomiskt samband med den skattskyldige, t.ex. dotterbolag, och fristående aktörer som handlar på uppdrag av den skattskyldige. En jämförelse kan här göras med lagen (1944:302) om köpares rätt till märkt virke, där det talas om virke som blivit "märkt för köparens räkning", dvs. i en kontraktuell relation mellan två självständiga rättssubjekt utan ägarsamband.[1706] De lagrum där referensen till "den skattskyldige eller för hans räkning" saknas bör då rimligen inte tolkas mer restriktivt än på detta sätt.

Vidare bör det framhållas att det finns andra avdragsmöjligheter som avser situationer där det är någon annan än den skattskyldige som förfogar över de skattepliktiga varorna. I LSE regleras ett flertal situationer, då en skattskyldig har rätt till avdrag för skatt belöpande på varor som *sålts* för förbrukning för ett visst ändamål.[1707] Det kan således inte finnas något tekniskt hinder mot att låta avdragsrätten omfatta även varor som den skattskyldige avhänt sig för export. Beviskravet för att varorna verkligen har exporterats kvarstår ju.

Även den i RÅ 1999 not 236 beskrivna situationen kan lämna viss ledning. Rättsfallet rörde tillämpning av regeln i 20 § LAS om undantag från skattskyldighetens inträde i vissa situationer.[1708] Regeln är formulerad på ett neutralt sätt:

> "Skattskyldighet för upplagshavare enligt 19 § första stycket 1 inträder inte för varor som
> c) direkt eller som ingrediens används i halvfabrikat för framställning av [...]".[1709]

[1703] Prop. 1994/95:54, s. 123.

[1704] 7 § 1 mom. d) lag (1961:372) om bensinskatt, 7 § c) GLTS, 9 § 1 p. LFM i dess lydelse enligt SFS 1984:159 eller äldre.

[1705] Prop. 1989/90:111, s. 167.

[1706] En jämförelse kan även göras med den vidsträckta tolkning EG-domstolen gör av termen "för säljarens räkning" i C-296/95 (Man in black-målet), där domstolen i grund 46 framhåller att formuleringen snarare avser "transaktionernas objektiva beskaffenhet" än "deras rättsliga form".

[1707] 7 kap. 1 § 4 p. LSE, 7 kap. 3 § LSE, 7 kap. 5 § 2 st. LSE.

[1708] Jfr avsnitt 7.4.3.

[1709] Jag har här av utrymmesskäl valt att exemplifiera med det undantag som var aktuellt i rättsfallet, samtliga är neutralt utformade i den meningen att de inte utpekar något subjekt.

Denna formulering uppfattades av skatterättsnämnden som att den endast avsåg upplagshavarens egna användning av varor. Som tidigare beskrivits fann emellertid Regeringsrätten att avsikten med regeln var att skapa ett permanent undantag från skatteplikt, dvs. även för andra användare än den skattskyldige. En allmänt hållen regel omfattade således både den skattskyldige och andra subjekt. Liknande situationer regleras i andra lagrum, som avser att undanta varor från skatteplikt vid viss användning, t.ex. de nedsatta skattesatserna för elskatt vid viss användning.[1710] Även dessa undantag omfattar fall där det är den skattskyldiges kunder som utför den i lagtexten utpekade verksamheten.

Övervägande skäl talar för att bestämmelserna i de olika punktskatteförfattningarna om avdragsrätt vid export av skattepliktiga varor bör tolkas så att de även omfattar situationer när någon annan än den skattskyldige faktiskt har utfört exporten. För att avdragsrätt bör beviljas vid export talar ett upprätthållande av principen om enkelbeskattning och destinationslandsprincipen. Så länge det kan säkerställas att varorna verkligen har exporterats framstår utgången i rättsfallet RÅ 1999 not 143 som en oförsvarbart formalistisk tolkning.

3. Från de fall som hittills beskrivits, dvs. då export av konsumtions- eller insatsvaror görs av andra subjekt än den skattskyldige, men under överinseende av denne, får skiljas de fall där varor släppts för konsumtion, men sedermera exporteras till ett annat land. Dessa situationer är knappast av större praktiskt intresse ifråga om flertalet punktskattepliktiga varor, som konsumeras vid ett enstaka tillfälle. Den nyligen upphävda försäljningsskatten på motorfordon kan lämnas som exempel på skatt på varaktiga konsumtionsvaror. Avdrag för en sådan skatt vid export kan rimligen endast omfatta varor som inte tagits i bruk. Enligt den tidigare gällande ordningen, då försäljningsskatten var konstruerad som en transaktionsskatt, kunde avdrag vid export endast beviljas om fordon införts i exportvagnsförteckning, förts ur landet eller till frihamn utan att ha varit registrerat i Sverige eller ha varit avställt under hela den tid som det varit registrerat.[1711] Enligt den senast gällande ordningen inträdde skattskyldigheten vid registreringen och särskilda regler för export behövdes följ-

[1710] 11 kap. 3 § LSE.

[1711] I exportvagnsförteckning får personbilar och motorcyklar registreras som ägs av personer bosatta i andra länder och som avser att föra ut fordonet ur landet. Vidare kan fordon tillhöriga personer bosatta i landet, men som avser att flytta från landet inom två veckor exportvagnsregistreras, se 1 § exportvagnskungörelsen (1964:39). Denna regel kompletterades med en återbetalningsmöjlighet för skatt erlagd av andra än skattskyldiga, för fordon som av någon anledning inte kommit att registreras i landet, se 12 § LFM i dess lydelse enligt SFS 1991:161 eller äldre.

aktligen inte. Några möjligheter till kompensation vid export av beskattade fordon som tagits i bruk i landet finns i princip inte.[1712] Trots att de närmare motiven bakom försäljningsskatten och dess föregångare varierat från resursallokering över ett huvudsakligen fiskalt syfte vidare till ett miljöstyrande bör skatten ses som delvis artskild från punktskatterna på kortvariga konsumtions- eller insatsvaror. Den påminner om den form av långvarig konsumtionsbeskattning som aldrig renodlats i Sverige, dvs. en beskattning av förbrukning istället för av utgift.[1713] Avsaknaden av avdragsrätt vid export av fordon som tagits i bruk bör ses mot denna bakgrund.

Om ett fordon exporteras till ett land där import av begagnade fordon är skattebelagd sker således en dubbelbeskattning. För att bl.a. undvika sådan dubbelbeskattning har kommissionen lämnat förslag till ett direktiv som innehåller ett förbud för medlemsstaterna att punktbeskatta "privata motorfordon" som förs till ett annat land när en person byter hemvist.[1714] Vidare kan den harmoniserade mervärdesskatterättens särskilda regler för motorfordon ses i detta ljus. För "nya transportmedel", dvs. fordon högst sex månader gamla och som har gått högst 600 mil, stadgas särskilt att dessa skall beskattas i det land de tas i bruk.[1715]

8.2.4 Skattespecifika avdrag

De skattespecifika avdragen är begränsade till skatterna på energi, gödsel och avfall.[1716] Även dessa avdrag kan ha till syfte att upprätthålla en generell punktskatteprincip som t.ex. enkelbeskattning vid ettledsskatter. De skattepliktiga produkternas karaktär medför i dessa fall att de generella avdragsmöjligheterna måste kompletteras med skattespecifika regler. Majoriteten av de skattespecifika avdragsmöjligheter som kommer att

[1712] Möjligen kan indirekt ett sådant resultat uppnås om ett fordon förvärvas av en återbetalningsberättigad diplomat som sedan exporterar fordonet till sitt hemland, jfr 13 § LFM.

[1713] Se avsnitt 2.7.

[1714] KOM (1998) 30 slutlig. Frågan om punktbeskattning av importerade begagnade bilar var föremål för prövning av EG-domstolen i C-47/88, där domstolen fann att den danska beskattningen, vilken baserades på 90 % av nybilspriset, stred mot art. 90 (95) EGF. Domstolen underkände dock inte generellt medlemsstaternas rätt att beskatta begagnade importerade fordon. Utslaget avspeglas i art. 11 i direktivförslaget, där det stadgas att i de fall där beskattning av importerade fordon sker, får skattebeloppet inte överstiga det "resterande skattevärdet" för ett inhemskt fordon i samma ålder. Jfr RÅ 2000 ref 27, där utformningen av den tidigare svenska försäljningsskatten på motorfordon underkändes av Regeringsrätten.

[1715] I svensk rätt 1 kap. 13 a §, 2 a kap. 3 § 1 p., 3 kap. 30 § 4 p. 2 st. ML.

[1716] 7 kap. samt 11 kap. 9–10 §§ LSE, 7 § 4 p. LSG, 10 § LSA.

beskrivas i detta avsnitt syftar dock till att uppnå skattefrihet för en viss vara i styrmedelssyfte.

1. De komplicerade avdragsreglerna för energi-, koldioxid- och svavelskatterna innehåller både avdragsmöjligheter som syftar till att upprätthålla enkelbeskattning och sådana som avser att ge styrande effekter eller skattebefrielse i vissa situationer. Inom ramen för denna studie är det knappast möjligt att annat än översiktligt beskriva den mångfald av avdragsmöjligheter som föreligger enligt LSE. De överväganden som ligger bakom utformningen av energibeskattningen har undersökts av Eriksson. Det finns därför inget behov av en detaljerad redogörelse över alla avdragsmöjligheter och motiven bakom dessa. Den lagtekniska utformningen behöver dock uppmärksammas. Avdrag kan enligt LSE avse bränsle eller el som förbrukats av den skattskyldige eller sålts till en icke skattskyldig för att användas för ett skattebefriat ändamål. Sådan försäljning har hittills endast varit möjlig om detta ändamål omfattas av försäkranssystemet.[1717] Som framhålles av 1998 års punktskatteutredning finns ingen koppling i lagtexten mellan upplagshavarens möjlighet till avdrag och att den han eller hon levererat till har lämnat en försäkran.[1718]

Det faktum att skatt utgår både på bränslen och el medför att för att undvika dubbelbeskattning är energi- och koldioxidskatt på bränslen som används vid produktion av el i huvudsak avdragsgill, samtidigt som skatt på el är avdragsgill vid tillverkning av bränsle.[1719] Avdragsrätten för el som används vid tillverkning av bränslen saknar emellertid f.n. praktisk betydelse, medan el som används i tillverkningsprocesser är skattebefriad.[1720] Någon avdragsrätt för svavelskatt belöpande på bränslen som används vid elproduktion föreligger inte, vilket har motiverats med en önskan att styra över bränsleanvändningen till lågsvavlig olja.[1721] Särskilda regler gäller vidare vid kombinerad produktion av el och värme i kraftvärmeverk. Energi- och koldioxidskatt på bränsle använt för att producera el i sådana anläggningar är avdragsgill, medan endast hälften av energiskatten är avdragsgill vid värmeproduktion.[1722] Av rättsfallet RÅ 1999 ref 42 framgår vidare att energiskatt på el som används för drift av fjärrvärmenät anslutet till kraftvärmeverk är avdragsgill.

[1717] Se avs. 7.4.2.
[1718] SOU 2000:46.
[1719] 7 kap. 1 § 5 p., 2 § 4 p., 11 kap. 9 § 3 p., 11 kap. 10 § LSE. Määttä, s. 301–302, framhåller att motsatta lösningen också förekommer, dvs. att insatsvarorna beskattas medan elektricitet eller bränsle som produceras är skattefritt.
[1720] Se SOU 1994:85, s. 261, prop. 1994/95:54, s. 142.
[1721] RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 226, prop. 1989/90:111, s. 167.
[1722] 7 kap. 2 § 2 st. 4 p. samt 3–4 st., 11 kap. 10 § 1 st. 2 p. samt 2–5 st. LSE.

För att upprätthålla enkelbeskattning är dessutom skatt på bränsle som används vid produktion av annat bränsle avdragsgill.[1723] Vidare medges avdrag för skatt på el som förbrukas av nätoperatörer för att upprätthålla nätets funktion.[1724]

Eftersom avsikten är att endast beskatta bränsle och el som används vid motordrift eller uppvärmning är sedan gammalt förbrukning för andra ändamål avdragsgill.[1725] Avdragsrätten är av stor betydelse för de verksamheter där bränsle används som komponent i kemiska processer eller s.k. reduktionsprocesser (t.ex. masugnar).[1726] Dessa processer kan emellertid samtidigt innebära gas- eller värmeproduktion.[1727] Av praktiska skäl tillämpas sedan införandet av LSE en *huvudsaklighetsprincip*, vilken enligt förarbetena bör uppfattas som om 75 % eller mer av bränslet förbrukas som råvara, är även återstoden skattefri.[1728]

Generellt undantagen från beskattning har av tradition varit användning av bränslen och el vid drift av fartyg, flyg och spårbunden trafik.[1729] Numera omfattas spårbunden trafik samt kommersiellt bruk av skepp, fiskebåtar och luftfartyg av avdragsrätten.[1730] I ett särskilt stadgande medges emellertid avdragsrätt för flygbensin och flygfotogen både vid kommersiell och privat användning samt vid testkörning av motorer.[1731]

Av principiell natur är de avdragsmöjligheter som avser att upprätthålla skattelättnader för industriell tillverkning. Vid industriell tillverkning, samt fr.o.m. den 1 juli år 2000 även yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks-

[1723] 7 kap. 2 § 2 st. 3 p. LSE.

[1724] 11 kap. 9 § 5 p. LSE.

[1725] 7 kap. 1 § 1 st 4 p., 11 kap. 2 p. LSE. För koldioxidskatten finns en rationell grund för ett sådant undantag, nämligen att annan användning än som bränsle eller för uppvärmning inte medför koldioxidutsläpp, se Määttä, s. 299.

[1726] 7 kap 1 § 1 st. 4 p. och 7 kap. 3 § LSE.

[1727] Skatt på sådan produktion är avdragsgill enligt 7 kap. 1 § 2 st. LSE.

[1728] Prop. 1994/95:54, s. 65. Som framhålles av Määttä, s. 300, tillämpas denna huvudsaklighetsprincip i flertalet EU-länder.

[1729] Skattefrihet vid nämnda användningsområden förelåg t.ex. enligt 5 § K. F. (1929:62) om särskild skatt å bensin och motorsprit. Kommersiell fartygs- och flygtrafik är vidare undantagen från beskattning enligt mineraloljedirektivet (8 art., dir, 92/81/EG). En utveckling i riktning mot beskattning av flygbränsle har dock noterats, se avs. 3.7.

[1730] 7 kap. 2 § 2 st. 1–2 p., 11 kap. 9 § 1 p. LSE. Avdragsrätten omfattar inte bensin, vilket för spårdrift motiverats med att någon sådan användning inte förekommer i praktiken. En jämförelse kan i detta sammanhang möjligen göras med undantaget från kravet på avgasrening för bensindrivna bilar och bussar med totalvikt över 3,5 ton i 2 a § BAL, likaledes motiverat med att sådana fordon i praktiken knappast förekommer. Vid användning av bensin som bränsle vid kommersiell fartygsdrift finns möjlighet till återbetalning av skatt enligt 9 kap. 3 § LSE.

[1731] 7 kap. 5 a § LSE. Skattebefrielse för privat flyg har medgivits Sverige särskilt, senast i rådets beslut 1999/880/EG, art. 2, 12 p.

eller vattenbruksverksamhet, medges avdrag motsvarande hela energiskatten och halva koldioxidskatten på de bränslen, bortsett från bensin och högbeskattad diesel, som används i verksamheten.[1732] Eftersom några möjligheter till inköp av obeskattade varor mot försäkran inte finns i dessa fall är avdrag endast aktuella för registrerade skattskyldiga som själva förbrukar skattepliktiga varor vid tillverkning. Tillverkare som inte har så omfattande verksamhet att de kan registreras som skattskyldiga är istället hänvisade till att ansöka om återbetalning av skatt. Antalet tillverkare som är registrerade som skattskyldiga uppgår till c:a 300, medan icke-registrerade aktörer berättigade till återbetalning av skatt beräknas utgöra c:a 4 250.[1733] Av jordbruken förväntas endast enstaka kunna registrera sig som skattskyldiga.

Avdragsmöjligheterna för svavelskatt överensstämmer till större delen med avdragen för energi- och koldioxidskatterna.[1734] Som redan uppmärksammats beviljas av miljöskäl inte avdrag för svavelskatt vid elproduktion. Vidare finns en skattespecifik avdragsmöjlighet för skattskyldig som genom reningsåtgärder eller bindning i någon produkt minskar svavelutsläppen.[1735] Skattskyldig som vidtagit sådana reningsåtgärder är berättigad till avdrag med 30 kr per kg svavel som utsläppen har minskat med. Avdragsmöjligheten har haft stor finansiell betydelse för de skattskyldiga.[1736] Några specifika metoder för mätning av utsläppsminskningar redovisas dock inte i lagtexten. I RSV:s rekommendationer hänvisas till standardmetoder.[1737]

De olika lättnaderna från energi-, koldioxid- och svavelskatterna är svåröverskådliga. Av pedagogiska skäl har 1998 års punktskatteutredning föreslagit att de sammanställs i ett särskilt kapitel (6 a) i energiskattelagen.[1738] Detta kapitel avses emellertid inte medföra några materiella förändringar. Möjligheterna till avdrag, skattefria inköp och återbetalning kommer även fortsättningsvis att regleras i kapitlena 7–9 i LSE.

[1732] 7 kap. 4 § 1 st. LSE.

[1733] Prop. 1999/2000:105, s. 95.

[1734] 7 kap. 5 § 1–2 st. LSE. För svavelskatten finns dock möjlighet till avdrag vid tillverkning av mineraliska ämnen, varmed avses bl.a. cement, vilket saknas för energi- och koldioxidskatt. Se vidare Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 49–50.

[1735] 7 kap. 5 § 3 st. LSE. Enligt den ursprungliga svavelskattelagen (1990:587) beviljades istället återbetalning i dessa situationer.

[1736] 1992–93 återbetalades c:a 2/3 av svavelskatten till förbrukare som minskat svavelutsläppen, se SOU 1994:85, s. 200.

[1737] RSV Ip 1991:1. Jfr vad som sagts om denna typ av hänvisningar i avsnitt 1.6.1.

[1738] SOU 2000:46, s. 66–68.

2. En skattespecifik avdragsmöjlighet i gödselskattelagen har till syfte att avgränsa det skattepliktiga objektet, nämligen att undanta gödselmedel som används för andra ändamål än som växtnäring från beskattning.[1739] Några ytterligare kommentarer kring denna avdragsmöjlighet torde inte vara nödvändiga.

3. Avdragsmöjligheterna för avfallskatt påminner om avdragen för energiskatt, såtillvida att de både avser att upprätthålla enkelbeskattning och att medföra skattefrihet för vissa material eller i vissa situationer. De avdragsmöjligheter som avser att upprätthålla enkelbeskattning är dock anpassade till den nettodeponimetod som avfallskatten är uppbyggd efter. Den viktigaste avdragsmöjligheten i detta sammanhang avser material som tagits upp till beskattning då det förts in i avfallsanläggningen, men senare fört ut från denna.[1740] Att skattskyldigheten måste ha inträtt för att avdragsrätt skall föreligga framgår dock inte av lagtexten. I förarbeten hänvisas till att detta följer av "allmänna principer".[1741] Deponiskatteutredningen framhåller att avdrag inte kan medges för material som befinner sig inom anläggningen innan avfallsskatten införts.[1742] Däremot framgår av lagtexten att avdragsrätten inte omfattar lak- och reningsvatten, samt gas som bildats vid nedbrytning av organiskt avfall. Lakvatten är regn- eller grundvatten som blandats med avfallet inne på anläggningen. Detta är således oftast inte beskattat och avdragsrätt för lakvattnet skulle då innebära ett berikande av den skattskyldige. Med reningsvatten avses vatten som kommer från en reningsprocess som skett på anläggningen, t.ex. från slam. Vattnet har då beskattats när det införts på området. Att avdrag inte beviljas för skatt på sådant vatten är avhängigt skattens eftersträvade styreffekt att motverka deponering av vått avfall.[1743] Den avsaknade avdragsrätten för gas från organiskt avfall (*deponigas*) motiveras huvudsakligen med skatteprincipiella skäl.[1744] Uppkommen gas kan härröra från obeskattat material deponerat innan skattens tillkomst.

Vidare medges avdrag för skatt på material som använts för driften av anläggningen.[1745] Huvuddelen av det material som använts för drift av en

[1739] 7 § 1 st 4 p. LSG.
[1740] 10 § 1 st 1 p. a) LSA. Se SOU 1996:139, s. 143–144, prop. 1998/99:84, s. 37–38.
[1741] Prop. 1998/99:84, s. 38.
[1742] SOU 1996:139, s. 143–144.
[1743] Prop. 1998/99:84, s. 38 och 44.
[1744] Prop. 1998/99:84, s. 39–40. Eftersom gasen medför negativa miljöeffekter diskuterades, men avfärdades, möjligheten till avdrag i förarbetena.
[1745] 10 § 1 st 1 p. b) LSA.

anläggning är emellertid skattebefriat enligt 6 § 1 p. LSA.[1746] Avdragsmöjligheten omfattar endast material som beskattas som avfall när det förs in i anläggningen, men som senare kommer att användas för drift.

Avdragsrätt föreligger även för material som använts för konstruktionsarbeten inom anläggningen eller för att där åstadkomma en miljösäker deponering eller förvaring.[1747] Med konstruktionsarbeten avses t.ex. byggandet av vägar inne på deponiområdet.[1748] Den praktiska kontrollen skall enligt förarbetena utgå från de ritningar över deponierna som lämnats vid tillståndsprövningen.[1749] Från praktikerhåll har emellertid uppmärksammats att dessa ritningar stundom kan vara mycket gamla och inaktuella och således skulle förändringar genomförda åratals innan avfallsskattelagens ikraftträdande kunna tas upp som avdrag.

Vidare omfattar avdragsmöjligheten även material som används för s.k. topp- eller sluttäckning, dvs. åtgärder för att täcka in en full deponi för långsiktigt förvaring och för framtida markanvändning.[1750] Bland de material som enligt förarbetena bör vara skattefria återfinns askor som använts för att "stabilisera och solidifiera" deponerat avfall.[1751] Det är i praktiken förekommande att aska från förbränning väts innan den transporteras till deponier. Detta för att dels minska brandrisken, dels för att förhindra dammbildning vid transport och deponering. Vatten som används vid sådan vätning är som beskrivits inte avdragsgillt enligt 10 § 1 p. a) LSA. Frågan har då uppkommit huruvida vattnet kunde vara avdragsgillt när det använts för att åstadkomma en miljösäker deponering. RSV:s uppfattning har kommit till uttryck i två skrivelser daterade 2000-01-31 och 2000-04-10.[1752] Enligt verket kan en särskild avdragsrätt för skatt belöpande på vatten i våt aska inte aktualiseras. Våt aska är avdragsgill som helhet under de premisser som framgår av förarbetena. Det förefaller därmed som att verkets uppfattning är att vätning av aska som endast syftar till att minska brandrisken inte utgör en åtgärd för att åstadkomma miljösäker deponering eller förvaring enligt 10 § 1 p. c) LSA.

Avdragsrätten för skatt belöpande på material som använts för drift av anläggningen, för konstruktionsarbeten eller sluttäckning kan ses som en avgränsning av avfallsbegreppet. Avfallsskattelagen innehåller dessutom ett antal avdragsmöjligheter som syftar till att skattebefria ett antal av-

[1746] Se avs. 7.4.5.
[1747] 10 § 1 st 1 p. c) LSA.
[1748] Prop. 1998/99:84, s. 57.
[1749] Prop. 1998/99:84, s. 57.
[1750] Prop. 1998/99:84, s. 57.
[1751] Prop. 1998/99:84, s. 115.
[1752] Dnr. 11585-99/120 "Avfallsskatt" och dnr. 2303-00/120 "Avdrag för avfallsskatt på våt aska".

fallssorter. Grovt kan dessa indelas i *konventionella* och *branschspecifika avfall*.[1753] Till de konventionella avfallen hänförs förorenad jord från marksanering, muddermassor, avfall från sanering av upplag för farligt avfall samt asbesthaltigt avfall.[1754] Vidare hör även två avdragsmöjligheter som endast är aktuella i samband med särskilda verksamheter till denna kategori. Avdrag medges för skatt på slam som härrör från lakvatten från anläggning där gips deponeras.[1755] Även om avdragsrätten är generellt utformad framgår det av förarbetena att den endast avser en särskild gipsdeponering i Landskrona.[1756] Av den andra avdragsregeln framgår att den endast avser avfall från rening av kommunalt avloppsslam som förorenats p.g.a. verksamhet vid Falu koppargruva.[1757] Lagrådet ifrågasatte denna utformning av avdragsmöjligheten och ansåg att regeln borde få en allmän utformning.[1758] Regeringen motiverade utformningen med att det inte visats att någon annan kommun hade motsvarande problem, dvs. att det kommunala slammet förorenats av länspumpat vatten från gruvan. Om något ytterligare sådant problem uppstod kunde en allmän avdragsrätt motverka miljövänligare lösningar.[1759]

De branschspecifika avdragsmöjligheterna utgörs av ett antal tekniskt komplicerade regler, vilkas närmare bakgrund inte kommer att beskrivas i framställningen. Av allmänt intresse är avdragsmöjligheter för skatt på grönlutslam från kausticieringsprocesser, vilket uppstår i sulfatmassafabriker.[1760] Vid pappersbrukens återvinning uppstår returfiberavfall och avsvärtningsslam samt aska från eldning med avsvärtningsslam.[1761] Flera avdragsmöjligheter berör endast stål- och metallindustrin. Dessa avdrag omfattar skatt på slagg från metallurgiska processer, stoft och slam från rening av gaser från framställning av råjärn och råstål, oljehaltigt glödskalsslam, metallhydroxidslam samt stoft och slam från rening av rökgaser och processvatten vid framställning av koppar, zink och bly.[1762] Ett stort antal företag berörs av avdragsrätten för skatt på gjuterisand.[1763] Det har emellertid förutskickats att denna avdragsrätt kommer att avskaffas så fort ny teknik onödiggör deponering, möjligen redan år 2002.

[1753] Prop. 1998/99:84, s. 59 och 69.
[1754] 10 § 1 st 2, 3, 4, och 7 p. LSA.
[1755] 10 § 1 st 5 p. LSA.
[1756] Prop. 1998/99:84, s. 62–63.
[1757] 10 § 1 st 6 p. LSA.
[1758] Prop. 1998/99:84, s. 64.
[1759] Prop. 1998/99:84, s. 64.
[1760] 10 § 1 st 9 p. LSA. Se prop. 1998/99:84, s. 71.
[1761] 10 § 1 st 10 p. LSA. Se prop. 1998/99:84, s. 72–73.
[1762] 10 § 1 st 15–19 p. LSA. Se prop. 1998/99:84, s. 78–89.
[1763] 10 § 1 st 22 p. LSA. Se prop. 1998/99:84, s. 92–93.

Utöver dessa avdragsmöjligheter finns det ett antal regler där det framgår av förarbetena att de endast berör enskilda företag. Avdragsrätt finns för fluor- och svavelhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av järnmalmspellets.[1764] Vid tillverkning av dikalciumfosfat, kalciumklorid och natriumfosfat av ett företag i Helsingborg uppstår ett oorganiskt, metallhaltigt slam.[1765] Ett annat företag i Helsingborg tillverkar aluminiumfluorid, varvid kalciumfluoridslam uppstår som avfall.[1766] I Sundsvall tillverkas uppkolningsmedel, vilket medför avfall i form av gipsslam.[1767] Vidare tillverkas i Stockvik nära Sundsvall kalciumkarbid, som medför att elfilterstoft bildas.[1768] Landets enda produktion av aluminium sker även den i Sundsvall och i samband med den uppstår katodrester, elektrofilterstoft, blästerstoft och kolavfall.[1769] Vidare föreligger avdragsrätt för skatt på stoft och slam från rening av rökgaser från produktionen av ferrolegeringar på Vargön.[1770] Slutligen medges avdrag för skatt på avfall från rensprocessen vid upparbetning av krossat glas, vilket endast berör en anläggning i landet.[1771] Det rör sig här om t.ex. kapsyler, etiketter, påsar m.m. som följer med det insamlade glaset. Tilläggas kan att deklarationsblanketten för avfallsskatt är försedd med fält för alla dessa avdrag som enbart kan utnyttjas av enstaka företag. I kombination med de avdrag som har en mer allmän natur innehåller blanketten 26 olika avdragsmöjligheter.

8.2.5 Sammanfattning

I detta avsnitt har de avdragsmöjligheter som finns i punktskatteförfattningarna undersökts. Dessa kan grovt indelas i två kategorier, generella och skattespecifika avdrag. Till skillnad från inkomstbeskattningen är avdragen inom den indirekta beskattningen utformade som nettoavdrag.

De generella avdragsmöjligheterna omfattar flertalet pålagor utformade som transaktionsskatter. Av tradition har avdrag medgetts för skatt belöpande på redan beskattade varor, vid återgång av köp samt vid export. Med dessa avdrag avses således att upprätthålla en enkelbeskattning av varorna. Före harmoniseringen av punktskatterna medgavs även avdrag för kundförluster. Denna möjlighet kvarstår endast för reklamskatten.

[1764] 10 § 1 st 8 p. LSA. Se prop. 1998/99:84, s. 69–70.
[1765] 10 § 1 st 11 p. LSA. Se prop. 1998/99:84, s. 74–75.
[1766] 10 § 1 st 12 p. LSA. Se prop. 1998/99:84, s. 75–76.
[1767] 10 § 1 st 13 p. LSA. Se prop. 1998/99:84, s. 76.
[1768] 10 § 1 st 14 p. LSA. Se prop. 1998/99:84, s. 76–78.
[1769] 10 § 1 st 20 p. LSA. Se prop. 1998/99:84, s. 89–91.
[1770] 10 § 1 st 21 p. LSA. Se prop. 1998/99:84, s. 91–92.
[1771] 10 § 1 st 23 p. LSA. Se prop. 1998/99:84, s. 95–96.

De skattespecifika avdragen förekommer i huvudsak inom energi- och avfallsbeskattningen. Dessa har översiktligt beskrivits i detta avsnitt, utan något anspråk på fullständighet. I sin enklaste utformning avses med avdragen endast att undvika dubbelbeskattning. Andra avdragsmöjligheter syftar till att skattebefria produkter i vissa situationer. Dessa avdragsmöjligheter kan vara avsedda att underlätta för exportindustrin eller för att underlätta uppnåendet av miljömål. Ett stort antal avdrag för avfallsskatt är avsedda att endast kunna nyttjas av enstaka företag.

8.3 Återbetalningar

8.3.1 Inledning

Möjligheterna till återbetalning av punktskatter uppvisar principiella likheter med de i föregående avsnitt beskrivna avdragsmöjligheterna.[1772] Återbetalning kan således i vissa fall ses som ett led i upprätthållandet av generella beskattningsprinciper som t.ex. destinationslandsprincipen. Vidare förekommer skattespecifika återbetalningar som syftar till att åstadkomma särskilda intentioner med den aktuella beskattningen. Tidigare medgavs ifråga om skatt på biobränslen återbetalningar som översteg den skatt som belöpt på den skattepliktiga varan.[1773] Återbetalningen fick i dessa fall karaktären av en subvention, en negativ skatt.

Det finns dock grundläggande principiella skillnader mellan avdrag och återbetalning. Avdragsrätt förutsätter att den avdragsberättigade inlämnar deklarationer till skattemyndigheten, p.g.a. att han eller hon mer eller mindre regelbundet genomför skattepliktiga transaktioner eller är registrerad som teknisk skattskyldig för att kunna utnyttja avdrag. Något sådant krav behöver inte ställas på den återbetalningsberättigade, som när rätt till återbetalning av skatt föreligger kan begära denna av beskattningsmyndigheten. Återbetalningsmöjligheten är således mer lämpad för aktörer som inte är registrerade hos beskattningsmyndigheten. Samtidigt är den ur den återbetalningsberättigades likviditetssynpunkt underlägsen avdragsrätten.

Återbetalning av skatt, eller *skatterestitution*, utgjorde den enda kompensationsmöjligheten i äldre punktskatteförfattningar.[1774] Redan i 1935

[1772] Jag bortser i framställningen från den form av återbetalning som kan medges enligt 5 kap. 6 § LPP, dvs. som en följd av att den skattskyldige erlagt för mycket skatt.

[1773] Se Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 139.

[1774] Se t.ex. 32 § K. F. (1923:140) angående tillverkning och beskattning av maltdrycker, 26 § K. F. (1926:207) angående tillverkning och beskattning av brännvin, 5 § K. F. (1929: 62) om särskild skatt å bensin och motorsprit.

års förordning om margarinaccis ersattes emellertid restitutionsförfarandet med en avdragsmöjlighet och denna ordning infördes senare successivt över hela punktskatteområdet.[1775] Lagrum som medger återbetalning av skatt har dock ökat i antal på senare tid, dels som en följd av den alltmer komplexa energibeskattningen, dels efter anpassningen av svensk rätt till det gemenskapsrättsliga regelverket. Undersökningen kommer att disponeras på ett sätt likartat indelningen i föregående avsnitt. Inledningsvis kommer återbetalningsmöjligheter som återfinns i flera punktskatteförfattningar att beskrivas. Dessa utgör beståndsdelar i gemenskapsrättens suspensionsordning. Avsnittets senare del ägnas åt skattespecifika avdragsmöjligheter.

8.3.2 Generella återbetalningsmöjligheter

Anpassningen till cirkulationsdirektivet har medfört att skattskyldiga inte som tidigare medges avdrag vid export till annat medlemsland. Sker exporten från en svensk upplagshavare till en annan upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EU-land omfattas varorna av suspensionsordningen och skattskyldighet inträder således inte. För det fall att en upplagshavare exporterar varor till en annan aktör inträder skattskyldigheten på motsvarande sätt som om varorna sålts inom landet.[1776] Den enda möjligheten att kompensera sig för denna skatt är då genom återbetalning.[1777] Denna möjlighet står öppen även för annan än upplagshavare.[1778] Det kan då röra sig om en varumottagare eller någon som innehar ett beskattat varuparti. En förutsättning för återbetalning av skatt är att sökande kan styrka att skatten har betalts i mottagarlandet eller att säkerhet har ställts för den. Möjlighet till återbetalning av skatt finns även när varor som beskattats sedan de försvunnit medan de befunnit sig under suspensionsordningen sedermera beskattats i annat medlemsland.[1779] Dessa återbetalningsmöjligheter baseras på art. 22 i cirkulationsdirektivet.

Vidare medges återbetalning av skatt på tobaks- och alkoholvaror som exporterats till tredjeländer.[1780] Denna möjlighet till återbetalning av skatt står inte öppen vid export av energiskattepliktiga varor.[1781] I dessa fall

[1775] 4 § 2 st. K. F. (1935:259) om accis å margarin och vissa andra fettvaror.
[1776] 20 § 1 st 1 p a) LTS, 19 § 1 st 1 p a) LAS, 5 kap. 1 § 1 p LSE.
[1777] 29 § 2 st. LTS, 28 § 2 st. LAS, 9 kap. 10 § 1–3 st LSE.
[1778] 29 § 3 st. LTS, 28 § 3 st LAS, 9 kap. 10 § 1 och 4 st LSE.
[1779] 29 § 4 st LTS, 28 § 4 st LAS, 9 kap. 11 § LSE. Dessa regler föreslås av 1998 års punktskatteutredning ersättas med avdragsrätt.
[1780] 30 § LTS, 29 § 1 st LAS.
[1781] Någon förklaring till denna skillnad mellan de harmoniserade punktskatteförfattningarna finns inte i förarbetena.

har upplagshavare rätt till avdrag och behovet av återbetalning av skatt aktualiseras endast vid export av varor som redan släppts för konsumtion eller innehafts av aktörer som inte omfattas av suspensionsordningen. Vidare har en varumottagare eller skatterepresentant, vilka måste beskatta sina varor vid mottagandet av dem, rätt till återbetalning av skatten om varorna returneras till säljaren.[1782] Även denna återbetalningsmöjlighet saknas i energiskattelagen. Av de nationella punktskatteförfattningarna innehåller endast LSG möjlighet till återbetalning vid export.[1783]

Av tradition har diplomater varit undantagna från beskattning.[1784] Inom den indirekta beskattningen är kanske befrielse från försäljningsskatt på motorfordon för *diplomatfordon* mest bekant.[1785] Återbetalning kan emellertid beviljas för skatt på tobak, alkohol eller bränslen.[1786] Personkretsen som kan ansöka om återbetalning är vidare än enbart diplomater i egentlig mening och omfattar även personal vid olika internationella organisationer. Beskattning av tobak, alkohol och oljebränslen förekommer i de flesta stater världen runt och det är svårt att se några tyngre argument för att vissa personer skall vara befriade från dessa skatter. Återbetalningsmöjligheterna för diplomater strider mot andan i cirkulationsdirektivet och minskar, även om det är i begränsad mån, de aktuella skatternas styrverkan.

8.3.3 Skattespecifika återbetalningsmöjligheter

Även de skattespecifika återbetalningsmöjligheterna kan sägas påminna om motsvarande avdragsmöjligheter. Det överväldigande flertalet återbetalningssituationer förekommer inom energibeskattningen. Dessa kommer med hänsyn till överskådligheten att behandlas sist i avsnittet.

Gödselskattelagen medger återbetalning av skatt på varor som förbrukats för annat ändamål än som växtnäring.[1787] Återbetalningsmöjligheten motsvarar den möjlighet till avdrag som tidigare kommenterats.[1788]

För alkoholskatt kan återbetalning medges när beskattad alkohol används på ett sätt motsvarande något av de användningsområden som hittills har undantagits från skattskyldighetens inträde i 20 § e)–j) LAS.[1789]

[1782] 30 2 st LTS, 29 § 2 st LAS.
[1783] 8 § LSG.
[1784] Jfr 3 kap. 11–12 § IL.
[1785] Sedan denna skatteform avskaffats saknas behov av reglering av dessa fall.
[1786] 31 d § LTS, 31 d § LAS, 9 kap. 1 § LSE. Rätten till återbetalning följer av art. 23 i cirkulationsdirektivet. Återbetalning av svavelskatt medges inte, se SOU 1994:85, s. 258.
[1787] 8 § LSG.
[1788] Se avsnitt 8.2.4.
[1789] Jfr avs. 7.4.3. Undantagen kommer fortsättningsvis att finnas i 32 § 1 st. 7 p. LSE, se prop. 2000/01:118, s. 129.

Det rör sig bl.a. om alkohol som används för framställning av vinäger, läkemedel, livsmedel och som ingrediens i t.ex. choklad.

Vissa aktörer kan vara berättigade till återbetalning av reklamskatt. För periodisk publikation med karaktär av dagspress kan skatt återbetalas motsvarande en årlig skattepliktig omsättning upp till 12 miljoner kr och för populär- eller fackpress, upp till 6 miljoner kr.[1790] Mindre aktörer kan istället medges skattebefrielse om det står helt klart att de inte kommer upp till dessa värden.[1791] Syftet med återbetalningsmöjligheten är således att lätta på skattetrycket i tidningsbranschen. Vad som avses med periodisk publikation med dagspresskaraktär har behandlats i samband med undersökningen av avgränsningen av de skattepliktiga objekten.[1792] Viss praxis har utvecklats kring definitionerna av *populär-* och *fackpress*.[1793] I rättsfallet RÅ82 Aa 140 prövades om annonstidningen Gula Tidningen utgjorde återbetalningsberättigad periodisk publikation. I ett förhandsbesked, vilket fastställdes av Regeringsrätten, fastslogs att tidningen, som bestod av c:a 40 sidor med olika slags annonser och 10 sidor med artiklar om och program för radio och TV, inte utgjorde sådan dags-, populär- eller fackpublikation som var berättigad till återbetalning. Regeringsrätten har vidare i två mål behandlat vad som avses med fackpress. RÅ75 Aa 363 rörde en publikation som till större delen bestod av sammanställda offentliga kreditupplysningar, kompletterade med ledarartiklar och notiser samt annonser. Tidningen befanns av Regeringsrätten utgöra en återbetalningsberättigad publikation. Liknande utgång fick RÅ76 Aa 35, vilket rörde en publikation med sammanställda offentliga uppgifter om pågående byggnadsprojekt.

Det återstår att redogöra för de omfattande återbetalningsmöjligheter som finns enligt energiskattelagen. Som beskrivits ovan finns det ingen möjlighet till försäljning till lägre skatt till den som, utan att vara skattskyldig, bedriver industriell verksamhet eller numera även jordbruk.[1794] Dessa aktörer är istället berättigade till återbetalning av energiskatt och halva koldioxidskatten.[1795] Återbetalningsmöjligheten är av betydelse för ett stort antal aktörer.[1796] Den omfattar dock inte bensin och högbeskattad diesel som används för drift av motordrivna fordon. I ett kammarrätts-

[1790] 24 § 1 st RSL.
[1791] 24 § 2 st RSL.
[1792] Se avs. 7.3.4.
[1793] Jfr RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 370–371.
[1794] Se avs. 8.2.4. Den nytillkomna återbetalningsrätten vid jordbruksverksamhet medför att äldre praxis rörande gränsdragning mellan industriell verksamhet och jordbruk, t.ex. RÅ 1989 not 412 och RÅ 1998 not 25, inte längre är av intresse.
[1795] 9 kap. 2 § 1 st. LSE.
[1796] Se avs. 8.2.4.

avgörande har fastslagits att som drift av motordrivna fordon hänförs även drift av aggregat monterade på fordonet.[1797] Målet rörde en traktor som använts för drift och transport av ett torvbrytningsaggregat. Varken skatt som belöpte på bränsle som använts för drift av aggregatet (c:a 85 %) eller som använts för transport av aggregatet kunde återbetalas enligt LSE. Utslaget är inte helt oproblematiskt eftersom driften av aggregatet inte skiljer sig nämnvärt från drift av stationära motorer, vilka kan drivas med lågbeskattad olja. Samtidigt skulle ett särskiljande mellan fordonsdrift och drift av tillbehör innebära en återgång till vad som tidigare praktiserats ifråga om dieselbeskattning och då lett till stora tillämpningsproblem.[1798]

Som komplement finns emellertid ytterligare en möjlighet att minska, *nedsätta,* den återstående koldioxidskatten. En särskild regel medger återbetalning av den skatt som överstiger 0,8 % av de framställda produkternas försäljningsvärden.[1799] Denna återbetalningsrätt omfattar emellertid inte 24 % av det belopp som överstiger 0,8 % av försäljningspriset. Vidare måste ifråga om de harmoniserade bränslena mineraloljedirektivens miniminivåer uppfyllas.[1800] Återbetalningen blir således komplicerad att beräkna.[1801] Rätten till återbetalning enligt 0,8 %-regeln inskränker sig emellertid inte enbart till den som är berättigad till återbetalning av energi- och koldioxidskatt enligt 9 kap. 2 § LSE, utan omfattar av neutralitetsskäl även skattskyldig förbrukare eller den som köpt in lågbeskattat bränsle under försäkran.

Återbetalning av energiskatt och halva koldioxidskatten kan även medges när *värme* levererats till en icke skattskyldig aktör som bedriver industriell verksamhet eller jordbruk.[1802] Det är i dessa fall inte den som bedriver verksamheten som är berättigad till återbetalning, utan den som producerat värmen. Återbetalning medges motsvarande full elskatt eller full energiskatt och hälften av koldioxidskatten för bränslen.

Återbetalning kan vidare medges för skatt på bensin som använts för kommersiell fartygsdrift.[1803] För kommersiellt bruk i båt kan återbetalning medges för skatt på alla bränslen utom högbeskattad diesel.[1804] Som framgått tidigare kan diesel och andra bränslen inköpas skattefritt för kommersiell fartygsdrift mot försäkran.[1805]

[1797] KR i Sundsvall, dom 2000-01-26, målnummer 2054-1997.
[1798] Se SOU 1957:13, s. 240–241.
[1799] 9 kap. 9 § LSE.
[1800] Dessa framgår av 9 kap. 9 § 3 st. LSE.
[1801] Se RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 242–248.
[1802] 9 kap. 5 § 1 st LSE.
[1803] 9 kap. 3 § 1 p. LSE.
[1804] 9 kap. 3 § 3 p. LSE.
[1805] Se avs. 8.2.4.

För den som minskat utsläpp av svavel medges återbetalning av svavelskatt motsvarande 30 kr per kg.[1806] Regeln motsvarar den avdragsrätt som tillkommer skattskyldig förbrukare. Eftersom flertalet förbrukare är skattskyldiga som uppnår skatteminskning genom avdrag är möjligheten till återbetalning av begränsad betydelse.[1807] En särskild möjlighet till återbetalning av koldioxidskatt, vilken inte har någon motsvarighet i form av avdrag, står emellertid öppen för den som minskar koldioxidutsläppen. Att detta måste göras i form av återbetalningar beror på att skattesatsen på koldioxid fastställts efter den koldioxid som uppstår vid genomsnittlig förbränning, medan återbetalningen skall göras efter den minskade mängden utsläppt koldioxid.[1808] Avsaknad av ekonomiskt försvarbara lösningar medförde att återbetalningsmöjligheten länge saknade praktisk betydelse.[1809] I ett uppmärksammat rättsfall, RÅ 1998 not 97, hade ett bolag som bedrev trädgårdsodling lett in rökgas från en naturgaseldad panna i ett växthus. Bolaget hade tidigare tillsatt separat koldioxid i växthuset för att öka växtligheten, bl.a. gurkor, och ansåg nu att denna absorberade koldioxid ur avgaserna. RSV:s uppfattning var att återbetalning förutsatte att rening måste ha skett aktivt. Inför Kammarrätten inlämnade bolaget ett intyg som styrkte att c:a 15 % av koldioxiden i avgaserna upptagits av gurkorna. Efter att Kammarrätten fastslagit RSV:s beslut överklagade bolaget utslaget till Regeringsrätten, vilken anförde:

> "RSV anför att kompensation enligt den i målet aktuella bestämmelsen förutsätter aktiv teknisk åtgärd för att minska utsläppen och att bindning av koldioxid i växter inte bör jämställas med sådan begränsning av koldioxidutsläppen som medför rätt till kompensation.
>
> Regeringsrätten gör följande bedömning. – Regeringsrätten finner att den tolkning av begreppet begränsning av koldioxidutsläpp som har gjorts i underinstansernas avgörande och RSV:s yttrande till Regeringsrätten inte har stöd vare sig i lagtexten i 4 § lagen om koldioxidskatt eller de uttalanden som gjordes i samband med lagens tillkomst (se prop. 1989/90:111 s. 153 f)."

Regeringsrätten biföll bolagets överklagande. Förarbetena kan dock knappast ses som så entydiga som Regeringsrätten tycks uppfatta dem. Frågan behandlades ursprungligen av miljöavgiftsutredningen, vilken föreslog en "möjlighet till nedsättning av avgiften i de fall koldioxidutsläppen avskiljs och deponeras."[1810] Lagförslaget omfattade emellertid "koldioxid-

[1806] 9 kap. 6 § LSE.
[1807] Jfr prop. 1994/95:54, s. 132.
[1808] Se RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 239.
[1809] Se Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 142. Jfr här med den förhållandevis framgångsrika kompensationen till dem som genomfört minskningar av svavelutsläpp.
[1810] SOU 1989:83, s. 259.

avgift på bränslen till den del utsläpp av koldioxid begränsats genom reningsåtgärd eller bindning i någon produkt."[1811] Utredningens lagförslag hade således, om det genomförts, förmodligen omfattat den reningsåtgärd som var aktuell i RÅ 1998 not 97. Propositionen ger däremot intrycket att det endast varit tekniska reningsåtgärder som avsetts:[1812]

> "Det är tekniskt möjligt att avskilja koldioxid ur de rökgaser som bildas vid förbränning av fossila bränslen. Koldioxiden kan t.ex. absorberas i en vattenlösning eller annan vätska, återvinnas ur denna och sedan komprimeras till vätska för vidare befordran till slutförvaring."
>
> "För närvarande finns dock inga möjligheter att till en rimlig kostnad avskilja koldioxid ur förbränningsgaser."
>
> "Ett sådant system utgör å andra sidan ett incitament att utveckla tekniken mot kostnadseffektiva åtgärder för minskade koldioxidutsläpp."

Det finns å andra sidan inget uttryckligt stöd för att andra åtgärder än teknisk rening inte omfattas av rätten till återbetalning. Rättsfallet kan placeras in i den trend av avgöranden där Regeringsrätten undvikit att tolka lagregler i inskränkande eller utvidgande riktning med stöd av förarbeten.[1813]

8.3.4 Sammanfattning

Liksom de möjligheter till avdrag som tidigare studerats i kapitlet kan även möjligheterna till återbetalning indelas i kategorierna generella och skattespecifika. Återbetalning utgjorde under 1900-talets första del den ordinarie metoden för kompensation av den skattskyldige. Övergången till en deklarationsbaserad uppbörd medförde att återbetalningsmöjligheterna ersattes av avdragsrätt. I samband med punktskatteharmoniseringen infördes generella återbetalningsmöjligheter vid export av beskattade varor. Dessa möjligheter utgör implementeringar av cirkulationsdirektivets bestämmelser och är nödvändiga för att upprätthålla suspensionsordningen. Sedan gammalt är diplomater befriade från indirekta skatter. Dessa befrielser upprätthålls i nuvarande lagstiftning genom återbetalningsmöjligheter.

Skattespecifika återbetalningsmöjligheter förekommer i flera punktskatteförfattningar. I vissa fall är avsikten att bereda icke skattskyldiga aktörer kompensation motsvarande vad registrerade skattskyldiga är be-

[1811] SOU 1989:83, s. 38.
[1812] Prop. 1989/90:111, s. 153. Jfr även Määttä, s. 297–298, som utgår från att avsikten med återbetalningsmöjligheten är att gynna utvecklingen av teknisk rening av koldioxidutsläpp.
[1813] Jfr avs. 1.5.

rättigade till. I andra fall är återbetalning den enda kompensationsmöjligheten som erbjuds. Det huvudsakliga skälet för att erbjuda återbetalning istället för avdragsrätt är att även icke skattskyldiga skall kunna kompenseras. Återbetalning av koldioxidskatt beräknas emellertid inte på samma bas som den erlagda skatten.

8.4 Analys av avdrag och återbetalningar

8.4.1 Jämförelse mellan avdrags- och återbetalningsmöjligheter i punktskatteförfattningarna

I de föregående avsnitten i detta kapitel har de olika möjligheterna till avdrag och återbetalning av skatt i punktskatteförfattningarna översiktligt beskrivits. Dessa avdrag och återbetalningar av skatt medför att de offentliga intäkterna minskar. De skattespecifika avdragen och återbetalningarna medför avsiktliga skattelättnader för vissa verksamheter. Avsiktliga skattelättnader riktade mot vissa grupper eller verksamheter brukar benämnas som skatteutgifter eller skatteavvikelser. Dessa avvikelser redovisas numera regelmässigt i statsbudgeten:[1814]

> "För att identifiera en skatteavvikelse måste det existerande skattesystemet sättas i relation till en jämförelsenorm. Den jämförelsenorm som har använts vid beräkningen av skatteavvikelserna i denna bilaga baserar sig i huvudsak på principen om en enhetlig beskattning av olika ekonomiska aktiviteter, vilket också var en av grundpelarna i 1990 års skattereform. Avvikelsen från en enhetlig beskattning kan uppfattas som en skatteförmån om t.ex. en viss grupp av skattskyldiga omfattas av en skattelättnad i förhållande till den enhetliga normen eller som en skattesanktion vid ett "överuttag" av skatt. En förmån av samma storlek som den som erhålls genom avvikelsen från en enhetlig beskattning skulle i princip kunna uppnås med hjälp av en offentlig transferering. En norm som baserar sig på principen om enhetlig beskattning underlättar därför analysen av skattesystemet utifrån ett budgetperspektiv."

De totala skatteavvikelserna inom energiskatteområdet uppgår för år 2000 beräknat brutto till 45,62 miljarder kr, och beräknat netto till 33,46 miljarder kr.[1815] Dessa siffror skall då jämföras med de totala intäkterna av energibeskattningen, vilka beräknas uppgå till 52,1 miljarder kr.[1816]

[1814] Prop. 1999/2000:100, bilaga 4, s. 5. Jfr Määttä, s. 342–343, som anser att avvikelser från en normativ miljöskatt måste följas upp med regelbundna skatteavvikelserapporter.
[1815] Prop 1999/2000:100, bilaga 4, s. 12. De närmare beräkningsgrunderna för brutto- och nettoavvikelser redovisas i prop 1999/2000:100, bilaga 4, s. 5–6. Det bör uppmärksammas att *miljöstyrande* skattelättnader inte anses utgöra skatteavvikelser.
[1816] Prop 1999/2000:100, s. 148.

Vidare kan en jämförelse göras med de totala skatteavvikelserna inom mervärdesskatteområdet uppgår brutto 30,26 miljarder kr och netto 22,19 miljarder kr, av en totalintäkt av 183,5 miljarder kr.[1817] Det är då uppenbart att skatteavvikelserna inom energiområdet är mycket omfattande i jämförelse med andra skatteformer.[1818] Dessa avvikelser upprätthålls med skattebefrielser, avdrag och återbetalningar. Som framhållits i studiens inledning är avsikten emellertid inte att undersöka bakgrunden till de avsiktliga skattebefrielser som medgivits av lagstiftaren.[1819] Det finns däremot anledning att diskutera frågor av generellt skatteprincipiellt intresse förknippade med möjligheterna till avdrag och återbetalning.

Avsikten med avdrag och återbetalning är att skattebefria en vara. Det kan emellertid göras på andra sätt. Vissa aktörer kan vara befriade från skattskyldighet. Lagstiftningen kan utformas så att skattskyldigheten inte inträder i vissa situationer eller så att en vara skattebefrias om den används för ett visst ändamål. En principiell skillnad råder mellan skattebefrielser genom avdrag och återbetalningar och undantag från skattskyldighetens inträde å ena sidan och övriga former av skattebefrielser å andra sidan. Avdrag eller återbetalning av skatt och undantag från skattskyldighetens inträde är aktuella ifråga om skattebefrielse för i normalfallet skattepliktiga varor. De övriga formerna av skattebefrielse är i första hand lämpliga för befrielse från skatteplikt för en särskild vara eller från skattskyldighet för vissa aktörer. Undantag från skattskyldighetens inträde har tidigare kommenterats och funnits utgöra en opedagogisk regelkonstruktion.[1820] Befrielser från skatteplikt eller från skattskyldighet förekommer i ett antal situationer i punktskatteförfattningarna. Några exempel på generella skattebefrielser av varor utgörs av skattefriheten för metan framställd genom biologiska processer och bränsle som säljs i förpackningar om högst en liter.[1821] Dessa varor är således skattebefriade oavsett vilken aktör som handhar dem. Skattebefrielser för vissa aktörer kan exemplifieras med skattefrihet för vindkraftsel som inte producerats yrkesmässigt eller el som producerats av en aktör som förfogar över en generatoreffekt mindre än 100 kW.[1822] Det rör sig således om aktörer som inte i annat sammanhang är skattskyldiga för elskatt. Befrielse från skatteplikt eller skattskyldighet är således aktuellt för skattespecifika undan-

[1817] Prop 1999/2000:100, bilaga 4, s. 11, prop 1999/2000:100, s. 148.

[1818] Några siffror för skatteavvikelserna för avfallsskatten redovisas inte. De totala intäkterna från denna skatt är dock mycket låga.

[1819] Flertalet skattelättnader inom energiområdet och bakgrunden till dessa har undersökts av Asbjörn Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, särskilt s. 126–146.

[1820] Avs. 7.4.3.

[1821] 2 kap. 11 § 1 st 1 och 3 p. LSE.

[1822] 11 kap. 2 § 1–2 p. LSE.

tag, medan de generella, av skatteprincipiella skäl motiverade undantagen, i allmänhet upprätthålls genom avdrag eller återbetalning.[1823] Avdrag eller återbetalning av skatt motiverad av skattespecifika skäl förekommer när varorna i annat fall skulle vara skattepliktiga för den ifrågavarande aktören. Med utgångspunkten att de särskilda övervägandena bakom enskilda skattebefrielser inte kommer att studeras kvarstår de generella avdrag och återbetalningar av skatt som av skatteprincipiella skäl medges för att upprätthålla t.ex. destinationslandsprincipen eller enkelbeskattningsprincipen. Vidare kan de skattespecifika avdragen och återbetalningarna studeras ur en skatteteknisk synvinkel. En förutsättning för studien är då att korrekt genomförda avdrag eller återbetalningar medför samma nominella skattebelastning (eller frånvaro av sådan belastning). Ifråga om de skattespecifika avdragen och återbetalningarna är detta inte alltid avsikten. Återbetalning av koldioxidskatt efter att utsläppen har begränsats beräknas inte på motsvarande sätt som den skatt som tas ut, utan efter utsläppsminskningen. Kompensationen har därför utformats som en återbetalningsmöjlighet istället för avdragsrätt.[1824]

Om en skattebefrielse medges i form av avdrag, alternativt skattefrihet i samband med leverans av varan eller om återbetalning av skatt medges i efterhand medför detta principiella skillnader i ett antal avseenden. Olika tidpunkter för avdrags- eller återbetalningsrätt orsakar neutralitetsbrister ur *likviditetssynpunkt*, *kontrollmöjligheterna* för det offentliga är olika, *förfarandereglerna* kan ställa vissa aktörer i en sämre position och skillnader i den materiella rätten kan medföra *olikabehandling* av aktörer.

Lagstiftarens val mellan möjligheter till avdrag eller återbetalning av skatt tycks i första hand ha dikterats av en avvägning mellan likviditets- och kontrollaspekter. Utgångspunkten är då att avdrag är fördelaktigare ur likviditetssynpunkt för den skattskyldige, medan återbetalningar är lämpligare för kontroll. Detta återspeglas exempelvis i förarbeten till energiskattelagen:[1825]

> "Förbrukarna skulle även drabbas av en ekonomisk belastning under den tid som förflyter från inköp av bränslet till dess kompensation för skatten utbetalas till dem."

Även i det förslag till nytt system för skattefria inköp av bränslen och alkohol som lämnats av 1998 års punktskatteutredning konstateras att återbetalning ger sämre likviditet jämfört med avdrag.[1826] Likviditetsaspekten är av störst betydelse när skattesystemet innehåller möjligheter

[1823] Ett undantag är export av el, vilken är undantagen från skatteplikt, till skillnad från övriga fall av export, som skattebefrias genom avdrag eller återbetalning.
[1824] Se prop. 1989/90:111, s. 153–154.
[1825] SOU 1994:85, s. 196.
[1826] SOU 2000:46, s. 195–196.

både till avdrag och till återbetalning, beroende på subjektet, vid samma typ av transaktion. Det kan då röra sig om situationer när varor alternativt kan säljas skattefritt t.ex. mot försäkran eller då köparen i efterhand kan begära återbetalning. Om inga orimliga krav ställs på köparen för att få göra inköp mot försäkran kan det i sig inte utgöra ett problem om någon frivilligt väljer att köpa beskattade varor och senare ansöker om återbetalning. Det är istället konkurrensförhållandet mellan den som säljer varor mot försäkran och den som inte är berättigad att göra detta som kan påverkas av skillnader i regelverket.

1998 års punktskatteutredning uppmärksammar den snedvridning som uppstår i de fall då en förbrukare väljer att som registrerad eller oregistrerad varumottagare köpa in varor från en upplagshavare i ett annat EU-land.[1827] Som varumottagare har förbrukaren rätt att utnyttja de avdrag som medgives för energiskatt, men redovisningsreglerna för dessa aktörer medför att de hamnar i en sämre sits jämfört med den som köpt in varor mot försäkran. Avdragen kan nämligen bara utnyttjas i den takt de redan beskattade produkterna konsumeras. En oregistrerad varumottagare måste betala skatten fem dagar efter införseln,[1828] medan den registrerade varumottagaren betalar skatten senast den 20 i månaden efter den månad då skattskyldigheten inträtt.[1829] För att underlätta för de oregistrerade varumottagarna har utredningen föreslagit att dessa skall få redovisa skatten månadsvis.[1830] Även efter en sådan ändring står emellertid varumottagarna i en sämre position jämfört med den som mot försäkran (eller efter godkännande som skattebefriad förbrukare) kan handla av en svensk upplagshavare. 1998 års punktskatteutredning anser att de fördelar den svenske upplagshavaren har inte är så omfattande att de strider mot någon grundläggande EG-regel.[1831] Rättspraxis rörande art. 90 (95) första stycket visar dock att även regler som endast i ett fåtal fall medför diskriminering av utländska aktörer strider mot artikeln. Det finns således anledning att ifrågasätta utredningens ståndpunkt. Frågan kompliceras emellertid av att varumottagarna, som inte får inneha obeskattade varor, alltid är i ett sämre konkurrensläge jämfört med de godkända upplagshavarna. Denna konkurrensnackdel förstärks emellertid av det interna, svenska försäkranssystemet. Att denna olikabehandling har uppstått kan förmodligen delvis förklaras med att lagstiftaren utgått från att varumottagare sällan utnyttjar avdrag.[1832]

[1827] SOU 2000:46, s. 195–196.

[1828] 6 kap. 2 § 1 st. LSE. Samma förhållande gäller för den som importerar beskattade varor från annat EU-land enligt 4 kap. 1 § 1 st. 4 p. LSE.

[1829] 2 kap. 8 § LPP.

[1830] SOU 2000:46, s. 220–221.

[1831] SOU 2000:46, s. 196.

[1832] Jfr RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 209–210.

Som redan uppmärksammats bygger alkoholbeskattningen på en annan konstruktion.[1833] När alkohol skall användas för skattebefriade ändamål inträder inte skattskyldigheten för dessa varor.[1834] Regeringen har föreslagit att undantagen från skattskyldighetens inträde ersätts med avdragsregler. För andra än upplagshavare finns möjlighet till återbetalning av skatt. Varumottagare enligt alkoholskattelagen har inte rätt till de avdrag upplagshavare enligt utredningens förslag kommer att bli berättigade till och de neutralitetsbrister som i dagsläget föreligger kommer således att kvarstå. Skattebefrielserna baseras på de harmoniserade reglerna. Den aktuella artikeln inleds med följande formulering:[1835]

> "1. Medlemsstaterna skall befria de varor som omfattas av detta direktiv från den harmoniserade punktskatten på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk i följande fall:"

Det sägs alltså inget om hur skattebefrielsen skall gå till. Denna sekundärrättsliga bestämmelse kan dock inte ha företräde framför art. 90 (95). Skattebefrielserna måste rimligen utformas på ett neutralt sätt. Att varumottagare av tobaks- och alkoholskattepliktiga varor inte kan tillgodogöra sig andra avdrag än för förluster vid olyckshändelser eller force majeur samtidigt som varumottagare av bränslen i princip kan nyttja samtliga avdragsmöjligheter enligt energiskattelagen kan knappast förklaras på annat sätt än p.g.a. bristande samordning mellan utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna och energiskatteutredningen. Någon ändring av dessa förhållanden har dock inte föreslagits av 1998 års punktskatteutredning.

I enlighet med den destinationslandsprincip punktbeskattningen är uppbyggd efter är vanligtvis export skattebefriad. Den undersökning som gjorts i detta kapitel visar emellertid att regelverket är utformat och tillämpas på ett sätt som knappast är neutralt mellan olika aktörer. En grundprincip för de nationella punktskatterna är att avdrag medges vid export.[1836] Av praxis följer att avdrag endast medges när det är den skattskyldige själv som genomför exporten. Det är således av betydelse om det finns möjlighet för andra än skattskyldiga att uppnå kompensation. Kompensationsmöjligheterna för de harmoniserade skatterna är större. En schematisk uppställning av möjligheterna till avdrag eller återbetalning vid export till EG-länder och tredjeländer får följande uppställning:[1837]

[1833] Se avs. 7.4.3.
[1834] 20 § e)–l) LSE.
[1835] Art. 27, 1 p., dir. 92/83/EEG.
[1836] Ett undantag från denna grundregel är naturgrusskatten.
[1837] Jag bortser i framställningen från att särskilda krav ställs när ansökningar om återbetalning av skatt måste göras, vilket i viss mån minskar tillämpningsutrymmet för dessa regler.

Export till EG-länder:

	Upplagshav.[1838] / reg. skattskyldig	Varumottagare	Annan som betalat skatt	Annan som exporterat
EG-energi	– /återbetalning	återbetalning	återbetalning	återbetalning
Nat. energi	avdrag	–	avdrag	nej
Alkohol	– /återbetalning	återbetalning	återbetalning	återbetalning
EG-tobak	– /återbetalning	återbetalning	återbetalning	återbetalning
Nat. Tobak	–	–	återbetalning	nej
Gödselmedel	avdrag	–	–	återbetalning
Bekämpning	avdrag	–	–	nej

Export till tredjeländer:

	Upplagshav./ reg. skattskyldig	Varumottagare	Annan som betalat skatt	Annan som exporterat
EG-energi	avdrag	avdrag	avdrag	nej
Nat. energi	avdrag	–	avdrag	nej
Alkohol	avdrag	återbetalning	återbetalning	nej
EG-tobak	avdrag	återbetalning	återbetalning	nej
Nat. Tobak	avdrag	–	återbetalning	nej
Gödselmedel	avdrag	–	–	återbetalning
Bekämpning	avdrag	–	–	nej

Möjligheterna för kompensation vid export ter sig som tämligen heterogena. Tydligt är att de harmoniserade punktskatteförfattningarna erbjuder mest generösa kompensationsmöjligheter. Minst generösa möjligheter erbjuds för bekämpningsmedelsskatten. Det är endast registrerade skattskyldiga som kan göra avdrag vid export av denna skatt. I princip har denna ordning gällt för flertalet punktskatter fram till harmoniseringen. Som en kontrast till bekämpningsmedelsskatten framstår dess "systerskatt" gödselmedelsskatten, vilken är den enda pålaga där även icke skattskyldiga aktörer som köpt redan beskattade varor kan kompenseras vid export till tredjeländer. Att den nationella skatten på vissa tobaksvaror, nämligen snus och tuggtobak, medger återbetalning av skatt på ett

[1838] Skattskyldigheten inträder inte för godkända upplagshavare när de säljer varor till godkända upplagshavare i andra EU-länder. Om varor säljs till andra aktörer, t.ex. genom distansförsäljning, är upplagshavarna berättigade till återbetalning av svensk skatt.

sätt som saknas för andra nationella punktskatter beror på att delar av förfaranderegelerna för den harmoniserade tobaksskatten även tillämpas på dessa varor.[1839]

De olikartade kompensationsmöjligheterna vid export väcker en följdfråga, *vem* det är som skall kompenseras? Så länge det är en upplagshavare, registrerad skattskyldig, varumottagare eller annan skattskyldig som exporterar varorna uppstår inga komplikationer. Ponera istället att ett parti varor säljs av en upplagshavare till en annan svensk aktör, varvid skattskyldigheten inträder och skatten redovisas av upplagshavaren. Köparen säljer vidare varorna till en tredje svensk aktör, som i sin tur exporterar varorna till ett annat EU-land. I punktskatteförfattningarna utpekas ingen aktör som berättigad att erhålla återbetalning.[1840] Av givna skäl är det i normalfallet den som utför exporten som begär återbetalning. Av cirkulationsdirektivet framgår att återbetalning endast kan medges sökande som styrker att han eller hon har betalat punktskatten i destinationslandet, alternativt vid distansförsäljning att en skatterepresentant betalat skatten.[1841] Skatten som betalats i destinationslandet bör emellertid övervältras på konsumenterna. Det är inte givet att det är exportören som har belastats av den svenska skatten.

Den heterogena utformningen av skattelättnader medför också olika processuella konsekvenser för de aktörer som avses gynnas av lättnaderna. Där möjlighet till återbetalning av skatt erbjuds andra än skattskyldiga har dessa möjligheter att själva begära återbetalning och i förlängningen starta en skatterättslig process. Om en skattelättnad har konstruerats som en befrielse från skatteplikt, som ett undantag från skattskyldighetens inträde eller som en avdragsrätt, finns inte denna möjlighet. Skattebäraren är då utlämnad till den skattskyldiges goda vilja. Även återbetalningsberättigade är i ett avseende i processuellt sämre position. Kammarrätten i Sundsvall har i flera mål funnit att rätt till ersättning för kostnader i skattemål inte kan beviljas en icke skattskyldig återbetalningsberättigad som för en skatteprocess.[1842] Det kan således vara av stor praktisk betydelse om en aktör kan registrera sig som skattskyldig förbrukare (upplagshavare) eller om han är förvisad till att förlita sig på skattefria inköp mot försäkran eller återbetalning av skatt. De krav som ställs för godkännande som förbrukare eller upplagshavare är i dessa avseenden av stor praktisk relevans.

[1839] 41 § 2 st LTS.
[1840] 29 § LTS, 28 § LAS, 9 kap. 10 § LSE.
[1841] Art. 7, 5 p, b), för distansförsäljning art. 10, 3 p., dir. 92/12/EEG.
[1842] KR i Sundsvall, dom 1999-02-24, målnummer 6-1997, samt dom 1999-10-14, målnummer 1444-1446-1997.

8.4.2 Återbetalning av övervältrad skatt

På ett normativt plan kan emellertid ifrågasättas vem som *borde* erhålla återbetalad skatt. En parallell kan göras med "krukmakar"-fallet.[1843] Den skattskyldige, dvs. kraftproducenten, var här överens med abonnenten om att denne var den egentlige skattebäraren, även om denne formellt inte var berättigad att ansöka om återbetalning av skatt. Om kraftföretaget inte varit så generöst hade man lagligen kunnat tillgodogöra sig en skatteåterbetalning som utgjorde en obehörig vinst. Omvänt är det tänkbart att den som ämnar exportera en vara han eller hon inköpt i beskattat tillstånd inte har belastats av hela skatten. Om varan har sålts vidare från en upplagshavare i några led innan den nådde exportören kan skatten helt eller delvis ha avvältrats på dessa aktörer. Även i ett sådant fall kunde således exportören erhålla en obehörig vinst. Detta är en frågeställning som svensk skatterätt i princip saknar möjlighet att hantera. För den händelse att kraftföretaget i det refererade "krukmakar"-fallet inte varit benäget att samarbeta med abonnenten innehåller skatterätten inga instrument att styra återbetalningen till denne. (En annan sak är att abonnenten möjligen med hänvisning till abonnemangsvillkoren eller allmänna civilrättsliga grunder kan kräva kompensation av kraftföretaget.) I ett de lege ferenda perspektiv finns det anledning att anknyta till Torbjörn Anderssons kritik av de svenska återbetalningsreglerna.[1844] Som visats har andra EU-länder strängare krav för återbetalning av skatt än vad Sverige har.[1845] Det borde då gå att kombinera denna mer nyanserade syn på återbetalning av skatt som övervältrats med återbetalningsmöjligheter, likt dem som medges för gödselmedelsskatt, som berättigar alla kommersiella aktörer som exporterar en vara till återbetalning av skatt. Samtidigt är det svårt för skattemyndigheter att avgöra vilken aktör som är berättigad till kompensation, dvs. som har belastats av skatten. Visserligen kan köpesummor ge en viss ledning, men som framhållits tidigare är det problematiskt att fastställa graden av övervältring.[1846] I sådana situationer som den som var aktuell i "krukmakarfallet"-fallet övervältras förmodligen åtminstone huvuddelen av skatten på konsumenten. Även i ett sådant fall kan då en återbetalning av skatt till förbrukaren, dvs. krukmakaren, leda till en obehörig vinst. Sådana effekter är förmodligen svåra att undvika. En återbetalningsrätt för konsumenter avseende insatsvaror i konsumentprodukter kan knappast organiseras praktiskt, även om det går att påvisa att produktionsfaktorskatter fördyrar varan. Det är däremot rimligt att man avseende kommersiella aktörer försöker åstadkomma ett

[1843] Se avs. 7.4.2.
[1844] Se avs. 3.10.
[1845] Se avs. 3.10.
[1846] Se avs. 2.11.

materiellt riktigt resultat. Harmoniseringen av de stora punktskatterna har i detta avseende i viss utsträckning lett till en förbättring. Ökad handel och alkoholliberalisering kan också medföra större behov av regler som medger kompensation för andra aktörer än större tillverkare och importörer.

8.4.3 "Taxes occultes"

Detta kapitel avslutas med några ord om möjligheterna att medge avdrag för "taxes occultes", skatter som belastat produktionsfaktorer för exportvaror. I det gemenskapsrättsliga kapitlet har ifrågasatts om möjligheterna till återbetalning av skatt vid export enligt EG-rätten inte är större än vad som allmänt tillämpas mellan medlemsländerna.[1847] Möjligheten att avlyfta skatter som lagts direkt eller indirekt på en vara borde överensstämma med vilka skatter som omfattas av förbuden mot fiskal diskriminering och protektionism. Dessa förbud har i praxis ansetts omfatta även skatter som har ett svagare samband med varorna, t.ex. en årlig skatt på spelautomater eller en fordonsskatt beräknad på godsets vikt.

Som framgått av detta kapitel har kompensation för s.k. "taxes occultes" huvudsakligen gjorts på ett annat sätt, i form av generella skattelättnader för energi som används inom industrin. Dessa lättnader har medfört att elskatt inte uttages alls vid användning inom industrin samtidigt som bränsle befrias från energiskatt och hälften av koldioxidskatten. Nyligen har området för lättnaderna breddats till att omfatta även jordbruket. Skattebefrielser riktade mot enskilda företag förekommer ifråga om avfallsskatten, en annan pålaga som inte kan vara föremål för avlyftning vid export. För produktionsfaktorskatter synes alternativen i praktiken då vara att antingen beskatta en vara generellt eller skattebefria den.

Det bör emellertid uppmärksammas att ett skattesystem som medger avdrag för "taxes occultes" i konsekvensens namn även borde påföra motsvarande skatter på importerade varor. Detta är önskvärt både ur styrmedelssynpunkt och för att uppnå neutralitet på hemmamarknaden.[1848] Eftersom t.ex. den exakta energiåtgången vid produktionen av en vara inte gärna kan fastställas i efterhand måste en sådan beskattning bygga på någon form av uppskattning eller schablon. Sådana skatteformer har emellertid visat sig vara oförenliga med gemenskapsrätten.[1849] Samma förhållande råder för skattelättnader vid export baserade på uppskattning-

[1847] Se avs. 3.4, 5 p.
[1848] Se Määttä, s. 254–256, samt SOU 1991:90, s. 101.
[1849] Jfr t.ex. de belgisk-luxemburgska ölskattefallen C-152/89 och C-153/89, samt det finländska elskattemålet C-213/96.

ar eller schabloner. Som har framhållits i förarbeten kan sådana schabloner medföra snedvridna prisrelationer.[1850] Även den av Rosen förespråkade lösningen, skattelättnader baserade på vad som med tillämpning av optimal taxation-teorin framstår som maximerande "världsinkomsten", är oförenliga med Romfördragets formella regler.[1851]

8.4.4 Sammanfattning

Den avslutande delen av detta kapitel består av en analys av de avdrags- och återbetalningsmöjligheter som beskrivits tidigare i kapitlet. Inledningsvis konstateras att de skattespecifika avdragen och återbetalningarna är av stor betydelse för enskilda näringsgrenar och medför betydligt lägre skatteintäkter för det offentliga jämfört med en tänkt "neutral" energibeskattning.

Det är ofta av betydelse både för det offentliga och för de berörda aktörerna om en vara skattebefrias genom avdrag eller återbetalning. För fiskus bör återbetalningar medge större kontrollmöjligheter jämfört med avdrag. Ur de kompensationsberättigades synvinkel är avdrag att föredra framför återbetalningar, vilka försämrar likviditeten. Avdragsmöjligheterna måste vidare sättas i samband med det svenska försäkranssystemet, vilket medger icke skattskyldiga aktörer att köpa in obeskattade energiprodukter eller, i vissa fall, alkoholvaror. Detta system kan medföra neutralitetsbrister för aktörer i andra EU-länder.

Möjligheterna till kompensation vid export har undersökts särskilt. Dessa möjligheter varierar mellan olika skatter på ett svårmotiverat sätt. Det kan tänkas situationer där flera aktörer gör anspråk på kompensation. En sådan situation leder till den normativa frågeställningen om vem som borde vara berättigad till kompensation. Efter inspiration av EG-domstolens mer uttalat "ekonomiska" tolkning, exempelvis i det svenska sockermålet,[1852] kan mer materiellt tillfredställande lösningar nås än vad som åstadkommits i den svenska formalistiska traditionen.[1853]

I det gemenskapsrättsliga kapitlet har diskuterats om inte möjligheterna att medge kompensation för skatter som belastat produktionsfaktorer för exportvaror, s.k. "taxes occultes", kan vara större än vad som allmänt antagits. Det är emellertid svårt att se hur sådana återbetalningar skall administreras praktiskt. Schablonberäknade kompensationer kan knappast anses förenliga med gemenskapsrätten.

[1850] SOU 1991:90, s. 101.
[1851] Se Rosen, s. 555.
[1852] C-27/96 *Danisco Sugar AB v Allmänna ombudet* [1997] ECR I-6653. Se avs. 3.10.
[1853] Som exempel på denna kan ges "Falcon"-målet, RÅ 1999 not 143. Se avs. 8.2.3.

8.5 Sammanfattning

I detta kapitel har de möjligheter till avdrag eller återbetalning av skatt som förekommer i punktskatteförfattningarna undersökts. Dessa möjligheter kan indelas i två kategorier. Generella möjligheter till avdrag eller återbetalning förekommer i flertalet skatteförfattningar och avser att upprätthålla allmänna skatteprinciper. Specifika avdrag eller återbetalningar används för att förverkliga de syften som finns med en skatt, t.ex. att uppnå styreffekter eller medge skattelättnader för vissa verksamheter.

Under efterkrigstiden har generella kompensationer i syfte att upprätthålla allmänna skatteprinciper i huvudsak medgivits i form av avdrag. Dessa avdrag, vilka utgör nettoavdrag artskilda från de bruttoavdrag som finns inom inkomstbeskattningen, är ur praktisk hänsyn och likviditetssynpunkt fördelaktiga för den skattskyldige. De kan emellertid medföra en överkompensation för en skattskyldig som övervältrat skatten.

Generella avdrag medges i de flesta punktskatteförfattningar för skatt som tidigare uttagits på varor samt vid återgång av köp. Avdragsmöjligheterna är nödvändiga för att upprätthålla enkelbeskattning. Däremot medges inte längre avdrag för kundförluster för flertalet punktskatter, en anpassning till cirkulationsdirektivets strikta fysiska kontroll. Med de höga skattesatser som utgår för de flesta skattepliktiga varor kan kundförluster således bli synnerligen kännbara för en skattskyldig.[1854] Behandlingen av de skattskyldiga är mer gynnsam ifråga om varor som förlorats genom olyckshändelser, force majeur eller genom naturligt svinn, där avdrag medges, vid olyckshändelser visserligen efter stränga beviskrav. Diplomater har av tradition undantagits från beskattning. Denna i ett modernt samhälle svårmotiverade skattebefrielse fullgörs i nu gällande punktskatteförfattningar genom återbetalningar.

Mer komplicerade är kompensationsmöjligheterna vid export, där även andra än skattskyldiga kan belastas av skatten. Möjligheterna till avdrag och återbetalning varierar mellan olika skatter. Delvis är detta en följd av att några skatter harmoniserats efter cirkulationsdirektivets regler, samtidigt som andra nationella skatter har behållit sin utformning. Det borde dock vara möjligt att låta gödselmedelskatten stå som förebild för övriga skatter, där återbetalning av skatt vid export medges även andra än skattskyldiga.

Skattespecifika avdrag kommer till omfattande användning för att administrativt redovisa de skattebefrielser som medges då icke skattskyldiga aktörer köper in varor mot försäkran. Ifråga om avfallsskatten används avdragen för att skattebefria särskilda branscher eller företag. De skatte-

[1854] Jfr Streenstrup, SN 1995, s. 54, som beskriver avskaffandet av rätten till avdrag för kundförluster som "en nyhet som oroar många".

specifika avdragen kan även syfta till att upprätthålla enkelbeskattning. I situationer då avdrag inte medför tillräcklig kontroll medges istället skattespecifika återbetalningar. Återbetalning av skatt kan vidare få en självständig betydelse då återbetalningen inte beräknas på samma sätt som den inbetalade skatten, som vid återbetalning av koldioxidskatt efter vidtagna reningsåtgärder. Tidigare förekom även "återbetalningar" som översteg den inbetalade skatten, vilka i realiteten utgjorde ett slags subventioner.

Problem som kan identifieras med uppdelningen i avdrag och återbetalningar är, förutom den ofrånkomliga likviditetsskillnaden, olikabehandling av aktörer, särskilt vid export samt bristande talerätt och rätt till ersättning för kostnader vid processer.

9 Avslutning

9.1 Inledning

Avsikten med detta avslutande kapitel är inledningsvis att summera de slutsatser som framkommit i respektive kapitel. Sammanfattningar har gjorts i anslutning till de enskilda kapitlen, vilket motiverar att denna avslutande sammanfattning blir förhållandevis kortfattad. I ett delavsnitt kommer utformningen av punktskattereglerna och den svenska implementeringen av det harmoniserade regelverket att kommenteras. Vidare kommer mer generella synpunkter på den nationella och den europeiska rättstillämpningen att lämnas i ett avsnitt. Dessa synpunkter grundas på de rättsfall som varit föremål för studien.

9.2 Den ekonomiska bakgrunden

Indirekta skatter på särskilt utvalda varor, acciser, kom till utbredd användning i samband med den ökande handeln under 1600- och 1700-talen. Skatternas selektiva belastning gjorde dem impopulära och ledde till framväxten av de moderna inkomstskattesystemen. De mest inflytelserika normativa skatteprinciperna, intresse- och skatteförmågoprincipen, kan båda sägas ha uppstått som reaktioner på den utbredda varubeskattningen.[1855] Den bristande kopplingen mellan de indirekta skatterna och de enskilda skattebärarnas inkomster medför att punktskatterna är problematiska att legitimera i ett skattesystem baserat på skatteförmåga. Ett intressebaserat skattesystem uppfattas däremot numera tala för ökat uttag av avgifter och specialdestinerade skatter.

I modern ekonomisk doktrin har de selektiva varuskatterna i första hand kopplats ihop med ickefiskala syften. Från Pigou och framåt uppfattas styrande skatter som lämpliga för att uppnå t.ex. sociala eller miljömässiga mål. De styrande skatterna avser att internalisera externaliteter, dvs. faktorer som står utanför det ekonomiska systemet.[1856] Kritik mot

[1855] Se avs. 2.10.
[1856] Se avs. 2.5.

externalitetsläran har riktats av Coase, som har ifrågasatt både det rättvisa och det effektiva i Pigou-skatterna.

Det har vid flera tillfällen refererats till ekonomisk teori i förarbeten till punktskatter. I praktiken är det dock svårt att finna skatter som utformats helt i enlighet med externalitetsläran. En kombination av styrande och fiskala intressen, vilka kan kollidera med praktiska aspekter, medför att skattesatserna ofta sätts mer eller mindre ad hoc.

9.3 Harmonisering av punktskatterna

Harmoniseringen av punktskatter inom den Europeiska unionen är en del av den process som benämns ekonomisk integration. Den ekonomiska integrationen baseras på en tullunion, vars komponenter utgörs av avskaffande av tullar mellan medlemsländerna och av en gemensam tariff gentemot tredjeländer.[1857] Ett led i tullunionen utgörs av förbudet mot tullar och avgifter med motsvarande verkan av tull. Förbudet riktas i första hand mot parafiskala avgifter som uttas på importerade varor och som inte utgör en del i ett generellt internt skattesystem.

Ytterligare ett steg i integrationen utgörs av en harmonisering av indirekta skatter. Harmoniseringen inom den Europeiska unionen har hittills i huvudsak avsett förfaranderegler, medlemstaterna har fortfarande en betydande frihet att fastställa skattesatser.[1858] Vidare omfattar den endast tobak-, alkohol- och mineraloljor. Medlemsstaterna är i princip fria att beskatta andra produkter. Sedan den fragmentariska harmoniseringen inför den inre marknaden i början 1990-talet har mycket liten legislativ utveckling skett inom gemenskapsrätten. Ett ambitiöst förslag till miljöanpassad energibeskattning har av politiska skäl inte kunnat förverkligas och det återstår att se vilket öde det nya förslaget till reformerad tobaksbeskattning kommer att röna.

Medlemsstaternas uttag av punktskatter påverkas dock inte endast av de harmoniserade punktskattereglerna. Romfördragets grundläggande diskrimineringsförbud har på den indirekta beskattningens område preciserats i form av ett förbud mot fiskal diskriminering och mot fiskal protektionism i art. 90 (95).[1859] Förbudet mot fiskal diskriminering har en formell karaktär och riktar sig mot all olikabehandling av produkter från andra medlemsländer. För att otillåten fiskal protektionism skall anses föreligga måste faktiska effekter konstateras.

[1857] Se avs. 3.3.
[1858] Se avs. 3.5.
[1859] Se avs. 3.4.

Utöver Romfördraget påverkar även sekundärrättsliga bestämmelser medlemsstaternas möjligheter att utta punktskatter. Det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller ett förbud mot skatter som kan äventyra det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet.[1860] I praxis har denna regel kommit att tolkas tämligen liberalt, och endast en pålaga, den danska AMBI-avgiften, har befunnits strida mot förbudet. Ettleds punktvis beskattning av varor synes inte komma i konflikt med regeln.

9.4 Skattskyldighet

För att en skatt skall kunna tas ut måste tre förutsättningar vara för handen.[1861] Det måste framgå vad som är skattepliktigt. Vidare måste det stå klart vem som är skyldig att betala skatten som belöper på det skattepliktiga objektet. Det skall också vara tydligt när och hur denna skyldighet uppkommer. I avhandlingens särskilda del studeras hur dessa tre komponenter framträder inom punktskatteområdet. De tre komponenterna interagerar med varandra. Om utgångspunkten tas i en enskilds skattskyldighet gentemot det allmänna kan denna skyldighet sägas bestå av en objektiv sida, vari det definieras vad som är skattepliktigt och när skyldigheten att betala skatt uppkom, och en subjektiv sida, vari den enskilde utpekas som den som är ansvarig för skatten.

När termen "skattskyldig" används i författningarna är det således för att definiera den subjektiva skattskyldigheten. En undersökning av termen visar att den framträder med olika begreppsbestämningar i olika skattelagar, ibland med olika betydelser i samma författning.[1862] Den mest frekventa betydelsen av termen är att ett subjekt är skyldigt att betala skatt sedan kriterierna på den objektiva sidan är för handen, dvs., skattskyldigheten har inträtt för t.ex. en skattepliktig inkomst eller transaktion. Denna betydelse, vilken torde motsvara vad termen i allmänhet förväntas innebära, har i studien betecknats som *funktionell* skattskyldighet. Inom den indirekta beskattningen förekommer även en annan form av subjektiv skattskyldighet, vilken uppstår när det aktuella subjektet har godkänts av vederbörlig beskattningsmyndighet som skattskyldig. Skattskyldighet är med denna betydelse ett pågående statusförhållande oberoende av om den enskilde företagit några transaktioner som utlöser skattskyldighet. Denna begreppsanvändning har lagstiftaren avsett att rensa ut och den har även kritiserats av lagrådet. I studien har med en term hämtad från

[1860] Se avs. 3.7.
[1861] Se avs. 4.2.
[1862] Se avs. 5.2.1.

äldre mervärdesskatterätt denna form av skattskyldighet betecknats som *teknisk*. Av mindre betydelse är begreppsanvändningen när termen skattskyldig används som samlingsbeteckning över funktionellt och tekniskt skattskyldiga. Denna användning har betecknats som en *legal* skattskyldighet. Termen "skattskyldig" används även som beteckning på en aktör som regelbundet lämnar deklarationer och redovisar skatt. Dessa aktörer betecknas i studien som *administrativt* skattskyldiga. Det förekommer dock situationer där ett subjekt kan vara skyldigt att betala skatt till det offentliga utan att betecknas som skattskyldigt.

Skattskyldiga för nationella punktskatter har av tradition huvudsakligen varit tillverkare och större importörer. För att kunna godkännas som skattskyldig har regelmässigt krävts att aktörens verksamhet har varit av "större omfattning".[1863] I flertalet punktskatteförfattningar har inte funnits någon definition av vad som avses med detta. För energiskatten har definitioner givits i förordningsform.

Utformningen av de nationella skatterna ger intrycket av ad hoc-lösningar, vilka har anpassats efter de skattepliktiga produkternas karaktär eller branschspecifika förhållanden.[1864] Som skattskyldiga för energiskatt kan, utöver tillverkare och importörer, även lagerhållare, återförsäljare och förbrukare registreras. Återförsäljare av kvävegödningsmedel kan registreras som skattskyldiga, men denna möjlighet står inte öppen för återförsäljare av bekämpningsmedel. Yrkesmässigt offentliggörande av reklam eller annonser medför skattskyldighet för reklamskatt, men genom undantag från *redovisningsskyldighet* fritas mindre aktörer från skattskyldighet. Skattskyldighet för spelskatt och för skatt på kärnkraftsel är kopplade till innehav av tillstånd för spel eller kärnkraftsreaktorer. Den som exploaterar en grustäkt är skattskyldig för naturgrusskatt, men som säkerhetsåtgärd är även den som har tillstånd till exploatering solidariskt skattskyldig tills denne lämnat uppgift om vem som är exploatör. Skattskyldig för avfallsskatt är den som bedriver den aktuella verksamheten. Med hänsyn till de skattepliktiga objektens heterogena karaktär är det ofrånkomligt att olika lösningar används för olika skatter.

I de harmoniserade punktskatteförfattningarna definieras särskilda aktörer, vilkas status måste förstås mot bakgrund av den *suspensionsordning* som följer av cirkulationsdirektivet.[1865] Obeskattade varor får förvaras i särskilda *skatteupplag*, vilka innehas av *godkända upplagshavare*. Dessa får även sända obeskattade varor mellan varandra eller mellan skatteupplag som innehas av samma upplagshavare.

[1863] Se avs. 5.3.1.
[1864] Se avs. 5.3.1–5.3.9.
[1865] Se avs. 5.4.

Förmodligen i syfte att minska tröskeleffekterna mellan de godkända upplagshavarna och mindre aktörer som inte kan godkännas har ytterligare ett par kategorier av skattskyldiga skapats. *Registrerade* och *oregistrerade varumottagare* får ta emot varor som sänds under skattesuspension, men har inte rätt att förvara eller avsända obeskattade varor. Varumottagare hamnar därför regelmässigt i ur likviditetssynpunkt sämre sits än inhemska tillverkare som registrerats som godkända upplagshavare. Det finns anledning att ifrågasätta om detta är förenligt med förbudet mot fiskal diskriminering i art. 90 (95) EGF.

De förhållandevis ofördelaktiga villkoren för varumottagarna har medfört att få hittills registrerat sig som sådana i Sverige.[1866] Efter ändringar i alkohollagstiftningen har kravet på partihandelstillstånd för alkoholvaror ersatts med ett krav på godkännande som upplagshavare eller varumottagare, vilket medför att den sistnämnda kategorin kan komma att röna ett större intresse framdeles.

Direktivet innehåller vidare en särskild "slasktratt", vilken omfattar kommersiell import eller handhavande av varor som skattats i annat EU-land. Den svenska implementeringen rör endast fall där någon för in eller tar emot varor från andra medlemsstater. Regeln borde de lege ferenda kompletteras med skattskyldighet för den som handhar varor i landet i kommersiellt syfte. Med mer omfattande möjligheter till laglig införsel av beskattade kvantiteter av alkoholdrycker och tobak är en sådan regel av stor praktisk betydelse.

Vidare innehåller tobaksskattelagen en möjlighet att ta ut skatt av tobakshandlare som överskridit det av tillverkaren eller generalagenten fastslagna detaljhandelspriset. Dessa handlare betecknas dock inte som skattskyldiga och tillämpningen av regeln har i praktiken varit problematisk. Reglerna bör inarbetas i de allmänna skattskyldighetsreglerna.

9.5 Skattskyldighetens inträde

Att någon är skattskyldig innebär ett abstrakt ansvar som i det enskilda fallet måste konkretiseras i ett reellt betalningsansvar. Skattskyldighetens inträde markerar då endast att den abstrakta skattskyldigheten har uppstått. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde är dock av central betydelse, eftersom det utifrån denna tidpunkt avgörs vilka skattesatser och vilka förfaranderegler som skall tillämpas på den aktuella transaktionen.[1867] Förbudet mot retroaktiv beskattning i regeringsformen utgår från tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

[1866] Se avs. 5.5.4.
[1867] Se avs. 6.1.

Punktskatterna kan indelas i två huvudtyper, *transaktionsskatter*, för vilka skattskyldigheten inträder vid leverans från den skattskyldige säljaren till en icke skattskyldig kund, och *innehavsskatter*, där skattskyldigheten inträder vid en viss tidpunkt eller händelse utan att nödvändigtvis ha någon anknytning till en äganderättsövergång.[1868]

Under efterkrigstiden har punktskatterna i allmänhet utformats så att skattskyldigheten inträtt vid leverans. Regeringsrätten har i två avgöranden kopplat leveranstidpunkten till det köprättsliga avlämnandebegreppet. Bortsett från förarbetena till den senast tillkomna transaktionsskatten, naturgrusskatten, saknas uttryckligt rättskällestöd för denna tolkning.[1869]

De gemenskapsrättsliga reglerna som reglerar tidpunkten för skattskyldighetens inträde är svårgenomträngliga. I det sjätte mervärdesskattedirektivet förekommer i detta sammanhang två begrepp, "skattskyldighetens inträde" och "skatteuttaget".[1870] Med "skattskyldighetens inträde" avses i likhet med svensk rätt den omständighet som medför att abstrakt skattskyldighet uppkommer, t.ex. leverans av skattepliktig vara. "Skatteuttaget" tycks snarast motsvara det statusförhållande som uppstår genom den abstrakta skattskyldigheten, vilket enligt direktivet inte behöver medföra en reell betalningsskyldighet. I flertalet fall sammanfaller dock tidpunkten för "skatteuttaget" med tidpunkten för "skattskyldighetens inträde". Sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller även ett retroaktivitetsförbud, vilket utgår från tidpunkten för "skattskyldighetens inträde". Tidpunkten för "skatteuttaget" är då kopplat till övriga rättsföljder som i svensk rätt är förknippade med skattskyldighetens inträde, dvs. transformeringen från ett abstrakt skatteanspråk till en konkret betalningsskyldighet.

I cirkulationsdirektivet tycks begreppet "skattskyldighetens inträde", i den betydelse det används i sjätte mervärdesskattedirektivet, inte ha någon motsvarighet.[1871] Tidpunkten för "skatteuttaget" används i cirkulationsdirektivet även för att avgöra om retroaktiv beskattning föreligger. I cirkulationsdirektivet preciseras även en tidpunkt för *skattepliktens* uppkomst, nämligen vid tillverkning eller import. Det är oklart om denna tidpunkt markerar inträdet för den skattskyldighet som suspenderas tills varorna släpps för konsumtion eller om den saknar självständig rättslig betydelse.

"Skatteuttaget" i cirkulationsdirektivet är kopplat till fysisk förflyttning av de skattepliktiga varorna och saknar anknytning till civilrättsliga

[1868] Se avs. 4.4.
[1869] Se avs. 6.2.5.
[1870] Se avs. 6.3.1.
[1871] Se avs. 6.3.2.

förfoganden.[1872] Som huvudregel inträffar "skatteuttaget" då varorna fysiskt lämnar godkända upplagshavares skatteupplag. För registrerade och oregistrerade varumottagare inträffar "skatteuttaget" då de mottar obeskattade varor. "Skatteuttaget" för näringsidkare som befattar sig med varor som har beskattats i ett annat medlemsland sker när varorna tas emot, förs in i landet eller förvaras för kommersiella ändamål av näringsidkaren. Vid distansförsäljning, t.ex. postorder – eller Internetförsäljning, sker "skatteuttaget" när den utländske säljaren levererar varorna.

När skatterna på tobak, alkohol och energi harmoniserades var den svenske lagstiftarens avsikt att i möjligaste mån behålla den utformning av skatterna som funnits tidigare.[1873] Det ledde till en ohållbar konstruktion av tidpunkten för skattskyldighetens inträde, som i normalfallen anknöt till leveransen av varorna och i andra fall till det fysiska hanterandet. Regeringen har föreslagit en renodlad koppling till det fysiska hanterandet av varorna. Denna lösning leder till större överensstämmelse med cirkulationsdirektivet, men medför samordningsproblem med den nationella beskattningen av energi- och tobaksprodukter. Det nyckfulla resultatet i rättspraxis av de nationella skatternas koppling till det civilrättsliga avlämnandet medför vidare att det lämpliga i denna koppling kan ifrågasättas.

Både den traditionella svenska och den gemenskapsrättsliga konstruktionen medför att skattskyldigheten oftast inträder efter avtalsslutet mellan den skattskyldige säljaren och icke skattskyldiga köpare. Eftersom retroaktivitetsbedömningen skall göras vid detta inträde kan retroaktivitetseffekter uppstå i samband med förändringar av skattesatserna efter avtalsslutet. Dessa effekter synes inte ha mött betänkligheter hos vare sig den svenske eller gemenskapsrättslige lagstiftaren. De undersökta rättsfallen ur Regeringsrättens praxis tyder emellertid på oväntade konsekvenser för de skattskyldiga.

Skattskyldighetens inträde för innehavsskatter är helt avhängigt skatternas konstruktion.[1874] Både spelskatten och skatten på kärnkraftsel påminner om licensavgifter och skattskyldigheten inträder i princip oberoende av om någon verksamhet förekommit. Möjlighet till nedsättningar av skatt finns dock för båda skatteformerna.

Skattskyldighet för avfallsskatt inträder i första hand när avfall förs in i en anläggning. Vidare kan den inträda om avfall uppstår inne i en anläggning eller efter att behandling av avfall har slutförts. Reglerna framstår som svårkontrollerade.

[1872] Se avs. 6.3.3.
[1873] Se avs. 6.4.2.
[1874] Se avs. 6.7.

9.6 Skatteobjekten

Indirekta skatter kan beräknas på två principiella sätt. *Styckeskatter* utgår med ett visst belopp per enhet, vikt, volym eller dylikt. *Värdeskatter* beräknas procentuellt på varans pris. Flertalet punktskatter har uttagits som styckeskatter. Dessa är i normalfallet lätta att beräkna och medför inga incitament för den skattskyldiga att t.ex. förfalska inköpsfakturor eller liknande. Styckeskatter på bulkvaror kan emellertid vara problematiska, eftersom varor t.ex. kan ha olika volym beroende på temperatur.[1875] För en likformig beskattning är det nödvändigt att skatten alltid beräknas på samma sätt. Tekniska specifikationer har därför införlivats i lagtexten, vilket är nödvändigt för att upprätthålla regeringsformens krav. Mer problematiska blir styckeskatterna om de avses motsvara en procentuell andel av varornas värde. Erfarenheter från motorfordonsbeskattningen tyder på att en sådan koppling är svår att upprätthålla.[1876]

Det är mindre vanligt att punktskatter utformas som värdeskatter, vilket förklaras med punktskatternas karaktär av ettledsskatter. Medan mervärdesskattens konstruktion med avdragsrätt för ingående skatt medför en neutral skattebelastning av näringsidkare oberoende av vilket affärsled de tillhör kommer belastningen av en ettledsskatt att variera mellan olika aktörer. När ettleds värdeskatter har praktiserats har skatterna därför ofta beräknats på särskilt fastslagna listpriser. Sådana skatteformer ter sig svårförenliga med ett modernt och dynamiskt affärsliv. Trots detta är tobaksskatten konstruerad på ett likartat sätt, med en kombination av en styckeskatt och en värdeskatt beräknad på ett av tillverkaren eller importören fastslaget detaljhandelspris.[1877] Den totala skatten är avsedd att motsvara 57 % av detaljhandelspriset. Den höga svenska mervärdesskatten i kombination med förhållandevis stora handelsmarginaler medför att detaljhandelspriset baserat på denna regel blir mycket högt. Sverige har erhållit ett tidsbegränsat undantag från regeln. I kommissionens senaste förslag till reformering av tobaksbeskattningen har man uppmärksammat det orimliga i att Sverige tvingas anpassa sig till 57-procentsregeln och förespråkar en uppluckring av denna.

I övrigt är det endast reklamskatten av de svenska punktskatterna som beräknas på värdet.[1878] Reklam och annonser kan exemplifiera varor där en styckeskatt svårligen kan ställas i någon rimlig relation i förhållande till skatteobjektet.

[1875] Se avs. 7.2.3.
[1876] Se avs. 7.2.5.
[1877] Se avs. 7.3.3.
[1878] Se avs. 7.3.4.

För att uppnå avsedda mål med beskattningen är det i vissa fall tvunget att varor skattebefrias när de används för särskilda ändamål. Det förekommer även att varor som i normalfallet inte är skattepliktiga beskattas vid vissa användningsområden. Så är fallet med *indirekt* skattepliktiga bränslen, vilka endast skall beskattas om de används som motorbränslen eller för uppvärmning.

Undantag från skatteplikt kan lagtekniskt konstrueras på fem olika sätt. En aktör kan undantas från skattskyldighet, liksom en produkt kan undantas från skatteplikt. Vidare har undantag från skattskyldighetens inträde medgetts i vissa situationer. Utformningen av dessa undantag är svårmotiverad och har orsakat praktiska tillämpningsproblem. I konsekvens med detta har regeringen föreslagit en omformulering av de lagrum som innehåller dessa undantag. I den föreslagna formuleringen ersätts lokutionen "skattskyldighet inträder inte för varor..." med uttrycket "skattskyldighet *föreligger* inte ..." Eftersom den avsedda rättsföljden är att undanta vissa produkter från *skatteplikt* hade det dock varit mera konsekvent att formulera lagrummen på detta sätt.

Praktiskt mest betydelsefullt är emellertid möjligheterna till *avdrag* för eller *återbetalning* av skatt i vissa situationer. För att upprätthålla viss kontroll av de obeskattade varorna medges icke skattskyldiga aktörer möjlighet att köpa in varor mot försäkran att de skall användas för skattebefriade ändamål.[1879] Av tradition har inköp mot försäkran huvudsakligen förekommit inom energiområdet. Harmoniseringen av alkoholbeskattningen har emellertid medfört en principiell skatteplikt för all alkohol oavsett användningsområde. Ett försäkranssystem har införts även inom detta område för aktörer som använder alkohol för andra ändamål än som dryck. Försäkranssystemet har länge uppfattats som svårkontrollerat och det har därför föreslagits ersättas med krav på prövning av de aktörer som avser att köpa in obeskattade varor.[1880]

Även primärrättsliga regler kan inverka på utformningen av skattepliktsreglerna. I studien har särskilt undersökts primärrättslig praxis kring alkoholbeskattning.[1881] En utgångspunkt för domstolens ställningstagande i dessa mål har varit att motverka diskriminering eller protektionism gentemot andra medlemsstaters produkter till förmån för inhemsk produktion. Domstolens praxis framstår dock inte som särskilt konsekvent. Faktorer som varit relevanta vid avgörandet av vissa mål har inte funnits vara relevanta i andra. Vidare har domstolen i två mål prövat förhållandet mellan skatterna på vin och öl. Medan skillnader i punktbeskattning i

[1879] Se avs. 7.4.2.
[1880] Se SOU 2000:46, s. 185–208.
[1881] Se avs. 7.5.

ett av målen ansågs strida mot primärrätten godtogs i ett annat mål olika mervärdesskattesatser på vin och öl.

Förbuden mot fiskal diskriminering och protektionism tycks åberopas i mindre omfattning efter införandet av den inre marknaden. Delar av den harmoniserade punktbeskattningen synes också svårförenliga med primärrättens regler. Domstolen har i ett avgörande godkänt alkoholskattedirektivets möjlighet till nollskattesats på vin i kombination med en minimiskatt på öl. Utgången är svår att förena med den primärrättsliga praxisen. Det finns därmed anledning att ifrågasätta om inte den faktiska verkan av art. 90 (95) EGF i praktiken har försvagats.

9.7 Avdrag och återbetalning

Möjligheter till avdrag och återbetalningar som erbjuds aktörer fyller två funktioner. De syftar till att upprätthålla de allmänna principer som skatterna är utformade efter, som t.ex. principen om ettledsbeskattning och destinationsprincipen. Vidare syftar de till att säkerställa de särskilda styrfunktioner eller andra avsikter som finns bakom de enskilda skatteformerna. Avdrags- och återbetalningsmöjligheterna kan då indelas i två grupper. Generella möjligheter till avdrag eller återbetalning återfinns i mer eller mindre likartat utförande i flertalet punktskatteförfattningar och avser de allmänna beskattningsprinciperna. Skattespecifika regler kan ta sikte på allmänna principer, men är oftast kopplade till de särskilda syften som finns med en viss skatteform.

Kompensation till de skattskyldiga åstadkoms under första delen av 1900-talet genom återbetalning, s.k. restitution. Framväxten av ett deklarationsbaserat uppbördssystem medförde att restitutionsinstitutet kunde ersättas med ett både för de skattskyldiga och för fiscus mer lättadministrerat avdragssystem. Detta tillämpades under lång tid på flertalet av punktskatterna. De olika skattelättnaderna för icke skattskyldiga aktörer inom energibeskattningen har medfört att möjligheter till återbetalning på senare tid återkommit. Vidare har harmoniseringen medfört att generella återbetalningsmöjligheter införts i vissa situationer. Den principiella skillnaden mellan kompensationsformerna utgörs av att endast den som lämnar skattedeklarationer kan erhålla avdrag, medan återbetalning kan medges samtliga aktörer som handhar beskattade varor.

De viktigaste generella kompensationsmöjligheterna rör tidigare beskattade varor, återgång av köp samt export.[1882] För att upprätthålla en enkelbeskattning medges avdrag för skatt på varor som den skattskyldige

[1882] Se avs. 8.2.1–8.2.3.

innehaft när han eller hon påbörjade verksamheten eller för varor som inköpts beskattade. Av tradition medges även avdrag för skatt på varor som återtagits i samband med återgång av köp. Cirkulationsdirektivets tullliknande utformning, kanske delvis inspirerat av den tyska principen om *Sachhaftung*, medför att kompensation för kundförluster inte längre medges för de harmoniserade skatterna. Denna kompensationsmöjlighet har även slopats för skatterna på bekämpningsmedel och gödsel, vilket medför att den numera endast kvarstår för reklamskatt. Det kan knappast ifrågasättas att avsaknaden av kompensation för kundförluster kan bli förödande för enskilda aktörer. Samtidigt bör det uppmärksammas att de förluster som på senare tid har framstått som mest omfattande, nämligen de som orsakats av kunder som avvikit utan att ha betalat för tankad bensin, inte omfattas av sådan kompensation. En förutsättning för att kompensation skall beviljas är att säljaren har lämnat kredit.

Möjligheterna till kompensation vid export har undersökts särskilt.[1883] Traditionellt har kompensation vid export medgetts den skattskyldige som avdrag. I praxis har avdrag inte medgivits när annan än den skattskyldige utfört exporten. Det har i studien ifrågasatts om denna tolkning överensstämmer med de tankar som ursprungligen funnits bakom regeln. Möjligheterna till kompensation enligt cirkulationsdirektivet är mer omfattande. Vid export till annat EU-land kan i princip den som utfört exporten erhålla återbetalning. Vid export till tredjeländer är det enbart den som har betalat skatt som kan berättigas till återbetalning. Endast ifråga om gödselskatt kan kompensation vid export till tredjeländer beviljas för icke skattskyldiga aktörer. Det är svårt att se varför denna möjlighet inte kan utsträckas till andra skatter. Eftersom det ändå krävs vederbörlig dokumentation för att styrka avdragsrätt vid export bör de praktiska problemen kunna begränsas. Den olikartade utformningen av kompensation vid export förtydligar de ad hoc-liknande lösningar som valts för olika skatter.

Skattespecifika avdrag och återbetalning förekommer huvudsakligen i energi- och avfallsskattelagarna.[1884] För att upprätthålla enkelbeskattningen är skatt på t.ex. bränslen som används vid tillverkning av andra bränslen eller el avdragsgill. Vidare medges avdrag för skatt på bränslen som används som komponenter vid kemiska processer. Den särskilda konstruktionen av avfallsskatten som en nettodeponiskatt medför att avdrag måste medges för beskattat material som förs ut ur anläggningen eller används för driften av den.

Huvuddelen av de skattespecifika avdrags- och återbetalningsmöjligheterna syftar emellertid till att uppnå de särskilda syften som finns bakom skatterna. Sålunda medges, beroende på omständigheterna, avdrag

[1883] Se avs. 8.4.1.
[1884] Se avs. 8.2.4 och 8.3.3.

eller återbetalning av skatt på bränsle som använts inom industri, jord- eller skogsbruk. Av miljöskäl har skattskyldig som minskat sina utsläpp av svavel rätt till avdrag motsvarande minskningen. Motsvarande kompensation för minskade utsläpp av koldioxid är utformad som en möjlighet till återbetalning. Bakgrunden till detta är att den minskade mängden koldioxid inte står i proportion till det beskattade bränslet. Särskilt utmärkande för avdragsmöjligheterna i avfallsskattelagen är att de i flera fall är aktuella endast för enstaka företag.

9.8 Utformningen av punktskattereglerna

Avsikten med punktskattedirektiven har varit att införa ett gemensamt förfarandesystem, samtidigt som medlemsstaterna har givits omfattande skön att utforma beskattningen efter egna intressen. Det har i studien ifrågasatts om inte enskilda komponenter i direktiven kommer i konflikt med EG-domstolens primärrättsliga praxis. I första hand avses då varumottagarnas ofördelaktiga situation jämfört med godkända upplagshavare samt minimiskattesatserna på vin och öl.

Cirkulationsdirektivet är i flera avseenden inte särskilt lättbegripligt. En följd av detta förhållande är att delar av regelverket inte har implementerats i nationell rätt. Regeln om skattebeläggning vid tillverkning eller import kan ses som ett exempel. I studien har framkommit att denna regels innebörd är omdiskuterad även i andra medlemsstater. Från mervärdesskatteområdet kan distinktionen i "skattskyldighetens inträde" och "skatteuttaget" ges som exempel på direktivregler som inte har implementerats i nationell rätt.

De harmoniserade punktskatteförfattningarna utarbetades under tidspress och har flera gånger fått ändras för att bättre överensstämma med direktiven. Författningarna innehåller t.ex. olika språkliga utformningar av likartade bestämmelser, varur det inte framgår om det avses några skillnader i sak.

Ett konstaterande av generell relevans är att lagstiftaren ibland reglerar situationer som inte är tillåtna eller inte förekommer i praktiken. Exempelvis finns det regler för beskattning av distansförsäljning av alkohol, samtidigt som sådan försäljning inte är förenlig med alkohollagen.[1885] Motsatta förhållandet gäller skatten på snus och tuggtobak. Det tycks för denna skatt saknas avdragsrätt för skatt på varor vid export till andra EU-länder.[1886] Om detta förhållande är avhängigt att försäljning av dessa

[1885] Prop. 1998/99:134, s. 105.
[1886] Jfr tabell i avs. 8.4.1.

varor inte är tillåten i övriga EU-länder framgår dock inte av förarbetena. Stundom har emellertid reglering avseende i praktiken icke förekommande situationer avskaffats. Som exempel på en sådan regel kan ges avdragsrätten för skatt på bensin vid drift av tåg.

Anmärkningsvärt är även att lagstiftaren med skatteregler avsett att ge rättsverkningar inom andra rättsområden. Genom reglerna för godkännande som upplagshavare eller varumottagare styrs möjligheterna att agera som partihandlare av alkohol. Detta framgår klart av alkohollagstiftningen, men inte alls av alkoholskattelagen.[1887]

Kritik av mer generell räckvidd kan riktas mot den fragmentariska och opedagogiska uppläggningen av de mer omfångsrika författningar, där de avsedda rättsföljderna ofta endast framgår indirekt av sammanhanget.[1888] 1998 års punktskatteutredning har uppmärksammat den bristande kopplingen mellan försäkranssystemet och den skattskyldiges rätt till avdrag i LSE.[1889] Om skattebefrielse från alkoholskatt var avsedd att vara temporär eller permanent vållade Skatterättsnämnden och Regeringsrätten huvudbry i 1999 not 236. Den bristande kopplingen mellan definitionerna av den subjektiva skattskyldigheten och den abstrakta skattskyldighetens uppkomst har kritiserats i studien. Den nya inkomstskattelagen kan i detta avseende ses som en förebild där lagstiftaren genom interna hänvisningar underlättat överskådligheten av denna mycket omfattande lagstiftningsprodukt.[1890]

9.9 Nationell och europeisk rättstillämpning inom punktskatteområdet

Flera av de regeringsrättsavgöranden som studerats i framställningen har saknat utförligare motivering. Beklagansvärt har Regeringsrätten valt att publicera flera intressanta avgöranden inom det prejudikatfattiga punktskatteområdet som notismål. Ett exempel är RÅ 1994 not 408, där Regeringsrätten anknöt tidpunkten för skattskyldighetens inträde till det köprättsliga avlämnandet. Detta ställningstagande har upprepats i senare rättsfall. Närmare motivering saknas även i "Falcon"-målet, vari en dryckestillverkare vägrades avdrag för skatt på exporterade varor.[1891] Detta rättsfall kan placeras in i en formalistisk tradition, där avgöranden baseras på bokstavstolkning med begränsad hänsyn tagen till bakom-

[1887] 4:1 alkohollagen (1994:1738).
[1888] Ett exempel är beskattningen av naturgrus som exporteras.
[1889] SOU 2000:46, s. 189.
[1890] Se t.ex. 1:10, 2:1, 6:1–2, 16:1 och 56:8 IL.
[1891] 1999 not 143, se avs. 8.2.3.

liggande förhållanden i de aktuella målen. Inom andra skatteområden spåras en tendens mot en mindre formalistisk och mer "realistisk" rättstillämpning av Regeringsrätten.[1892] En sådan utveckling är då i linje med vad som efterlysts av t.ex. Gunnarsson och Påhlsson.[1893]

Regeringsrätten har i två reklamskattemål tillämpat den gemenskapsrättsliga "acte claire"-principen, dvs. domstolen har avstått från att begära förhandsavgörande från EG-domstolen när det funnits en tydlig praxis i frågan. Det finns ingen anledning att ifrågasätta avgörandena i dessa mål. Målen tyder dock på försiktighet med att inhämta förhandsavgöranden från EG-domstolen. I ett liknande mål från Kammarrätten i Göteborg ifrågasattes de dåvarande svenska undantagen från cirkulationsdirektivets förenlighet med primärrätten.[1894] Målet avgjordes av Kammarrätten utan att den inhämtade förhandsavgörande från EG-domstolen. Rättsfallet RÅ 2000 ref 27 visar dock att Regeringsrätten inte ryggar för att underkänna intern lagstiftning som strider mot fast EG-rättspraxis utan att begära förhandsbesked.[1895]

EG-domstolen har ofta beskrivits som en aktiv författningsdomstol. Denna uppfattning måste emellertid modifieras ifråga om sekundärrätt. Flera av de mål som undersökts i studien ger ett intryck av försiktighet från domstolens sida med att underkänna sekundärrätt gentemot primärrätt, respektive nationell rätt gentemot sekundärrätt. Det stora antalet mål rörande påstådda överträdelser av art. 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet har endast resulterat i att *en* nationell pålaga har befunnits strida mot artikeln. I C-296/95 *"Man in black"* baserade domstolen sin ståndpunkt på en tolkning som endast framgick av två av språkversionerna av de aktuella sekundärrättsliga reglerna. I C-166/98 *Socridis* försvarade domstolen minimiskattesatserna i alkoholskattedirektivet, trots att de svårligen kan förenas med domstolens egen praxis rörande art. 90 (95) EGF. Domstolen godkände i C-434/97 *Kommissionen v Frankrike* en fransk spritskatt med hänvisning till regler som rörde vin. Dessa mål kan möjligen kopplas till den konsolideringsfas som flera bedömare har observerat.[1896] Andra faktorer kan vara sekundärrättens utbyggnad i kombination med ökad arbetsbelastning och fler domare.

Medan Regeringsrättens avgöranden i punktskattemål ofta har kännetecknats av kortfattade och formalistiska motiveringar kan flera av EG-

[1892] Se t.ex. Håkansson, SN 1999, s. 781.

[1893] Gunnarsson, SN 1998, s. 463, Påhlsson, SN 1998, s. 452–453.

[1894] KR i Göteborg, dom 2000-02-14, målnummer 240-2000.

[1895] I t.ex. RÅ 2000 ref 38, RÅ 2000 ref 40 och RÅ 2000 ref 47 har Regeringsrätten underkänt bestämmelser rörande direkt beskattning som stridande mot gemenskapsrätten utan att inhämta förhandsbesked.

[1896] Jfr Cramér, s. 416, Quitzow, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, s. 444, Steiner & Woods, s. 31.

domstolens avgöranden ses som ett exempel på en mer realistisk rättstillämpning. Denna kommer till uttryck i anknytning till ekonomiska argument och realiteter, t.ex. obehörig vinstmålen, sockermålet och "Man in black". En följd av detta är att domstolen i flera mål intagit en sträng attityd mot skattskyldiga som med formalistiska argument försökt utnyttja luckor i lagen. Sådana tendenser kan spåras t.ex. i C-296/95 "Man in black"-målet, delvis i C-319/96 *Brinkmann v Skatteministeriet* samt generaladvokatens yttrande i 140/79 *Chemial Farmaceutici v DAF*, där denne ansåg att målet inte kunde behandlas av domstolen, eftersom den nationella processen enligt generaladvokaten inte rörde en reell tvist, utan hade konstruerats avsiktligt av parterna.[1897]

Någon idealisering av EG-domstolens rättstillämpning bör dock inte göras. Rättsfallet C-434/97 *Kommissionen v Frankrike*, där domstolen när den diskuterade tillåtligheten av en spritskatt hänvisade till regler för skatt på vin, kan ses som exempel på en näst intill slarvig rättstillämpning. Domstolen ansåg att en proportionell beskattning i förhållande till volymen överensstämde med "den allmänna systematiken i beskattningsregler som är tillämpliga på punktskatter".[1898] Eftersom beskattningsunderlaget för öl, vin, mellanprodukter och starksprit är olika är det svårt att se att reglerna särskilt för vin utgör en "allmän systematik". Tvärtom borde domstolen rimligen ha tagit ställning till om den aktuella skatten var förenlig med de harmoniserade reglerna för starksprit eller inte. Vidare har i studien domstolens avgörande i målen C-338/97, C-344/97 och C-390/97 kritiserats på den grund att domstolen dragit långtgående ekonomiska slutsatser utan att hänvisa till något närmare underlag för sådana bedömningar.

En tendens i nyare rättspraxis är att domstolen undersökt medlemsstaternas motiv bakom utformningen av punktbeskattningen. Ståhl & Persson Österman har noterat att domstolen i C-213/96 *Outkumpo* framhöll miljöskydd som ett viktigt mål för gemenskapen, vilket därmed skulle kunna legitimera en differentiering av elskatten efter produktionsmetoder.[1899] I C-394/97 *Sami Heinonen* anges skyddet för människors hälsa och liv som ett godtagbart skäl för att begränsa importen från tredjeländer.[1900] Domstolen har vidare i tre mål diskuterat vad som avses med "särskilda ändamål" i art. 3, 2 p. i cirkulationsdirektivet.[1901] Medlemsstaterna ges enligt denna punkt rätt att påföra skatter för "särskilda ändamål"

[1897] Jfr Ståhl & Persson Österman, s. 42–43 samt 54–57.
[1898] C-434/97 *Kommissionen v Frankrike*, grund 32.
[1899] Se Ståhl & Persson Österman, s. 71, C-213/96 *Outkumpo*, grund 31. Den aktuella elskatten stred dock mot art. 90 EGF.
[1900] C-394/97 *Sami Heinonen*, grund 32.
[1901] Se avs. 3.6.

på punktskattepliktiga varor. Det synes som om domstolen uppfattar de "särskilda skälen" som förbundna med användningen av skattemedlen. I rättsfallet C-437/97 *Evangelischer Krankenhausverein* har domstolen ansett sig vara bemyndigad att underkänna de skäl som påståtts motivera den österrikiska dryckesskatten. Det är inte givet att den gemenskapsrättslige lagstiftaren verkligen avsett att ge domstolen ett sådant prövningsutrymme. Man kan ha utgått från att de ordinarie punktskatterna motiveras med fiskala skäl och att andra skatter på de aktuella varorna rimligen tas ut för andra ändamål. Det kan då ifrågasättas om det borde finnas någon möjlighet att pröva dessa ändamål, annat än om de leder till effekter i strid med art. 3 i cirkulationsdirektivet eller art. 90 i Romfördraget. Det bör emellertid framhållas att den österrikiska skatten, vilken utgjorde en värdeskatt, även befanns vara oförenlig med den allmänna systematiken i cirkulationsdirektivet.

Rättsfallet C-482/98 *Republiken Italien v Europeiska gemenskapernas kommission* kan möjligen hänföras till denna utvecklingslinje. Målet rörde denaturering av alkohol och en av rättsfrågorna var om alkoholskattedirektivet gav medlemsstaterna rätt att vägra skattebefrielse för varor innehållande denaturerad alkohol om man befarade risk för skatteundandraganden, eller om det måste bevisas att sådana undandraganden faktiskt förekom.[1902] Direktivtexten skiljde sig i detta avseende mellan olika språkversioner, men domstolen fann med hänsyn till utformningen av de harmoniserade punktskattereglerna att en medlemsstat som önskade åberopa regeln måste påvisa konkreta omständigheter som stödjer uppfattningen att det föreligger allvarlig fara för skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.[1903]

9.10 Slutord

Den punktskatterättsliga utvecklingen både i Sverige och annorstädes, där detaljrik beskattning av udda produkter avskaffas eller ersätts av allmänna konsumtionsskatter och där en fokusering sker på de "tre stora", dvs. tobaks-, alkohol- och energibeskattning, kan delvis ses som en komponent av en mer generell utveckling där en äldre uppfattning om "millimeterrättvisa" får ge plats för förenklade och bredare lösningar. I samband med skattereformen avskaffades flera punktskatter, bl.a. den särskilda varuskatten på kosmetiska preparat och konfektyrer. Den tidigare statsfinansiellt betydelsefulla försäljningsskatten på motorfordon

[1902] Se art. 27, 5 p., dir. 92/83/EEG.
[1903] C-482/98 *Italien v kommissionen* [2000] REG I-000, grund 52.

har successivt avvecklats. Skattebasen för reklamskatten har minskats och förslag har lämnats om ett avskaffande av skatten.[1904] Inom närliggande rättsområden har den viktbaserade fordonsskatten föreslagits ersättas med en enhetlig skatt, samtidigt som de tekniska kraven på importerade äldre personbilar har lättats på ett sätt som var otänkbart för tiotalet år sedan. De skatteformer som tillkommit på senare år, nämligen naturgrus- och avfallsskatter, har varit tekniskt komplicerade, medan de fiskala effekterna varit försumbara. Det finns all anledning att tro att dessa förhållanden kommer att utmärka framtida former av punktbeskattning, vilka i första hand kommer att motiveras med deras styrverkan.

Den svenska punktbeskattningen har från 1900-talets början gått från ett fysiskt kontrollsystem till ett deklarationsbaserat system. Eftersom cirkulationsdirektivet bygger på ett tulliknande fysiskt kontrollsystem har harmoniseringen medfört en återgång mot ökat fysisk kontroll. Förmodligen har det harmoniserade, fysiskt slutna systemet utformats med risken för organiserade skatteundandraganden i åtanke. Många av de komponenter som införts vid harmoniseringen går att spåra i äldre svensk rätt, t.ex. s.k. *fodersedlar*, vilka påminner om ledsagardokumenten, samt den skattskyldiges ansvar för avsända produkter.

Efter kompromisslösningen att successivt fasa ut de svenska undantagen från införselreglerna tycks det saknas en svenskt strategi i punktskattefrågor. Initiativet till reformerad tobaksbeskattning kommer från kommissionen. Ett nationellt alternativ är att verka för genomförandet av den harmonisering av skattesatserna som inte förverkligades i samband med den inre marknaden. Avsikten var vid detta tillfälle att skattesatserna skulle läggas vid ett genomsnitt av medlemsstaternas skattesatser. Om en sådan harmonisering inte bedöms som möjlig eller önskvärd kan det ifrågasättas om det t.ex. inte är möjligt att försöka utnyttja regelverket till egen fördel. Lagstiftaren kan t.ex. implementera undantagen i alkoholdirektiven för mindre producenter i svensk rätt, vilket kunde underlätta för småskalig produktion i glesbygd.

Begreppet punktskatt har under senare år ofta förknippats med de höga skattenivåerna på tobak, alkohol och bränslen. Det torde knappast vara kontroversiellt att påstå att acceptansen för dessa nivåer är begränsad bland de slutliga konsumenterna. Ur de skattskyldigas synpunkt är emellertid tillämpningen av punktskatteförfattningarnas regler om skattskyldighet, skatteplikt samt rätt till avdrag eller återbetalning av skatt avgörande för möjligheten att påverka den belastning näringsidkarna initialt och i sista hand konsumenterna kommer att känna av.

[1904] Se SOU 1997:53.

10 Summary

10.1 Introduction

The term excise tax is used to define a set of homogeneous taxes, whose common denominator is that they in some respects represent taxes on special selected goods or services. The goal of this dissertation is to investigate the legal construction of Swedish excise taxes.

The outline of the dissertation is as follows. In Chapter 2, economic theories that have been most influential in the construction of excise taxation are presented. Chapter 3, is an introduction to the European Community judicial element in the study. In Chapter 4, the definitions and limits of the investigation undertaken in the dissertation are specified. The investigation's foci are in three main areas, the determination of the subjects tax liability, the point in time when the tax liability occurs and definitions of taxable objects. The two first named areas are studied in Chapters 5 and 6. Definition and study of taxable objects are divided into two chapters. In Chapter 7 is a study of the definitions of taxable objects in the investigated statutes. The limitation on tax liability that is obtained when the tax liable subject or some other actor in certain situations are entitled to tax deductions or tax refunds are discussed in Chapter 8. The dissertation is concluded with a combined summary and evaluation.

10.2 Economic background

Indirect taxes on specially selected goods-excise taxes were widely used during the 16th and 17th centuries because of increased trade. The taxes selective burden made them unpopular and led to the development of a modern income tax system. The most influential normative tax principles – benefit and ability-to-pay principles, can both be said to have arisen as a reaction to the proliferation of excise tax. The absence of correspondence between the indirect tax and the individual taxpayer's income signify the difficulty to legitimise excise taxes in a tax system based on ability to

pay. On the other hand, an benefit-based tax system is perceived today to favour increased levy of fees and special destinated taxes.

In modern economic doctrine, selective goods taxes have primarily been connected with non-fiscal purposes. From Pigou onwards, governments have perceived taxes as an appropriate method to accomplish social and/or environmental goals. Direct taxes are a way of internalising externalities i.e., those factors that stand outside the economic system. Criticism of the theory of externalities made by Coase has questioned both the justification and efficiency of Pigou taxes. In practice, it is difficult to find taxes, which are designed completely in accord with the theory of externalities. A combination of governmental and fiscal interest, which may collide with practical aspects, convey the message that tax levels are often set more or less ad hoc.

10.3 Harmonising excise taxes

The harmonising of excise taxes in the European Union is a part of the process called economic integration. Economic integration is based on a customs union, whose components are centred on the abolishment of customs between member countries and of common customs towards third parties. An essential policy within the custom union is the prohibition of customs and charges having equivalent effect as customs. On the first hand, the prohibition is directed against para-fiscal charges collected on imported goods that are not a part of the general internal tax system.

A further step in integration is the harmonisation of indirect taxes. Until recent time, harmonisation within the European Union has primarily been concerned with procedural rules. Member states still have a great deal of freedom to set tax rates. Further, harmonisation covers only tobacco, alcohol and mineral oils. However, member states in principal have the freedom to tax other products.

Member states excise tax levy is influenced not only by the harmonisation of excise tax regulations. The Treaty of Rome's basic prohibition against discrimination in the area of indirect taxes is defined as a ban against fiscal discrimination and against fiscal protectionism in art. 90 (95). The ban against fiscal discrimination has a formal character that is directed against all unequal treatment of products from other member states. However, in order for unlawful fiscal protectionism to be considered to exist, it must be possible to verify its actual effects.

In addition to the Treaty of Rome, even secondary legislation influence member states possibilities to collect excise taxes. The Sixth Value Added Tax Directive contains a ban against taxes that may endanger the

communitary value added tax system. In practice, the Directive has been interpreted fairly liberal and only one levy, the Danish AMBI-surcharge has been found to contradict the ban. Single stage selective taxes of goods do not appear to conflict with the directive.

10.4 Tax Liability

If a tax is to be collectable then three conditions must be met. It must be clear what is taxable. Further, it must be clear who is liable to pay the taxes on the designated taxable object. It must also be clear when and how this tax liability originated. A study of how these three components are characterised within the domain of excise taxes is presented in a special section of this dissertation. The three components are integrated with each other. If our point of departure is an individuals tax liability towards the tax authorities, then this obligation can be said to have an objective side where the tax liability is defined and where the obligation to pay the tax originates. In addition, there is a subjective side, where the tax liable is identified as responsible for the tax.

Thus, when the term tax liable is used in the Swedish Code of Statutes, it is to define the subjective tax liability. An investigation of the term shows that it appears with different definitions in different tax laws, sometimes with different meanings within the same statute. The most frequently used meaning is that the subject is obligated to pay tax once the criteria set by the objective side are fixed. That is, after the tax liability has occurred, for i.e., a tax liable income or transaction. This meaning, which is probably equivalent to the meaning it is commonly expected to hold, is called in this study for *functional* tax liability. In indirect taxation, there is even another form of subjective tax liability, which arises when the particular subject has been confirmed by the appropriate tax authority as tax liable. Tax liability is in this meaning a continuous status relationship independent of whether the individual has actually entered any transactions, which generate a tax liability. Lawmakers have attempted to eliminate the use of this concept, a concept that has also been criticised by the Swedish Council of Legislation. In this study, a term often found in older fiscal law, concerning value-added tax is used. This form of tax liability is called *technical*. Of lesser importance is the use of a concept when the term tax liable is used as a collective meaning of both *functional* and *technical* tax liabilities. This use is defined as a *legal* tax liability. The term tax liable is used even as a definition of an actor who regularly submits an income-tax return. In the study, these actors are called *administrative* tax liable. However, situations can arise where a subject may be

obligated to pay tax to the tax authorities without having first been defined as tax liable.

Traditionally, those tax liable for national excise taxes have primarily been manufacturers and large importers. As a rule, in order to be acknowledged as tax liable, has demanded that the actor's activities has been defined as "large scale." In several excise tax statutes, there has not been any definition of what "large scale" entailed. For energy tax, the definition is given in form of a regulation.

The creation of national taxes gives the impression of ad hoc solutions, which have been adapted to the character of the tax liable producer or to branch specific conditions. Tax liable for energy tax are in addition to manufacturers and importers, even wholesales, retail distributors and consumers. Retail distributors of nitrogen fertilisers may be registered as tax liable; however, this possibility is not available to retail distributors of pest control chemicals. Professional public marketing and advertising carry tax liability for advertising tax. However, through dispensation from accountability for tax small actors are freed from tax liability. Tax liability for gambling tax and for tax on nuclear reactors are joined to possession of a gambling licenses or licenses to run a nuclear reactor. An individual who exploits a gravel-pit is liable to pay Natural Gravel Tax. As a safety measure, even an individual with a license to exploit is joint tax liable until information concerning the name of real exploiter is submitted. Tax liable for waste tax is the individual who runs the enterprise. With reference to the tax liable objects heterogeneous character it is inevitable that different solutions should be used for different taxes.

In the harmonised excise tax statutes individual actors, whose status must be understood against the background of the *suspension arrangement* set out in the Circular Directive are defined. Untaxed goods are stored in special tax warehouses, operated by authorised warehousekeepers. These are allowed to send untaxed goods between each other or between warehouses owned by other authorised warehousekeepers.

Presumably, with the purpose to minimise threshold effects between authorised warehousekeepers and small actors that can not be authorised, additional categories of tax liable individuals have been created. *Registered* and *non-registered* traders are permitted to accept goods sent under tax suspension, but do not have the right to store or dispatch untaxed goods. At the present time, comparatively unfavourable conditions for traders have resulted in few have registered themselves in Sweden. After changes in alcohol legislation, licenses for wholesale distribution of alcohol goods have been replaced with requirement of authorisation as warehousekeepers or traders, which could lead to the last category arousing greater interest in the future.

Further, the Directive contains a special "grab bag," which include commercial import or handling of goods taxed in another EU-country. The Swedish implementation concerns only cases where someone brings in or takes out goods from other member states. Regulation should be complemented with tax liability for the individual who is administrative responsible for goods in this country for commercial purposes. With a more extensive possibility for legal import of taxed quantities of alcohol beverages and tobacco, such a rule would be of great practical importance.

10.5 The occurence of tax liability

That an individual is tax liable defines an abstract responsibility, which in the individual case must be concretised into a real liability. The origin of tax liability indicates only that an abstract tax liability has arisen. The time point for the arise of a tax liability however, is of central importance, since it is this point-in-time that decides which tax rate and which rules of procedure are applicable for the current transaction. Prohibition against retroactive taxation in the constitution emanates from the time point of the emergence of the tax liability.

Excise taxes may be divided into two main types. *Transaction taxes* for which tax liability arises with the delivery from the tax liable seller to a non-tax liable buyer, and *possession taxes*, where tax liability arises at a point in time or event without necessarily having anything to do with a change in ownership.

Since the Second World War excise taxes, in general have been designed such that tax liability arises upon delivery. The Supreme Administrative Court has in two decisive decisions, tied the time of delivery to the concept of the sale of goods law. Apart from the preparatory work in the latest transaction tax, natural grave tax, there is an explicit lack of support in the legal sources for this interpretation.

The community law rules that regulate the time point for tax liability emergence is difficult to ascertain. In the Sixth Value Added Tax (VAT) Directive, two concepts are discussed "chargeable event" and "the tax becomes chargeable". The chargeable event refers in the same way, as does Swedish law to the circumstance whereby an abstract taxability arises, by delivery of taxable goods. When "tax becomes chargeable" instead, seems to be equal to the status position that arises through abstract chargeability. According to the Directive, this does not necessarily carry a real liability to pay. In most cases, the point-in-time for the tax to become chargeable coincides with the point-in-time when the chargeable event occurs. The Sixth VAT Directive also contains a prohibition

against retroactivity, which has as its point of departure the time when the chargeable event occurred. The point-in-time when the tax becomes chargeable is then connected to other legal consequences, which in Swedish law are associated with the occurrence of a tax liability, i.e., the transformation from an abstract tax claim to a concrete liability to pay.

I the Circular Directive it appears that the concept "chargeable event" in the way that it is used in the Sixth VAT Directive, does not have a counterpart. The point-in-time for "the tax to become chargeable" is used in the circular directive even to decide whether retroactive taxation has taken place. In the circular directive, also the point-in time for the emergence of goods to be taxable is clearly defined, namely with manufacturing or import. It is unclear if this point-in-time marks the emergence of taxability that is suspended until the goods are released for consumption or if it lack an independent legal significance.

The point-in-time for the tax to become chargeable in the Circular Directive is joined to physical transport of the taxable good and lack a connection to civil law's disposition. As a primary rule, the point-in-time occurs when goods physically leave an authorised warehousekeeper. For registered and non-registered traders the point-in-time occurs when they receive the untaxed goods. The tax becomes chargeable for businessmen engaged in transactions with goods taxed in another EU-country when the goods are physically accepted, are brought into the country, or are stored for commercial use by the businessman. With distance sales, such as post-order – or Internet sales, the tax becomes chargeable when the foreign seller delivers the goods.

When tax on tobacco, alcohol, and energy was harmonised, it was the intention of Swedish legislator's to when possible, retain the design of the previously existing tax. This led to an untenable construction of point-in-time when tax liability arose, which in normal cases was tied to delivery of the goods and in other cases to the physical handling of goods. In 1998's Excise Tax Commission Report (SOU 2000:46), a suggestion was put forward, which clearly defined the relationship to physical handling of goods.

Both traditional Swedish and EU-Civil law construction, imply that tax liability often arises after agreement between the tax liable seller and the non-tax liable buyer. Since a retroactive judgement must be made when the tax liability arises, retroactive effects arise when changes in tax rates occur after a contract has been made.

Liability to pay tax for possession taxes is completely dependent upon the way the tax is constructed. Both gambling taxes and tax on nuclear power resemble license fees and taxability occurs in principle independent of if any business takes place. The possibility of tax deductions exists for both tax forms.

Tax liability for waste taxes occurs in the first instance when the waste is taken into a waste disposal plant. Further, tax liability may occur if waste originates in a disposal plant or after waste treatment has been completed. The rules appear to be difficult to control.

10.6 Taxable objects

Indirect taxes are estimated based on two principals. *Specific taxes* are defined as a certain sum per unit, weight, volume etc. *Ad-valorem taxes* are estimated as a percent of the goods price. Most excise taxes have been collected as specific taxes. In the normal case, these are easy to estimate and carry no incitement for the taxable individual to falsify purchase invoices etc. However, specific taxes on bulk-goods may be problematic, since the goods, for example may have different volumes dependent upon the temperature. In order to design a homogeneous tax it is necessary that the tax always is estimated in the same manner. Specific taxes become more problematic if they are designed to represent a percentage of the goods value. Experience from motor vehicle tax shows that this type of coupling is difficult to maintain.

Usually excise taxes are not designed as ad-valorem taxes, which is explained by excise taxes character of single-stage taxes. While value added tax construction with deductions for previous tax amounts carry a neutral tax burden independent of the businessman's position in the distribution schedule, the burden of single-stage tax to varies between different actors. When single-stage ad-valorem taxes are practised, the taxes are often estimated on special laid-down price lists. These forms of taxation seem difficult to unite with a modern and dynamic business life. Despite this, tobacco tax is constructed in much the same way, with a combination of specific tax and an ad-valorem tax estimated on a retail price set by the manufacturer or importer. The total tax is equal to 57 percent of the retail price. The high Swedish value added tax in combination with comparatively large trade margins allows retail prices based on this rule to be very high. Sweden has received a limited period of exemption from the rule. In the Commissions latest proposal to reform tobacco taxation, it has been observed the impossibility of forcing Sweden to adapt itself to the 57- percent rule and have thus recommended a relaxation of the rule.

Otherwise, it is only advertising tax among Swedish excise taxes what is estimated based on value. Advertising and marketing may be used to exemplify goods where a specific tax with difficulty may stand in a reasonable proportional relationship to the taxable object.

In order to reach the intended goal with taxation, in certain case one is forced to exempt goods from tax when they are used for special purpose. Certain goods are taxed in certain situations. That is the case with tax on *indirect* taxable fuel, which is only taxed if it is used as motor fuel or for heating.

An exemption for tax can legally be constructed in five different ways. An actor may be exempted from tax liability, likewise a product may be declared non-taxable. Further, an exemption from the occurrence of tax liability may be given in certain situations. The formulation of exemptions is difficult to motivate and have caused practical application problems. Of practical importance however, is the possibility for *deduction* for or *tax refund* in certain situations. In order to maintain control of the non-taxed goods, certain non-taxable actors have the possibility to purchase goods against an assurance that the goods will be used for tax-free purposes. Traditionally, purchase against assurance has mainly occurred in the field of energy. However, harmonisation of alcohol tax has in principal implied tax liability for all alcohol, irrespective of how it is used. Although, an assurance system has been introduced in this field for actors who use alcohol for other purposes than beverages. For a long time, the assurance system has been understood as difficult to control and demands have been raised for a close examination of actors in the process of purchasing non-taxed goods.

In certain cases, tax exemption has been given for natural gravel tax and waste tax when the material is used for construction within the current plants.

Primary law regulation may also affect the design of taxable goods regulations. In this study, a special investigation of primary law practice concerning alcohol tax has been undertaken. The Court's point of departure in these cases has been to counteract discrimination or protectionism against the products other member countries to the advantage for domestic production. However, the Courts practice appears not to have been especially consequent. Factors that have been relevant for the decisions in certain cases have been found irrelevant in others. Further in two cases, the Courts have examined the relationship between tax on wine and tax on beer. While differences in excise taxation in one case was found to conflict with primary law, in another case a variety of value added tax rates on wine and beer were accepted.

Prohibition against fiscal discrimination and protectionism appears to have been called in to question to a lesser extent after entry into the inner market. Parts of the harmonised excise taxes also appear to be difficult to unite with primary law regulations. In a decisive decision, the Courts have approved the Alcohol Tax Directive possibility to set null tax rates

on wine in combination with a minimal tax on beer. There is reason to question whether or not the actual effect of art. 90 (95) EGF in practice has not been weakened.

10.7 Deductions and refunds

Deduction and refund possibilities offered to actors fill two functions. Their purpose is to maintain the general principals used in the design and construction of taxes, i.e., the principal of single-stage taxation, and the destination principal. Further, their purpose is also to guarantee the special control functions or other intentions, which lies behind individual tax reforms. Deduction and refund possibilities may be divided into two groups. General possibilities for deductions or refunds are found in more or less similar forms for most excise tax statutes with reference to the general taxation principals. Specific tax regulations may be aimed at general principals, but are most often connected to the special purpose of a specific tax form.

Compensation to the tax liable individual began during the first half of the 20th century through repayment or restitution. The development of individual tax returns system allowed the institution of restitution to be replaced with a deduction administration system that was easier to manage for both the taxable individual and the tax authority. This system was used under a long period for most excise taxes. The different tax relief measures for non-taxable actors in the area of energy tax have led to the possibility for repayment being reinstated. Further, harmonisation has led to general repayment possibilities being instated in certain situations. The principal difference between compensation forms are based on the fact that only the individual that declares a tax return may receive a deduction, while refund may be given to all actors trading in taxed goods.

The most important compensation possibility concerns previously taxed goods, the return of purchased goods and export. In order to retain a single-stage tax system, deductions are given for goods that the taxable individual owned when he or she started their business or for goods already taxed when purchased. Traditionally, deductions are also given for tax on goods that are returned due to purchase cancellations. The circular directive similarity to customs design, perhaps partially inspired by the German principal on *Sachhaftung*, no longer permits compensation for customer losses for harmonised taxes. This compensation possibility has even been rescinded for taxes on pest control and fertilisers, at present its only applies to advertising tax.

Possibilities for compensation with export have been specially invest-

igated. Traditionally, compensation with export has been given to the taxable individual as a deduction. In practice, this deduction has not been given if someone other than the tax liable individual carried out export. A question asked in this study is, if this interpretation corresponds with the ideas originally found behind the rule. Possibility for compensation according to the directive is more encompassing. An individual who exports to another EU-country is in principal eligible to receive a refund. With export to a third country, it is only the individual who has paid tax that is eligible for a refund. Only in the question of fertiliser tax can compensation with export to a third country be given for non-taxable actors. It is difficult to see why this possibility has not been extended to include other taxes.

Specific tax deductions and refunds occur mainly in energy and waste tax laws. In order to maintain single stage taxation, tax on fuel used in manufacturing of other fuels or electricity is deductible. Further deductions are given on fuel used as a component in chemical processes. The special construction of waste taxes as a net-deposit tax permits deduction to be given for taxed materials taken out of plants or used in the operation of the plant.

The purpose of most specific tax deductions and refunds is to meet the special needs and goals behind each tax. Thus, independent of the circumstances, deductions are given for fuel used in industry, agriculture, and forestry. For environmental reasons, tax liable individuals who reduce their sulphur pollution are allowed a deduction corresponding to the reduction in pollution. An equivalent compensation for reduced carbon dioxide pollution is designed as a possibility to refund. The background to this is that the reduction for carbon dioxide does not stand in proportion to the taxed fuel. The special characteristics of deductions permitted in waste tax law are that in many respects they are only applicable for few companies.

10.8 Evaluation

The purpose of the Excise Tax Directive has been to implement a common practice system, at the same time as member countries are given extensive authority to design taxation after their own interest. This study has questioned whether not the individual components in the directive conflict with EU-Courts primary law practice. On the first hand in respect to the unfavourable situation for traders compared to authorised warehousekeepers and the minimum tax rates on wine and beer. The EU-Court in a decisive decision defended minimum tax rates in the Alcohol

Directive, although these are difficult to reconcile with the Courts own practice as regards art. 90 (95) TEU.[1905]

Further, unwillingness on the part of the Court to reject national internal legislation that is difficult to combine with harmonised regulations is also noted. In C-434/97 *Commission v France* the Court approved a French alcohol tax with reference to rules concerning wine.

Many parts of the Circulation Directive are difficult to interpret. The Swedish harmonised excise tax statute was drawn up under time pressure. Therefore, several changes have been necessary to improve correspondence to the Directive. The statutes contain different linguistic forms for similar regulations, from which it is impossible to determine whether there is any difference in substance. There has been a tendency in most cases to avoid change in already existing taxation procedures. This has led to dubious or incorrect implementation of Directive law. The newly formulated rules for the occurrence of tax liability proposed in 1998's Excise Tax Commission Report implies that two parallel regulations will exist, one for harmonised taxes and one for the remaining national regulated taxes. The practical consequences of this duality will probably appear as extremely surprising.

Notable is that the intentions of the legislators was that tax regulations should give legal consequences in other branches of law. The possibility to act as a distributor of alcohol is controlled through rules regulating authorisation of warehousekeepers or traders. This is made perfectly clear in the Alcohol Act but not in the Alcohol Tax Act.[1906]

Criticism of a more general nature may be directed towards the fragmented and poor pedagogic construction of the more extensive statutes, where the expected legal consequences are often evident only indirect of the context.[1907] The 1998's Excise Tax Commission Report drew attention to the lack of connection between the assurance system and the tax liable individuals right to deduction in the LSE (the Swedish Energy Tax Act).[1908] Whether or not exemption from alcohol tax was intended to be temporary or permanent caused problems for the Swedish Tax Board and the Swedish Supreme Administrative Court in the Supreme Administrative Court case no. 236 in 1999. The lack of relationship between definitions of the emergence of subjective tax liability and abstract tax liability is criticised in the study. In this respect, the new income tax legislation may be seen as an example where legislators, through internal references facilitate clarity of this very extensive legislative product.[1909]

[1905] C-166/98 *Socridis*.
[1906] 4:1 Alcohol Law (1994:1738).
[1907] An example concerns the taxation of exported natural gravel.
[1908] SOU 2000:46, p. 189.
[1909] See for example 1:10, 2:1, 6:1–2, 16:1 and 56:8 IL (Income Tax Act).

Källförteckning

Propositioner

Prop. 1914:254 med förslag till förordning angående statsmonopol å tobakstillverkningen i riket samt förordning om vad som iakttagas skall i avseende å införande av statsmonopol å tobakstillverkningen i riket m.m.

Prop. 1922:14 med förslag till förordning angående särskild skatt å tobaksvaror m.m.

Prop. 1922:199 med förslag till förordning om automobilskatt m.m.

Prop. 1932:61 med förslag till förordning om accis å silke.

Prop. 1933:264 med förslag till förordning om accis å margarin m.m.

Prop. 1939:68 med förslag till förordning angående tillverkning och beskattning av maltdrycker, m.m.

Prop. 1945:377 med förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Prop. 1953:128 med förslag till förordning angående ändring i förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om varuskatt m.m.

Prop. 1955:36 med förslag till förordning om investeringsavgift för 1955, m.m.

Prop. 1956:188 med förslag till förordning om investeringsavgift för år 1957, m.m.

Prop. 1960:164 med förslag till förordning angående ändrad lydelse av 26 § förordningen den 3 april 1959 (nr 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, m.m.

Prop. 1961:7 med förslag till förordning om bensinskatt, m.m.

Prop. 1966:10 med förslag till förordning angående ändrad lydelse av 2 § 1 mom. förordningen den 24 maj 1957 (nr 209) om skatt på sprit och vin, m.m.

Prop. 1971:28 med förslag till förordning om annonsskatt.

Prop. 1972:58 med förslag till förordning om skatt på annonser och reklam, m.m.

Prop. 1972:128 med förslag till förordning om skatt på spel, m.m.

Prop. 1975/76:15 med förslag till trafikskadelag m.m.
Prop. 1975/76:112 om kungörande av lagar och andra författningar.
Prop. 1977/78:78 om försäljningsskatt på motorfordon, m.m.
Prop. 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.
Prop. 1978/79:210 om ändrad företagsbeskattning.
Prop. 1981/82:159 om lag om skatt på vissa kassettband.
Prop. 1982/83:50 Bilaga 2: Anmälan till proposition om vissa ekonomisk politiska åtgärder, m.m.
Prop. 1983/84:71 om nya förfaranderegler för punktskatter och prisregleringsavgifter.
Prop. 1983/84:176 om avgifter på gödsel- och bekämpningsmedel.
Prop. 1985/86:92 om kilometerskatten.
Prop. 1987/88:91 om skatten på alkoholdrycker.
Prop. 1987/88:159 om ny vägtrafiklagstiftning.
Prop. 1988/89:48 om vissa ändrade bestämmelser om motorredskap och traktorer.
Prop. 1989/90:111 om reformerad mervärdeskatt m.m.
Prop. 1990/91:19 om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt m.m.
Prop. 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.
Prop. 1991/92:150 med förslag om slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1992/93, m.m. (kompletteringsproposition).
Prop. 1992/93:124 om skatt på dieselolja m.m.
Prop. 1993/94:25 Inriktningen av den ekonomiska politiken.
Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag.
Prop. 1993/94:114 Grundlagsändringar inför ett svenskt medlemskap i Europeiska unionen.
Prop. 1994/95:54 Ny lag om skatt på energi m.m.
Prop. 1994/95:55 Försäljningsskatten på motorfordon.
Prop. 1994/95:56 Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.
Prop. 1994/95:75 Vissa livsmedelspolitiska åtgärder vid ett medlemskap i Europeiska unionen.
Prop. 1994/95:213 Ändringar av vissa förfaranderegler m.m. för punktskatter.
Prop. 1995/96:57 Vissa punktskatte- och tullfrågor.
Prop. 1995/96:87 Lag om skatt på naturgrus.
Prop. 1997/98:63 En reformerad yrkestrafiklagstiftning .
Prop. 1997/98:100 Förbättrade möjligheter till punktskattekontroll m.m.
Prop. 1997/98:124 Ny körkortslag m.m.
Prop. 1997/98:150 1998 års ekonomiska vårproposition.
Prop. 1998/99:84 Lag om skatt på avfall.

Prop. 1998/99:134 Vissa alkoholfrågor, m.m.
Prop. 1999/2000:82 Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter.
Prop. 1999/2000:100 2000 års ekonomiska vårproposition.
Prop. 1999/2000:105 Vissa punktskattefrågor.
Prop. 2000/01:1 Budget proposition för 2001. Förslag till statsbudget 2001, reviderad finansplan, budgetpolitiska mål, ändrade anslag för budgetåret 2000, skattefrågor m.m.
Prop. 2000/01:31 Vissa förmögenhets- och punktskattefrågor, m.m.
Prop. 2000/01:100 2001 års ekonomiska vårproposition. Förslag till riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, ändrade anslag för budgetåret 2001, skattefrågor, kommunernas ekonomi m.m.
Prop. 2000/01:118 Inköp av bränsle och alkohol utan punktskatt, m.m.

Utskottsbetänkanden och yttranden

BevU 1959:60 Bevillningsutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om allmän varuskatt, m.m. såvitt propositionen hänvisats till bevillningsutskottet, jämte i ämnet väckta motioner.
SkU 1973:3 Skatteutskottets betänkande med förslag till förordning om avgift på vissa dryckesförpackningar.
SkU 1974:34 Skatteutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition 1974:84 med förslag om förordning om ändring i förordningen (1972:266) om skatt på annonser och reklam jämte motioner.
SkU 1977/78:21 Skatteutskottets betänkande med anledning av propositionen 1977/78:78 om försäljningsskatt på motorfordon m.m. jämte motion.
SkU 1983/84:47 Skatteutskottets betänkande om avgifter på gödsel- och bekämpningsmedel.

Offentliga utredningar

SOU 1923:70 Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt. II. Särskilda utredningar.
SOU 1925:27 1923 års taxeringssakkunnigas betänkande angående omorganisation av taxeringsväsendet.
SOU 1934:1 Arbetslöshetsutredningens betänkande II. Bilagor, band 2.
SOU 1936:5 Betänkande med förslag angående revision av lagstiftningen rörande tillverkning, beskattning och försäljning av maltdrycker.

SOU 1953:34 Beskattning av motorfordonstrafiken. Betänkande avgivet av 1951 års utredning.
SOU 1955:25 Penningvärdesundersökningen: Del II. Finanspolitikens ekonomiska teori.
SOU 1957:13 Den statliga indirekta beskattningen. Betänkande avgivet av 1952 års kommitté för indirekta skatter.
SOU 1964:25 Nytt skattesystem. Förslag avgivet av allmänna skatteberedningen.
SOU 1969:45 Fordonsbeskattningen. Betänkande avgivet av Bilskatteutredningen.
SOU 1970:13 Sveriges energiförsörjning. Energipolitik och organisation. Betänkande avgivet av energikommittén.
SOU 1970:37 Översyn av vissa punktskatter. De materiella reglerna. Betänkande av 1969 års punktskatteutredning.
SOU 1972:6 Beskattning av reklamen. Delbetänkande av reklamutredningen.
SOU 1972:42 Vägtrafikbeskattningen. Betänkande avgivet av bilskatteutredningen.
SOU 1976:62 Progressiv utgiftsskatt – ett alternativ? Teknik, funktion, effekter. Rapport av 1972 års skatteutredning.
SOU 1977:86 Beskattning av företag. Slutbetänkande av företagsskatteberedningen.
SOU 1977:87 Beskattning av företag. Bilagor.
SOU 1978:34 Rättighetsskyddsutredningens betänkande. Förstärkt skydd för fri- och rättigheter utredning.
SOU 1981:83 Punktskatter och prisregleringsavgifter. Del 1.
Betänkande av punktskatteutredningen.
SOU 1986:40 Utgiftsskatt – Teknik och effekter. Betänkande av utgiftsskattekommittén.
SOU 1988:17 Reklamskatt. Betänkande av reklamskatteutredningen.
SOU 1989:21 Sätt värde på miljön! Miljöavgifter på svavel och klor.
Delbetänkande av miljöavgiftsutredningen.
SOU 1989:35 Reformerad mervärdesskatt m.m. Betänkande av kommittén för indirekta skatter.
Del 1. Betänkande av kommittén för indirekta skatter (KIS).
Del 2. Lagtext och bilagor.
SOU 1989:83 Ekonomiska styrmedel i miljöpolitiken. Energi och trafik.
Delbetänkande av miljöavgiftsutredningen.
SOU 1990:56 Skatt på lotterier och spel. Betänkande av spelskatteutredningen.
SOU 1990:59 Sätt värde på miljön! Miljöavgifter och andra ekonomiska styrmedel. Betänkande av miljöavgiftsutredningen.

SOU 1991:52 Alkoholbeskattning. Betänkande av alkoholskatteutredningen.
SOU 1991:90 Konkurrensneutral energibeskattning. Betänkande av utredningen om översyn av reglerna om skattenedsättning för industrin och växthusnäringen m.m.
SOU 1992:6 Ny mervärdesskattelag. Del 1. Motiv. Slutbetänkande av utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen.
SOU 1992:53 Skatt på dieselolja. Betänkande av utredningen om beskattning av dieseldrivna fordon.
SOU 1994:74 Punktskatterna och EG. Delbetänkande av utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna.
SOU 1994:85 Ny lag om skatt på energi. Del 1. Motiv.
Betänkande av Energiskatteutredningen.
SOU 1995:67 Naturgrusskatt m.m. Betänkande av utredningen om beskattning av naturgrus, m.m.
SOU 1996:117 Expertrapporter från skatteväxlingskommittén.
SOU 1996:139 Skatt på avfall. Slutbetänkande av Deponiskatteutredningen.
SOU 1997:2 Inkomstskattelag. Huvudbetänkande från Skattelagskommittén, del I och II.
SOU 1997:11 Skatter, miljö och sysselsättning. Slutbetänkande från skatteväxlingskommittén.
SOU 1997:53 Avskaffa reklamskatten. Betänkande av 1996 års Reklamskatteutredning.
SOU 1997:86 Punktskattekontroll av alkohol, tobak och mineralolja, m.m. Slutbetänkande av 1995 års skatteflyktskommitté.
SOU 1998:126 Beskattning utan taxfree. Delbetänkande av 1998 års punktskatteutredning.
SOU 1998:162 Vägtrafikregistrering. Betänkande av Trafikregisterutredningen.
SOU 1999:26 Införsel av beskattade varor. Delbetänkande av 1998 års punktskatteutredning.
SOU 1999:62 Bilen, miljön och säkerheten. Slutbetänkande av Trafikbeskattningsutredningen.
SOU 2000:46 Punktskatterna, Reformerade betalningsregler m.m. Slutbetänkande av 1998 års punktskatteutredning.

Departementsserien

Ds B 1977:3 Omsättningsskatten på motorfordon. Betänkande avgivet av Punktskatteutredningen.
Ds B 1979:3 Bruttoskatter. Preliminär redovisning från Bruttoskattekommittén.
Ds 1992:6 Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärdeskatten. Rapport till expertgruppen för studier i offentlig ekonomi. Av Nils Mattson.

Kontrollstyrelsens och Riksskatteverkets anvisningar och rekommendationer

5/1966 Kungl. Kontrollstyrelsens cirkulär angående allmän energiskatt på bränslen.
RSV Ip 1971:4 Föreskrifter och anvisningar angående allmän energiskatt på bränslen.
RSV Ip 1975:2 Riksskatteverkets meddelanden: Tobaksskatt den 3 mars 1976.
RSV Ip 1977:4 Riksskatteverkets föreskrifter m.m. om särskild varuskatt på tekniska preparat.
RSV Ip 1977:5 Riksskatteverkets anvisningar m.m. om skatt på drycker
RSV Ip 1980:6 Riksskatteverkets föreskrifter m.m. om särskild varuskatt och utjämningsskatt på choklad och konfektyrvaror samt biscuits och wafers.
RSV Ip 1981:4 Riksskatteverkets föreskrifter m.m. om bensinskatt och allmän energiskatt på bensin och gasol samt om särskild beredskapsavgift på bensin.
RSV Ip 1982:11 Rikskatteverkets anvisningar m.m. om skatt på vissa kassettband.
RSV Ip 1982:14 Riksskatteverkets anvisningar m.m. om skatt på videobandspelare.
RSV Ip 1983:5 Riksskatteverkets föreskrifter och anvisningar m.m. om allmän energiskatt på bränslen samt om särskild avgift för oljeprodukter.
RSV Ip 1983:11 Riksskatteverkets anvisningar m.m. om skatt på drycker.
RSV Ip 1984:11 Riksskatteverkets föreskrifter m.m. om allmän energiskatt på andra bränslen än bensin och gasol samt om särskild avgift för oljeprodukter och kol.
RSV Ip 1984:17 Riksskatteverkets föreskrifter m.m. om försäljningsskatt på motorfordon och om skrotningsavgift.
RSV Ip 1984:19 Riksskatteverkets föreskrifter m.m. om avgift på bekämpningsmedel.

RSV Ip 1984:21 Riksskatteverkets föreskrifter m.m. om skatt på vissa dryckesförpackningar.
RSV Ip 1984:24 Riksskatteverkets föreskrifter m.m. om bensinskatt och särskild avgift på bensin.
RSV Ip 1984:25 Riksskatteverkets föreskrifter m.m. om allmän energiskatt på andra bränslen än bensin och gasol samt om särskild avgift för oljeprodukter och kol.
RSV Ip 1984:28 Föreskrifter m.m. om skatt på tekniska preparat.
RSV Ip 1984:29 Föreskrifter m.m. om särskild varuskatt och utjämningsskatt på choklad och konfektyrvaror samt vissa biscuits och wafers.
RSV Ip 1985:1 Riksskatteverkets anvisningar m.m. om skatt på vissa kassettband.
RSV Ip 1988:1 Riksskatteverkets anvisningar m.m. om skatt på vissa kassettband.
RSV Ip 1991:1 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om svavelskatt.
RSV Ip 1991:2 Rekommendationer m.m. om allmän energiskatt och koldioxidskatt på bränslen.
RSV Ip 1991:4 Rekommendationer m.m. om bensinskatt och koldioxidskatt på bensin.
RSV Ip 1992:1 Rekommendationer m.m. om allmän energiskatt och koldioxidskatt på bränslen.
RSV Ip 1993:1 Rekommendationer m.m. om allmän energiskatt och koldioxidskatt på bränslen.
RSV Ip 1993:6 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om dieseloljeskatt.
RSV Dt 1991:20 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om avdrag för representationskostnader m.m. att tillämpas från 1992 års taxering.
RSV Sp 1995:1 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om spelskatt
RSV Sp 1999:1 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft.

Övrigt material från Riksskatteverket, även opublicerat

"Rapport. Fiscalis. Karlsruhe, Tyskland, 14 september – 9 oktober 1998" utarbetad av Roger Husblad, Särskilda Skattekontoret (citeras: *Husblad*).
RSV:s skrivelser 000131: Dnr. 11585-99/120 "Avfallsskatt".
RSV:s skrivelser 000410: Dnr. 2303-00/120 "Avdrag för avfallsskatt på våt aska".

Officiellt EU-material

COM (85) 310 final "White paper on Completing the Internal Market".
COM (90) 431 final "Proposal for a Council Directive on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding and movement of such products".
COM (92) 6 final "Amendment to the proposal for a Council Directive on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding and movement of such products".
COM (94) 471 final "Common system of value added tax: arrangements for taxing transactions carried out by non-established taxable persons".
COM (95) 285 final "Commission report to the Council and European Parliament on the rates of duty ...".
KOM 328 (96) final "Ett gemensamt momssystem. Ett program för den inre marknaden".
KOM (1997) 30 slutlig "Förslag till rådets direktiv om en omstrukturering av gemenskapens regelverk för beskattning av energiprodukter".
KOM (1998) 30 slutlig "Förslag till rådets direktiv om skattebehandling av privata motorfordon vid permanent införsel till en annan medlemsstat i samband med byte av hemvist eller vid tillfälligt bruk i en annan medlemsstat än där de är registrerade".
KOM (1998) 374 slutlig "Elektronisk handel och indirekt beskattning".
KOM (2000) 110 slutlig "Beskattning av bränsle för luftfartyg".
KOM (2000) 114 slutlig "Beslut med kvalificerad majoritet inom de delar av skatte- och socialförsäkringsområdet som berör den inre marknaden".
KOM (2001) 133 slutlig "Strukturer och skattesatser ifråga om punktbeskattning av cigaretter och andra tobaksvaror".
XXI/541/97, Generaldirektorat XXI, Bryssel 1997 "Moms i Europeiska gemenskapen, Vägledning för myndigheter, företagare, informationsnät osv. om tillämpningen av bestämmelserna om mervärdesskatt (moms) i medlemsstaterna".
EG-domstolen: Pressmeddelande 57/99.

Litteratur

Aarnio, Aulis, Min metod. Några synpunkter på den rättsdogmatiska metoden. I: Justice, morality and society: a tribute to Aleksander Peczenik on the occasion of his 60th birthday 16 November 1997, Lund 1997 s. 29–39.

Aarnio, Aulis, Philosophical perspectives in jurispudence, Helsinki 1983.

Aarnio, Aulis, Reason and Authority. A Treatise on the Dynamic Paradigm of Legal Dogmatics, Aldershot 1997.

Adolfsson, Ronald, Flygplansleasingmålen – en nödlandning?, SN 1999, s. 789–792.

Adorno, Theodor W., Sociology and empirical research. I: The positiv dispute in German sociology, London 1977, s. 68–86.

Agell, Rättsdogmatik eller konstruktiv rättsvetenskap. I: Festskrift till Stig Strömholm, s. 38–62.

Agell, Jonas, Det svenska skattesystemet. I: Ekonomiska perspektiv på skattereformen (red. Agell, Jonas, Mäler, Karl-Göran, Södersten, Jan) Stockholm 1990, s. 232–257.

Agell, Jonas, Mäler, Karl-Göran, Södersten, Jan, Ekonomisk analys och skatter. I: Ekonomiska perspektiv på skattereformen (red. Agell, Jonas, Mäler, Karl-Göran, Södersten, Jan) Stockholm 1990, s. 9–23.

Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, Stockholm 1998.

Alhager, Eleonor, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Uppsala 2001.

Alhager, Eleonor, Eliasson, Christian, Några synpunkter på Internet och mervärdesskatt, SN 2001, s. 19–33.

Alhager, Magnus, Dispens från inkomstskatt, Uppsala 1999.

Allan, Charles M., The theory of taxation, Harmondsworth 1971.

Alston, Richard M., Vaughan, Michael B., Institutionalists: A united front or divergent voices of dissent?, JEI 1993, s. 351–361.

Alvesson, Mats, Sköldberg, Kaj, Tolkning och reflektion. Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod, Lund 1994.

Andersson, Edward, Inledning till skatterätten, 5:e uppl., Helsingfors 1995.

Andersson, Håkan, Skyddsändamål och adekvans. Om skadeståndsansvarets gränser, Uppsala 1993.

Andersson, Lars I., Kommunalskattefrågan under mellankrigstiden. Skatterättvisa i och mellan kommuner, Lund 1995.

Andersson, Mats, Sköld, Nils, Mervärdesskatt – En kommentar till Hoffmann-målet, SN 1998, s. 285–291.

Andersson, Torbjörn, Rättsskyddsprincipen, Uppsala 1997.

Arvidsson, Lars, OECD:s förslag till nya kommentarer till modellavtalet avseende elektronisk handel, SN 2000, s. 444–448.
Arvidsson, Richard, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor. Några synpunkter med anledning av en doktorsavhandling, SvSkT 1999, s. 195–233.
Atkinson, Anthony B., Stiglitz, Joseph E., Lectures on public economics, Singapore 1980.
Aubert, Wilhelm, Det dolda samhället, Stockholm 1968.

Backhaus, Jürgen G., The law and economics of environmental taxation: When should the ecotax kick in?, IRLE 1999, s. 117–134.
Balassa, Bela, The theory of economic integration, London 1961.
Baumol, William J., Oates, Wallace E., The theory of environmental policy, 2:a uppl., Cambridge 1988.
Beermann, Albert, Das Verbrauchsteuer-Binnenmarktgesetz. Bundesgesetzliche Neuregelung der Verbrauchsteuern und Neugestaltung des bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuerrechts, DStZ 1993, s. 257–262.
Beermann, Albert, Entstehung einer Verbrauchsteuer nach den Verbrauchsteuergesetzen, DStZ 1998, s. 306–310.
Bergström, Henrik J., Hur ölskatten sänktes – Om lobbning, pilsner och pluralism, Göteborg 1999.
Bergström, Lars, Objektivitet. En undersökning av innebörden, möjligheten och önskvärdheten av objektivitet i samhällsvetenskapen, Stockholm 1976.
Bergström, Sture, Fastighetsleasing – en ny finansieringsform. I: Mellankommunala skatterätten 1929–1988, Uppsala 1988, s. 33–63.
Bergström, Sture, Förutsebarhet, Uppsala 1987.
Bergström, Sture, Tolkning och tillämpning av skattelag, SN 1993, s. 339–343.
Bergström, Sture, Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten, SN 1998, s. 481–487.
Bergström, Sture, Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten, SvSkT 1998, s. 823–828.
Bergström, Sture, Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Stockholm 1978.
Bergström, Sture, Thorell, Per, Säljares resp. köpares nedskrivningsrätt på sålda lagertillgångar, SN 1982, s. 381–395.
Bernitz, Ulf, Europarättens grunder, Stockholm 1996.
Bernitz, Ulf, Privatinförsel av alkohol till Sverige: Misstolkad EG-rätt, ERT 2000, s. 649–652.

Bexhed, Jan-Mikael, Retroaktiv lagstiftning – kan regeringsformens förbud kringås?, SN 1993, s. 153–180.
Biehl, Dieter, Ausfuhrland-prinzip, einfuhrland-prinzip und gemeinsamer-markt-prinzip. Ein Beitrag zur theorie der Steuerharmonisierung, Köln 1969.
Blaug, Mark, The metodology of economics or how economists explain, Cambridge 1993.
Bodin, Jean, Six books of the commonwealth. Abridged and translated by M.J. Tooley, Oxford 1955 (originalet från 1577).
Borgsmidt, Kirsten, Skatter och afgifter i det indre marked, Köpenhamn 1993.
Bovenberg, Lans, Horne, Jocelyn P., Taxes on commodities. A survey, i Tax harmonisation in the European Community (red. George Knopits) Washington 1992.
Bradford, David F., Rosen, Harvey S., The optimal taxation of commodities and income, AER 1976, s. 94–101.
Brennan, Geoffrey, Public choice and taxation: leviathan after twenty years. I: Tax Conversations. A guide to the key issues in the tax reform debate, (red. Richard Krever) London 1997, s. 87–105.
Brokelind, Cécile, Une interpretation de la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990, Lund 2000.
Bruun, Niklas, Wilhelmsson, Thomas, Rätten, moralen och det juridiska paradigmet, SvJT 1983, s. 701–713.
Buchanan, James M., Cost and choice. An inquiry in economic theory, Chicago 1969.
Buchanan, James M., Liberty, market and state. Political economy in the 1980s, New York 1986.
Buchanan, James M., Maktens gränser, Stockholm 1988.
Buchanan, James M., Positive economics, welfare economics, and political economy, JLE 1959, s. 124–138.
Buchanan, James M., Tullock, Gordon, Polluter's profits and political response: direct control versus taxes, AER 1975, s. 139–147.
Bull, Thomas, Mötes- och demonstrationsfrihet, Uppsala 1997.

Celander, Göte, Deklaration vid privatinförsel av skattepliktiga alkoholdrycker och tobaksvaror, FT 1999, s. 7–15.
Chacholiades, Miltiades, Principles of international economics, New York 1981.
Cnossen, Sijbren, Excise systems. A global study of the selective taxation of goods and services, Baltimore & London, 1977.
Cnossen, Sijbren, Tax structure developments. I: Tax coordination in the european community, Deventer 1987, s. 19–55.

Coase, Ronald H., The institutional structure of production, AER 1992, s. 713–718.
Coase, Ronald H., The problem of social cost, JLE 1960, s. 1–44.
Cooper, C. A., Massell, B. F., Toward a general theory of customs unions for developing countries, JPE 1965, s. 461–476.
Corlett, W. J., Hague, D. C., Complementarity and the excess burden of taxation, RES 1953, s. 21–30.
Cramér, Per, EU och Europatanken. Ett rättsligt och historiskt perspektiv, Stockholm 1994.
Cramér, Per, Neutralitet och europeisk integration, Stockholm 1998.
Cullis, John, Jones, Philip, Public finance and public choice, 2:a uppl., Oxford 1998.

Dam, Kenneth W., The GATT – Law and International Economic Organization, Chicago 1970.
Davis, Lance E., North, Douglass C., Institutional change and American economic growth, Cambridge, 1971.
Diamond, Peter A., Mirrlees, James A., Optimal taxation and public production II: Tax rules, AER 1971, s. 261–278.
Dosser, Douglas, Economic analysis of tax harmonization. I: Fiscal harmonization in common markets, New York 1967, s. 1–144.
Doublet, David Roland, Rett, vitenskap og fornuft. Et systemteoretiskt perspektiv på den rettslige argumentasjons verdimessige forutsetninger, Bergen 1995.
Doublet, David Roland, Bernt, Jan Fritiof, Retten og vitenskapen, 2:a uppl., Bergen 1993.
Droege, Michael, Lysén, Göran, Introduktion till EU och EG-rätten, Uppsala 1997.
Dupuit, Jules, On the measurement of the utility of public works. I: Readings in welfare economics (red. Arrow & Scitovsky) London 1969, s. 255–283.

Easson, Alex, Fiscal discrimination: New perspectives on article 95 of the EEC treaty, CMLR 1981, s. 521–551.
Eberstein, Gösta, Om skatt till stat och kommun, Förra delen, Stockholm 1929 (Citerad *Eberstein I*).
Eberstein, Gösta, Om skatt till stat och kommun, Senare delen, Förra häftet, Stockholm 1932 (Citerad *Eberstein II:I*).
Eberstein, Gösta, Om skatt till stat och kommun, Senare delen, Senare häftet, Stockholm 1937 (Citerad *Eberstein II:II*).
Eggert Møller, Mogens, Om skatteneutralitetens renæssance og merværdiskatten i Danmark og Fællesmarkedet. I: Afhandlingar fra Handels-

højskolen i København udsendt i anledning af højskolens 50 års jubilæum den 1. oktober 1967, Köpenhamn 1967.
Ekelöf, Per Olof, Boman, Robert, Rättegång. Första häftet, sjunde uppl., Stockholm 1990.
Eklund, Erik, Den nya skatten på annonser och reklam, SvSkT 1971.
Eklund, Erik, Omsättningsbegreppet i mervärdesskatterätten, SvSkT 1989, s. 189–195.
El-Agraa, Ali M., Tax Harmonisation. I: El-Agraa (red.) Economics of the european community, 3:e uppl., Hemel Hempstead 1990.
Englund, Göran, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv, Lund 1960.
Englund, Göran, Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning, Stockholm 1962.
Eriksson, Asbjörn, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, kompendium, Umeå 1996.
Eriksson, Asbjörn, Svensk juridisk nationalrapport, Miljöskatter, Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets Skriftserie, NSFR 32, Uppsala 1995, s. 173–245.
Eriksson, Lars D, Utkast till en marxistisk jurisprudens, Retferd 1979, s. 40–53.

Farmer, Paul, Lyal, Richard, EC tax law, Oxford 1994.
Fink, Hans, Rabe, Gunnar, Svenneteg, Ulf, Mervärdesskatt, (lösbladspärm).
Fri, Mattias, Karlsson, Tomas, EG-kommissionens förslag till ändring av mervärdesskatteförordningen för elektronisk handel, SvSkT 2000, s. 589–603.
Fri, Mattias, Remstam, Maj-Britt, Vilken mervärdesskattesats är tillämplig vid försäljning av musik på Internet?, SN 2000, s. 431–443.
Frisby, David, Introduction to the English translation. I: The positiv dispute in German sociology, London 1977, s. ix–xliv.
Förster, Jutta, Die Verbrauchsteuern. Geschichte, Systematik, finanzverfassungrechtlige Vorgaben, Heidelberg 1989.

Gadamer, Hans-Georg, Truth and method, 2 uppl, London 1989.
Gilje, Nils, Grimen, Harald, Samhällsvetenskapliga förutsättningar, Göteborg 1992.
Glavå, Mats, Arbetsbrist och kravet på saklig grund, Stockholm 1999.
Granqvist, Roland, Effektivitet i ekonomisk analys, Stockholm 1993.
Green, Ing-Marie, Intäkter och miljövinster av skatter på handelsgödsel och bekämpningsmedel, SOU 1996:117, 167–203.
Grosskopf, Göran, Begreppet inneliggande lager, Stockholm 1987.

Grosskopf, Göran, Beskattning av fåmansbolag, Lund 1976.
Grosskopf, Göran, Om den skatterättsliga innebörden av "inneliggande lager", SN 1975, s. 427.
Grosskopf, Göran, Edvardsson, Leif, Svensson, Bo, Inkomst- och förmögenhetsbeskattning del II, Stockholm 1987.
Grosskopf, Göran, Grönfors, Kurt, Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget, SN 1990, s. 353–367.
Gustafsson, Bo, Ekonomporträttet: Gunnar Myrdal (1898–1987), ED 1998, s. 617–627.
Gunnarsson, Åsa, Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?, SN 1998, s. 454–463.
Gunnarsson, Åsa, Skatterättvisa, Uppsala 1995.
Göransson, Ulf, Det civilrättsliga äganderättsbegreppet i några skattesammanhang, SN 1985, s. 18–33.
Gäverth, Leif, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT 1996, s. 731–772.
Gäverth, Leif, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor. En skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag, Uppsala 1998.

Habermas, Jürgen, Kommunikativt handlande: texter om språk, rationalitet och samhälle, 2:a uppl. Göteborg 1996.
Hagstedt, Jan Anders, Om beskattning av stiftelser, Stockholm 1972.
Hagstedt, Jan Anders, Retroaktiv skattelag, Stockholm 1975.
Hallenborg, Philip, Elektronisk handel och indirekt skatt, Stockholm 2000.
Hallström, Pär, Quitzow, Carl Michael, Gemenskapsrättens förbud mot fiskal diskriminering i perspektivet European Economic Space, JT 1989–1990, s. 311–322.
Hansen, Bent, Finanspolitikens ekonomiska teori, SOU 1955:25.
Hansson Brusewitz, Urban, Höjd koldioxidskatt och höjd energiskatt på elektrisk kraft: effekter på hushållens välfärd och konsumtion, SOU 1997:11, bilagedel, s. 291–301.
Hansson, Ulrika, Direkt effekt av EG:s primär- och sekundärrätt – en analys med utgångspunkt i praxis vid EG-domstolen med särskild hänsyn till mervärdesskatteområdet, SvSkT 1997, s. 205–218.
Hansson, Ulrika, Forvass, Bo, Ett nytt gemensamt mervärdesskattesystem – bakgrund och huvudprinciper i den Europeiska kommissionens förslag, SvSkT 1996, s. 981–983.
Harrison, Glenn W., Kriström, Bengt, Effekterna av olika skatteväxlingsalternativ enligt allmän jämviktsmodell, SOU 1996:117, s. 293–327.
Harrop, Jeffrey, The political economy of integration in the European community, 2:a uppl., Aldershot 1992.

Hartley, T. C., The foundations of European Community law, Oxford 1998.
Hayek, Friedrich August von, Frihetens grundvalar, Stockholm 1983.
Hedborg, Gustaf, Björne, Hilding, Walberg, Sten, Svensson, Sven V., Taxeringshandbok, Stockholm 1961 (citerad *Hedborg m.fl.*).
Hedenius, Ingmar, Om rätt och moral, Stockholm 1941.
Heinz, Joachim, Kopp, Joachim, Mayer, Erhard, Verkehrsteuern, Achim 1998.
Hellner, Jan, Speciell avtalsrätt I. Kontraktsrätt, Stockholm 1982.
Hellner, Jan, Positivism och metod inom rättsvetenskapen. I: Festskrift till Stig Strömholm, s. 351–373.
Helmers, Dag, Kringgående av skattelag, Stockholm 1956.
Henderson, A., The case for indirect taxation, EJ 1948, s. 538–553.
Henriksson, Ann-Sofie, Förhandsbeskedens betydelse som prejudikat, SN 1990, s. 213–222.
Hitiris, Theo, EG-ekonomi. Europeiska gemenskapens ekonomi, Lund 1992.
Holcombe, Randall G., Tax policy from a public choice perspective, NTJ 1998, s. 359–372.
Hollander, Samuel, The economics of John Stuart Mill, Volume II, Political Economy, Oxford 1985.
Holmberg, Erik, Stjernkvist, Nils, Vår författning, 6:e uppl., Stockholm 1985.
Holme, Idar Magne, Solvang, Bernt Krohn, Forskningsmetodik. Om kvalitativa och kvantitativa metoder, 2 uppl., Lund 1997.
Hotelling, Harald, The general welfare in relation to problems of taxation and of railway and utility rates, Econometrica 1938, s. 242–269.
Huckemann, Stefan, Auswirkungen der Biersteuerharmonisierung auf die Ertragsfähigkeit der Biersteuer im Europäischen Binnenmarkt, Bergisch Gladbach 1991.
Hultqvist, Anders, Leasingdomar – en analys och kommentar, SN 1999, s. 395–404.
Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995.
Hultqvist, Anders, Moms och finansiella tjänster, Stockholm 1998.
Hydén, Håkan, Rättssociologi som rättsvetenskap, Lund 1998.
Håkansson, Kaj, Var för sig eller som en enhet? SN 1999, s. 772–782.

Innergemeinschaftliches Steuerversandverfahren mit Alkohol aus Frankreich; Mengendifferenzen, (okänd författare) ZfZ 1998, s. 213.
Ishi, Hiromitsu, The Japanese tax system, Oxford 1993.

Jahrmarkt, Manfred, Die umsatzsteuerliche Behandlung der einfuhr im EWG-Raum in historischen, wirtschaftlicher und rechtsvergleichender Sicht, Mannheim 1969.
Jarsombeck, Jörn-Arne, Die Nichtbesteurung des Stillweins – Überlegungen aus verbrauchsteuersystematischer und fiskalischer Sicht, ZfZ 1998, s. 105–107.
Jarsombeck, Jörn-Arne, Irrungen und Wirrungen im Tabaksteuerrecht, ZfZ 1997, s. 227–229.
Jepsen, Gunnar Thorlund, Skattepolitik, Köpenhamn 1996.
Johansson, Gunnar, Rabe, Gunnar, Det svenska skattesystemet, 14:a uppl., Stockholm 2000.
Johansson, Olof, Welfare, externalities and taxation; theory and some road transport applications, Göteborg 1996.
Johansson-Stenman, Olof, On the problematic link between fundamental ethics and economic policy recommendations, JEM 1998, s. 263–297.
Johnssén, Gustaf, *e*-skatt? *i*-skatt? *o*-skatt? Skatterätten i en digital miljö, Stockholm 2000.
Johnson, Harry G., An economic theory of protectionism, tariff bargaigning, and the formation of customs unions, JPE 1965, s. 256–283.
Joseph, M. F. W., The excess burden of indirect taxation, RES 1939, s. 226–231.
Juanto, Leila, Valmisteverotus. Oikeustieteellinen tutkimus valmisteverotuksen asemasta Soumen verojärjestelmässä, Helsinki 1998.

Kay, John, Keen, Michael, Alcohol and tobacco taxes: criteria for harmonisation. I: Tax coordination in the European community, Deventer 1987, s. 19–55.
Keen, Michael, Lahiri, Sajal, The comparison between destination and origin principles under imperfect competition, JIE 1998, s. 323–350.
Kellgren, Jan, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Uppsala 1997.
Kelsen, Hans, General theory of law and state, Cambridge 1946.
Kerwat, Beatrix, Das Steuerassetzungsverfaren bei den harmonisierten Verbrauchsteuern, DStZ 1995, s. 624–627.
Klami, Hannu Tapani, Föreläsningar över juridikens metodlära, 2:a uppl., Uppsala 1989.
Kopits, George, Overview. I: Tax harmonization in the European community. Policy issues and analysis, Washington 1992, s. 1–21.
KPMG, Momshandboken, Kristianstad 1998.
Krauss, Mel, Fiscal harmonization in the Benelux economic union, Amsterdam 1969.

Kristoffersson, Eleonor, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, SN 1999, s. 553–563.
Kuylenstierna, Carl W. U., Anm. Av Gösta Eberstein, Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt. Förra delen, SvJT 1932, s. 33–41.
Kuylenstierna, Carl W. U. Waller, Harald, Geijer, Erland, Lundevall, Adolf, Taxeringsförordningen, Stockholm, 1929 (citerad *Kuylenstierna m.fl.*).

Laurin, Urban, På heder och samvete. Skattefuskets orsaker och utbredning, Stockholm 1986.
Lee, Catherine, Pearson, Mark & Smith, Stephen, Fiscal harmonisation: An analysis of the European commission's proposals, London 1988 (citerad *Lee, m.fl.*).
Lindencrona, Gustaf, Skatter och kapitalflykt. Beskattningens inverkan på det finansiella kapitalet och dess ägares rörlighet över Sveriges gränser mot bakgrund av den pågående ekonomiska integrationen i Västeuropa, Stockholm 1972.
Lindstam, Leif, Beskattning av vägtrafiken, SvSkT 1973, s. 309–317.
Lindstam, Leif, Annonsskatten, SN 1971, s. 310–316.
Lindstam, Leif, Reklamskatten, SN 1972, s. 485–492.
Lipsey, Richard, G., The theory of customs unions: Trade diversion and welfare, Economica 1957, s. 40–46.
Little, I. M. D., Direct *versus* indirect taxes, EJ 1951, s. 577–584.
Ljungman, Seve, Om skattefordran och skatterestitution, Uppsala 1947.
Locke, John, Some considerations of the consequences of the lowering of interest, and raising the value of money. I: Locke on money, Oxford 1991, (org. från 1692).
Lockwood, Ben, Can international commodity tax harmonisation be Pareto-improving when governments supply public goods?, JIE 1997, s. 387–408.
Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 4:e uppl, Lund 1994 (citerad *Lodin m.fl. 1994*).
Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 8:e uppl, Lund 2001 (citerad *Lodin m.fl. 2001*).
Lubkin, Gregory P., Is Europe's glass half-full or half-empty?. The taxation of alcohol and the development of a European identity, Harward Law School, http://www.law.harvard.edu/Programs/JeanMonnet/papers/96/9607ind.html, nedladdad 99-09-30, kl. 16.28.
Lundevall, Adolf, Handbok i taxeringsförfarandet, Stockholm 1959.

Lundin, Douglas, Studies in empirical public economics, Uppsala 1999
Löwnertz, Susanne, De svenska skatternas historia, RSV 1983.

Mann, Fritz Karl, Steuerpolitische ideale, Darmstadt 1978 (originalet från 1937).
Mattsson, Nils, Hur tolkas skattelag? SvSkT 1981, s. 291–312.
Mattsson, Nils, Neutral inkomstskatt – vad är det? I: Mellankommunala skatterätten 1929–1988. Skatterättsliga studier, Uppsala 1988, s. 87–115.
Mattsson, Nils, Skattepolitik. En introduktion, 4:e uppl. Uppsala 1994.
Mattsson, Nils, Svensk internationell beskattningsrätt, 13:e uppl., Stockholm 2000.
McCloskey, Deirdre N., The good old Coase theorem and the good old Chicago school: A comment on Zerbe and Medema. I: Coasian Economics: Law and economics and the new institutional economics, (red. Steven G. Medema), Boston/Dordrecht/London 1998, s. 239–248.
Melz, Peter, Anmälan av Robert Påhlsson: Riksskatteverkets rekommendationer, SN 1995, s. 591–599.
Melz, Peter, Anmälan av Stefan Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, SN 1998, s. 786–792.
Melz, Peter, Harmonisering av indirekta skatter, Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets Skriftserie NSFS 23, Stockholm 1990.
Melz, Peter, Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar, Stockholm 1986.
Melz, Peter, Mervärdesskatt. En introduktion, 12:e uppl., Uppsala 1999.
Melz, Peter, Mervärdesskatten – en allmän konsumtionsskatt, SN 1994, s. 242–246.
Melz, Peter, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, Stockholm 1990.
Melz, Peter, Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster, SN 1992, s. 463–477.
Mieszkowski, Peter, The property tax: an excise tax or a profits tax? Publ. 1972, s. 73–96.
Mill, John Stuart, Principles of political economy with some of their applications to social philosophy, books III–V and appendices, Toronto 1965 (originalet från 1848).
Moëll, Christina, Harmoniserade tulltaxor. Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering, Lund 1996
Moëll, Christina, Fusk med punktskatter, SN 1997, s. 682–689.
Montesquieu, Charles de Secondat, baron de, De l'esprit des loix, Paris 1955 (originalet från 1748).
Musgrave, Richard A., A brief history of fiscal doctrine. I: Handbook of

public economics, (red. Auerbach, Alan J., & Feldstein, Martin) New York 1985.
Musgrave, Richard A., Fiscal systems, New Haven och London 1969.
Musgrave, Richard A., The future of fiscal policy. A reassessment, Leuven 1978.
Musgrave, Richard A., The theory of public finance. A study in public economic, New York 1959.
Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B., Public finance in theory and practice, New York 1976.
Mutén, Leif, Inkomst eller kapitalvinst, Stockholm 1959.
Mutén, Leif, Om bruttobeskattning, ET 1955, s. 25–48.
Mutén, Leif, Om sken och verklighet i skattelagen. Något om orealistisk lagstiftning, SvSkT 2000, s. 44–53.
Mutén. Leif, Under- och överkapitalisering. En avhandling, SvSkT 1999, s. 150–154.
Myrdal, Gunnar, Finanspolitikens ekonomiska verkningar, SOU 1934:1.
Myrdal, Gunnar, Hur styrs landet?, del 1, Stockholm 1982.
Myrdal, Gunnar, Objektivitetsproblemet i samhällsforskningen, 2 uppl., Stockholm 1968.
Myrdal, Gunnar, Vetenskap och politik i nationalekonomin, Stockholm 1930.
Myrdal, Gunnar, Världsekonomin, Stockholm 1956.
Määttä, Kalle, Environmental taxes. From an economic idea to a legal institution, Helsinki 1997.
Mösbauer, Heinz, Zur Sachhaftung verbrauchsteuer- und zollpflichtiger Waren (§ 76AO), DStZ 1987, s. 397–402.

Naturvårdsverket, Miljöskatter i Sverige – ekonomiska styrmedel i miljöpolitiken, Stockholm 1997.
Nielsen, Ruth, Nordic Sources of Law in a European Enviroment, Dealing with integration, s. 15–37, Uppsala 1996.
Norberg, Claes, Reglering och beskattning av banker. En skatterättslig studie över bankregleringens påverkan på resultatberäkningen i banker, Uppsala 1991.
Normann, Göran, Bruttobeskattning och skatter på produktionsfaktorer, SOU 1977:87, s. 7–105.

Olsson, Stefan, Försäljningsskatt på motorfordon, SN 1994, s. 218–223.
Olivecrona, Karl, Till frågan om rättsvetenskapens problemställning, TfR 1927, s. 327–350.

Pareto, Vilfredo, Manual of political economy, London 1972.
Paulus, Aggie, The feasibility of ecological taxation, Antwerpen 1995
Peczenik, Alexander, Juridikens metodproblem, Stockholm 1974.
Peczenik, Alexander, Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper, SN 1998, s. 440–444.
Peczenik, Alexander, Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, Stockholm 1995.
Peczenik, Alexander, Värdenihilismen och den konstruktiva juridiken, JT 1998/99, s. 432–490.
Pelin, Lars, Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick, SN 1995, s. 15–29.
Persson Österman, Roger, Anmälan av Robert Påhlsson: Levnadskostnader, SN 1998, s. 304–315.
Persson Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, Stockholm 1997.
Persson Österman, Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen, SN 1998, s. 584–593.
Persson Österman, Roger, Skattskyldighet vid privatimport av cigaretter, JT 1997/98, s. 1173–1177.
Peters, Martin, Das Verbrauchsteuerrecht: eine umfassende Darstellung, München 1989.
Pigou, Arthur Cecil, The economics of welfare, London 1932.
Polinsky, A. Mitchell, An introduction to law and economics, 2 uppl., Boston och Toronto 1989.
Popper, Karl R., The logic of the social sciences. I: The positiv dispute in German sociology, London 1977, s. 87–104.
Poulsson, Christian, Frie varebevegelser og produktbeskatning – En studie av Romatraktatens avgiftsregulering, Oslo 1996.
Prawitz, Gunnar, Det finansrättsliga inkomstbegreppet, Uppsala 1927.
Påhlsson, Robert, Anmälan av Magnus Alhager: Dispens från inkomstskatt SN 1999, s. 793–799.
Påhlsson, Robert, Avdragsgrundande normalitet – kapitalförluster i tjänst, SN 1998, s. 31–40.
Påhlsson, Robert, Inledning till skatterätten, Uppsala 1998.
Påhlsson, Robert, Intuition och rättfärdigande i skatterätten, SN 1998, s. 445–453.
Påhlsson, Robert, Levnadskostnader, Uppsala, 1997.
Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer, Uppsala 1995.
Påhlsson, Robert, RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen, SN 1997, s. 40–46.
Påhlsson, Robert, Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation, SvSkt 1998, s. 769–776.

Pålsson Syll, Lars, De ekonomiska teoriernas historia, Lund 1999.
Pålsson Syll, Lars, Samhälleliga val, värde och exploatering. En ekonomisk-filosofisk kritik, Lund 1991.

Quitzow, Carl Michael, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, Stockholm 1995.
Quitzow, Carl Michael, 'Man in Black' and indirect taxation: the internal market urges for further harmonization, EC Tax Review 1999, s. 122–128.

Ramsey, Frank, A contribution to the theory of taxation, EJ 1927, s. 47–61.
Remstam, Maj-Britt, Indirekta skatter. I: SN 50 år, s. 53–64.
Ricardo, David, Principles of political economy and taxation, Edited, with introductory essay, notes and appendices, by sir E.C.K. Gonner, London 1932 (org. 2:a uppl. från 1821).
Riksrevisionsverket, Taxor och avgifter 1979, Stockholm 1980 (citerad: *RRV 1979*).
Riksskatteverket, Handledning för mervärdesskatt 1998, Smedjebacken 1998.
Riksskatteverket, Handledning – Punktskatter 1992, Stockholm 1992.
Riksskatteverket, Handledning för punktskatter 1997, Stockholm 1997.
Riksskatteverket, Skattestatistisk årsbok 1999, Borås 1999.
Rodriguez, Enrique, Den svenska skattehistorien, Lund 1981.
Rodhe, Knut, Beskrivning – prognos – rekommendation. En trosbekännelse, JT 1996/97, s. 1–4.
Rolph, Earl R., & Break, George F., The welfare aspects of excise taxes, JPE 1949, s. 46–54.
Rosen, Harvey S., Public finance, Homewood 1985.
Ryynänen, Olli, Förtäckt dividend i beskattningen, Helsingfors 1996.

Samuelson, Lars, Förlustutjämning. En skatterättslig studie, Uppsala 1994.
Sandelin, Bo, Trautwein, Hans-Michael & Wundrak, Richard, Det ekonomiska tänkandets historia, Stockholm 1995 (citerad *Sandelin m.fl.*).
Sandgren, Claes, En social civilrätt? – än en gång, JT 1993/94, s. 929–933.
Sandmo, Agnar, Optimal taxation, An introduction to the literature, Publ. 1976, s. 37–54.
Sandström, K.G.A., Om skattskyldighet för inkomst enligt svensk rätt, Stockholm 1953.
Sandström, K.G.A., Om taxering för inkomst eller förmögenhet, Stockholm 1940.

Sandström, Mikael, F., Ekonomiska styrmedel på vägtrafikområdet. Rapport för trafikbeskattningsutredningen, SOU 1999:62.
Schaub, Thomas, Der umsatzsteuerrechtlige Unternehmerbegriff, München 1989.
Seligman, Edwin R., Essays in taxation, New York 1921.
Sen, Amartya, On ethics and economics, Oxford 1987.
Silfverberg, Christer, Anmälan av Leif Gäverth, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, SN 1999, s. 270–276.
Sjöstrand, Sven-Erik, Institutional change: theory and empirical findings, New York 1993.
Skattenytt 50 år 1951–2000, Uppsala 2001, (förkortad: *SN 50 år*).
Smith, Adam, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Edited by Campbell, Skinner and Todd, vol 2, Oxford 1976 (originalet från 1776).
Steenstrup, Barbro, De harmoniserade punktskatterna – en överblick, SN 1995, s. 52–55.
Steiner, Josephine, Woods, Lorna, EC law, London 1998.
Stiglitz, Joseph E., Economics of the public sector, 2:a uppl. New York 1988.
Strömberg, Håkan, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, andra uppl., Lund 1989.
Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning. En lärobok i allmän rättslära, femte uppl., Stockholm 1996.
Ståhl, Kristina, Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser, Uppsala 1996.
Ståhl, Kristina, EG-domstolen och den internationella skatterätten, SN 1997, s. 762–771.
Ståhl, Kristina, Mål C-118/96 Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, ERT 1998, s. 125–128.
Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, EG-skatterätt, Uppsala 2000.
Svendsen, Gert Tinggaard, Public choice and environmental regulation. Tradable permit systems in the United states and CO_2 taxation in Europe, Cheltenham 1998.
Söderqvist, Tore, Ekonomisk värdering av Miljön: Metoder och svenska erfarenheter, i SOU 1996:117, s. 5–74.
Södersten, Bo, Reed, Geoffrey, International Economics, 4:e uppl., London 1994.

Targetti, Ferdinando, Nicholas Kaldor, The economics and politics of capitalism as a dynamic system, Oxford 1992.
Tehler, Hermann-Josef, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, Köln, 1986.

Terra, Ben, Excises. I: Tax law design and drafting, vol. 1, (red. Victor Thuronyi, Washington 1996.
Terra, Ben, Sales taxation. The case of value added tax in the European community, Deventer 1988.
Terra, Ben, & Wattel, Peter, European tax law, 2:a uppl., Haag 1997.
Thorell, Per, Skattelag och affärssed – En skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen, Stockholm 1984.
Thorell, Per, Skatterättens periodiseringsregler, SN 1989, s. 577–596.
Thuronyi, Victor, Drafting tax legislation. I: Tax law design and drafting, vol. 1 (red. Victor Thuronyi) Washington 1996.
Tiley, John, General Description: United Kingdom. I: Comparative income taxation (red. Hugh J. Ault), Haag 1997, s. 109–130.
Tinbergen, Jan, International economic integration, 2:a uppl., Amsterdam 1965.
Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Band II, Köln 1993.
Tipke, Klaus, Lang, Joachim, Steuerrecht, 14 uppl., Köln 1994.
Tironi, E., Customs union theory in the presence of foreign firms, Oxford Economic Papers, vol. 34 (1), 1982, s. 150–171.
Tjernberg, Mats, Fåmansaktiebolag, Uppsala 1999.
Töllborg, Dennis, Några reflektioner rörande relationen vetenskap/praktik inom juridiken, JT 1995/96, s. 354–365.
Töllborg, Dennis, Personalkontroll. En ideologikritisk studie kring den svenska personalkontrollkungörelsen, Lund 1986.

Wald, Haskell Philip, The classical indictment of indirect taxation, QJE 1945, s. 577–596.
Wallén, Gösta, Vetenskapsteori och forskningsmetodik, Stockholm 1993.
Wallin, Frank Hallis, "Direkta" och "indirekta" skatter i finansvetenskaplig och finansrättslig doktrin, SN 1959, s. 351–362.
Wallin, Frank Hallis, Några anteckningar om det skatterättsliga skuldförhållandet, SN 1958, s. 328–337.
Weber, Vetenskap och politik. I: Tre klassiska texter, Göteborg 1991.
Welinder, Carsten, Grundzüge einer dynamischen Inzidenztheorie, Weltwirtschaftliches Archiv 1940 Bd 51, s. 83–123.
Welinder, Carsten, Jurisprudensen inför den ekonomiska utvecklingen, SvJT 1939, s. 431–439.
Welinder, Carsten, Kommunala avgifter i de svenska städernas hushållning. Särskilt med hänsyn till den kommunala affärsverksamheten, Lund 1935.
Welinder, Carsten, Lagstiftningens anda och mening – något om tillämpningen av en generalklausul, SvSkT 1976, s. 37–46.

Welinder, Carsten, Offentlig hushållning, fjärde uppl., Lund 1965.
Welinder, Carsten, Skattepolitik, 2:a uppl., Lund 1976.
Welinder, Carsten, Skattetryck och skatteekonomi, Lund 1979.
Werin, Lars, Ekonomi och rättssystem, Lund 1979.
Westberg, Björn, Mervärdesskatt – en kommentar, Stockholm 1997.
Westberg, Björn, Nordisk mervärdesskatt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar, Stockholm 1994.
Westberg, Björn, Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse? SvSkT 1999, s. 103–117.
Wickman, Kurt, Högskattestatens kris, Stockholm 1998.
Wickman, Kurt, Skattjakten. En kritik av skatteharmoniseringen inom EU, Stockholm 1999.
Wicksell, Knut, Om överflyttning av skatt, ET 1899, s. 211–232, även i Nationalekonomiska essäer, Stockholm 1997, s. 43–60.
Wicksell, Knut, Inkomstbegreppet i skattehänseende och därmed sammanhängande skattefrågor, ET 1924, s. 127–154, även i SOU 1923:70, s. 40–62, samt i Nationalekonomiska essäer, Stockholm 1997, s. 61–88.
Wiklund, Ola, EG-domstolens dom i AMBI-målet, SN 1993, s. 44–47.
Wiklund, Ola, EG-domstolens tolkningsutrymme, Stockholm 1997.
Wilhelmsson, Thomas, En social civilrätt, JT 1993/94, s. 499–508.
Wilhelmsson, Thomas, Social civilrätt, Helsingfors 1987.
Willgren, Karl, Nordisk finansrätt, TfR 1927, s. 22–41.
Williams, David W., EC tax law, London 1998.
Williams, David W., Value-added tax. I: Tax law design and drafting, vol. 1 (red. Victor Thuronyi) Washington 1996.
Vogel, Hans-Heinrich, Finansrätt och finansvetenskap, Stockholm 1985.
Vogel, Hans-Heinrich, Tullrätten i EG, SN 1995, s. 56–62.
Wohlschlegel, Hanspeter, Die Besteuerung des Eigenverbrauchs, Augsburg 1973.
Wärneryd, Karl-Erik, Ekonomisk psykologi, 2 uppl., Stockholm 1967.

Zila, Josef, Ett viktigt rättsfall om tillämpningen av privatinförsellagen (NJA 1999 s. 670), JT 2000/2001, s. 179–183.
Zimmermann, Horst, Henke, Klaus-Dirk: Einführung in die Finanzwissenschaft, 5 uppl. München 1987.

Öberg, Jesper, Mervärdesbeskattning vid obestånd, Stockholm 2000 (kompendie).

Rättsfallsregister

Regeringsrättens årsbok, referat

RÅ 1944 ref 2	276
RÅ 1958 ref 34	140
RÅ 1968 ref 57	254
RÅ 1973 ref 58	272
RÅ78 1:51	253
RÅ79 1:32	41
RÅ80 1:70	43
RÅ81 1:77	46
RÅ82 1:41	225
RÅ82 1:42	227
RÅ82 1:47	43
RÅ82 1:74	209
RÅ83 1:5	221
RÅ83 1:12	282
RÅ83 1:44	228
RÅ 1986 ref 85	320
RÅ 1987 ref 45	226, 229
RÅ 1988 ref 106	221
RÅ 1989 ref 116 I	209
RÅ 1989 ref 116 II	209
RÅ 1990 ref 19	209
RÅ 1991 ref 104	169
RÅ 1992 ref 10	209
RÅ 1994 ref 5	323
RÅ 1996 ref 5	39
RÅ 1999 ref 8	128
RÅ 1999 ref 2	203, 210, 257
RÅ 1999 ref 42	331
RÅ 2000 ref 27	109, 330, 370
RÅ 2000 ref 38	370
RÅ 2000 ref 40	370
RÅ 2000 ref 47	370

Regeringsrättens årsbok, notiser

RÅ 1944 Fi 771	277
RÅ 1952 Fi 232	224
RÅ 1955 Fi 323	277
RÅ 1959 Fi 141	276
RÅ 1966 Fi 1409	224
RÅ 1968 Fi 1149	224
RÅ 1973 A 381	284
RÅ 1974 A 790	284
RÅ 1974 A 791	284
RÅ 1974 A 850	36
RÅ75 Aa 363	341
RÅ76 Aa 35	341
RÅ78 Aa 97	228
RÅ79 Aa 100	228
RÅ79 Aa 149	228
RÅ79 Aa 197	228
RÅ79 Aa 219	282
RÅ80 Bb 253	43
RÅ81 Aa 131	282
RÅ82 Aa 35	326
RÅ82 Aa 58	282
RÅ82 Aa 59	282
RÅ82 Aa 140	341
RÅ82 Aa 211	281
RÅ83 Aa 81	282
RÅ83 Aa 159	226
RÅ84 Aa 10	176
RÅ84 Aa 131	282
RÅ84 Aa 150	282
RÅ85 Aa 105	266
RÅ 1987 not 213	46
RÅ 1987 not 524	228
RÅ 1988 not 526	256
RÅ 1988 not 712	46

RÅ 1989 not 412 341
RÅ 1990 not 153 46
RÅ 1994 not 408 217, 229, 249, 369
RÅ 1995 not 221 46
RÅ 1995 not 398 323
RÅ 1996 not 297 49
RÅ 1997 not 233 47
RÅ 1998 not 25 341
RÅ 1998 not 97 343
RÅ 1999 not 143 327, 354, 369
RÅ 1999 not 176 253
RÅ 1999 not 226 217, 229, 249
RÅ 1999 not 236 294, 328, 369
RÅ 2000 not 59 128

Rättsfallsreferat från Regeringsrätten

RRK R72 1:37 320
RRK R73 1:53 283
RRK R77 1:26 266
RRK R78 1:5 284
RRK R78 1:30 228

Rättsfallsreferat från kammarrätterna

RK80 1:6 228
RK82 1:1 225

Opublicerat

KR i Stockholm, dom 1981-04-07, målnummer 4873-1979 *44*
KR i Stockholm, dom 1982-08-28, målnummer 5606-1980 *44*
KR i Stockholm, dom 1982-01-29, målnummer 5767-1980 *44*
KR i Stockholm, dom 1981-11-13, målnummer 1210-1981 *44*
KR i Stockholm, dom 1983-03-18, målnummer 1455-1982 *44*
KR i Stockholm, dom 1989-04-19, målnummer 2759-1987 *44*
KR i Sundsvall, dom 1999-02-24, målnummer 6-1997 *351*
KR i Sundsvall, dom 1999-10-14, målnummer 1444-1446-1997 *351*
KR i Sundsvall, dom 2000-01-26, målnummer 2054-1997 *342*
KR i Göteborg, dom 2000-02-14, målnummer 240-2000 *370*
KR i Sundsvall, dom 2000-06-22, målnummer 4128-4129-1998 *109*
LR i Dalarnas län, dom 1999-03-16, målnummer 504-99 *290*
LR i Dalarnas län, dom 1999-12-01, målnummer 3823-97, 1668-99 *246*
LR i Dalarnas län, dom 2000-06-14, målnummer 186-00, 927-00, 928-00 *290*
LR i Dalarnas län, dom 2001-03-16, målnummer 150-00 *290*

Förhandsbesked

RN 1962 3:2 *224*
RSV/FB Ip 1982:1 *216, 229*
SRN:s förhandsbesked den 17 januari 2000, En fråga om skatteplikt enligt 6 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt, RSV:s rättsfallsprotokoll 11/00 *294*

EG-domstolen

6/60 Humblet v Belgian State [1960] ECR 1125 *138*
2/62–3/62 Commission of the European Communities v Luxembourg & Belgium [1962] ECR 813 *100*
45/64 Commission of the European Communities v Italian Republic [1965] ECR 857 *110*
57/65 Alfons Lütticke Gmbh v Hauptzollamt Saarlouis [1966] ECR 293 *99, 100*
27/67 Fink-Frucht v Hauptzollamt München-Landsbergstrasse [1968] ECR 327 *101*
24/68 Commission of the European Communities v Italian Republic [1969] ECR 193 *100*
2-3/69 Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders v S. A. Ch. Brachfeld & Sons and Chougol Diamond Co. [1969] ECR 211 *105*
16/69 Commission of the European Communities v Italian Republic [1969] ECR 377 *103*
77/69 Commission of the European Communities v Belgium [1969] ECR 237 *103*
29/72 Spa Marimex v Italian Finance Administration [1972] ECR 1309 *100*
77/72 Carmine Capolongo v Azienda Agricole Maya [1973] ECR 611 *102*
51/74 P.J. van der Hulst's Zonen v Produktschap voor Siergewassen [1975] ECR 79 *102, 109*
45/75 Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels Gmbh v Hauptzollamt Landau/Pfalz [1976] ECR 181 *104*
87/75 Conceria Daniele Bresciani v Italian Finance Administration [1976] ECR 129 *100*
20/76 Shöttle & Söhne OHG v Finanzamt de Freudenstadt [1977] ECR 247 *107*
74/76 Iannelli & Volpi SpA v Ditta Paolo Meroni [1977] ECR 557 *99, 109*
77/76 Enteprise Filli Gucchi v Avez S. P. A. [1977] ECR 987 *102*

13/77 SA G.B. -INNO-B.M. v Association des détaillants en tabac (ATAB) [1977] ECR 2115 *279*
142/77 Statens kontroll med ædle metaller v Preben Larsen; Flemming Kjerulff v Statens kontrol med ædle metaller [1978] ECR 1543 *109*
148/77 H. Hansen jun. & O. C. Balle GmbH & Co. v Hauptzollamt de Flensburg [1978] ECR 1787 *299, 311*
132/78 SARL Denkavit Loire v Ètat français [1979] ECR 1983 *100*
168/78 Commission of the European Communities v French Republic [1980] ECR 347 *301*
169/78 Commission of the European Communities v Italian Republic [1980] ECR 385 *301*
170/78 Commission of the European Communities v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland [1983] ECR 2265 *302*
171/78 Commission of the European Communities v Kingdom of Denmark [1980] ECR 447 *301*
209–215, 218/78 Heintz van Landewyck SARL and others v Commission of the European Communities [1980] ECR 3125 *280, 286*
55/79 Commission of the European Communities v Ireland [1980] ECR 481 *104*
61/79 Administrazione delle finanze dello Stato v Denkavit Italiana Srl [1980] ECR 1205 *138*
68/79 Hans Just I/S v Danish Ministry for Fiscal Affairs [1980] ECR 501 *138*
90/79 Commission of the European Communities v French Republic [1981] ECR 283 *101*
140/79 Chemial Farmaceutici SpA v DAF SpA [1981] ECR 1 *75, 303, 371*
26/80 Schneider-Import Gmbh & Co. KG v Hauptzollamt Mainz [1980] ECR 46 *311*
32/80 Arrondissementsrechtbank v Kortmann [1981] ECR 251 *101, 104*
46/80 SpA Vinal v SpA Orbat [1981] ECR 77 *75, 303*
132/80 NV United Foods v Belgian State [1981] ECR 995 *99*
216/81 COGIS (Compagnia Generale Interscambi) v Amministrazione delle Finanze dello Stato [1982] ECR 2701 *301*
319/81 Commission of the European Communities v Italian Republic [1983] ECR 601 *302*
78/82 Commission of the European Communities v Italian Republic [1983] ECR 1955 *280*
90/82 Commission of the European Communities v French Republic [1983] ECR 2011 *280*
158/82 Commission of the European Communities v Kingdom of Denmark [1983] ECR 3573 *102, 105*

177-178/82 van den Haar & Kaveka de Meern BV [1984] ECR 1797 *279*
199/82 Amministrazione delle Finanze dello Stato v SpA San Giorgio [1983] ECR 3595 *139*
240–242, 261–262, 268–269/82 Stichting Sigarettenindustrie and others v Commission of the European Communities [1985] ECR 3831 *280, 286*
14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann v. Land Nordrhein-Westfalen [1984] ECR 1891 *132*
79/83 Dorit Harz v. Deutsche Tradex Gmbh (1984) ECR 1921 *132*
277/83 Commission of the European Communities v Italian Republic [1985] ECR 2049 *300*
278/83 Commission of the European Communities v Italian Republic [1985] ECR 2503 *300*
106/84 Commission of the European Communities v Kingdom of Denmark [1986] ECR 833 *300*
112/84 Humblot v Directeur des services fiscaux [1985] ECR 1367 *105, 107*
243/84 John Walker & Sons v Ministeriet for Skatter og Afgifter [1986] ECR 875 *304*
295/84 Rosseau Wilmot SA v Caisse de Compensation de l'Organisation Autonome National de l'Industrie et du Commerce [1985] ECR 3759 *124*
193/85 Cooperativa Co-Frutta Srl v Amministrazione delle finanze dello Stato [1987] ECR 2085 *101*
196/85 Commission of the European Communities v French Republic [1987] ECR 1597 *304*
200/85 Commission of the European Communities v Italian Republic [1986] ECR 3953 *106*
331, 376–378/85 Les Fils de Jules Bianco SA och J. Girard Fils SA v Directeur général des douanes et droits indirects [1988] ECR 1099 *139*
356/85 Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium [1987] ECR 3299 *304*
391/85 Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium [1988] ECR 579 *124*
80/86 Officer van Justitie v Kolpinghuis Nijmegen [1987] ECR 3969 *132*
252/86 Gabriel Bergandi v Directeur général des impôts [1988] ECR 1343 *107, 110, 125*
257/86 Commission v Italian Republic [1988] ECR 3249 *104*
267/86 Van Eycke v ASPA NV [1988] ECR 4769 *107*

323/87 Commission of the European Communities v Italian Republic [1989] ECR 2275 *303*
C-47/88 Commission of the European Communities v Kingdom of Denmark [1990] ECR I-4509 *107, 303*
93–94/88 Wisselink en CO. BV a. o. v. Staatssecretaris van Financiën [1989] ECR 2671 *125*
C-123/88 Commission of the European Communities v Hellenic Republic [1990] ECR I-1567 *106*
C-106/89 Marleasing SA v La Comercial Internacional de Alimentación SA [1990] ECR I-4135 *132*
C-152/89 Commission of the European Communities v Grand Duchy of Luxembourg [1991] ECR I-3141 *110, 353*
C-153/89 Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium [1991] ECR I-3171 *110, 353*
C-287/89 Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium [1991] ECR I-2233 *280*
C-78 – C-83/90 Compagnie Commerciale sw l'Ouest v Receveur Principal [1992] ECR I-1847 *99, 102*
C-109/90 Giant NV v Gemeente Overijse [1991] ECR I-1385 *125*
C-200/90 Dansk Denkavit ApS och P. Poulsen Trading ApS v Skatteministieriet [1992] ECR I-2217 *126, 129*
C-347/90 Aldo Bozzi v Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori Legali [1992] ECR I-2947 *126, 129*
C-17/91 Georges Lornoy en Zonen NV v Belgian State [1992] ECR I-6523 *102*
C-208/91 Raymond Beaulande v Directeur des Services Fiscaux, Nantes [1992] ECR I-6709 *126, 129*
C-306/91 Commission of the European Communities v Italian Republic [1993] ECR I-2133 *280*
C-334/92 Teodoro Wagner Miret v Fondo de Garantía Salarial [1993] ECR I-6911 *134*
C-345/93 Fazenda Pública and Ministéro Público v Américo João Nunes Tadeu [1995] ECR I-0479 *108*
C-367–377/93 F. G. Roders BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen [1995] ECR I-2229 *300*
C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) v Belgian State [1996] ECR I-0857 *188, 210*
C-113/94 Elisabeth Jacquier, née Casarin v Directeur Général des Impôts [1995] ECR I-4203 *105*
C-189/95 Brottmål mot Harry Franzén [1997] REG I-5909 *195*

C-258/95 Julius Fillibeck Söhne Gmbh & Co. KG v. Finanzamt Neustadt [1997] REG I-5577 *252*
C-296/95 Commissioners Of Customs and Excise v EMU Tabac SARL [1998] REG I-1605 *135, 185, 328, 370*
C-375/95 Europeiska gemenskapernas kommission v Republiken Grekland [1997] REG I-5981 *108*
C-27/96 Danisco Sugar AB v Allmänna ombudet [1997] REG I-6653 *85, 137, 259, 354*
C-130/96 Fazenda Pública v Solisnor-Estaleiros Navais SA [1997] REG I-5053 *126*
C-213/96 Outokumpu Oy [1998] REG I-1777 *371*
C-318/96 SPAR Österreichische Warenhandels AG v Finanzlandesdirektion für Salzburg [1998] REG I-0785 *127*
C-319/96 Brinkmann Tabakenfabrik Gmbh v Skatteministeriet [1998] REG I-5255 *48, 138, 371*
C-247/97 Marcel Schoonbrodt, Marc Schoonbrodt och Transports A.M. v Belgien [1998] REG I-8095 *185*
C-338/97 Erna Pelzl v Steiermärkische Landesregierung [1999] REG I-3319 *127, 138, 371*
C-344/97 Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG v Tiroler Landesregierung [1999] REG I-3319 *128, 138, 371*
C-346/97 Braathens Sverige AB v Riksskatteverket [1999] REG I-3419 *118, 123, 132*
C-390/97 STUAG Bau-Aktiengesellschaft v Kärnten Landesregierung [1999] REG I-3319 *128, 138, 371*
C-394/97 Sami Heinonen [1999] REG I-3599 *371*
C-421/97 Yves Tarantik v Direction des service fiscaux de Seine-et-Marne [1999] REG I-3633 *105*
C-434/97 Europeiska kommissionen mot Franska republiken [2000] REG I-1129 *67, 118, 299, 370*
C-437/97 Evangelischer Krankenhausverein Wien v Abgabenberufungskommission Wien, och Wien & Co. HandelsgesmbH v Oberöstereichische Landesregierung [2000] REG I-1157 *118, 128, 299, 372*
C-166/98 Société critouridienne de distribution (Socridis) v Receveur principal des douanes [1999] REG I-3791 *312, 315, 370*
C-216/98 Europeiska gemenskapernas kommissionen v Republiken Grekland [2000] REG I-8921 *140, 280*
C-365/98 Brinkmann v Hauptzollamt Bielefeld [2000] REG I-4619 *132, 134*
C-400/98 Finanzamt Goslar v Brigitte Breitsohl [2000] REG I-4321 *188*

C-441-442/98 Kapniki Michaïlidis AE v Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA) [2000] REG I-7145 *101, 112*
C-455/98 Tullhallitus v Kaupo Salumets [2000] REG I-4993 *194*
C-482/98 Republiken Italien v Europeiska gemenskapernas kommission [2000] REG I-000 *372*

Generaladvokatens förslag till avgöranden

C-325/99 G. Van de Water v Staatssecretaris van Financiën *238*

Tyska rättsfall

BFH VII R 97/96 *294*

Danska rättsfall

U 1952.974H *139*
U 1965.492H *139*
U 1970.437H *139*

Sakregister

Accis 18, 52, 81, 266
Administrativ condictio indebiti 137 ff
AMBI 126
Avfall
  Branschspecifika 336
  Konventionella 336
Avfallsskatt 22, 80, 146, 178 f, 257, 270 f, 296 f, 330, 334 ff
Avdrag 264, 293, 297, 345 ff
  Export 324
  Generella 317, 347
  Skattespecifika 317, 330, 345
  Tidigare beskattade varor 318 ff
  Återgång av köp 321 f
Avgifter med motsvarande verkan av tull 52, 99 ff

B

Bekämpningsmedelsskatt 146, 173 ff, 251, 269, 321, 350
Blandade skatter 146
Bruttoredovisning 264, 319, 325
Bruttoskatter 69
Buchanan-Tullockteoremet 89

C

Cirkulationsdirektivet 118, 180, 184, 186, 191, 204, 234, 248, 319, 339, 351
Coase-teoremet 65

D

Denaturerad alkohol 293, 303, 309
Deponier 178, 258, 271, 296, 335
Destinationslandsprincipen 38, 77 ff, 109, 115, 126, 184 f, 324, 329, 338, 347, 349
Detaljhandelspris 117, 145, 199, 278, 285
Detaljhandelsskatt 157, 182, 206
Diplomater 340
Direkt effekt 131, 236, 242
  Horisontell 132
  Vertikal 132
Direkt tillämplighet 131
Direktiv 131
Distansförsäljning 136, 184, 195 f, 201, 247, 351
Double divident gain 67

E

EG-rättskonform tolkning 132
Egna uttag 251
Elektronisk handel 51, 78, 123
Ersättning för kostnader i skattemål 351
Ettledsskatt 18, 38, 75, 120, 143, 168, 249, 253, 275, 286, 321, 330
Europeiska Enhetsakten 118
Exporttull 103, 112
Externaliteter 60, 63 ff

F

Faktureringsmetod 20, 219
Fastighetsskatt 148 f, 153, 160
Fiskal diskriminering 52, 54, 98, 103 ff, 265, 298, 305, 309, 313, 353
Fiskal protektionism 52, 98, 105 ff, 265, 298, 309, 353
Flygbensin 332

Force majeur 292, 323, 349
Fordonsskatt 42, 82, 105 ff, 110, 149 f, 153, 353
Frihandelsområde 94
Fysiokraterna 87
Förbrukare 171 f, 193, 205, 288, 348, 351
Föreskriftskravet 34
Försäkran 288, 331, 348
Förutsebarhet 136, 143, 209, 248
Förutsättningslöshet 28 f

G
GATT-avtalet 78, 96, 98, 106, 113, 325
Genomsyn 39
Godkända upplagshavare 161, 180, 200, 240, 242, 291, 294, 339, 351
Gränskontroller 97, 312
Gödselmedelsskatt 49, 90, 146, 173 ff, 251, 269, 322, 330, 334, 340, 350, 352

H
Handelsomläggande effekter 96
Handelsskapande effekter 96
Hermeneutik 25 ff
Hobby 169
Huvudsaklighetsprincipen 332

I
Incidens 60, 86 ff
INCOTERMS 41, 216, 227, 244
Indexering 273
Indirekt skattepliktiga bränslen 265, 287
Industriell verksamhet 289, 332, 341
Innehavsskatt 149, 151, 256, 319
Institutionalism 58, 66, 88
Integration
  Ekonomisk 93 ff
  Negativ 94
  Positiv 94
Intersubjektivitet 34
Intresseprincipen 80 ff, 286
Investeringavdrag 227

J
Jordbruk 332, 341

K
Kilometerskatt 289
Koldioxidskatt 18, 90, 146, 172, 331, 341, 343, 347
Kombinerade nomenklaturen 39, 46 ff, 287
Kommission 259
Konsumentvanor 302, 306
Konsumtionsmönster 304 f
Konsumtionsskatter 70 ff, 143, 148, 153, 205, 251
  Direkta 19, 170, 288
  Förbrukning 71, 108, 330
  Generella 72, 127, 252
  Utgift 71, 330
Kontinuitetsprincipen 53, 191
Kontokort 323
Kontrakterade tillgångar 224
Kraftvärmeverk 331
Kredit 323
Kundförluster 70, 321 ff
Kväveoxidavgift 89, 148, 153

L
Lagerhållare 172, 191
Lagerskatt 209, 259
Ledsagardokument 144
Legalitetsprincipen 39 f, 45, 50, 133, 141, 209
Leverans 212 ff, 219 ff, 223 ff, 228 ff, 243, 259, 320, 324
Licensavgift 19, 71, 150, 177, 257, 319
Lyxskatter 19, 71, 81, 84, 271, 276, 300, 312
Lösöresköp 221

M
Mellanprodukter 146, 310
Miljöskatter 17, 20, 23, 109, 119 f, 122, 146, 152, 210
Multipliceringseffekt 285, 305, 314

N

Nationella skatter 53, 212 ff, 242, 340
Naturgrusskatt 18, 22, 38, 67, 80, 147, 178, 218, 295, 322
Nedsättning 342
Negativa skatter 18, 338
Nettoskatter 69
Neumarkkomittén 116
Neutralitet 18, 73 ff, 109, 123, 137, 156, 171, 175, 183, 192, 200, 208, 251, 258 f, 275, 281, 317, 349
Normutfyllnad 39
Nya transportmedel 330

O

Objektskatter 68
Offentlig hushållning 59
Omsättning 220, 264, 325
Omsättningsskatter 121, 123 ff, 275
Optimal taxation 61, 354

P

Parafiskala avgifter 103
Parallellimportör 104
Pareto-optimalitet 57, 82, 113
Partihandelsskatt 158, 182, 191, 206
Periodisk publikation 281, 341
Polluter pays-principen 68
Preambel 54, 186, 231, 234
Primärrätt 131, 311, 313, 315
Privatimport 76, 184, 201, 240
Producentskatt 158, 170, 175, 194, 205 f
Produktionsfaktorskatter 73, 80, 143, 156, 176, 193, 205, 251, 352 f
Public choice 58, 65, 82, 89 f

R

Ramsey-regeln 61
Reciprocitet 318 ff
Redovisningsskyldighet 144, 164, 167, 176, 204, 212, 233
Registrerade exportörer 326
Registrerade importörer 191, 200
Retroaktiv lagstiftning 133, 142, 208, 236
Retroaktivitetseffekter 209, 250, 260
Rättsliga standarder 41
Rättsskyddsprincipen 138

S

Samhällsfördraget 58, 81
Sachhaftung 70, 157, 170, 189, 204, 319, 322
Sekundärrätt 131, 313, 315
Skatteanpassning 84 ff
Skatteavvikelser 22, 345
Skattebärare 68, 290, 352
Skattefria inköp 288
Skatteförmågoprincipen 80, 82 ff, 114
Skatteharmonisering 112
  Differentialtypen 113
  Normativ 115
  Skatteapproximering 114, 122
  Spontan 115
  Standardiseringstypen 114
  Strukturharmonisering 114, 122
  Utjämningstypen 113
Skattekonkurrens 78
Skattekoordination 113
Skatteled 155 ff
Skatteobjekt 143, 263, 275, 280
Skattepolitik 112
Skatterepresentant 161, 177, 181, 189, 195, 241, 247, 292, 340, 351
Skatterestitution 338
Skattesubjekt 143, 155
Skattesuspension 180, 191, 193, 200 f, 231, 238, 240, 247, 287
Skatteupplag 180, 240, 250, 256, 292, 321
Skatteväxling 67, 123
Skattskyldighet
  Abstrakt 167, 207, 210, 232, 236
  Konkret 167, 208
  Objektiv 159, 189, 210
  Subjektiv 159, 189, 191, 210
SNI-koder 40
Statistik 305, 308

Statsstöd 98 f
Styckeskatt 52, 149, 265, 266 ff, 277, 280, 313
Stämpelskatt 126, 148, 150, 153
Subjektskatter 68
Svavelskatt 18, 89 f, 146, 268, 331, 343
Systemexterna rättsfakta 39, 49
Säkerhet 183, 246

T

Taxes occultes 80, 353
Tillverkningsmetoder 305, 307
Tobaksmonopol 277 ff
Transaktionskostnader 64
Transaktionsskatt 149, 151, 242, 251, 319, 329
Tröskeleffekter 156
Tullhandlingar 325
Tulltaxenummer 44
Tullunion 94, 96 ff, 113, 117

U

Ursprungslandsprincipen 77 ff, 115
Utsläppsrätter 65

V

Validitet 33 ff, 35 f
Varumottagare
  Registrerad 181, 194, 200, 241, 247, 292, 313, 339, 348
  Oregistrerad 181, 194, 241, 247, 292, 313, 339, 348
Verbrauchsteuer 73, 150 f
Verkehrsteuer 73, 150 f
Välfärdsekonomi 57 f, 63, 96, 113
Välfärdsförluster 59, 62, 96
Värderingsobjektivitet 30 f
Värdeskatter 157, 254, 265, 275, 280, 305, 313
Växthusodling 289, 291, 343

Y

Yrkesmässighet 144, 161, 168, 170, 176, 191, 193

Å

Återbetalning 137, 264, 290, 295, 338 ff, 345 ff, 352
  Export 109 ff, 184, 198
  Felaktigt uttagen skatt 138
  Generell 317, 339, 347
  Skattespecifik 317, 340
Återbäring 323
Återförsäljare 171 f, 193

Ö

Övervältring 22, 68, 81, 84 ff, 127 f, 137 ff, 193, 251, 272, 352

Punktskatter används som beteckning på skatter som tas ut på särskilt utvalda varor och tjänster. Skattskyldiga för dessa skatter är oftast näringsidkare. Avsikten med skatterna är att de skattskyldiga näringsidkarna skall övervältra skatterna på slutkonsumenterna. De skattepliktiga varorna fördyras. Punktskatterna används ofta både för att generera intäkter till det offentliga och för att minska efterfrågan på varan.

I denna studie undersöks hur punktskatterna har konstruerats rättsligt för att upprätthålla lagstiftarens intentioner. Skatterna uttas i ett affärsled. För att förenkla administrationen av skatterna är oftast endast större aktörer skattskyldiga. Det är av central betydelse att skatterna uttas på samtliga varor, samtidigt som dubbelbeskattning måste undvikas. Avgörande för beskattningens funktion är bestämningen av de skattskyldiga subjekten, av tidpunkten för skattskyldighetens inträde samt av de skattepliktiga objekten. Studien fokuseras på dessa frågor.

Utformningen av svenska punktskatter påverkas av gemenskapsrätten. Primärrätten innehåller förbud mot fiskal diskriminering och protektionism, vilka är tillämpliga på samtliga punktskatter. Förfaranderegelerna för de statsfinansiellt mest betydelsefulla skatterna på alkohol, tobak och mineraloljor har harmoniserats. I studien undersöks hur de harmoniserade reglerna har implementerats i svensk rätt.

STEFAN OLSSON är universitetsadjunkt vid Högskolan i Trollhättan/Uddevalla. Han har tidigare varit verksam som forskare vid Juridiska institutionen, Handelshögskolan, Göteborgs universitet. Akademisk avhandling.

9 789176 784815
ISBN 91-7678-481-9
IUSTUS FÖRLAG