

GIACOMO LINDGREN ZUCCHINI

Konferensrapport: Ben Terra's European Tax Law

I detta bidrag ges en kort översikt över de fem skatterättsliga teman som behandlades vid den konferens som hölls till minne av Ben Terra i september 2021.

1 INLEDNING

Den 10–11 september 2021 anordnades den digitala konferensen *Ben Terra's European Tax Law – Value Added Tax and beyond* vid Lunds universitet.¹ Konferensen hölls till minne av den framlidne professor Ben Terra som varit verksam som professor vid institutionen för handelsrätt vid Lunds universitet. Det var en välbesökt tillställning med talare, kommentatorer och åhörare från flera olika länder. Många talare delade också med sig av sina minnen av, anekdoter om och personliga relationer till Ben Terra.

Konferensen hölls på engelska och var indelad i fem teman som avsåg att återspegla Ben Terras yrkesgärning och intresseområden: (1) *Neutrality of VAT*, (2) *Place of supply rules and cross-border issues*, (3) *Tax abuse and avoidance*, (4) *The Charter of Fundamental Rights and taxation* och (5) *The future of EU VAT and indirect taxation*.

Inledningsvis hölls ett anförande av Marta Papis-Almansa i egenskap av organisatör, där hon särskilt lyfte fram Ben Terras stora erfarenhet och förmåga att ge goda råd. Härefter berättade Ben Terras familjemedlemmar Julie Kajus och Elze Terra om hur han var som person och om hans karriär.

2 NEUTRALITY OF VAT

Ordföranden under konferensens första tema om mervärdesskattens neutralitet var Henrik Steensgard som började med att presentera temat, talarna och kommentatorerna. Dennis Ramsdahl Jensen inledde och talade om *Fiscal Neutrality: A Guiding Principle – But to What Extent?* Här argumenterades det för att neutralitet i mervärdesskattesammanhang innebär

¹ Konferensen skedde i samarbete mellan Lunds universitet, Högsolan i Kristianstad, Köpenhamns universitet, Århus universitet, Handelshögskolan BI, Örebro universitet och Momsinstitutet.

att skattebasen ska vara bred med få undantag och att skatten ska belasta konsumenterna. Det påpekades också att principen om skatteneutralitet ska beaktas dels då lagar, förordningar och direktiv stiftas, dels när dessa texter tolkas. Härutöver kan man också skilja mellan (system-)intern neutralitet och extern neutralitet vid internationell handel.

Efter denna inledning talade Sigrid Hemels om *Charities and VAT*. Som titeln antyder handlade det om mervärdesskatterättsliga frågor som kan uppstå för entiteter som på svenska närmast är att benämna som välgörenhetsorganisationer.² Huvudproblemet är att sådana organisationers verksamhet inte alltid är ekonomisk i den mening som krävs för att mervärdesskatt ska utgå på deras transaktioner. Om det trots allt är fråga om ekonomisk verksamhet kan i stället ett undantag från skatteplikt vara tillämpligt, exempelvis för att organisationen tillhandahåller kulturella tjänster eller tjänster med nära anknytning till idrott eller fysisk träning. Oavsett innebär de båda utfallen en begränsad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och därmed möjligen också ökade kostnader för organisationerna i fråga. Enligt Hemels ska emellertid inte sådana kostnadsproblem i första hand lösas genom mervärdesskattesystemet, utan i stället kan direkta subventioner som är förenliga med de fria rörligheterna och statsstödsreglerna vara bättre lösningar. Även några ytterligare förslag på lösningar erbjöds av Charlene Herbain som kommenterade presentationen.

Ad van Doesum talade därefter om *VAT Neutrality, Economic Reality and Legal Certainty – Capital Contributions in Kind*. Här behandlades frågan om uttrycken *economic reality* och *economic approach* avser samma begrepp, samt huruvida de endast gör sig gällande i anslutning till frågor avseende förbudet mot rättsmissbruk (*the prohibition of abuse of rights*). Det framhölls också att dessa frågor har nära anknytning till principen om skatteneutralitet, särskilt vad gäller undvikandet av kumulativa effekter och säkerställandet av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. Enligt van Doesum finns det vissa typer av fall där alla dessa aspekter kan komma att ställas på sin spets samtidigt. Ett sådant fall skulle enligt honom kunna vara målet *Finanzamt R*³ som pågår vid EU-domstolen och som avser vissa typer av tillskott in natura som gjorts till verksamhetsdrivande bolag.

2 Det saknas en träffande svensk översättning av det engelska ordet *charities*. Utifrån innehållet i presentationen tycks den här använda termen välgörenhetsorganisationer bäst fånga in ämnet.

3 Se EUT C 182, 10.5.2021, s. 32.

Härefter kommenterade Karl-Heinz Haydl presentationen. Han anförde särskilt att det är viktigt att finna en bra balans mellan olika typer av ekonomiska perspektiv, att inte främja olika typer av skattedrivna upplägg och att inte ge skattemyndigheter en för lätt utväg för att neka avdrag för ingående mervärdesskatt. Efter detta avslutades konferensens första tema med en paneldiskussion med samtliga av de tidigare nämnda personerna som deltagare.

3 PLACE OF SUPPLY RULES AND CROSS-BORDER ISSUES

Ordförande för konferensens andra tema var Pernilla Rendahl som inledde med ett kort anförande. Därefter talade Mariken van Hilten om *External neutrality: balancing between legal character and combating fraud*. Först påminde hon om att uttrycket extern neutralitet innebär en strävan efter att inhemska och utrikes varor inte ska beskattas olika. Emellertid finns det enligt henne också situationer då den externa neutraliteten får stå åt sidan, såsom bland annat om det förekommer rättsmissbruk, om det finns risk för dubbel icke-beskattning eller om EU riskerar att förlora momsintäkter.⁴ Problemet är dock enligt van Hilten att det kan vara svårt att avgöra om det är fråga om ett bedrägeri eller om den skattskyldige har vidtagit erforderlig försiktighet och därmed ska skyddas. Därför handlar det enligt henne snarare om en avvägning som måste göras från fall till fall.

Nästa talare var Alexis Tsielepsis som höll en presentation om *Fixed and Permanent Establishments: dizygotic twins or just acquaintances*. Han började med att konstatera att det mervärdesskatterättsliga begreppet fast etableringsställe har misslyckats som anknytningspunkt eftersom det inte erbjuder någon rättssäkerhet. En möjlig förklaring är enligt honom att begreppet inte ägnats lika mycket uppmärksamhet som begreppet fast driftställe (inom den internationella skatterätten). Båda begreppen har dock till syfte att skapa anknytningspunkter för beskattning, varför det ansågs påkallat med en jämförelse. Bland annat konstaterades det att innebörden av fast driftställe i vissa avseenden kan vara föremål för förhandling mellan skatteavtalets parter, medan begreppet fast etableringsställe ska ha samma innebörd i samtliga av EU:s medlemsstater. En annan skillnad är att fast driftställe är en slags förlängning av den skattskyldige, medan ett fast etableringsställe kan utgöra en särskild beskattningsbar person. Även andra

4 Som stöd för det sistnämnda påståendet hänvisades det till domen i mål C-146/05, Collée, EU:C:2007:549 och domen i mål C-653/18, Unitel, EU:C:2019:876.

skillnader redogjordes för innan Tsielepsis avslutade med att efterlysa att EU-domstolen bör förtydliga innebörden av uttrycket ”rationell lösning”, vilket bland annat har bäring på frågan om ett fast etableringsställe ska anses vara anknytningspunkten vid allokeringen av rätten för en medlemsstat att ta ut mervärdesskatt.

Rebecca Millar talade här efter om *Cracking nuts with a steamroller: the place of use or enjoyment in value added taxes*. Det handlade mer precist om uttrycken ”den faktiska användningen” och ”det faktiska utnyttjandet” av tjänster som gör sig gällande när medlemsstaterna, med avsteg från ut-fallet av tillämpningen av vissa beskattningslandsregler, släpper eller fram-för allt hävdar rätten att ta ut mervärdesskatt i situationer som involverar länder utanför EU. Eftersom begreppen kommer till uttryck genom vaga termer, och eftersom det är vanligare att medlemsstater hävdar rätten att ta ut mervärdesskatt än att de släpper den, kan reglerna i fråga leda till dubbelbeskattning för företaget. Här finns det enligt Millar utrymme för den internationella skattegemenskapen att i stället hitta fler *proxies*⁵ som kan avgöra beskattningen. Risken är annars att rätten att ta ut mervärdesskatt hävdas utanför medlemsstaternas territorium.

Temat avslutades med en diskussion mellan de som presenterat och en panel bestående av Mariya Senyk, Giorgio Beretta och Raymond Feen. Den förstnämnda fokuserade särskilt på att belysa hur det tidigare nämnda uttrycket ”rationell lösning” tycks ha gett upphov till disparata utfall i EU-domstolens rättspraxis. Beretta fokuserade i sin tur på territorialitetsfrågan och framhöll härmed att EU:s gemensamma system för mervärdesskatt endast ska ge upphov till skatt inom EU. Han instämde också i att det behövs en mer internationell samsyn om hur territorialitetsfrågan ska avgöras i olika jurisdiktioner. Avslutningsvis ifrågasatte Feen rimligheten i att det gemensamma systemet för mervärdesskatt ger upphov till administrativa bördor för den som vill följa regelverket.

4 TAX ABUSE AND AVOIDANCE

Anders Mikkelsen, som var ordförande för konferensens tredje tema, inledde med att diskutera innebörden av uttrycken *tax avoidance* och *tax abuse*. Därefter talade Petter Wattel om *Abuse of law in direct and indirect*

5 Det saknas en träffande svensk översättning på denna engelska term. I det närmaste tar den sikte på att förekomsten av vissa kategorier av fakta används för att schablonmässigt fördela rätten att beskatta mellan olika länder.

tax cases by CJEU. Här redogjordes det först för hur de olika uttrycken har använts och fyllts med innehåll i EU-domstolens rättspraxis. Det framhölls särskilt att den indirekta skattens område är ledande vad gäller frågorna om tax avoidance och tax abuse, men att det också finns vissa motsägelser på just mervärdesskatteområdet. Dessutom tycks det föreligga skillnader gentemot den direkta beskattningens område där det krävs att det är fråga om ”rent konstlade upplägg”.⁶ Slutligen påpekade Wattel också att medlemsstaternas eventuella misslyckanden med att beivra *tax abuse* kan strida mot EU:s statsstödsregler.

Nästa talare var David Hummel, som ersatte den ursprungligen tilltänkta talaren Julianne Kokott. Ämnet var *Tax abuse and avoidance: recent developments*. Som titeln antyder var fokus riktat mot den senaste tidens rättsutveckling, och då särskilt två nyligen avgjorda mål hos EU-domstolen – *ALTI*⁷ och *Finanzamt Wilmersdorf*⁸. I det förstnämnda målet ansåg domstolen att det var möjligt att ålägga en skattskyldig, som hade accepterat att de hade ett ansvar för att en leverantör inte betalade mervärdesskatt, att betala dröjsmålsränta på den obetalda mervärdesskatten. I det andra målet behandlades frågan om det är tillräckligt att en skattskyldig har känt till att varor som man köpt in ett senare led, och som har varit föremål för bedrägeri i ett tidigare led, kan innebära att den skattskyldige kan nekas avdragsrätt på grund av bedrägeriet även om han eller hon inte själv har deltagit. Domstolens svar var jakande, vilket enligt David Hummel riskerar att i förlängningen leda till att skattskyldiga kanske inte vågar göra affärer med vissa leverantörer, som man på olika sätt känner till har varit inblandande i ett bedrägeri, på grund av risken för nekad avdragsrätt.

Temats sista presentation var *Tax avoidance from a Norwegian perspective* som hölls av Ole Gjems-Onstad. Han presenterade ny norsk lagstiftning som bland annat inneburit införandet av vissa nya bestämmelser om skatteflykt på mervärdesskattens område. Sedan tidigare finns det också en hel del norsk rättspraxis om skatteflykt på den direkta beskattningens område. I presentationen sammanfattades den norska regelverket som att det på mervärdesskatteområdet är så att konstgjorda konstruktioner eller upplägg kan underkännas. Emellertid saknas det rättspraxis avseende

6 Se domen i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, p. 51.

7 Mål C-4/20, ALTI, EU:C:2021:397.

8 Mål C-108/20, Finanzamt Wilmersdorf, EU:C:2021:266.

dessa frågor, varför det kan vara nödvändigt att gå till rättspraxis på den direkta beskattningens område. I samband med detta presenterades också hur detta skulle kunna gå till mer precist.

Cécile Brokelind kommenterade därefter allmänt på det övergripande temat. Bland annat ställde hon frågan hur man avgör om det är tillåtet eller inte att utnyttja skillnader i hur transaktioner skattemässigt klassificeras i olika jurisdiktioner. Enligt henne kanske lösningen kan vara en *single tax principle*.⁹

Efter detta kommenterade Mattias Fri utifrån sina erfarenheter som praktiskt verksam skattejurist. Han visade i och med detta upp en ny slags variant av *missing trader*-bedrägeri som involverar flöden av fakturor som avser falska tillhandahållanden av tjänster. Upplägget gör bland annat att det blir svårt att skönja vad det är som är bedrägeriet – tjänsterna, varorna eller både och.

Temats sista kommentator var Rita de la Feria som började med att framhålla att principen om förbud mot rättsmissbruk har vuxit fram i en dialog mellan medlemsstaterna och EU-domstolen och nu utgör en allmän EU-rättslig princip. Därmed kan den tillämpas oavsett om medlemsstaterna lagstiftat härom och oavsett om det leder till en tillämpning *contra legem*. Utvecklingen i dessa avseenden har enligt henne varit snabb på mervärdesskatteområdet eftersom mervärdesskatten driver på integrationen inom EU och eftersom det finns mycket rättsakter på området. Efter detta avslutades temat med en diskussion mellan de som presenterat och de som kommenterat.

5 THE CHARTER OF FUNDAMENTAL RIGHTS AND TAXATION

Konferensens andra dag inleddes med det fjärde temat och med en inledning av Marta Papis-Almansa om hur EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (rättighetsstadgan) har kommit att få en allt större betydelse på den harmoniserade mervärdesskattens och den direkta beskattningens område.

⁹ Med detta menas att inkomster från gränsöverskridande transaktioner endast ska beskattas en gång och därmed varken fler eller färre gånger. Se Wheeler, J., *Single Taxation?*, IBFD, 2018, <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-04/18-079-single-taxation-final-web.pdf> (hämtad 21 september 2021), s. 5.

Temats första presentation hölls av Eleonor Kristoffersson som talade om *Exchange of information in VAT and big data*. Hon började med att presentera reglerna som syftar till att medlemsstaterna ska samarbeta vid gränsöverskridande transaktioner för att undvika mervärdesskattebedrägerier. Eftersom dessa regler kan ge upphov till ett omfattande informationsutbyte så kan de också aktualisera frågor om respekt för privatlivet och familjelivet och frågor om skydd av personuppgifter. Det påpekades också särskilt att informationsinsamlande för skattesyften kan öka riskerna för informationsläckage och cyber-attacker, och att det finns exempel på sådana fenomen runtom i världen. För att värna om de mänskliga rättigheterna i mervärdesskattesammanhang kan därmed vissa skydd behöva implementeras.

Walter de Wit presenterade därefter ämnet *The principles of defense, legal certainty and legitimate expectation in indirect tax*. Av de två angivna principerna kommer, enligt honom, den förstnämnda till uttryck i rättspraxis, medan den sistnämnda inte gör det. Oavsett detta påvisades det att principen om skydd för berättigade förväntningar har aktualiserats hos EU-domstolen i mål om tull och om mervärdesskatt,¹⁰ vilket följdes av ytterligare mer preciserade redogörelser för EU-domstolens rättspraxis om principerna i fråga. De Wits slutsatser är att det finns en spänning mellan EU-rättens effektiva verkan och den skattskyldiges berättigade förväntningar, samt att principen om skydd för berättigade förväntningar inte kan åberopas vid rättsmissbruk.

Katarina Fast Lappalainen kommenterade härefter, och erinrade då initialt om att big data erbjuder möjligheter till ökad kontroll för gränsöverskridande transaktioner samtidigt som det riskerar att komma i konflikt med grundläggande rättigheter. Möjligen skulle detta kunna lösas genom tillägg eller ändringar i olika rättsakter. Andra lösningar skulle kanske kunna vara en internationell skattedomstol eller en särskild aktör som har integritetsskydd som sitt uppdrag (*privacy protection representative*).

Nästa kommentator var Sigrid Hemels som påpekade att det funnits, upphävt och sedan tillkommit nya rättsakter som avser informationsutbyte på mervärdesskatteområdet. Det tycks dessutom också finnas olika grader av integritetsskydd inom EU:s olika rättsområden, såsom på tull-

¹⁰ Se mål C-153/10, Sony Supply Chain Solutions (Europe), ECLI:EU:C:2011:224 (tull) och mål C-181/04, Elmeka, ECLI:EU:C:2006:563 (mervärdesskatt).

och mervärdesskatteområdet. Sammantaget finns det därför risker för rättssäkerhetsproblem.

Temat avslutades med att Susi Baerentzen delade med sig av sina erfarenheter av att ha arbetat på *The Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights*¹¹. En av hennes reflektioner var att det på mervärdesskatteområdet, och i jämförelse med den direkta beskattningens område, ofta finns långtgående möjligheter att kräva in skatt på ett sätt som är till nackdel för den skattskyldiges rättigheter.

6 THE FUTURE OF EU VAT AND INDIRECT TAXATION

Efter ett kort inledningsanförande av temats ordförande Walter de Wit fortsatte Donato Raponi med att tala om *What does the future for VAT holds?* Hans första poäng var att man för att förstå mervärdesskattens framtid också måste förstå dess historia. Här fokuserade han särskilt på skattens franska förlaga, svårigheterna att införa den ”tillfälliga” lösningen för gränsöverskridande transaktioner och de påtagliga utmaningarna i att åstadkomma det slutliga mervärdesskattesystemet. Utifrån detta kan man enligt Raponi fråga sig om systemet måste kvarstå i dess nuvarande form, hur öknings i förekomsten av omvänd skattskyldighet ska hanteras samt hur ny teknologi kan förändra det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

Härefter höll Marie Lamensch ett anförande om *The future of VAT collection in EU and in the world*. Som titeln avslöjar var hennes fokus satt på frågor om uppbörd av mervärdesskatt och därmed också om hur den gällande, och möjligen föråldrade, ordningen med beskattningsbara personer som uppbördsmän kan behöva förändras. Systemet innebär enligt henne för det första stora kostnader för den som avser att följa regelverket, med risk för sanktioner om man gör fel, och för det andra att det nu är vanligare att den som ska betala mervärdesskatten inte finns i samma jurisdiktion som betalningsmottagaren (den nationella skattemyndigheten). Ett möjligt alternativ är ett system där de nationella skattemyndigheterna tar emot fakturor från leverantören för att sedan vidarebefordra den till kunderna, medan ett annat alternativ är att transaktionsdata skickas till de nationella skattemyndigheterna i realtid. För båda dessa alternativ gör sig

11 <https://www.ibfd.org/Academic/Observatory-Protection-Taxpayers-Rights> (hämtad den 24 september 2021).

dock vissa risker gällande, såsom risk för dataläckage varigenom känslig (pris-)information kan komma att spridas.

Edoardo Traversa höll nästa anförande *Is there a green future for VAT* och presenterade härmed ett tvärvetenskapligt forskningsprojekt som handlar om att koppla ihop uttaget av mervärdesskatt med livscykelanalyser av varors miljöpåverkan. Tanken är att olika varors miljöpåverkan ska kunna kvantifieras till ett pris som ska påverka beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för olika produkter. Därmed kommer också mervärdesskatten att bli högre för varor med stor miljöpåverkan. Ett sådant system skulle enligt Traversa kunna införas även utan att justera centrala mervärdesskatterättsliga begrepp, såsom beskattningsbar transaktion och ekonomisk verksamhet, och utan att ändra EU-fördragen. Emellertid kan punktskattesystemet behöva justeras för att exempelvis undvika dubbelbeskattning av energi.

Efter presentationerna kommenterade Joachim Englisch det som sagts. Han inledde med att förslagen som Traversa presenterat visserligen framstår som fördelaktiga och intellektuellt tilltalande, men ifrågasatte om de går att genomföra i praktiken. Vad gällde Lamensch presentation ville Englisch framhålla att *real time reporting* kan vara en lämplig lösning, och att det därmed kan vara nödvändigt att acceptera vissa integritetsproblem.

Härefter delade Tomasz Michalik med sig av erfarenheterna från Polen vad gäller tillämpningen av ett system med *split payments*.¹² Han nämnde särskilt att det över lag fungerat bättre än vad man trott och underströk i anslutning till detta att det nu gällande systemet för uppbörd av mervärdesskatt är i behov av förändring.

Temats sista kommentator var Casper Jansen, som började med att uttrycka tveksamhet om det är möjligt att komma ifrån den tillfälliga ordningen för mervärdesskatten vid gränsöverskridande transaktioner. Emellertid framhöll han att tekniken möjligen kan erbjuda lösningar på de olika problemen som den tillfälliga ordningen innebär. Härutöver påpekades det också att Traversas förslag skulle kunna leda till att mervärdesskatten kan bli en klassfråga om vem som har råd att konsumera varorna med hög miljöpåverkan och därmed också högre skatt.

12 Ett sådant system innebär i allt väsentligt att betalningen vid transaktionstillfället delas upp i en del som avser produktens pris och i en annan del som avser mervärdesskatten.

7 AVSLUTNING

Konferensen avslutades med att Cécile Brokelind delade med sig av sina minnen av Ben Terra och av sina erfarenheter av att arbeta med honom. Med anledning av vad som framkommit under konferensens olika teman ville hon också framhålla att det finns många likheter mellan den direkta och indirekta beskattningens områden. Kanske kan det finnas fördelar med harmonisering och unifiering, samtidigt som det kan riskera att ge upphov till legalitetsproblem och kryphål. Oavsett vad så har båda områdena det gemensamt att skattebasen krymper eller försvinner. De allra sista orden var emellertid Marta Papis-Almansas, som uppmuntrade alla konferensdeltagare att fortsätta i Ben Terras anda av att sprida intresset för mervärdesskatt, både inom och utanför EU.

Giacomo Lindgren Zucchini är universitetslektor i skatterätt vid Juridiska institutionen, Stockholms universitet.