

ELEONOR KRISTOFFERSSON

## Rättsfamiljer och komparativa studier inom mervärdesskatt

*I den här artikeln diskuterar professor Eleonor Kristoffersson rättsfamiljer och komparativ forskning inom mervärdesskatt. Artikeln avhandlar varför och hur rättsfamiljer används inom komparativ rättsvetenskaplig forskning, vilka rättsfamiljer som kan identifieras inom mervärdesskatten och hur dessa kan användas inom komparativa studier inom mervärdesskatten. I artikeln identifieras sju mervärdesskatterättsfamiljer. Slutsatsen är att mervärdesskattfamiljerna kan användas som en utgångspunkt och som en förklaringsmodell, men att forskningen också kan bli begränsad om de blir alltför styrande för urvalet av undersökningsobjekt.*

### 1 INLEDNING

Traditionellt har en viktig uppgift inom komparativ forskning varit att gruppera olika länders rättssystem i rättsfamiljer. Att identifiera rättsfamiljer kan vara ett självändamål med denna typ av forskning, så tillvida att syftet med en studie kan vara att skapa en taxonomi, på ett liknande sätt som Carl von Linné skapade ett system för att klassificera växter och djur på sin tid. Rättsfamiljer kan emellertid även vara ett verktyg vid komparativa studier, bland annat genom att de ökar forskarens förståelse för ett rättssystem som är nytt för den som gör undersökningen och att de kan underlätta valet av jämförelseobjekt.

I den här artikeln diskuteras rättsfamiljer vid komparativa studier inom mervärdesskatten. Först diskuteras varför och hur rättsfamiljer används i komparativ forskning. Därefter följer en redogörelse för rättsfamiljer inom mervärdesskatten. Slutligen diskuteras hur rättsfamiljer kan användas i komparativa mervärdesskatterättsliga studier. Allra sist följer mina avslutande kommentarer.

## 2 VARFÖR OCH HUR ANVÄNDS RÄTTSFAMILJER I KOMPARATIV FORSKNING?

Att systematisera världens rättsordningar i rättsfamiljer blev stort inom komparativ juridisk forskning i slutet på 1800-talet och början på 1900-talet. Pargendler har sammanställt olika författares syn på rättsfamiljer mellan åren 1874 och 1969.<sup>1</sup> Kriterierna för indelningar i rättsfamiljer varierar, och kan vara alltifrån historiskt ursprung, rättsteknisk utformning, politik, ekonomi och etnografi till ideologi och användning av rättskällor, eller en kombination av många kriterier.<sup>2</sup> Ibland saknas till och med kriterier. Även indelningen i rättsfamiljer varierar kraftigt. Exempelvis identifierade den spanske författaren Azcarate år 1874 nylatiska, germanska, skandinaviska, slaviska, övriga europeiska kristna och övriga civilisations rättsfamiljer.<sup>3</sup> David identifierade år 1962 tre rättsordningar; den romanskgermanska, *common law* och socialistisk rättsordning.<sup>4</sup> Zweigert och Kötz delade år 1969 in världens rättssystem i romanska, germanska, anglo-amerikanska, skandinaviska, fjärran österns, islamska och hinduistiska rättsfamiljerna.<sup>5</sup> Martinez Paz inordnade kort och gott den svenska, norska och engelska rättsordningen som den barbariska rättsfamiljen.<sup>6</sup> En vanlig indelning idag är att skilja mellan *common law* och *civil law jurisdictions*,<sup>7</sup> ibland kompletterat med *mixed legal systems*.<sup>8</sup>

Rättsfamiljer är kontroversiella inom komparativ rättsvetenskap. Det råder inte någon samsyn kring om det alls går att dela in världens rättssystem i ett antal rättsfamiljer, vilka rättsfamiljer som i så fall finns och vilka kriterier som bör användas för att identifiera en rättsfamilj. Inte heller terminologiskt finns enighet. Rättsfamiljer har en pedagogisk fördel såtillvida att man kan tala om moderrättsordningen och dess avkommor,

1 Mariana Pargendler, The Rise and Decline of Legal Families, *American Journal of Comparative Law* 60, no. 4 (Fall 2012): 1043–1074, s. 1059–1060.

2 Pargendler 2012 s. 1056–1060 och 1073–1074.

3 Gumersindo de Azcarate, *Ensayo de una introduccion al estudio de la legislacion comparada* (1874).

4 René David, *Les grands systems de droit contemporain* (1962).

5 Konrad Zweigert och Hein Kötz, *Einführung in die Rechtsvergleichung auf dem Gebiete des Privatrechts* (1969).

6 Enrique Partinez Paz, *Introduccion al estudio del derecho civil comparado*.

7 Holger Spamann, Contemporary Legal Transplants: Legal Families and the Diffusion of (Corporate) Law, *Brigham Young University Law Review* 2009, no. 6 (2009): 1813–1878, s. 1877.

8 Se Kenneth G. C. Reid, The Idea of Mixed Legal Systems, *Tulane Law Review* 78, no. Issues 1 and 2 (December 2003): 5–40.

men också om mer avlägsna släktingar. Samtidigt är uttrycket rättsfamiljer bildligt, varför det i stället kan anses vara mer precist att tala om rättstraditioner och rättskultur.<sup>9</sup>

Vid sidan av svårigheterna att identifiera rättsfamiljer tillkommer ytterligare utmaningar genom tidsaspekten. Mattei beskriver det som att ”legal systems never are. They always become”.<sup>10</sup> Även om ett rättssystem sällan ändras över en dag, är gällande rätt en ögonblicksbild. De rättsfamiljer som finns idag behöver därför inte nödvändigtvis vara desamma som de som fanns för 10 eller 50 år sedan, eller de som kommer att finnas om 10 eller 50 år.

Trots att rättsfamiljer inte är lätta att identifiera, kan de ändå, såsom nämnts i inledningen, vara användbara vid komparativa studier. Husa gör skillnad mellan komparativa studier på makro- och mikronivå. Identifikationen av rättsfamiljer är en komparativ studie på makronivå, medan jämförelser av olika rättsliga lösningar sker på mikronivå. Han konstaterar att kunskaper om rättsfamiljer gör att forskaren kan närma sig ett för hen okänt rättssystem med en viss välgrundad förförståelse, vilket underlättar materialsökningen och beskrivningen av likheter och skillnader. Det underlättar också analysen av och förståelsen för de skillnader och likheter som upptäcks. Begreppet rättsfamilj bör då användas som en teoretisk modell i form av en idealbild eller en epistemisk matris, snarare än något som faktiskt existerar i verkligheten. Samtidigt varnar Husa för att en felaktig indelning i rättsfamiljer kan ge upphov till en ”förmissförståelse”, exempelvis beträffande Zweigert och Kötz Fjärran Östern-familj. I denna ingår både Japan och Kina, vilka har vitt skilda rättstraditioner och rättsordningar. Att anta att dessa rättssystem är lika och att det beror på att de är del i samma rättsfamilj försvårar, snarare än förenklar, sannolikt en komparativ analys.<sup>11</sup>

### 3 RÄTTSFAMILJER INOM MERVÄRDESSKATTEN

Att identifiera rättsfamiljer inom mervärdesskatten är inte någon självklar uppgift. Vid antagandet att indelningen i rättsfamiljer är ett användbart verktyg vid komparativa studier, måste det först undersökas om det är

9 Jaakko Husa, Legal Families and Research in Comparative Law, *Global Jurist* 1, no. 3 (2001): [i]-12, s. 1-3.

10 Ugo Mattei, Three Patterns of Law: Taxonomy and Change in World's Legal Systems. *American Journal of Comparative Law* Vol 45 (1997): 5-44, s. 5, se Husa 2001 s. 9.

11 Husa 2001 s. 7-9.

möjligt att identifiera rättsfamiljer inom mervärdesskatten, och vilka som i så fall skulle kunna identifieras.

Mervärdesskatt kan systemtekniskt beräknas antingen utifrån en subtraktiv metod eller en additiv metod. Den subtraktiva metoden bygger på att skattebasen i stora drag utgörs av försäljningar minus inköp under en viss period. Den additiva metoden bygger på att det utrymme som inkomsterna minus utgifter skapar resulterar i löner och vinst. Dessa kan brytas ned i indirekta och direkta metoder enligt följande:

1.  $s$  (löner + vinst) den additiva direkta metoden
2.  $s$  (löner) +  $s$  (vinst) den additiva indirekta metoden
3.  $s$  (försäljningar – inköp) den subtraktiva direkta metoden
4.  $s$  (försäljningar) –  $s$  (inköp) den subtraktiva indirekta metoden<sup>12</sup>

Mervärdesskatten var från början en teoretisk modell, som uppfanns parallellt i slutet av 1910-talet av Wilhelm von Siemens i Tyskland och Thomas S. Adams i USA.<sup>13</sup> Den infördes för första gången i delstaten Michigan år 1953 och i Frankrike 1954. Mervärdesskatten i Michigan ersattes år 1967 med bolagsskatt, för att år 1976 ersättas av *single business tax*, som är en mervärdesskatt designad utifrån den additiva direkta metoden.<sup>14</sup> År 2007, med tillämpning från år 2008, introducerades i stället en *business tax*, som i huvudsak är konstruerad som en bolagsskatt.<sup>15</sup>

Den franska konstruktionen av mervärdesskatt i form av den subtraktiva indirekta metoden fick senare stå som förebild för introduktionen av mervärdesskatt inom Europeiska unionen, EU (dåvarande Europeiska gemenskapen).<sup>16</sup> Mervärdesskatten började därefter att sprida sig snabbt över världen. Efter Frankrike introducerade Elfenbenskusten (1960), Se-

12 Alan A. Tait, Value Added Tax, International Practice and Problems, 16 (International Monetary Fund 1988).

13 Carl Friedrich von Siemens. [1921.] Veredelte Umsatzsteuer. 2nd ed. (Berlin: Siemenstadt), som där anger Wilhelm von Siemens som upphovsman till mervärdesskatten. Wilhelms von Siemens originalverk finns inte bevarat, se Bertrand Monfort. 2021. "100 Jahre 'Veredelte Umsatzsteuer': die Gebrüder von Siemens und die Erfindung der Mehrwertbesteuerung." Umsatzsteuer-Rundschau 2021 s. 1–2. Thomas S. Adams, Fundamental Problems of Federal Income Taxation, 35(4) Quarterly Journal of Economics 1921(527–556) s. 553.

14 Reinstein, Lander och Henson 1990 s. 590.

15 Michigan Department of Treasury, Michigan Business Tax, <https://www.michigan.gov/taxes/business-taxes/mbt>, nedladdad 2024-07-20.

16 Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter och Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april

negal (1961), Danmark (1967) och Brasilien (1967) mervärdesskatt.<sup>17</sup> Därefter introducerade de ursprungliga EG-länderna, Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Västtyskland det första gemensamma mervärdesskattesystemet. Under 1970- och 1980-talet spred sig mervärdesskatten till fler länder i Latinamerika och till Afrika.<sup>18</sup> Sydkorea introducerade mervärdesskatt år 1977 med EG:s mervärdesskattesystem som förebild.<sup>19</sup> I mitten av 1980-talet införde Nya Zeeland, Turkiet, Spanien och Portugal mervärdesskatt. Den nyzeeländska mervärdesskatten, som kallas GST,<sup>20</sup> utmärker sig genom sin breda skattebas med få undantag.<sup>21</sup> Den utformades med den europeiska mervärdesskatten som förebild.<sup>22</sup>

Japan införde mervärdesskatt (*Consumption tax*) år 1989. I det japanska systemet bestäms utgående skatt, på liknande sätt som i Sverige och i övriga länder inom EU,<sup>23</sup> genom att de skattepliktiga försäljningarna multipliceras med skattesatsen. Däremot har den avdragsgilla ingående skatten beräknats genom att inköpen i förekommande fall inklusive mervärdesskatt har dividerats med 100 + skattesatsen.<sup>24</sup> I och med att beräkningen har skett på detta sätt har det inte behövts fakturor som utvisar mervärdesskatt för att styrka avdragsrätten.<sup>25</sup> Sedan den 1 oktober 2023 krävs dock även i Japan att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt styrks genom en faktura.<sup>26</sup>

Under 1990-talet införde många länder i Östeuropa och Asien mervärdesskatt.<sup>27</sup> Kanada och Sydafrika införde mervärdesskatt år 1991, båda

1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Struktur och förfaranden för tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

17 Eleonor Kristoffersson, Value Added Tax as a Legal Transplant, *Intertax* 2021 186–197, s. 187 och 189.

18 Alex Ufier, The effect of VATs on government balance sheets, *International Tax and Public Finance* 2017, 24:1141–1173, 1144.

19 Se Eleonor Kristoffersson och In-Gi Jeong, A Comparison between EU and South Korean VAT from a Legal Transplants Perspective, *Nordic Tax Journal* 2024 1:1–32.

20 *Goods and services tax*.

21 Se Alan Schenk, Victor Thuronyi och Wei Cui, *Value Added Tax. A Comparative Approach*, Second edition, Cambridge University Press 2015 s. 56.

22 Schenk, Thuronyi och Cui 2015 s. 13.

23 Artikel 96 i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och Schenk, Thuronyi och Cui 2015 s. 54.

24 Schenk, Thuronyi och Cui 2015 s. 15.

25 Eiji Tajika, VAT in Japan, *Hitotsubashi Journal of Economics*, 1995 33–45 s. 37.

26 Japan National Tax Agency, Outline of the invoice system, [https://www.nta.go.jp/english/taxes/consumption\\_tax/pdf/2021/simplified\\_15.pdf](https://www.nta.go.jp/english/taxes/consumption_tax/pdf/2021/simplified_15.pdf), nedladdad 2024-07-20.

27 Ufier 2017 s. 1144.

i form av GST.<sup>28</sup> I Kina infördes mervärdesskatten år 1994. Australien införde mervärdesskatt (GST) år 2000 med det nyzeeländska systemet som förebild.<sup>29</sup> Indien införde mervärdesskatt år 2005 i de flesta delstater.<sup>30</sup> Varje delstat har emellertid sina egna mervärdesskattelagar.<sup>31</sup> Under 2000-talet har mervärdesskatten spridit sig till olika önationer.<sup>32</sup> Exempelvis introducerade Seychellerna mervärdesskatt år 2010, som tillämpades första gången 2013.<sup>33</sup>

En intressant utveckling har skett i Gulfländerna, det vill säga i Bahrain, Förenade Arabemiraten, Kuwait, Oman, Qatar och Saudiarabien, den senaste tioårsperioden. År 2016 ingick dessa stater ett mervärdesskatteavtal, *the GCC VAT Agreement*.<sup>34</sup> Avtalet har 78 artiklar och riktar sig till medlemsstaterna. Det påminner på så sätt om ett mervärdesskattedirektiv. I avtalet kommer medlemsstaterna bland annat överens om att tillämpa en mervärdesskattesats på 5 procent. Förenade Arabemiraten och Saudiarabien införde mervärdesskatt år 2018.<sup>35</sup> Bahrain införde mervärdesskatt år 2019.<sup>36</sup> Oman introducerade mervärdesskatt år 2021.<sup>37</sup> Kuwait och Qatar har ännu inte infört mervärdesskatt.<sup>38</sup> Saudiarabien höjde mervärdesskatten till 15 procent den 1 juli 2020. Bahrain höjde sin mervärdesskattesats till 10 procent den 1 januari 2022.<sup>39</sup> I Förenade Arabemiraten och Oman tillämpas fortfarande skattesatsen 5 procent mervärdesskatt.<sup>40</sup>

28 Se Kristoffersson 2021 s. 190.

29 Schenk, Thuronyi och Cui 2015 s. 47.

30 Alavara, About VAT in India, <https://www.avalara.com/in/en/blog/2017/01/about-vat-in-india.html>, nedladdad 2024-07-20.

31 Avalara 2017.

32 Ufier 2017 s. 1144.

33 IBFD, Seychelles – VAT & Sales Tax, Last reviewed 31 January 2024.

34 GCC: Supreme Council Decision, 9–10 december. 2015. Common VAT Agreement of the States of the Gulf Cooperation Council (GCC), <https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Documents/GCC%20VAT%20Agreement.pdf>, nedladdad 2024-07-21.

35 Roberto Scalia, GCC – VAT in United Arab Emirates, Saudi Arabia and Bahrain – Transitional Rules, VAT Monitor, 2019 vol 30 issue 1.

36 IBFD, Bahrain – VAT & Sales Tax Table, Last reviewed 1 March 2024.

37 Richard Asquith, Qatar VAT Implementation – 2025, VAT Calc, <https://www.vatcalc.com/qatar/qatar-bides-its-time-on-vat-implementation/>, nedladdad 2024-07-21.

38 IBFD, Qatar – VAT & Sales Tax Table, last reviewed 16 February 2024 och Asquith, Qatar VAT Implementation – 2025.

39 IBFD, Salah Gueydi, Bahrain GCC, Bahrain Increases VAT Rate To 10%, 27 December 2021.

40 United Arab Emirates, Register for VAT, <https://u.ae/en/information-and-services/finance-and-investment/taxation/vat/valueaddedtaxvat>, nedladdad 2024-07-21 och Asquith, Qatar VAT Implementation – 2025.

Mervärdeskatt finns nu i 175 länder. Förutom i Kuwait och Qatar finns planer att införa mervärdeskatt inom de närmaste åren i Aruba, Guernsey, Butan och Liberia, samt att återinföra mervärdeskatt i Malaysia.<sup>41</sup>

Oavsett om ett rättstekniskt eller historiskt kriterium används vid formuleringen av rättsfamiljer kan konstateras att det när mervärdeskatten introducerades fanns två moderrättsordningar i två rättsfamiljer: Den franska, som senare fick stor betydelse för det europeiska systemet, som byggde på den subtraktiva indirekta metoden och den i Michigan, som byggde på den subtraktiva direkta metoden, och där avdraget för inköp beräknades mer schablonmässigt.<sup>42</sup> Dessa tycks ha utvecklats relativt fristående från varandra. Även om mervärdeskatten baserad på den subtraktiva metoden utvecklades 1967 i Michigan, tycks tankarna om mervärdeskatten ha funnits kvar, när en mervärdeskatt på den additiva metoden tillämpades åren 1976–2007. Den senare mervärdeskatten i Michigan har således troligtvis någon koppling till den ursprungliga varianten, även om konstruktionen är annorlunda.

Indelningen i rättsfamiljer idag är mer komplicerad, inte minst på grund av det stora antalet jurisdiktioner som tillämpar mervärdeskatt. En historisk indelning skulle kunna leda till att det bara finns en rättsfamilj baserad på den europeiska mervärdeskatten med subtraktiv indirekt metod, inte minst eftersom familjen i Michigan är utdöd. Schenk, Thuronyi och Cui identifierar fyra familjer, nämligen den i EU, den japanska, den nyzeeländska och den sydafrikanska familjen.<sup>43</sup> De beskriver det EU-rättsliga systemet som ett moget mervärdeskattesystem som är ovilligt att förändras, och konstaterar att både den nyzeeländska och den japanska har utgått från EU:s system. Många länder utanför OECD har influerats av EU:s mervärdeskatt, men har mindre komplexa system, såsom enbart en skattesats och färre undantag.<sup>44</sup>

Skälet till att Schenk, Thuronyi och Cui har ansett att Japan utgör en egen mervärdeskatterättslig familj är att de sedan införandet år 1989 inte har använt fakturor och har beräknat avdraget för ingående skatt beräknat

41 Jacinta Caragher, 175 countries have implemented VAT or GST – June 2023, VAT Calc, <https://www.vatcalc.com/global/how-many-countries-have-vat-or-gst-174/>, nedladdad 2024-07-21.

42 Alan Reinstein, Gerald H. Lander och William H. Henson, Michigan's Value-Added Tax Experience: A Model for Federal Enactment, *Taxes – The Tax Magazine* 68, no. 8 (August 1990): 588–594, s. 590.

43 Schenk, Thuronyi och Cui 2015 s. 47–58.

44 Schenk, Thuronyi och Cui 2015 s. 47–48.

på kostnaderna inklusive mervärdesskatt. Med anledning av det numera används fakturor och att även det japanska systemet utgår från EU:s system, kan det emellertid också, enligt min uppfattning, anses som en egen variant av det europeiska systemet.

Den nyzeeländska rättsfamiljen skiljer sig, förutom att mervärdesskatten kallas GST i stället för VAT<sup>45</sup> på engelska, från den EU-rättsliga på fyra sätt:

1. Färre undantag
2. Inkluderar offentlig verksamhet i större utsträckning
3. Inkluderar försäkringssektorn (dock inte livförsäkring)
4. Baseras som utgångspunkt på var säljaren är hemmahörande, inte grundval av var transaktionen anses äga rum.<sup>46</sup>

Till den nyzeeländska rättsfamiljen hör Australien och, om man tillämpar ett historiskt urvalskriterium, Sydafrika, men Schenk, Thuronyi och Cui anser samtidigt att den sydafrikanska mervärdesskatten utgör en egen familj, eftersom den även inkluderar finansiella tjänster. Till den sydafrikanska mervärdesskatterättsfamiljen hör även Namibia och Botswana.<sup>47</sup>

Den nyaste mervärdesskattefamiljen som växer fram är kanske den i Gulfländerna. Denna visar likheter med den EU-rättsliga, men är mindre komplex. Ideologiskt kan den således anses ha en koppling till det europeiska systemet, men den har också en särart i och med att den har uppkommit genom ett systematiskt lagharmoniseringsarbete i en region med särskilda ekonomiska förhållanden, exempelvis i form av en stark oljeindustri.

Även om de inte gör det explicit uppfattar jag att Schenk, Thuronyi och Cui gör sin indelning i mervärdesskatterättsfamiljer utifrån ett historiskt, eller möjligtvis ideologiskt, och funktionellt eller rättstekniskt perspektiv. Det framstår som att de först undersöker varifrån ett land ursprungligen fick inspiration till sitt mervärdesskattesystem, för att sedan undersöka dess konstruktion. Dessa komponenter är även enligt min uppfattning centrala vid identifikationen av rättsfamiljer, eftersom det blir en för snäv

45 Value added tax.

46 Schenk, Thuronyi och Cui 2015 s. 56. Digitala tillhandahållanden beskattas sedan 2016 även säljaren är etablerad utomlands.

47 Schenk, Thuronyi och Cui 2015 s. 58.

bild om en av dem utsluts. De ovan identifierade rättsfamiljerna är endast en möjlig indelning, bland många andra möjliga indelningar.

#### 4 RÄTTSFAMILJER I KOMPARATIVA MERVÄRDESSKATTERÄTTSLIGA STUDIER

Min erfarenhet av många års komparativ forskning inom mervärdesskatteområdet är att den traditionella indelningen i rättsfamiljer inom komparativ rättsvetenskaplig litteratur, exempelvis i *common law*, *civil law* och *mixed legal systems* eller i romanska, germanska, anglo-amerikanska, Fjärran Östern, skandinaviska och så vidare rättsordningar, inte bidrar mycket metodologiskt vid genomförandet av komparativa studier inom mervärdesskatten. Ett exempel är att även i rättsordningar som präglas av *common law* finns normalt en mervärdesskattelag som är jämförbar med mervärdesskattelagar i länder med ett system präglat av *civil law*.

Identifikationen av mervärdesskattefamiljer kan i komparativa studier användas vid urvalet av jämförelseobjekt. Det är större sannolikhet att hitta något som är lika inom en och samma familj, och större sannolikhet att hitta något som är olika i en annan mervärdesskattefamilj. Om man dessutom har kunskap om vad som karaktäriserar mervärdesskatten i de olika rättsfamiljerna, blir det enklare att hitta sitt jämförelseobjekt. Den som utifrån ett rättspolitiskt perspektiv vill undersöka möjligheten att beskatta försäkringstjänster eller offentlig sektor kan hitta inspiration inom den nyzeeländska rättsfamiljen, medan den som undersöker hur finansiella tjänster kan beskattas hittar inspiration i den sydafrikanska rättsfamiljen. Den som vill fördjupa sig i fakturor och e-fakturor kan säkerligen hitta värdefull information i den japanska utvecklingen med introduktion av fakturor för mervärdesskatteändamål. Inom EU och i Sverige har fakturor används sedan mervärdesskatten infördes, medan Japan införde fakturor för mervärdesskatteändamål i en helt annan tid och i en digital kontext. Vidare skulle harmoniseringen av mervärdesskatten inom Gulfländerna kunna vara intressant att jämföra med harmoniseringen inom EU.

Vid analysen av likheter och skillnader kan en regels ursprung ge svar på frågan varför den finns. Centrala komponenter i mervärdesskatten, såsom beskattningsbara transaktioner och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, är i sig inte några nya företeelser utan hänger samman med mervärdesskattens konstruktion. Om regeln kan hänföras till en viss rättsfamilj blir en sådan analys lättare att genomföra.

Enligt min uppfattning skulle det behövas mer forskning om mervärdesskatten på det som Husa kallar makronivå, med målsättningen att utforma en taxonomi. I och med ökad tillgänglighet på digitaliserat material och AI-verktyg borde det finnas möjlighet att genomföra sådan forskning i större omfattning och med större precision än tidigare. Spamann lyfter i en studie där han jämför *common law* och *civil law* utifrån ett diffusionsteori ett flertal metodologiska utmaningar vid den typen av metastudier, bland annat vilken data som ger uttryck för gällande rätt.<sup>48</sup> På mervärdesskatteområdet där lagtexten är förhållandevis omfattande och detaljerad torde sådana problem kunna hanteras förhållandevis enkelt, eftersom lagtexten innehåller mycket information om vad som konstituerar gällande rätt.

En nackdel med att använda sig av mervärdesskatterättsfamiljer inom komparativa studier är att det finns en stor variation inom de världens 175 jurisdiktioner som tillämpar mervärdesskatt, även om mycket också är lika. De flesta, om inte alla, mervärdesskattesystem är tillräckligt lika för att vara jämförbara med varandra. Samtidigt återfinns i de flesta länders mervärdesskattelagar nationella särbestämmelser som kan vara betingade av de kulturella och ekonomiska förutsättningarna just där. Att begränsa komparativa studier, exempelvis om finansiella tjänster, endast till de rättsfamiljer där forskaren redan innan studien påbörjas vet att det föreligger olikheter kan leda till att intressanta lösningar i andra länder missas, och att forskningen som helhet blir begränsad.

## 5 AVSLUTANDE KOMMENTARER

I den här artikeln har rättsfamiljer vid komparativa studier inom mervärdesskatten diskuterats. I komparativ forskning kan rättsfamiljer antingen vara ett syfte eller ett verktyg. När rättsfamiljer är ett syfte inriktas forskningen på att identifiera och avgränsa olika rättsfamiljer, utifrån olika kriterier. Det råder inte någon samsyn inom juridiken beträffande vilka rättsfamiljer som finns, eller vilka kriterier som bör användas för att avgränsa dem. När rättsfamiljer är ett verktyg inom den komparativa rätten används de för att förenkla genomförandet av komparationen, beträffande både urval av jämförelseobjekt och analysen av resultaten.

<sup>48</sup> Holger Spamann, *Contemporary Legal Transplants: Legal Families and the Diffusion of (Corporate) Law*, Brigham Young University Law Review 2009, no. 6 (2009): 1813–1878, s. 1830–1844.

I den här artikeln har ett antal mervärdesskatterättsliga familjer diskuterats: den europeiska/EU-rättsliga, den första i Michigan på 1950- och 60-talet, den andra i Michigan 1976–2007, som eventuellt är ett utflöde av den första, den japanska, den nyzeeländska, den sydafrikanska och Gulfländernas rättsfamilj. Klassificeringen har huvudsakligen gjorts utifrån historik och konstruktion av mervärdesskattesystemen. Det kan dock konstateras att en mer systematisk och komplett genomgång av hur de olika mervärdesskattesystemen hänger ihop och hur de skiljer sig åt skulle vara mycket värdefull, och kanske komma till delvis andra resultat beträffande vilka rättsfamiljer som finns. Rättsfamiljer är inte heller statiska, utan dynamiska över tid, i och med att rätten hela tiden befinner sig i utveckling.

I komparativa studier om mervärdesskatt är rättsfamiljer användbara på så sätt att de ger en karta över det potentiella forskningsfältet. De ger indikationer om var det kan förväntas finnas likheter och olikheter, och om förklaringen till likheterna och olikheterna. På så sätt är de till användbara i komparativa studier på mikronivå. Det är dock viktigt att komma ihåg att indelningen av mervärdesskatterätten i rättsfamiljer snarare är en idealbild än något som faktiskt existerar. Den har därför funktionen som utgångspunkt och förklaringsmodell, men utesluter inte att mer intressanta jämförelseobjekt och förklaringar kan finnas utanför mervärdesskatterättsfamiljerna.

*Jur. dr Eleonor Kristoffersson är professor i rättsvetenskap vid Örebro universitet. Hon är också gästforskare vid Högskolan i Gävle och gästprofessor vid Linköpings universitet.*