

# Mervärdes- skattens yttre gränser

– en modell för forskare och processförare  
vid jämförelse av mervärdesskattelagen med  
EU-rätten

I denna artikel går Björn Forssén igenom en modell för bedömning av momsfrågor, beträffande huruvida en regel i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är förenlig med EU-rätten på momsområdet. Han belyser situationer där det kan diskuteras om den svenska nationella ML håller sig inom EU-rättens yttre gränser på området. Genomgången är tänkt att fungera som ett stöd för forskningen på momsområdet eller för den som arbetar med att företräda företag och organisationer i skatteprocesser och andra mål som berör moms.

När det gäller behovet av en reformering av regelverken på momsområdet visar Björn Forssén dessutom på att behovet av förändringar även föreligger på EU-nivå, och han efterlyser en aktivitet från både lagstiftaren och forskarna i ett sådant mer komplett perspektiv på ämnet.

Text: **Björn Forssén**



artikeln utgår jag från den schematiska översikten nedan av mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter, och går igenom fem olika exempel på grundläggande frågeställningar för mervärdesskatten, där jag behandlar om ML

överskrider skyldigheterna eller begränsar rättigheterna jämfört med de yttre gränser som uppställs i dessa hänseenden enligt EU-rätten på området, det vill säga främst i förhållande till mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

I förekommande fall hänvisar jag vid genomgången av frågorna till numreringen i schemat (se nedan). Jag berör numren 1a) - 4), men inte avdragsförbuden enligt nummer 5). Avdragsförbuden i ML har i olika sammanhang ifrågasatts i förhållande till EU-rätten. I första hand har det rört sig om avdragsförbudet

för ingående moms som hänför sig till utgifter för stadigvarande bostad (8 kap. 9 § första stycket 1 ML) och avdragsförbud respektive begränsning av avdragsrätten för personbilar och motorcyklar (8 kap. 15 och 16 §§ ML). Avdragsförbuden i ML tillåts i enlighet med artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet så länge inte annat beslutas på EU-nivå. Avdragsförbuden innebär enbart en begränsning av rättigheterna enligt 3a) och 3b) i schemat. Om avdragsförbuden inte fanns, skulle den begränsningen av rättighetssidan i schemat försvinna och det skulle enbart gälla mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter allmänt sett. Avdragsförbuden behöver därför inte behandlas vid genomgången av en modell för att bedöma om en regel i ML är förenlig med EU-rätten på momsområdet. I denna artikel får det räcka med att nämna att det finns avdragsförbud i ML med stöd av artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, och att vissa av dem ändå kan ifrågasättas i sig utifrån EU-rätten på momsområdet.

Personer		
1a) Beskattningsbara personer		1b) Andra: konsumenter/skattebärare
Omsättning av vara eller tjänst		
2a) Skattepliktig	2b) Från skatteplikt kvalificerat undantagen	2c) Från skatteplikt okvalificerat undantagen
3a) Avdragsrätt för ingående moms	3b) Återbetalningsrätt för ingående moms	4) Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (på förvärv som görs av icke beskattningsbara personer eller av beskattningsbar person som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster.
5) Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms.		

### Frågeställningarna om vissa regler i ML i jämförelse med mervärdesskattedirektivet

1. Den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet är *beskattningsbar person* (1a). På den punkten överensstämmer sedan 1 juli 2013 bestämmningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § ML fullständigt med mervärdesskattedirektivet, genom att 4 kap. 1 § första stycket första meningen ML enligt SFS 2013:368 innehåller samma ordalydelse för vem som är beskattningsbar person som huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet: "Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat". Om den beskattningsbara personen gör en *skattepliktig omsättning* av vara eller tjänst (2a), blir denne *skattskyldig* till moms (*momsskyldig*), enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första stycket 1 (med hänvisning till 1 § första stycket 1) ML som överensstämmer med huvudregeln i artikel 2.1 a) och c) i mervärdesskattedirektivet, och ska därmed redovisa och betala utgående moms på beskattningsunderlaget (med tillämpning av aktuell momssats). I min licentiatavhandling från 2011, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, ifrågasatte jag att 4 kap. 1 § ML var förenlig med artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Den koppling som då fanns i 4 kap. 1 § 1 till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, innebar nämligen att en juridisk person utgjorde skattesubjekt enligt ML utan att rekvisiten i huvudregeln för vem som är beskattningsbar person, artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, var uppfyllda. Det berodde på att alla juridiska personer har näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL, oavsett om de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket IL är uppfyllda. Det innebar en skillnad mellan bestämmningen av skattesubjektet

enligt ML beträffande å ena sidan fysiska personer och å andra sidan juridiska personer, och att ML för sistnämnda kategori personer överskred den yttre gräns som mervärdesskattedirektivet uppställer i det hänseendet enligt huvudregeln för vem som är beskattningsbar person. Lagstiftaren uppmärksammade inte att jag som bifrågor till den huvudfrågan i avhandlingen tog upp att även bruket av uttrycken skattskyldighet respektive skattskyldig för bestämmningen i de nationella lagstiftningarna om moms av inträdet av avdragsrätten för ingående moms respektive av vem som är skyldig att momsregistrera sig också kan ifrågasättas i förhållande till EU-rätten på momsområdet. Jag återkommer i denna punkt i förevarande artikel till den förstnämnda av dessa båda frågeställningar och i nästa punkt återkommer jag till den sistnämnda frågeställningen.

Enligt artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet har en beskattningsbar person *avdragsrätt för ingående moms* på förvärv eller import i sin verksamhet redan när denne gör förvärv eller import med avsikt att göra skattepliktig omsättning i verksamheten. Enligt EU-domstolens mål 268/83 (Rompelman), punkt 23, behöver nämligen inte skattepliktiga omsättningar faktiskt ha skett, innan avdragsrätten har uppkommit. Frågan är om huvudregeln för avdragsrättens omfattning och inträde i ML, 8 kap. 3 § första stycket (3a), är förenlig med EU-domstolens praxis, beträffande när avdragsrätten inträder. Frågeställningen gäller på motsvarande sätt förhållandet mellan 10 kap. 11 § första stycket ML och artikel 169 i mervärdesskattedirektivet beträffande så kallad återbetalningsrätt för ingående moms (3b) i verksamhet där från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst sker (2b).

Problemet med 8 kap. 3 § första stycket ML i förhållande till EU-domstolens praxis beträffande bestämmningen av när avdragsrätten för ingående moms inträder är att regeln innehåller uttrycket *skattskyldighet*, medan artikel 168 a) i

mervärdesskattedirektivet använder beskattningsbar person för samma bestämmelse. *Skattskyldig* motsvarar *betalningsskyldig* i mervärdesskattedirektivet, och lydelsen av 8 kap. 3 § första stycket ML kan därmed tolkas som att det skulle krävas att skattepliktig omsättning av vara eller tjänst faktiskt har skett, innan avdragsrätten för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten inträder. Huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § första stycket ML är således inte EU-konform i förevarande hänseende. Lydelsen av 8 kap. 3 § första stycket ML är: "Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänförs till förvärv eller import i verksamheten". Om inte begreppet *skattskyldighet* utmönstras ur 8 kap. 3 § första stycket och ersätts med en formulering för bestämmelse av avdragsrättens inträde, där skattskyldighet har ersatts med *beskattningsbar person*, begränsar sålunda huvudregeln i ML den rättigheten i förhållande till huvudregeln om avdragsrättens omfattning och inträde i artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet.

En beskattningsbar person (1a) ska inte behöva vänta på att erhålla rätt till avdrag (3a) eller återbetalning (3b) för ingående moms på förvärv eller import, om denne avser att göra skattepliktiga (2a) eller från skatteplikt kvalificerat undantagna (2b) omsättningar av varor eller tjänster med sina förvärv eller import. Vederbörande har sådan rätt enligt punkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) redan på grund av den avsikten. Bruket av begreppet skattskyldighet i 8 kap. 3 § första stycket ML öppnar för en tolkning där den beskattningsbara personen skulle behöva vänta på att erhålla rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms tills skattepliktiga eller från skattepliktiga kvalificerat undantagna omsättningar faktiskt har skett i företaget. På så sätt håller sig inte ML inom de gränser som uppställs i mervärdesskattedirektivet för den enskildes rättigheter beträffande mervärdesskatten. Jag nämner det som ett exempel på när ML överskrider mervärdesskattens yttre gränser enligt EU-rätten, i det här fallet i fiskalt hänseende.

2. Reglerna om skyldighet att registrera sig till mervärdesskatt återfinns i 7 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och närmast motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet återfinns

i artiklarna 213-216. Även i detta hänseende skapar bruket av uttrycket *skattskyldig* i den svenska nationella lagstiftningen problem i förhållande till EU-rätten, när det anges i 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL att Skatteverket (SKV) ska registrera den som är *skattskyldig* enligt ML, medan artikel 213 i mervärdesskattedirektivet använder begreppet *beskattningsbar person* i det hänseendet – det vill säga inte det mot skattskyldig svarande begreppet *betalningsskyldig*.

En beskattningsbar person kan åberopa den skrivna regeln i SFL och underlåta att momsregistrera sig, så länge denne inte faktiskt har gjort någon skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152), RF, begränsar i förevarande fall en EU-konform tolkning av regeln i SFL om skyldigheten att momsregistrera sig. En EU-konform tolkning ska ske av de nationella reglerna, men det innebär inte en skyldighet för EU-ländernas myndigheter och domstolar att tolka dem i strid med deras ordalydelse (*contra legem*). Det är också EU-domstolens uppfattning, enligt punkt 110 i EU-målet C-212/04 (Adeneler m.fl.). I detta fall begränsar den svenska nationella lagstiftningen på momsområdet den enskildes skyldigheter, men en ändring av 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL bör ske så att SKV:s kontrollmöjligheter inte försvåras beträffande registreringskyldigheten och inte heller den enskildes – företagarens – framförhållning försvåras i samma hänseende. Det riskerar att leda till konkurrensnedvridningar, och strider således mot den för mervärdesskatten grundläggande principen om en neutral moms enligt fjärde stycket i ingressen till mervärdesskattedirektivet, artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet och artikel 113 Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF).

Enligt min mening bör således 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL ändras, så att skyldigheten att momsregistrera sig knyts till begreppet *beskattningsbar person*, i stället för till begreppet *skattskyldig*. De kontrollmöjligheter för SKV och möjligheter till framförhållning för den enskilde som försvåras annars består i följande. En beskattningsbar person (1a) som från början enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna (2c) omsättningar av varor eller tjänster har varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms

på förvärv eller import (4). Denne bör dock anses vara skyldig att registrera sig i momsregistret, och inte bara i det allmänna skatteregistret. Även om EU-domstolens praxis inte klart uttrycker att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt artiklarna 213–216 i mervärdesskattedirektivet, föreligger i dag problem såväl för SKV:s kontrollverksamhet som beträffande framförhållningen för företagaren, om vederbörande ska momsregistrera sig först om denne övergår till att – enbart eller även – göra skattepliktiga (2a) eller från skatteplikt kvalificerat undantagna (2b) omsättningar.

Även om legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF medför att skyldigheterna enligt mervärdesskatten kan begränsas i förhållande till mervärdesskattedirektivet mot bakgrund av den nationella lagstiftningens ordalydelse, innebär det enligt min mening, beträffande skyldigheten att momsregistrera sig, att mervärdesskattens yttersta gränser överskrider systematiskt sett, när det leder till oönskade konkurrenssnedvridningar, om den i EU:s sekundärrätt och primärrätt fastlagda neutralitetsprincipen för momsen åsidosätts på det beskrivna sättet. I sammanhanget får nämnas beträffande primärrätten att ett direktiv ska med avseende på det resultat som ska uppnås vara bindande för varje EU-land, och den så kallade restkompetens som finns kvar på nationell nivå gäller enbart bestämmandet av form och tillvägagångssätt för genomförandet, enligt artikel 288 tredje stycket FEUF. Av bland annat EU-domstolens mål C-437/06 (Securenta), punkt 35, får anses följa att när en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte utgör ett tillräckligt tolkningsunderlag vid en EU-konform tolkning av en regel i nationell lagstiftning avseende moms är medlemsstaterna skyldiga att utöva sin befogenhet att tillämpa nationella tolkningsregler med beaktande av syftet med och systematiken i sätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), numera mervärdesskattedirektivet. Jag anser att de beskrivna problemen med att registreringskyldigheten till moms bestäms genom bruket av begreppet skattskyldig i 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL medför att SFL kan tolkas och tillämpas i strid mot mervärdesskattedirektivet (sekundärrättsligt), och att den åtföljande konkurrenssnedvridningen innebär att SFL i förevarande

hänseende även strider mot EU:s primärrätt på momsområdet men inte bara avseende artikel 113 FEUF, utan också med hänsyn till artikel 288 tredje stycket FEUF.

- Om en vanlig privatperson, det vill säga en konsument/skattebärare (1b), kan omfattas av mervärdesskatten enligt ML (eller SFL), strider det mot grunderna för vad som avses med mervärdesskatt enligt EU-rätten. Grundläggande för mervärdesskatten är nämligen att en åtskillnad – gränsdragning – ska ske mellan å ena sidan skattesubjekten (1a), det vill säga beskattningsbara personer (i princip företagare) och å andra sidan konsumenterna (1b), det vill säga de som ska bära skatten (skattebärare). Då måste den så kallade representantregeln för skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), ändras, så att en vanlig privatperson (konsument) inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första meningen ML skulle vara tillämplig för en vanlig privatperson, bara för att denne är delägare i en rättslig figur som utgör enkelt bolag (eller partrederi) – en rättslig figur som för övrigt inte utgör ett rättssubjekt. Det strider således mot mervärdesskattens grunder, och framför allt mot huvudregeln om vem som är beskattningsbar person, det vill säga mot artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, eftersom gränsdragningen mellan 1a) och 1b) därmed inte upprätthålls konsekvent av reglerna i ML.

I doktorsavhandlingen från 2013, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, benämner jag nämnda tolkningsresultat avseende 6 kap. 2 § ML för extremt, eftersom grunderna för momssystemet såsom det bestäms av EU-rätten åsidosätts. En vanlig privatperson skulle ges rätt till momsavdrag på sina utgifter, exempelvis vid inköp i matvaruaffären. Momsen är en konsumtionsskatt och skatten ska bäras av konsumenten, som vanligen är en privatperson och som, till skillnad från skattesubjekten, inte ska erhålla avdrag för ingående moms vid inköp av till exempel matvaror. Den som exempelvis har en restaurang bedriver ekonomisk verksamhet, och har – såsom skattesubjekt – avdragsrätt för ingående moms på inköp av bland annat matvaror.

Denne debiterar i sin tur moms i restaurangnotan till gästen, som i egenskap av konsument inte får någon fordran på staten motsvarande momsen i notan. Om konsumenterna skulle kunna göra gällande en fordran på moms gentemot staten, skulle det vara fråga om något slags bidrag från staten, och inte om en ingående moms såsom ett skatteobjektets fordran på staten. En sådan rättighet skulle enligt min uppfattning inte omfattas av något skyddsvärt intresse enligt legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 RF, och skulle i och för sig inte kunna utövas av konsumenten gentemot SKV. Emellertid får enligt min mening en lagändring ändå anses påkallad, eftersom det riskerar att leda till sådana konkurrenssnedvridningar som innebär att den nationella regeln överskrider mervärdesskattens yttre gräns systematiskt sett och sålunda står i strid mot EU-rätten på momsområdet såväl sekundär- som primärrättsligt sett.

4. Om det i stället vore fråga om att en beskattningsbar person (1a) som gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (2c), och sålunda inte har avdrags- eller återbetalningsrätt (4), ändå ges avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (3a/3b), är det fråga om ett otillåtet statligt stöd av sådana beskattningsbara personer (företag) enligt artikel 107.1 FEUF, eftersom konkurrensen snedvrids även på det sättet. Det följer av punkt 59 i EU-domstolens mål C-172/03 (Heiser) av 3 mars 2005, där domstolen ansåg att sådant otillåtet statligt stöd förelåg, när den omständigheten att de tjänster en läkare tillhandahöll övergick från att vara skattepliktiga (2a) till att vara okvalificerat undantagna från skatteplikt (2c) inte ledde, enligt österrikisk mervärdesskattelagstiftning, till den i artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) – numera artiklarna 184-192 i mervärdesskattedirektivet – föreskrivna beskattningsåtgärden, vilken skulle bestå i nedsättning av avdragsrätten för ingående moms på grund av förändrad användning av investeringsvarorna.<sup>1</sup>

Om ML skulle ge avdrags- eller återbetalningsrätt

avseende verksamheter där från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar görs, såsom beträffande vård eller social omsorg enligt 3 kap. 4-7 §§, skulle också det innebära att ML överskrider mervärdesskattens yttre gräns enligt EU-rätten såväl sekundär- som primärrättsligt sett och i så fall med hänsyn till en EU-konform tolkning av en sådan regel i förhållande till bestämmelserna i artiklarna 184-192 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga utan att det vore nödvändigt med en tolkning med beaktande av syftet med och systematiken avseende mervärdesskattedirektivet i dess helhet.

5. För bestämningen av skatteobjektet bör samma regelteknik – systematik – användas i ML som i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattedirektivet innehåller ingen definition av vara respektive tjänst. I stället innehåller direktivet regler om skattepliktiga transaktioner och om vilka transaktioner – leveranser av varor respektive tillhandahållande av tjänster – som undantas från beskattning. Bestämningen av objektet för beskattning eller undantag sker således – till skillnad från i ML – utan någon föregående bestämning av om det är fråga om en vara eller tjänst. Därför bör 1 kap. 6 § utmönstras ur ML, som i stället också bör innehålla enbart regler om skattepliktigt omsättning respektive undantag från skatteplikt för vissa omsättningar av varor eller tjänster, när det gäller bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt.

Bedömningen av om fråga är om en omsättning av vara eller en omsättning av tjänst bör ske med beaktande av äganderättsbegreppet, och att det är ett sammansatt begrepp. Exempelvis innebär uthyrning av en vara enbart en upplåtelse av rätten att använda varan. En sådan omsättning utgör omsättning av tjänst, eftersom en fullständig övergång av samtliga de rättigheter till varan i fråga som bildar äganderättsbegreppet – äganderättsövergång – inte sker. Jämför huvudreglerna för vad som utgör *leverans av varor* respektive *tillhandahållande av tjänster*, artiklarna 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet: Leverans av varor avser överföring av rätten att såsom ägare förfoga



## Funderar du på att skriva en fördjupningsartikel?

Hör av dig till  
pernilla.halling@far.se

över materiella tillgångar, medan tillhandahållande av tjänster avser varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

Den negerade bestämningen av tillhandahållande av tjänster tar som utgångspunkt materiella tillgångar. Ett tillhandahållande av en tjänst kan således ske på ovan nämnda sätt, genom att det inte medför en äganderättsövergång avseende en materiell tillgång. Emellertid innebär den negerade bestämningen inte något hinder för att ett tillhandahållande av en tjänst kan anses uppkomma i sig och utan någon referens till en materiell tillgång – det är ändå fråga om en transaktion som inte utgör en leverans av en vara. Precis som med utformningen av varor kan således tjänster förekomma i en oändlig mängd av variationer. Mervärdesskattens omfattning består enligt schemat ovan dels i en subjektssida med en indelning av personer av olika momsmässig status, där beskattningsbara personer omfattas av den, medan konsumenter faller utanför, dels i en objektssida, där omsättning av vara eller tjänst inte bör betraktas enbart tvådimensionellt. Objektssidan är även att beteckna som tredimensionell, varför rutorna 2a, 2b och 2c i schemat ovan bör betraktas som djuplodande eller med andra ord som lådor utan bakstycke. Det går – i överförd mening – att lägga en i princip oöverskådlig variation av varor och tjänster i dessa lådor.

En omsättning av vara är tämligen enkel att konstatera, eftersom den gäller materiella tillgångar – det vill säga något som (förenklat uttryckt) går att beröra. Beträffande omsättning av tjänster ligger svårigheten i att kunna kategorisera dessa för att åstadkomma en uppdelning mellan å ena sidan de som berättigar till avdrags- eller återbetalningsrätt (3a/3b), det vill säga skattepliktiga (2a) respektive från skatteplikt kvalificerat undantagna (2b), och å andra sidan de som inte medför sådan rätt (4), dvs. från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar (2c). Jag får därför beröra en idé från mina momsböcker 1993 respektive 1994,<sup>2</sup> vilken innebär att jag delar in tjänsterna i fem olika kategorier (I-V), varvid jag använder *föremål* respektive *objekt* för vara respektive tjänst, för att ange när ett

resonemang gäller en bedömning av omsättning av vara respektive av omsättning av tjänst. Det är också en idé som kan utvecklas, och effektivisera den modell – verktyget – som jag tar upp i denna artikel för att underlätta den analys som ska göras vid en forskningsinsats eller i en skatteprocess beträffande en eller flera momsfrågor.

Enligt min mening skulle nämnda tydligare indelning av tillhandahållande av tjänster i själva mervärdesskattedirektivet ge en mer förutsebar bestämning av skatteobjektet än vad som numera sker genom bestämningen i artiklarna 6–9 i Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 – den så kallade tillämpningsförordningen – avseende vad som avses med tillhandahållande av tjänster enligt artiklarna 24–29 i mervärdesskattedirektivet. Framför allt beträffande tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, eftersom bestämningen av dem i artikel 7 i tillämpningsförordningen sker genom en kasuistisk uppräkningsav vad som i synnerhet ska ingå och av vad de inte ska omfatta. Att tolkningen och tillämpningen av vad som omfattas av omsättning av tjänster enligt 2 kap. ML sålunda bestäms av två EU-rättsliga regelverk på momsområdet försämrar förutsebarheten och därmed rättssäkerheten jämfört med om regleringen av tillhandahållande av tjänster enbart sker i mervärdesskattedirektivet och med den modifiering av direktivet som jag föreslår. Sverige borde utmönstra 1 kap. 6 § ur ML och EU borde reformera sekundärrätten på momsområdet såsom jag föreslår, för att minska risken för att framför allt nämnda kasuistiska bestämning av vad som avses med tillhandahållande av elektroniska tjänster medför att mervärdesskattens yttre gränser begränsas i förhållande till grundtanken att alla slags omsättningar av varor och tjänster i princip utgör skatteobjekt enligt vad som avses med mervärdesskatt enligt EU-rätten. En kasuistisk bestämning av skatteobjektet är över huvud taget kontraproduktiv för bestämningen av ett så variationsrikt skatteobjekt, eftersom utvecklingen framför allt på just ett teknikområde såsom tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg snabbt kan göra en sådan bestämning obsolet.

## ”Över huvud taget bör enligt min mening både lagstiftaren och forskarna anlägga ett mer komplett perspektiv på ämnet mervärdesskatt.”

### Avslutande synpunkter

Genomgången av de fem frågorna ovan ska visa på hur modeller – verktyg – för att genomföra en analys av en eller flera momsfrågor kan utvecklas. En sådan modell kan användas som ett stöd vid analysen av gränsdragningsproblem såväl för bedömningen av mervärdesskattens yttre gränser, det vill säga angående vad dess rättigheter och skyldigheter ytterst kan avse, som för bedömningen av de inre gränsdragningsproblemen avseende bestämmelserna i ML, SFL respektive framför allt mervärdesskattedirektivet. En modell som schemat i denna artikel kan användas av forskare inom mervärdesskatterätten, oavsett om metoden – tillvägagångssättet – för deras studier är rättsdogmatisk eller empirisk. Lagstiftaren borde också tillägna sig en sådan modell. Mervärdesskatten är komplex, och framför allt kan processförare, forskare och lagstiftaren ha svårt att inse hur rättigheterna och skyldigheterna hänger ihop. Om lagstiftaren hade använt nämnda schema, vilket finns i en tidigare version i Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (s. 21), hade lagstiftaren haft stöd i det hänseendet av ett enkelt verktyg och i vart fall sannolikt inte missat att rättighetssidan i ML begränsas genom att uttrycket skattskyldighet används i det sammanhanget (8 kap. 3 § första stycket ML) i stället för mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person. Den reform som genomfördes beträffande bestämningen av skattesubjektet på skyldighetssidan 1 juli 2013 (SFS 2013:368) löste så att säga bara halva problemet, eftersom rättighetssidan i ML alltså begränsas i strid mot EU-domstolens uppfattning om avdragsrättens inträde enligt artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet.

Vissa av frågorna som jag berör i denna artikel bör lagstiftaren arbeta med på den nationella nivån, varvid ML och SFL bör ändras i de delar reglerna överskrider mervärdesskattens yttre gränser enligt EU-rätten. Det gäller frågorna 1–4. Andra frågor bör Sverige ta upp på EU-nivå. Det gäller fråga 5 och mitt förslag om en reform som innebär en återgång till att det centrala sekundärrättsliga regelverket på området är mervärdesskattedirektivet, varvid tillämpningsförfordningen sålunda utmönstras. Däremot kan lagstiftaren på den nationella nivån ta upp även frågan om en utmönstring av 1 kap. 6 § ur ML.

Över huvud taget bör enligt min mening både lagstiftaren och forskarna anlägga ett mer komplett perspektiv på ämnet mervärdesskatt, där behovet av förändringar av regelverken behandlas på såväl den nationella nivån som på EU-nivån. Jag har exempelvis i min doktorsavhandling från 2013, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, tagit upp att Sverige borde ta upp på EU-nivå huruvida huvudregeln om vem som är beskattningsbar person, artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, bör ändras så att även icke rättssubjekt såsom enkla bolag och partrederier omfattas av begreppet beskattningsbar person, och den särskilda så kallade representantregeln, 6 kap. 2 § ML, därmed inte längre vore nödvändig (jfr fråga 3 ovan). I det hänseendet har jag också föreslagit att en sådan propå på EU-nivå från Sverige borde ske i samråd med Finland, där de så kallade sammanlutningarna – vilka inte heller utgör rättssubjekt – faktiskt behandlas som skattskyldiga i enlighet med den nationella finska mervärdesskattelagen (30.12.1993/1501), till skillnad från vad som gäller i Sverige för de enkla bolagen och partrederierna enligt ML.<sup>3</sup>

### BJÖRN FORSSÉN

*juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.*

### Fotnoter

1) EU-domstolen hänvisar i målet till artikel 92 i EG-fördraget, före omnumreringen av artikeln genom Amsterdamfördraget, vilken blev artikel 87 i EG-fördraget och som idag motsvaras av artikel 107 FEUF.

2) Se Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms (Publica 1993) s. 64ff resp. Mervärdesskatt En handbok Andra upplagan (Publica 1994) s. 88ff.

3) Se s. 226 i doktorsavhandlingen samt s. 34 i den däri avslutande så kallade kappan till båda mina avhandlingar.