

# **Indirekta skatter - forskningen i Sverige och EU-rätten**

*Björn Forssén*

Produkten ingår i plattformen  
**Pedagogiskt Forum Skatt - PFS**  
[www.forssen.com](http://www.forssen.com)



## Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten

© Björn Forssén  
www.forssen.com  
Titel: Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten

# FÖRORD

*Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten* är en bok om forskningen i Sverige avseende de indirekta skatterna, det vill säga mervärdesskatt (moms), punktskatter och tull.

Boken motsvarar tre artiklar av mig 2020, 2021 och 2022 i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT):

- Momsforskningen i Sverige – metodfrågor;
- Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning; och
- Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan.

Avdelningarna I och II i boken motsvarar de båda artiklarna om momsforskningen och Avdelning III motsvarar artikeln om punktskattforskningen. I avslutningarna av den första och den tredje artikeln berör jag vissa tullfrågor i Sverige. Boken avslutas med en översikt av dess tre avdelningar.

Avseende såväl momsens som punktskatterna framhåller jag betydelsen av att forskningen på området indirekta skatter omfattar inte bara frågor om skatteobjektet, utan också frågor om skattesubjektet. Det är grundläggande för både moms och punktskatter att lagstiftningen ska skilja företagen från konsumenterna. Beträffande tull är både företag och konsumenter skattesubjekt, varför fokus avseende forskningen inom tullrätten kan sättas på skatteobjektet, varvid jag nämner att forskningen inom området indirekta skatter bör inriktas på förenklingar såsom att förbereda införandet av ett gemensamt varubegrepp för hela området.

Sålunda täcker jag med förevarande bok forskningssituationen i Sverige 1994 – 2020 avseende hela området indirekta skatter, det vill säga moms, punktskatter och tull. För övrigt avslutas boken med några fler kommentarer angående och utöver vad som berörs i avdelningarna I, II och III.

Denna bok riktar sig till studenter och forskare inom området indirekta skatter, och min avsikt är att den ska fungera som en vägledning för att undvika fallgropar i studier eller forskning inom området. Den bör också vara av intresse för aktörerna i processer där moms, punktskatter eller tull berörs.

Stockholm i februari 2023

*Björn Forssén*

# INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 10

AVDELNING I, s. 12

**Momsforskningen i Sverige – metodfrågor**, s. 13

**1 Inledning**, s. 13

**2 Betydelsen av principerna om en generell avdragsrätt och om fri rörlighet och etablering för metodfrågan**, s. 15

*2.1 En generell avdragsrätt är avgörande för vad som är moms enligt EU-rätten*, s. 15

*2.2 Principerna om fri rörlighet och etablering är avgörande för EU:s inre marknad*, s. 18

*2.3 Betydelsen av en generell avdragsrätt och av friheterna på EU:s inre marknad för metodfrågan*, s. 19

**3 Betydelsen av rättspolitiska mål med det gemensamma momssystemet för metoderna**, s. 20

*3.1 Exempel på rättspolitiska mål*, s. 20

*3.2 Ett sammanhållet momssystem*, s. 20

*3.3 Neutralitet*, s. 20

*3.4 EU-konformitet respektive rättssäkerhet inklusive legalitet*, s. 20

*3.5 Effektiv uppbörd*, s. 22

**4 Genomgång av frågan om lämpliga metodval för momsforskningen i Sverige**, s. 23

*4.1 Omständigheter till vilka frågan om metodval bör förhålla sig*, s. 23

*4.2 Implementeringsfrågan avser skattesubjektet och skatteobjektet*, s. 24

*4.3 Forssén 2011 och Forssén 2013 – rättsdogmatik kompletterad med en komparativ metod*, s. 27

*4.4 Westberg 1994 respektive Öberg 2001 – komparativ respektive rättsdogmatisk metod*, s. 28

*4.5 Huvudspår 1 – tillämpning av en komparativ metod eller en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod*, s. 30

*4.5.1 Rendahl 2009 – tillämpning av enbart en komparativ metod*, s. 30

*4.5.2 Alhager 2001, Sonnerby 2010 och Papis-Almansa 2016 – tillämpning av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod*, s. 31

*4.6 Huvudspår 2 – tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod*, s. 33

*4.6.1 Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 – tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod*, s. 33

*4.6.2 Ek 2019 – tillämpning av en rättsdogmatisk metod som inte är rent rättsdogmatisk*, s. 35

**5 Konklusioner och avslutande synpunkter**, s. 37

*5.1 Inledning*, s. 3

*5.2 Metodvalets betydelse för ett forskningsresultat som blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU*, s. 37

*5.3 Avslutande synpunkter*, s. 41

*5.3.1 Frågan om hur momsforskningen i Sverige beaktar frågan om uppbörden av moms*, s. 41

5.3.2 Frågan om hur forskningen i Sverige avseende andra indirekta skatter och avgifter, punktskatter och tull, förhåller sig till hittillsvarande moms forskning i Sverige, s. 41

## AVDELNING II, s. 45

### Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, s. 46

#### 1 Inledning, s. 46

#### 2 Avhandlingar om moms i Sverige vilka kommenteras beträffande språkfrågan, s. 47

2.1 Indelningen av momsforskningen i Sverige i två huvudspår metodologiskt, s. 47

2.2 Tendenser för positivt eller negativt forskningsresultat beroende på metodvalet, s. 48

2.3 Positiva eller negativa tendenser för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan vid olika metodval samt uppgift om språkval i avhandlingarna, s. 48

2.4 Implementeringsfrågan gäller att identifiera och lösa en regelkonkurrens mellan den nationella mervärdesskattelagstiftningen och mervärdesskattedirektivet, s. 50

2.5 Kommentarer av avhandlingarna enligt de båda huvudspåren angående tillämpad metod och språkfrågan, s. 51

2.5.1 Huvudspår 1 – Forssén 2011, Forssén 2013, Westberg 1994, Alhager 2001 och Sonnerby 2010, s. 51

2.5.1.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 51

2.5.1.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 56

2.5.2 Huvudspår 1 – Rendahl 2009 och Papis-Almansa 2016, s. 60

2.5.2.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 60

2.5.2.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 61

2.5.3 Huvudspår 2 – Öberg 2001, Senyk 2018 och Ek 2019, s. 62

2.5.3.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 62

2.5.3.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 65

2.5.4 Huvudspår 2 – Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020, s. 65

2.5.4.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 65

2.5.4.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, s. 67

2.6 Konklusioner, s. 68

#### 3 Svenska språkets ställning inom EU – förarbetena till lagen med anledning av Sveriges anslutning till EU 1995 respektive språklagen i Sverige 2009, s. 70

## AVDELNING III, s. 72

### Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan, s. 73

#### 1 Inledning, s. 73

## **2 EU-krav på harmonisering av regler om indirekta skatter och tillnärmning av regler om direkt skatt, s. 73**

### **3 Frågan om EU-konformitet avseende bestämningen av skattesubjektet enligt vissa regler om punktskatter i Sverige i jämförelse med finsk rätt, s. 76**

*3.1 Sekundärrätten på punktskatteområdet och bestämningen av skattesubjektet, s. 76*

*3.2 Punktskatteregler i Sverige som inte är eller tidigare inte har varit EU-konforma beträffande bestämningen av skattesubjektet samt jämförelse med tidigare regler om moms, s. 77*

*3.2.1 Energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt, s. 77*

*3.2.2 Kopplingen till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet – en jämförelse med mervärdesskatterätten under perioden 1 januari 2001 – 30 juni 2013, s. 79*

*3.2.3 Jämförelse med finsk rätt, s. 81*

*3.2.4 Reklamskatten under perioden 1 januari 2000 – 31 december 2021, s. 82*

*3.2.5 Lagstiftaren och forskningen i Sverige behandlar inte den icke EU-konforma bestämningen av skattesubjektet beträffande energiskatten, s. 82*

*3.3 En icke EU-konform bestämning av skattesubjektet på punktskatteområdet kan medföra icke EU-konforma konsekvenser för beskattningsunderlaget avseende moms, s. 87*

### **4 En anpassning av inkomstskatterätten till reglerna om moms och punktskatter för bestämningen av skattesubjektet bör undersökas, s. 88**

### **5 Avslutande kommentarer och förslag till fortsatt forskning på området indirekta skatter, s. 91**

*5.1 Angående metodvalet i punktskatteforskningen, s. 91*

*5.2 Angående att avdragsrätten för ingående moms kan påverkas av en oklar bestämning av skattesubjektet momsmässigt och en lucka i tullagstiftningen, s. 93*

*5.3 Förslag till fortsatt forskning på området indirekta skatter, s. 95*

## **AVDELNINGARNA I, II OCH III – ÖVERSIKT, s. 98**

### **1 Momsforskningen och punktskatteforskningen, s. 98**

*1.1 Momsforskningen i Sverige, s. 98*

*1.1.1 Metodvalets betydelse för ett forskningsresultat som blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU, s. 98*

*1.1.2 Svenska språkets ställning, s. 98*

*1.2 Punktskatteforskningen i Sverige, s. 100*

*1.2.1 Harmoniserade och icke-harmoniserade punktskatter i Sverige och bestämningen av skattesubjektet, s. 100*

*1.2.2 Angående metodvalet i punktskatteforskningen, s. 101*

*1.2.3 Lagstiftaren och forskningen i Sverige behandlar inte den icke EU-konforma bestämningen av skattesubjektet beträffande energiskatten, s. 102*

### **2 Avslutande synpunkter – indirekta skatter, s. 104**

*2.1 Momsforskningen i Sverige bör beakta även formella frågor och processrätt, s. 104*

*2.2 Sammanfattande om språkfrågan i momsforskningen i Sverige, s. 105*

*2.3 Ytterligare förslag till fortsatt forskning i Sverige inom området indirekta skatter, s. 106*



**3 Mer från Björn Forssén angående vad som berörs i avdelningarna I, II och III, s. 108**

**KÄLLFÖRTECKNING, s. 109**

**Offentligt tryck, s. 109**

**EU-källor, s. 110**

**Europakonventionen, s. 111**

**Litteratur etc., s. 111**

**Rättsfall, s. 117**

## FÖRKORTNINGAR

AI, artificiell intelligens  
approx., approximately  
BFL, bokföringslagen (1999:1078)  
bl.a., bland annat  
C, curia (om EU-domstolen)  
Cit., citat eller citeras  
dvs., det vill säga  
ECLI, European Case Law Identifier/Europeisk identifieringskod för rättspraxis – används i  
electronic Reports of Cases/Elektroniska rättsfallssamlingen vari fr.o.m. 2012 publikation  
uteslutande sker av EU-domstolens etc. domar. Publikation sker inte längre i den tryckta  
formen REG etc.  
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna  
EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet  
Efta, Europeiska frihandelssammanslutningen, eng. *European Free Trade Association*  
(EFTA)  
EG, Europeiska gemenskaperna  
eng., engelska  
etc., etcetera  
EU, Europeiska unionen eller unionen  
FEU, Fördraget om EU  
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt  
FML, finska mervärdesskattelagen (1501/1993)  
FPL, finska punktskattelagen (182/2010)  
fr.o.m., från och med  
FS, fiscal sociology  
Genomförandeförordningen, Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15  
mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett  
gemensamt system för mervärdesskatt  
GST, Goods and Services Tax  
GTuL, tullagen (2000:1281)  
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)  
Jfr, jämför  
JFT, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland  
KL, kommunalskattelagen (1928:370)  
KN, kombinerade nomenklaturen i tullsammanhang  
kr, kronor  
Kungl. Maj:ts, Kunglig majestäts  
LSE, lagen (1994:1776) om skatt på energi  
Mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett  
gemensamt system för mervärdesskatt  
m.fl., med flera  
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)  
Moms, mervärdesskatt  
nr, nummer  
OECD, Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, eng. *Organisation for  
Economic Co-operation and Development* (OECD) och på franska *Organisation de  
coopération et de développement économiques* (OCDE)

Prop., Regeringens proposition  
REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen (fr.o.m. 2012  
sker publikation uteslutande i Elektroniska rättsfallssamlingen – se ECLI ovan)  
RSL, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam  
s., sida/-or  
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)  
SFS, svensk författningssamling  
SOU, statens offentliga utredningar  
t.ex., till exempel  
TTIP eller T-TIP, The Transatlantic Trade and Investment Partnership  
TuL, tullagen (2016:253)  
USA, the United States of America (Amerikas förenta stater)  
VAT, value added tax (eng. för mervärdesskatt)  
www, worldwide web

## AVDELNING I

[Denna avdelning motsvaras av min artikel i Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland (JFT), Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020 s. 716–757. (Forssén 2020a).<sup>1</sup>]

---

<sup>1</sup> Forssén 2020a finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

# Momsforskningen i Sverige – metodfrågor

## 1 Inledning

Mervärdesskatt (moms) är en skatt för vilken två regelverk ska tolkas och tillämpas inom de olika medlemsstaterna i Europeiska unionen (EU). I exempelvis Sverige och Finland gäller mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad ML) och mervärdesskattelagen (1501/1993, här förkortad FML). Innehållet i regelverken ML och FML bestäms av bestämmelser i regelverken från EU på området, det vill säga av EU-rätten på momsområdet. När Sverige och Finland inträdde i EU den 1 januari 1995 tilldelade nämligen de båda länderna kompetensen på exempelvis området indirekta skatter, som i första hand omfattar mervärdesskatt, punktskatter och tull, till EU:s institutioner.<sup>2</sup> Den så kallade legalitetsprincipen för sådan tilldelning av kompetens följer av artiklarna 4.1 och 5.2 i Fördraget om EU (FEU), och, för Sveriges del, också av 10 kap. 6 § i regeringsformen (1974:152).<sup>3</sup>

I denna avdelning berör jag hur forskningen sker i Sverige beträffande problematiseringen av den regelkonkurrens som uppkommer om en eller flera bestämmelser i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) kan ges en annan tolkning och tillämpning än den som följer av motsvarande bestämmelse eller bestämmelser i den nationella svenska mervärdesskattelagstiftningen, ML. I detta hänseende behandlar jag användningen av metoder för att i momsforskningen analysera implementeringen i ML av direktivbestämmelserna, varvid jag resonerar om lämpligheten av en rättsdogmatisk metod eller en komparativ metod för en sådan rättsvetenskaplig studie. Följande avses med rättsdogmatik och komparativ rätt:

- Rättsdogmatik är “den del av rättsvetenskapen som sysslar med det rättsliga normsystemet och normernas tolkning”.<sup>4</sup>
- Komparativ rätt – jämförande rätt – innebär jämförande av olika länders rätt.<sup>5</sup>

Jag belyser metodfrågan med avhandlingar där tillvägagångssättet för studien på momsområdet har genomförts med enbart en rättsdogmatisk metod, med en sådan metod i kombination med en komparativ metod respektive med enbart en komparativ metod.

Jag sätter de svenska avhandlingarna i ämnet mervärdesskatt och vald metod i förhållande till bland annat artikel 113 i Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) och resonerar om för- och nackdelar med dem för att upprätthålla de båda principerna i fördragsbestämmelsen. Dessa innebär att det, i den mån det är nödvändigt för att säkerställa att den inre marknaden inom EU upprättas och fungerar, ställs ett harmoniseringskrav på de nationella lagstiftningarna om de indirekta skatterna i EU:s medlemsstater och att konkurrensnedvridning ska undvikas. Artikel 113 FEUF har följande lydelse:

---

<sup>2</sup> EU:s institutioner ska enligt artikel 13.1 Fördraget om EU vara följande: Europaparlamentet, Europeiska rådet, Rådet, Europeiska kommissionen, Europeiska unionens domstol, Europeiska centralbanken och Revisionsrätten.

<sup>3</sup> Vid Sveriges EU-inträde återfanns bestämmelsen i 10 kap. 5 § i regeringsformen.

<sup>4</sup> Se Sture Bergström – Torgny Håstad – Per Henrik Lindblom – Staffan Rylander, Juridikens termer. Åttonde upplagan. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB 1997, s. 145 (Bergström m.fl. 1997).

<sup>5</sup> Jfr Bergström m.fl. 1997, s. 90.

”Rådet ska enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen.”

Att det är bindande för Sverige att implementera bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML följer av artikel 288 tredje stycket FEUF, som har följande lydelse:

”Ett direktiv ska med avseende på det resultat som ska uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, men ska överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.”

Vid genomgången av för- och nackdelar med den rättsdogmatiska metoden och den komparativa metoden i forskningen i ämnet mervärdesskatt i Sverige bortser jag från att Sverige i anslutningsfördraget med EU förhandlade sig till undantag från att implementera vissa bestämmelser i EU:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG) och EU:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), vilka har ersatts av mervärdesskattedirektivet,<sup>6</sup> och jag bortser även från den så kallade restkompetens som uttrycks i bisatsen om *form och tillvägagångssätt* för genomförandet, implementeringen, av mervärdesskattedirektivet. Någon exakt mening med uttrycket *form och tillvägagångssätt* i artikel 288 tredje stycket FEUF har inte fastställts.<sup>7</sup> Syftet med och konsekvensen av att denna restkompetens lämnas åt medlemsstaterna och deras myndigheter beträffande att genomföra direktiv är enbart att ge dem valmöjligheter inom ramarna för den nationella och processuella rätten att vidta åtgärder i det hänseendet.<sup>8</sup>

I denna avdelning berör jag sålunda i första hand huvudsatsen i artikel 288 tredje stycket FEUF, det vill säga att det är i princip bindande för Sverige att implementera bestämmelser i mervärdesskattedirektivet i ML, och harmoniseringskravet på ML och principen om en neutral moms enligt artikel 113 FEUF, när jag resonerar om forskningen i mervärdesskatt i Sverige och för- och nackdelar med att använda den rättsdogmatiska metoden och den komparativa metoden som tillvägagångssätt för att problematisera implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML. Med den genomgången avser jag att belysa betydelsen av metodvalet, så att forskningsresultatet kan förväntas bli användbart för

---

<sup>6</sup> Jfr lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (den så kallade anslutningslagen eller EU-lagen); prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1 s. 142 och 143. Jfr även artikel 380 och punkterna 1, 2, 9 och 10 i del B i bilaga X i mervärdesskattedirektivet. Jfr också Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011, s. 53 (Forssén 2011). Boken är min licentiatavhandling, som finns tillgänglig i fulltext med open access i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)) och på min hemsida [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>7</sup> Jfr Sacha Prechal, Directives in EC Law (Second, Completely Revised Edition), Oxford University Press, Oxford 2005 [ingår i serien Oxford EC Law Library], s. 73 (Prechal 2005). Jfr även Forssén 2011 s. 63 och Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013, s. 43 (Forssén 2013). Sistnämnda bok är min doktorsavhandling, som finns tillgänglig i fulltext med open access i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)) och på min hemsida [www.forssen.com](http://www.forssen.com). Senaste upplagan av den boken, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, Femte upplagan (eget förlag 2019), och min bok, där jag har översatt avhandlingen i sin helhet till engelska, Tax and payment liability to VAT in joint ventures and shipping partnerships, Fifth edition (eget förlag 2019), finns tillgängliga i fulltext med open access på min hemsida, [www.forssen.com](http://www.forssen.com), och i tryckta versioner hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

<sup>8</sup> Jfr Prechal 2005, s. 74 och även s. 68. Jfr även Forssén 2011, s. 63 och Forssén 2013, s. 43.

lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare beträffande implementeringsfrågan.

## **2 Betydelsen av principerna om en generell avdragsrätt och om fri rörlighet och etablering för metodfrågan**

### *2.1 En generell avdragsrätt är avgörande för vad som är moms enligt EU-rätten*

Momsen är en konsumtionsskatt. Det grundläggande syftet med skatten är att skilja företagen, de beskattningsbara personerna, från konsumenterna, vilka ofta är vanliga privatpersoner eller anställda hos ett företag. Av punkt 2 i portalartikeln, artikel 1, i mervärdesskattedirektivet följer att mervärdesskatten enligt EU-rätten omfattar produktion och distribution av varor och tjänster, varvid skatten på den allmänna konsumtionen av sådana prestationer ska vara exakt proportionell mot priset på dem. Det primärrättsliga kravet på harmoniseringskrav avseende medlemsstaternas nationella lagstiftningar om indirekta skatter enligt artikel 113 FEUF ska beträffande momsen genomföras genom implementering av det sekundärrättsliga mervärdesskattedirektivet enligt artikel 288 tredje stycket FEUF. Av direktivets fullständiga titel framgår att ett gemensamt momssystem ska råda inom EU.<sup>9</sup> Beträffande förhållandet mellan primär- och sekundärrätt får för den fortsatta framställningen nämnas, att den sekundära rätten inom EU tillskapas av EU:s institutioner och att sekundärrätten därför ibland kallas för derivativ (härledd) rätt, vilket innebär att primärrätten har företräde framför sekundärrätten.<sup>10</sup>

Företagen har skyldigheter och rättigheter enligt momssystemet och av nämnda artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet följer också att företag som är skyldiga att betala moms till staten på produktionen och distributionen av varor eller tjänster har rätt att göra avdrag för sina utgifter avseende moms som har debiterats i tidigare led av förädlingskedjan avseende aktuell vara eller tjänst, och att det gäller till och med detaljhandelsledet. Konsumenten som slutligen köper varan eller tjänsten i fråga har inga skyldigheter eller rättigheter enligt momssystemet, utan belastas som så kallad skattebärare av momsen på det samlade mervärdet av produktionen och distributionen av varan eller tjänsten, genom att denne betalar priset inklusive moms på varan eller tjänsten.

Enligt skäl 5 första meningen i ingressen till mervärdesskattedirektivet blir ett mervärdesskattesystem enklast och mest neutralt när momsen tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och omfattar alla led av produktion och distribution samt tillhandahållande av tjänster. Idealet med mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten är att konsumenten, som i slutändan ska bära momsen på den vara som produceras eller tjänst som tillhandahålls av inblandade företag i en sådan förädlingskedja, inte betalar skatt på skatten, det vill säga så kallade

---

<sup>9</sup> EU:s mervärdesskattedirektiv, vilket i denna bok benämns mervärdesskattedirektivet, har följande fullständiga titel: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>10</sup> Jfr Kristina Ståhl, Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser En studie av beskattningen av den löpande avkastningen av aktieinvesteringar på bolags- och ägarnivå mot bakgrund av EG:s fria kapitalmarknad, Iustus förlag 1996, s. 60 (Ståhl 1996); Ulf Bernitz, Kapitlet EUROPARÄTTEN, (s. 59-89) i verket Ulf Bernitz – Lars Heuman – Madeleine Leijonhufvud – Peter Seipel – Wiweka Warnling-Nerep – Hans Heinrich Vogel, Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder, Elfte upplagan, Norstedts Juridik 2010, s. 65 (Bernitz 2010); och Mikaela Sonnerby, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, Norstedts Juridik 2010, s. 38 (Sonnerby 2010). Jfr även Forssén 2011, s. 43 och Forssén 2013, s. 42.

kumulativa effekter bör undvikas för att momsen ska vara neutral både konkurrensmässigt och konsumtionsmässigt sett.<sup>11</sup>

Mervärde är ett begrepp som inte definieras i EU:s regelverk på momsområdet. Därför är det, oavsett vilken metod som tillämpas för analyser av frågor i ämnet mervärdesskatt, nödvändigt att göra undersökningarna med beaktande av mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Det är den som avgör vad som avses med moms enligt EU-rätten. Av andra stycket i artikel 1.2 följer att mervärdesskatteprincipen består i följande principer:

- principen om en generell avdragsrätt,
- reciprocitetsprincipen, och
- övervältringsprincipen.

Dessa principer ska, som beståndsdelarna i mervärdesskatteprincipen, tillsammans medföra att skatten övervältras genom hela produktions- och distributionskedjan fram till konsumenten, så att denne i egenskap av skattebärare träffas av momsen på varans eller tjänstens hela mervärde i förädlingskedjan.

Av skäl 8 i ingressen till första mervärdesskattedirektivet, som har ersatts av mervärdesskattedirektivet, framgår att tanken med att samtliga EG-stater skulle ha ett gemensamt mervärdesskattesystem var att ersätta bruttoomsättningsskatter som leder till så kallade kumulativa effekter, det vill säga skatt på skatt, eftersom de saknar den i princip generella avdragsrätten hos mervärdesskatten.<sup>12</sup> Även om en medlemsstat kan ha vissa så kallade avdragsförbud i sin moms lagstiftning med stöd av artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, är det den generella avdragsrätten som ger momsen enligt EU-rätten dess karaktär av en flerledsskatt. Om principen om en generell avdragsrätt för ingående moms på förvärv som ett företag, en beskattningsbar person, gör inte upprätthålls, uppstår oönskade kumulativa effekter på grund av att utgående moms på dennes försäljning av varor eller tjänster beräknas på ett beskattningsunderlag som innehåller en latent momskostnad. Om konsumenten kan välja mellan en leverantör som ingår i en sådan förädlingskedja och en som ingår i en kedja där idealet av innebörd att sådana effekter inte förekommer upprätthålls, väljer konsumenten, allting annat lika, den senare leverantören. Då sätts principen i artikel 113 FEUF av innebörd att konkurrenssnedvridning ska undvikas ur spel. Den principen följer även av skäl 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Sålunda är det primärrättsligt och sekundärrättsligt fastlagt, att principen om en neutral moms är nödvändig för att förverkliga målet att skapa en fungerande inre marknad inom EU.

Jag beskriver mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten med följande exempel, där jag antar att det är fråga om försäljning inom Sverige av varor, och att förädlingskedjan fram till en konsument, köparen K., består av följande beskattningsbara personer, företag, nämligen: producenten, P.; grossisten, G.; och detaljisten D.

Skattesatsen för varorna är den generella om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första stycket ML. Samtliga företag i förädlingskedjan fram till K. är skattskyldiga för försäljning av varan. Anta

---

<sup>11</sup> Jfr Forssén 2011, avsnitten 2.2.1, 2.2.2 och 2.2.3 och Forssén 2013, avsnitten 2.4.1.2, 2.4.1.3 och 2.4.1.4.

<sup>12</sup> Jfr Kristina Ståhl – Roger Persson Österman – Maria Hilling – Jesper Öberg, EU-skatterätt, Tredje upplagan, Iustus förlag 2011, s. 200 och 201 (Ståhl m.fl. 2011) och Henrik Stensgaard, Fradragsret for merværdiafgift, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2004, s. 46. Jfr även Forssén 2011, s. 273.



att P. säljer varan för 100 kronor exklusive moms till G., som säljer varan för 140 kronor exklusive moms till D. Eftersom alla inblandade företag har full avdragsrätt för ingående moms på förvärv i sina verksamheter, belastas K., som skattebärare, av moms i det pris – ersättning – som D. slutligen tar för varan gentemot konsument, i det här fallet K. Om D:s pris för varan är 200 kronor exklusive moms, blir priset inklusive moms 250 kronor ( $200 \times 25\% = 50$ ;  $200 + 50 = 250$ ) K. belastas således som skattebärare av en momsutgift om 50 kr, dvs. av den moms som ingår i priset 250 kr. Jag beskriver detta led för led enligt följande:

*Led 1 (P – G)*

P fakturerar till G:

$100 + \text{utgående moms } 20 = 125$  ( $100 \times 25\% = 25$ ;  $100 + 25 = 125$ ).

G. gör avdrag för debiterad moms, 25 kr.

*Led 2 (G – D)*

G fakturerar till D:

$140 + \text{utgående moms } 35 = 175$  ( $140 \times 25\% = 35$ ;  $140 + 35 = 175$ ).

D. gör avdrag för debiterad moms, 35 kr.

*Led 3 (D – K)*

D. fakturerar (eller ger kvitto) till K.:

$200 + \text{utgående moms } 50 = 250$  ( $200 \times 25\% = 50$ ;  $200 + 50 = 250$ ).

Detta innebär att P, G och D redovisar moms till staten enligt följande:

P,

utgående moms: 20 kr

[Jag bortser från avdrag hos P, och illustrerar enbart övervältringen av moms led för led i förädlingskedjan avseende aktuell vara.]

P betalar till staten, 20 kr.

G,

utgående moms, 35 kr

ingående moms, 20 kr

G betalar till staten, 15 kr ( $35 - 20$ ).

D,

Utgående moms, 50 kr

Ingående moms, 35 kr

D betalar till staten, 15 kr ( $50 - 35$ ).

Totalt betalar P, G och D 50 kr i moms till staten ( $20 + 15 + 15 = 50$ ).

Exemplet illustrerar att P, G och D tillsammans betalar netto till staten samma momsbelopp, 50 kronor, som K. betalar i priset för varan till D.

Genom att alla inblandade företag i förädlingskedjan av varan, som konsumenten K. köper från D., är skattskyldiga, och till fullo har avdragsrätt för ingående moms på förvärv och import i sina verksamheter, belastas inte konsumenten i slutändan av en skatt på skatten, dvs. en kumulativ effekt. Därigenom upprätthålls den ideala tanken med momsen enligt EU-rätten, vilken uttrycks genom mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

Anta att G. av någon anledning inte skulle ha avdragsrätt för ingående moms på sitt förvärv av varan från P. Då uppstår en latent momskostnad om 20 kr i förädlingskedjan, och följande effekt uppstår:

- För att G. inte ska belasta sitt resultat ökar G. beskattningsunderlaget vid sin försäljning av varan till D. Därmed debiterar G. en utgående moms om 40 kr i stället för 35 kr i sin faktura till D.
- D. gör avdrag för en ingående moms om 40 kr, men kostnaden har ökat med 20 kr även för D. jämfört med när G. hade avdragsrätt för sitt förvärv från P. Sålunda debiterar D. en utgående moms om 55 kr i sin faktura till konsumenten, K.
- Sålunda uppstår en kumulativ effekt för K. som betalar en skatt på skatten om 5 kr, genom att G. i ledet före D. i förädlingskedjan belastades med en momskostnad om 20 kr på grund av att G. inte hade avdragsrätt för ingående momsen om 20 kr i fakturan från P. Konsumenten, K., betalar därmed ett 5 kr högre pris för varan jämfört med om principen om en generell avdragsrätt upprätthålls i förädlingskedjan avseende varan.

## 2.2 Principerna om fri rörlighet och etablering är avgörande för EU:s inre marknad

En neutral moms är nödvändig för att förverkliga målet att skapa en fungerande inre marknad inom EU. På den inre marknaden ska varor och tjänster som produceras i ett EU-land eller en vara som importerats dit från ett tredje land, det vill säga från ett land utanför EU, röra sig fritt mellan medlemsstaterna. Enligt artikel 28.1 FEUF är EU en tullunion på så sätt en tullunion, och även en vara som har förts in i ett EU-land och förtullats har övergått i fri omsättning och kan levereras till andra medlemsländer utan att förtullas igen, varför inte heller tullmoms tas ut igen därvidlag. EU:s inre marknad baseras på de så kallade fyra friheterna för rörligheten mellan EU-länderna av varor, tjänster, personer och kapital och på etableringsfriheten för EG:s medborgare i medlemsstaterna.<sup>13</sup>

Om en person gör en skattepliktig omsättning av en vara eller en tjänst inom exempelvis EU-landet Sverige, uppkommer frågan om denne är en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Direktivbestämmelsen är huvudregeln för vem som anses ha karaktären av beskattningsbar person, och innebär att så är fallet beträffande ”den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”. Det innebär i praktiken att den som allmänt sett är en företagare är skattskyldig för omsättningen i fråga i Sverige, och sålunda skyldig att redovisa och betala utgående moms till svenska staten på omsättningen (om inte regler om förvärvsbeskattning av kunden aktualiseras).<sup>14</sup> Det gäller oavsett var i världen denne har etablerat den verksamhet som ger honom karaktären av beskattningsbar person.<sup>15</sup> Mervärdesbeskattning kan ske av i princip alla skattepliktiga transaktioner avseende varor och tjänster som sker inom det

<sup>13</sup> De fyra friheterna finns i följande artiklar i FEUF: artikel 28 om varor; artikel 56 om tjänster; artikel 45 om personer och i artikel 63 om kapital. Principen om fri etablering för EU:s medborgare i medlemsstaterna finns i artikel 49 FEUF. Vad som avses med bolag enligt civil- eller handelslagstiftningen ska likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna, vilket följer av artikel 54 FEUF. Jfr även Forssén 2011, s. 45.

<sup>14</sup> Jfr 1 kap. 2 § första stycket 1 med hänvisning till 1 § första stycket 1 ML samt 1 kap. 8 § ML med hänvisning till 1 §. Jfr även Forssén 2011, s. 96.

<sup>15</sup> Jfr Ben J.M. Terra – Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directive Introduction to the European VAT 2010, Volume 1, IBFD 2010, s. 331 (Terra och Kajus 2010). Där anges att en sidenhandlare i Djakarta (Indonesien) är en *taxable person* (beskattningsbar person) likaväl som ett varuhus i Amsterdam. De noterar dock att sidenhandlaren måste omsätta sina varor inom nederländskt territorium, för att *agera* så att denne omfattas av den nederländska mervärdesskatten (eng., *acts within the Dutch VAT*). Jfr även Forssén 2011 s. 96.

geografiska område som tillhör EU enligt artikel 52 FEU och artikel 355 FEUF.<sup>16</sup> EU-ländernas territorier utgör i princip EU:s skatteområde beträffande moms (mervärdesskatteområde), genom hänvisning i artiklarna 5.1 och 5.2 i mervärdesskattedirektivet till de båda nyss nämnda artiklarna i FEU och FEUF.<sup>17</sup>

Även om omsättningen inom till exempel EU-landet Sverige är endast tillfällig, enstaka blir sålunda också en utländsk företagare (beskattningsbar person) skattskyldig och ska redovisa och betala utgående moms till svenska staten.<sup>18</sup> EU:s moms system kan på så sätt sägas vara imperialistiskt i förhållande till tredjeländerna, men å andra sidan ska, i enlighet med huvudregeln om avdragsrättens räckvidd i artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet, även en företagare från tredje land ha rätt till avdrag för ingående moms på de varor och tjänster som denne i sådant fall förvärvar i Sverige för att skapa sina omsättningar av skattepliktiga varor och tjänster där eller för att skapa sina leveranser eller tillhandahållanden från Sverige till ett annat EU-land eller till ett tredje land. Dessutom får en företagare från ett tredje land återbetalning av ingående moms som denne betalar vid en vistelse i ett EU-land utan att själv omsätta varor eller tjänster där, enligt EU:s trettonde direktiv 86/560/EEG om återbetalning av moms till företagare etablerade utanför EU.<sup>19</sup> En företagare från exempelvis Japan eller USA kanske besöker en industrimässa i Sverige och bor på hotell, representerar på restaurang och åker taxi under vistelsen, men gör inga omsättningar i Sverige. Den utländske företagaren är inte skyldig att momsregistrera sig i Sverige under dessa premisser och kan inte göra avdrag för momsutgifterna i en momsdeklaration i Sverige, men ska på ansökan till Skatteverket restitueras dessa utgifter, så att kostnadssidan på dennes resultaträkning inte belastas med svensk moms som en kostnad.

### *2.3 Betydelsen av en generell avdragsrätt och av friheterna på EU:s inre marknad för metodfrågan*

Principen om en generell avdragsrätt för ingående moms omfattar alla företagare som bedriver handel på EU:s inre marknad eller som kommer från tredjeländer på besök och har momsutgifter där. Genom att konkurrensneutraliteten därmed upprätthålls på den inre marknaden för omsättningen av varor och tjänster bör principen om en generell avdragsrätt jämte framför allt principerna om fri rörlighet för varor och tjänster inom den inre marknaden vara avgörande för metodvalet vid studier av moms enligt EU-rätten. Därigenom kan forskningsresultaten av rättsvetenskapliga studier av frågor i ämnet mervärdesskatt förväntas bli användbara för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare.

---

<sup>16</sup> Jfr artiklarna 2.1 a och c respektive artiklarna 5.1 och 5.2 i mervärdesskattedirektivet. Jfr även Ståhl m.fl. 2011, s. 207 och Forssén 2011, s. 96.

<sup>17</sup> Märk dock att artiklarna 6 respektive 7 i mervärdesskattedirektivet innebär vissa avvikelser från principen att EU-ländernas territorier också utgör EU:s mervärdesskatteområde. Däri anges att till exempel Åland inte tillhör EU:s mervärdesskatteområde, trots att Åland – liksom Finland i övrigt – ingår i EU:s tullområde, respektive att till exempel Furstendömet Monaco inte ska behandlas utifrån mervärdesskattedirektivet som tredje land av medlemsstaterna beträffande transaktioner till och från det området, utan som om transaktionerna hade ursprung i eller var avsedda för Frankrike. Jfr även Forssén 2011 s. 96.

<sup>18</sup> Jfr även Forssén 2011 s. 97.

<sup>19</sup> Fullständig titel på trettonde direktivet: Rådets trettonde direktiv 86/560 av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium.

Sålunda går jag igenom frågorna om valet av en rättsdogmatisk metod, av en rättsdogmatisk metod kompletterad av en komparativ metod eller av enbart en komparativ metod för rättsvetenskapliga studier i ämnet mervärdesskatt utifrån följande båda synpunkter:

- betydelsen av en generell avdragsrätt för vad som är moms enligt EU-rätten, och
- betydelsen av principerna om fri rörlighet för varor och tjänster på EU:s inre marknad.

Dessförinnan går jag igenom några rättspolitiska mål för EU:s gemensamma moms-system, vilka bör beaktas vid en rättsvetenskaplig studie i ämnet mervärdesskatt och sålunda tillika bör beaktas vid valet av metod för analysen av de frågor som studien avser att belysa.

### **3 Betydelsen av rättspolitiska mål med det gemensamma moms-systemet för metoderna**

#### *3.1 Exempel på rättspolitiska mål*

I Forssén 2013 identifierade jag och uppställde, för analysen av frågan om företagsformen enkelt bolag (respektive partrederi) i 6 kap. 2 § ML [och 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL)] i förhållande till mervärdesskattedirektivet och framför allt huvudregeln däri om vem som är beskattningsbar person, artikel 9.1 första stycket, följande rättspolitiska mål för moms-systemet utifrån EU:s regelverk på området: ett sammanhållet moms-system, neutralitet, EU-konformitet, rättssäkerhet inklusive legalitet och effektiv uppbörd.<sup>20</sup>

#### *3.2 Ett sammanhållet moms-system*

Att ett sammanhållet moms-system, en enhetlig moms är ett rättspolitiskt mål med momsen enligt EU-rätten följer redan av mervärdesskattedirektivets fullständiga titel, det vill säga att det är ett direktiv *om ett gemensamt system för mervärdesskatt*.

#### *3.3 Neutralitet*

Att neutralitet är ett rättspolitiskt mål med momsen enligt EU-rätten följer av att principen om en neutral moms följer primärrättsligt av artikel 113 FEUF samt sekundärrättsligt av skälen 4, 5 och 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet.<sup>21</sup>

#### *3.4 EU-konformitet respektive rättssäkerhet inklusive legalitet*

Att EU-konformitet är ett rättspolitiskt mål följer redan av att det är bindande primärrättsligt i enlighet med artikel 288 tredje stycket FEUF för medlemsstaterna att implementera mervärdesskattedirektivet i sina nationella mervärdesskattelagstiftningar.

---

<sup>20</sup> Jfr Forssén 2013, kapitel 2.

<sup>21</sup> Jfr ovan angående skälen 4 och 5 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. I skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet anges att skattesatserna och undantagen från skatteplikt inte är helt harmoniserade, men att principen om en neutral moms ändå gäller så att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemslands territorium.

Vidare framgår av domskälen i EU-målet 6-64 (Costa)<sup>22</sup> att ”gemenskapsrättens företrädare” framför nationell rätt bekräftas genom artikel 189 i Romfördraget – numera artikel 288 FEUF. Principen om EU-rättens företrädare framför nationell rätt har konstant konstaterats efter ”Costa”-målet, och gäller både primär- och sekundärrättsligt,<sup>23</sup> varför den anses som grundläggande för EU-rättens genomslag i medlemsstaterna.<sup>24</sup> Utifrån denna princip har EU-domstolen utvecklat principerna om direkt effekt med direktivbestämmelserna och om att de nationella myndigheterna och domstolarna ska ge dessa en EU-konform (direktivkonform) tolkning.<sup>25</sup> Utifrån EU-målet 26/62 (van Gend en Loos)<sup>26</sup> och ”Costa”-målet från 1963 och 1964 har EU-domstolen utvecklat konceptet med att direktiven kan ha så kallad direkt effekt.<sup>27</sup> Om en direktivbestämmelse har direkt effekt, kan den enskilde åberopa den i enlighet med principen om EU-rättens företrädare framför nationell rätt. Villkoren för att en direktivbestämmelse ska anses ha direkt effekt är att den är klar, precis (entydig) och ovillkorlig samt att genomförandetiden ska ha löpt ut.<sup>28</sup>

Sålunda ska bestämmelserna i exempelvis ML och FML vara förenliga (konforma) med direktivbestämmelserna. I Forssén 2013 identifierar jag således utifrån artikel 288 tredje stycket FEUF och EU-domstolens rättspraxis även *EU-konformitet* som ett rättspolitiskt mål med det gemensamma momssystemet.<sup>29</sup> En EU-konform – direktivkonform – tolkning av exempelvis ML eller FML kan dock begränsas såtillvida att om en bokstavstolkning av bestämmelsen i det nationella regelverket innebär att den till sin ordalydelse inte stödjer en beskattningsåtgärd mot den enskilde kan en EU-konform tolkning inte genomdrivas mot denne.

---

<sup>22</sup> EU-målet 6-64 (Costa), ECLI:EU:C:1964:66.

<sup>23</sup> Jfr Prechal 2005 s. 94, där hon noterar detta angående ”the supremacy of Community law over national law”. Jfr även Forssén 2011 s. 55.

<sup>24</sup> Jfr Prechal 2005, s. 94, Ståhl 1996, s. 66, Joakim Nergelius, *The Constitutional Dilemma of the European Union*, Europa Law Publishing, Groningen 2009, s. 58 (Nergelius 2009) och Sonnerby 2010, s. 60. Jfr även Forssén 2013, s. 41.

<sup>25</sup> Jfr Sonnerby 2010, s. 61 och även Forssén 2011, s. 55.

<sup>26</sup> EU-målet 26/62 (van Gend en Loos), ECLI:EU:C:1963:1.

<sup>27</sup> Jfr Prechal 2005 s. 92, 93 och 218 samt även s. 16, där hon konkluderar detta utifrån EU-målen 26/62 (van Gend en Loos) och 6-64 (Costa). Jfr även Terra och Kajus 2010, s. 129 och också Forssén 2011, s. 56.

<sup>28</sup> Jfr Ståhl 1996 s. 68; Terra och Kajus 2010 s. 129; s. 151 i Terra, Ben J.M. och Kajus, Julie, *A Guide to the European VAT Directive*, Volume 1, Introduction to the European VAT 2012, IBFD 2012 (Terra och Kajus 2012); Bernitz 2010, s. 74; och Sonnerby 2010 s. 63. Jfr även prop. 1994/95:19 Del 1 s. 486, där det anges med hänvisning till EU-målet 26/62 (van Gend en Loos) att det krävs för direkt effekt att regeln är ”ovillkorlig, entydig och fullständig”; s. 197 i Christina Moëll, *Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering*, Juristförlaget i Lund, Lund 1996 (Moëll 1996), där hon med hänvisning till van Gend en Loos-målet anger att EU-domstolen har slagit ”fast att en rättsregel måste vara klar, otvetydig och ovillkorlig samt ägnad att vara riktad till enskilda för att den ska kunna ha direkt effekt så att enskilda kan stödja sig därpå och också få rättigheter därur”; samt Nergelius 2009 s. 11; s. 58 i Jürgen Habermas, *Om Europas författning – en essä*, Översättning (från tyska) Jim Jakobsson, Ersatz, Stockholm 2011 (Habermas 2011); och s. 94 i Eleonor Alhager (numera Kristoffersson), *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus förlag 2001 (Alhager 2001). Jfr också Forssén 2011 s. 55 och Forssén 2013 s. 43 och 44.

<sup>29</sup> Jfr Forssén 2013, avsnitten 2.1, 2.2 och 2.5.

En EU-konform tolkning anses sålunda inte innebära en skyldighet för medlemsstaterna att tolka den nationella lagen i strid med dess ordalydelse (*contra legem*).<sup>30</sup> Det är också EU-domstolens uppfattning, vilket följer av punkt 110 i EU- domen C-212/04 (Adeneler m.fl.).<sup>31</sup> Sålunda identifierar jag också som ett rättspolitiskt mål *rättssäkerhet inklusive legalitet*, varvid jag dessutom hänvisar i Forssén 2013 till legalitetsprincipen enligt artiklarna 4.1 och 5.2 FEU och till legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen.<sup>32</sup> Den nationella processuella rätten och den konstitutionella rätten med framför allt nämnda legalitetsprincip för beskattningsåtgärder kan sålunda begränsa den EU-konforma tolkningen av en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet.<sup>33</sup>

### 3.5 Effektiv uppbörd

Ett annat rättspolitiskt mål med momssystemet enligt EU-rätten är målet med en effektiv uppbörd av skatten i det gemensamma momssystemet. I Forssén 2013 anför jag att det fiskala syftet, det vill säga att skatter ska finansiera offentlig verksamhet, ibland anges som ett ultimärsyfte för både mervärdesskatten och inkomstskatten.<sup>34</sup> Jag nämner i det hänseendet också bland annat att statens intresse av en effektiv momsuppbörd innebär att den skattskyldige fungerar i princip som uppbördsman åt staten.<sup>35</sup>

Jag nämnde dessutom i Forssén 2013 att EU:s inställning rättspolitiskt sett i uppbördshänseende hade gått från att så många som möjligt som gör skattepliktiga transaktioner bör omfattas av momssystemet till att Europeiska kommissionen (EU-kommissionen) för framtiden förutskickade återhållsamhet i det hänseendet samt prioritering av registreringskontroll och frågor i övrigt om uppbörd av moms.<sup>36</sup> Jag nämnde också, att Skatteverket redan i samband med att skatteförfarandelagen infördes den 1 januari 2012 noterade att momssystemet är utsatt för bedrägerier av så allvarlig art att det från EU-nivå har påpekats vikten av att medlemsstaterna har en effektiv kontroll av dem som *släpps in* i systemet.<sup>37</sup> Att en effektiv momsuppbörd är central för momsen i EU-rättens mening följer också av att det i skäl 45 i ingressen till mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbara personers skyldigheter i möjligaste mån bör harmoniseras, för att säkerställa att

---

<sup>30</sup> Jfr s. 71 och 75 i Kristina Ståhl, Fusionsdirektivet Svensk beskattning i EG-rättslig belysning, Iustus Förlag AB 2005 (Ståhl 2005) och Sonnerby 2010 s. 66. Jfr även Forssén 2013 s. 38.

<sup>31</sup> EU-målet C-212/04 (Adeneler m.fl.), ECLI:EU:C:2006:443. Jfr även Sonnerby 2010 s. 66. Jfr också Forssén 2013 s. 38.

<sup>32</sup> Jfr Forssén 2013, avsnitten 2.1, 2.2 och 2.7.

<sup>33</sup> Jfr Forssén 2013 s. 38.

<sup>34</sup> Jfr Peter Melz, Mervärdeskatten Rättsliga grunder och problem, Juristförlaget 1990, s. 64 (Melz 1990) och även t.ex. SOU 1989:35, Reformerad mervärdeskatt m.m., Del 1 s. 140 och 142. Jfr även Forssén 2013, s. 76.

<sup>35</sup> Jfr prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdeskatt m.m.) s. 294 och även Graham Virgo, Restitution of Overpaid VAT, British Tax Review 1998, s. 582–591, där det på s. 591 anges att ”the taxpayer” kan ses som ”agent for the Commissioners” (Inland Revenue Commissioners). Jfr även Forssén 2013, s. 59 och 76.

<sup>36</sup> Jfr avsnitt 5.4.1, Översyn av uppbörden av mervärdesskatt, i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, COM(2011) 851 final, s. 6. Jfr även Forssén 2013, s. 76.

<sup>37</sup> Se prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1 s. 320. Jfr Forssén 2013, s. 76.

skatteuppbörden sker på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.<sup>38</sup> Att momsen ska vara harmoniserad inom EU har för övrigt inte bara betydelse för statsfinanserna i medlemsstaterna, utan även för EU som juridisk person. Beskattningsunderlaget för moms bildar också underlag för medlemsstaternas finansiering av EU:s institutioner.<sup>39</sup>

EU-domstolen berör också statens uppbördsintresse i samband med neutralitetsprincipen. Det följer av EU-målet C-216/97 (Gregg), som jag berör i Forssén 2011 och Forssén 2013. Jag drar slutsatsen att så är fallet, genom att jämföra punkt 20 i domen i målet på svenska språket, på rättegångsspråket, som är engelska och på EU:s originalspråk, som är franska. På svenska anges i första meningen i punkten, att principen om neutralitet utgör bland annat hinder för att olika ekonomiska aktörer som tillhandahåller varor och tjänster behandlas olika ”i mervärdesskattehänseende”. På engelska används ”as far as the levying of VAT is concerned”,<sup>40</sup> vilket är mer specifikt jämfört med citatet på svenska, det vill säga i den engelska språkversionen av domen åsyftas debiteringen av moms, medan den svenska översättningen anger ett generellt ”i mervärdesskattehänseende”. Klarhet angående vad EU-domstolen åsyftar fås först vid läsning av punkt 20 i domen på franska, där citatet lyder ”perception de la TVA”. Det ligger närmare den svenska språkversionen än den engelska, eftersom den specifika frågan om momspåslag inte upptas på franska, utan det mera generella om uppbörd av momsen, vilket på engelska skulle lyda ”collection of the VAT”. Sålunda anser jag att punkt 20 i EU-domen C-216/97 (Gregg) visar att effektiv uppbörd som ett rättspolitiskt mål med det gemensamma momssystemet också kan identifieras i EU-domstolens rättspraxis.<sup>41</sup>

Vid behandlingen i denna avdelning av metodfrågan i de svenska avhandlingarna på momsområdet finns ovannämnda exempel på rättspolitiska mål med som en bakgrund till mina synpunkter på vad som är en lämplig metod. Avslutningsvis tar jag upp betydelsen av det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd av moms särskilt för de formella reglerna på området.

## **4 Genomgång av frågan om lämpliga metodval för momsforskningen i Sverige**

### *4.1 Omständigheter till vilka frågan om metodval bör förhålla sig*

I avsnitten 2 och 3 har jag för genomgången av om avhandlingarna visar på för- och nackdelar med metodvalet för att forskningsresultatet ska kunna förväntas bli användbart för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare, vilket jag i avsnitt 1 anger som syftet med denna avdelning, uppställt vissa omständigheter för prövningen av om vald metod fungerar i nämnda hänseende för att analysera implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML. Jag går igenom avhandlingarna angående huruvida tillvägagångssättet i dem för studien på

---

<sup>38</sup> Jfr även Forssén 2013 s. 76.

<sup>39</sup> Se Rådets beslut 2000/597/EG, som nämns i skäl 8 i ingressen till mervärdesskattedirektivet [tidigare skäl 2 i ingressen till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG)] samt prop. 1994/95:19 Del 1 s. 139 och prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG) s. 93. Jfr även Alhager 2001, s. 42 och Sonnerby 2010, s. 56 samt Forssén 2013, s. 14 och 76.

<sup>40</sup> VAT, value-added tax, förkortning på engelska motsvarande moms, förkortningen av mervärdesskatt.

<sup>41</sup> Jfr Forssén 2011 s. 92 och 93 och Forssén 2013 s. 72.

momsområdet har genomförts med enbart en rättsdogmatisk metod, med en sådan metod kompletterad med en komparativ metod eller med enbart en komparativ metod. Frågan är, mot bakgrunden av vad jag anför i avsnitten 2 och 3, hur vald metod fungerar i förhållande till

- betydelsen av en generell avdragsrätt för vad som är moms enligt EU-rätten, och
- betydelsen av principerna om fri rörlighet för varor och tjänster på EU:s inre marknad.

Jag gör genomgången utifrån två huvudspår, där det ena spåret består i tillämpning av enbart en komparativ metod eller av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod som stöd, medan det andra spåret består i att enbart en rättsdogmatisk metod tillämpas för den rättsvetenskapliga studien i ämnet mervärdesskatterätt. Innan jag gör genomgången beskriver jag dels i det närmast följande avsnittet vad implementeringen av EU:s regelverk på momsområdet i ML gäller, det vill säga skattesubjektet och skatteobjektet, dels i det därefter följande avsnittet att jag i arbetet med Forssén 2011 och Forssén 2013 använde en rättsdogmatisk metod, och kompletterade i Forssén 2013 med en komparativ metod.

#### 4.2 Implementeringsfrågan avser skattesubjektet och skatteobjektet

De materiella bestämmelserna om skyldigheter och rättigheter i momshänseende överensstämmer strukturellt vid jämförelse av ML med mervärdesskattedirektivet. Jag brukar illustrera förhållandet mellan skyldigheterna och rättigheterna med följande schema.<sup>42</sup>

Ia Personer		
Beskattningsbara personer [ML och mervärdesskattedirektivet]		Andra: konsumenter/skattebearare
<b>Ib Omsättning av vara eller tjänst (ML)/ Leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst (mervärdesskattedirektivet)</b>		
Skattepliktig	Från skatteplikt kvalificerat undantagen	Från skatteplikt okvalificerat undantagen
<b>II Avdragsrätt</b> för ingående moms	<b>II Återbetalningsrätt</b> för ingående moms	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).
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

Huvudregeln i ML för vem som är skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) finns, som nämnts, i 1 kap. 2 § första stycket 1, med hänvisning till 1 § första stycket 1, varav följer att *den som* är beskattningsbar person och i den egenskapen gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet är skattskyldig. Sålunda överensstämmer rekvisiten för vem som är skyldig att betala mervärdesskatt enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första stycket 1 ML respektive enligt huvudreglerna i artiklarna 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet med varandra. Den enda skillnaden är att ML för den skyldigheten använder begreppet

<sup>42</sup> Jfr Björn Forssén, Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare (eget förlag 2019), avsnitt 11 100 000 (Forssén 2019a). Forssén 2019a finns tillgänglig i fulltext med open access på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 1.1.1 och Forssén 2013, avsnitt 3.2.



*skattskyldig*, medan mervärdesskattedirektivet använder begreppet *betalningsskyldig* för en person som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten.<sup>43</sup>

Schemat ovan återspeglar sålunda att *den som* är beskattningsbar person är skattskyldig eller betalningsskyldig enligt ML respektive enligt mervärdesskattedirektivet

- om denne i egenskap av beskattningsbar person,<sup>44</sup>
- inom landet, mot ersättning gör en skattepliktig omsättning av en vara eller av en tjänst respektive leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst.<sup>45</sup>

Det som lagstiftaren i Sverige, Skatteverket, domstolarna och andra rättstillämpare behöver forskarnas stöd med är hanteringen av situationer där en regelkonkurrens föreligger mellan en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet och en bestämmelse i ML. Enligt schemat ovan avser sådana situationer bestämningen av skattesubjektet (beskattningsbar person) respektive skatteobjektet, det vill säga leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst i förhållande till skattepliktig omsättning av en vara eller av en tjänst.

De svenska doktorsavhandlingarna och en licentiatavhandling i ämnet mervärdesskatt är hittills följande:<sup>46</sup>

- Björn Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar. Juristförlaget JF AB 1994. (Westberg 1994).
- Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, Andra upplagan. Norstedts Juridik AB 2001. (Öberg 2001).<sup>47</sup>
- Eleonor Alhager (numera Kristoffersson), Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag 2001. (Alhager 2001).
- Oskar Henkow, Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities. Kluwer Law International 2008. (Henkow 2008).<sup>48</sup>
- Pernilla Rendahl, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD 2009. (Rendahl 2009).<sup>49</sup>

---

<sup>43</sup> Jfr artiklarna 194, 197.2, 199, 199.1 a, 199.1 b, 201, 204.1 och 205 i mervärdesskattedirektivet.

<sup>44</sup> Jfr 4 kap. 1 § första stycket första meningen ML respektive artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

<sup>45</sup> Jfr 2 kap. 1 § första stycket 1 och tredje stycket 1 ML respektive artiklarna 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet.

<sup>46</sup> Se dock Avdelning II, avsnitt 2.1 angående ytterligare en avhandling.

<sup>47</sup> Avhandlingen är från 2000. I denna bok hänvisar jag till den utgivna boken: Öberg 2001.

<sup>48</sup> Avhandlingen är från 2007. I denna bok hänvisar jag till den utgivna boken: Henkow 2008.

<sup>49</sup> Avhandlingen är från 2008. I denna bok hänvisar jag till den utgivna boken: Rendahl 2009.

- Mikaela Sonnerby, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik AB 2010. (Sonnerby 2010).
- Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011 (licentiatavhandling). (Forssén 2011).
- Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013. (Forssén 2013).
- Marta Papis-Almansa, Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems, Lund University 2016. (Papis-Almansa 2016).
- Mikael Ek, Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten. Iustus Förlag AB 2019. (Ek 2019).
- Giacomo Lindgren Zucchini, Composite Supplies in the Common System of VAT. Örebro Studies in Law 14/2020. (Lindgren Zucchini 2020).<sup>50</sup>

I denna avdelning behandlar jag, som nämnts, utifrån de båda huvudspåren beträffande vald metod i respektive avhandling, hur forskningsresultatet med avseende på implementeringsfrågan kan förväntas bli användbart för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare. Jag inleder, som nämnts, den fortsatta genomgången med att kommentera mina egna avhandlingar, vilka i första hand är inriktade på skattesubjektet. Vid genomgången markerar jag i noter i respektive avsnitt om något som jag skriver syftar på skattesubjektet (Ia) eller skatteobjektet (Ib). I förekommande fall markerar jag på samma sätt även om avdragsrätten inte behandlas i en avhandling (II), vilket i sig gör att sannolikheten minskar för att forskningsresultatet ska kunna förväntas bli användbart beträffande frågan om en EU-konform implementering av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML.

I sistnämnda hänseende erinrar jag, i enlighet med vad som anförs ovan i det hänseendet, om att principen om en generell avdragsrätt är en avgörande omständighet för att bestämma vad som är moms enligt EU-rätten, och att avdragsrätten därmed har en avgörande betydelse för huruvida ett momssystem i ett tredje land är ett lämpligt jämförelseunderlag vid tillämpning av en komparativ metod för analysen av frågor om mervärdesskatterätten i de avhandlingar som jag tar upp vid genomgången av huruvida metodvalet kan förväntas ge ett användbart forskningsresultat för implementeringsfrågan. Med schemat ovan illustrerar jag att en ekonomisk verksamhet vari en beskattningsbar person producerar skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster medför en avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, medan en återbetalningsrätt för ingående moms föreligger om från skatteplikt kvalificerat undantagna varor eller tjänster produceras i verksamheten. I den fortsatta framställningen avser jag med avdragsrätt båda dessa situationer (II). Det är enbart om den beskattningsbara personen producerar från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster som denne saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller

---

<sup>50</sup> Lindgren Zucchini 2020 finns tillgänglig i fulltext med open access i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)).

import i verksamheten eller om ett visst förvärv av en vara eller tjänst omfattas av avdragsförbud för ingående moms.

Jag fortsätter, som nämnts, genomgången av lämpligt metodval för implementeringsfrågan med mina egna avhandlingar, innan jag, som också nämnts, delar in genomgången i två huvudspår: tillämpning av enbart en komparativ metod eller av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod som stöd respektive tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod. Dessförinnan behandlar jag, efter att ha redogjort för metoden vid arbetet med Forssén 2011 och Forssén 2013, särskilt de båda första avhandlingarna i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige: Westberg 1994 och Öberg 2001.

#### *4.3 Forssén 2011 och Forssén 2013 – rättsdogmatik kompletterad med en komparativ metod*

I Forssén 2011 och Forssén 2013 behandlade jag i första hand frågan om bestämningen av skattesubjektet i ML,<sup>51</sup> och huruvida den var förenlig (konform) med huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. I arbetet med de båda avhandlingarna tillämpade jag en rättsdogmatisk metod. I Forssén 2013 kompletterade jag med en komparativ metod till stöd för den tolkning och systematisering av gällande rätt som den rättsdogmatiska metoden innebar. I en artikel av Katia Cejie anges att jag i Forssén 2013 använder utländsk rätt, men utan att hävda att jag använder en komparativ metod.<sup>52</sup> Det är fel: jag uttrycker att jag kompletterar den rättsdogmatiska metoden med en viss komparativ analys av FML och finskt material.<sup>53</sup> Vad som inte nämns i Cejie 2020 är att Forssén 2013 var det andra och slutliga steget i mitt nämnda tidigare forskningsarbete inom mervärdesskatterätten, vilket började i ett första steg med Forssén 2011, där jag resonerar om relevansen i det steget av att komplettera med en komparativ metod. Forssén 2011 nämns inte i Cejie 2020. Där nämns endast Forssén 2013. Forssén 2011 utgjorde således första steget i nämnda forskningsprojekt på momsområdet. Där gjorde jag en internationell utblick för att bedöma vilka tredjeländer som skulle kunna vara intressanta för att, utöver jämförelser av ML med mervärdesskattelagstiftningar i andra EU-länder, ingå i en komparativ analys till stöd för den rättsdogmatiska analysen av ML i förhållande till EU:s regelverk.<sup>54</sup>

I Forssén 2011 innebar forskningsresultatet beträffande huvudfrågan att jag föreslog att begreppet yrkesmässig verksamhet avseende bestämningen av skattesubjektet i huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML skulle anpassas till begreppet beskattningsbar person enligt huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Det skedde också genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013, så att bestämningen av skattesubjektet enligt ML inte längre kopplar till den icke harmoniserade inkomstskatterätten.<sup>55</sup>

---

<sup>51</sup> Jfr Ia i schemat i avsnitt 4.2.

<sup>52</sup> Jfr Katia Cejie, Comparative Method(s) and Tax Law Research. Svensk Skattetidning 3/2020 s. 145–159, 155. (Cejie 2020).

<sup>53</sup> Jfr Forssén 2013 s. 35.

<sup>54</sup> Jfr Forssén 2011 s. 71, 72, 279–297 (*Bilaga 2 – Internationell utblick*) och om min utlandsenkät för huvudfrågan, 349.

<sup>55</sup> Jfr artikel 115 FEUF, varav följer att exempelvis inkomstskatt inte omfattas av ett harmoniseringskrav, utan medlemsländernas nationella lagstiftningar på det området ska tillnärmas varandra genom direktiv från EU.

I det andra steget i mitt forskningsarbete, vilket således bestod i Forssén 2013, gällde huvudfrågan företagsformen enkelt bolag (respektive partrederi). Där föreslår jag att Sverige bör ta upp på EU-nivå att principen om en neutral moms kräver att det klarläggs om även sådana rättsliga figurer, det vill säga icke-rättssubjekt, omfattas av bestämmningen av vem som är beskattningsbar person enligt huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

I Forssén 2013 gjorde jag till stöd för den rättsdogmatiska metoden en komparativ utredning genom en jämförelse av ML med FML, där sammanslutningar och partrederier, vilka inte heller utgör rättssubjekt, behandlas som skattesubjekt, till skillnad från i ML och skatteförfarandelagen, där enkla bolag (och partrederier) inte behandlas som skattesubjekt. Enligt 6 kap. 2 § andra meningen ML (och 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen) är det i stället frivilligt att ansöka hos Skatteverket om att en delägare utses till representant för att redovisa och betala momsen i enkla bolagets (eller partrederiets) verksamhet. Annars åvilar skattskyldigheten varje delägare i bolaget (eller rederiet) enligt 6 kap. 2 § första meningen ML.

Eftersom icke-rättssubjekt behandlas olika i Sverige och Finland beträffande bestämmningen av vem som är ett skattesubjekt momsmässigt sett föreslog jag i Forssén 2013 att Sverige borde ta upp frågan på EU-nivå i samråd med Finland,<sup>56</sup> och jag har upprepat problematiken och mitt förslag i en artikel i JFT under 2019 och i en kommentar till ett lagförslag i JFT 2020.<sup>57</sup>

#### 4.4 Westberg 1994 respektive Öberg 2001 – komparativ respektive rättsdogmatisk metod

Westberg 1994 är den första svenska avhandlingen i mervärdesskatterätt. Där belystes rättsläget på momsområdet i samtliga nordiska länder, varvid även EG-rättsliga regler beaktades. Metoden som användes för studien var den komparativa, och det betonades att med den metoden blir det väsentliga för studien reglernas funktion och reglernas inplacering i deras rättsliga sammanhang.<sup>58</sup> Detta är betydelsefullt inte minst för forskarens förslag *de lege ferenda*,<sup>59</sup> det vill säga beträffande förslag från forskaren till lagstiftaren om att ändra en viss regel eller regler i ML,<sup>60</sup> såsom jag gjorde i Forssén 2011 och Forssén 2013.

Westberg 1994 är dock från april 1994, det vill säga från kort innan gällande ML trädde i kraft den 1 juli 1994, vars föregångare var lagen (1968:430) om mervärdeskatt (här förkortad GML), och sålunda från tiden före Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995, och sålunda behandlas inte i Westberg 1994 de frågor om regelkonkurrens i förhållande till EU-rätten som jag tog upp i Forssén 2011 och Forssén 2013 beträffande EU-konformiteten med

---

<sup>56</sup> Jfr Forssén 2013 s. 225 och 226.

<sup>57</sup> Se Björn Forssén, Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, JFT 1/2019, s. 61–70, 69 och 70 (Forssén 2019b) respektive Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31, JFT 3/2020, s. 388–399, 392 och 393 (Forssén 2020b). Båda skrifterna är tillgängliga i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>58</sup> Jfr Westberg 1994 s. 75 och 76.

<sup>59</sup> Jfr Westberg 1994 s. 75.

<sup>60</sup> De lege ferenda ”Om den lag som bör göras”. Ett uttalande *de lege ferenda* uttrycker en önskan om hur framtida rättsregler bör vara i ett visst hänseende. Se Stefan Melin, Juridikens begrepp, 4:e upplagan, Iustus förlag 2010, s. 94 (Melin 2010) och Bergström m.fl. 1997, s. 35. Jfr även Forssén 2013 s. 31.

bestämningen av skattesubjektet enligt ML. Nu gällande ML nämndes i Westberg 1994 angående att GML skulle ersättas av ML, vilket också skedde den 1 juli 1994. I Westberg 1994 anfördes också att mervärdesskatten dåför tiden hade behandlats utomordentligt sparsamt i den rättsvetenskapliga litteraturen, varvid nämndes att Melz 1990 – även om det inte var en avhandling – var det första rättsvetenskapliga verket beträffande den svenska mervärdesskatterätten.<sup>61</sup> Att Melz 1990 och Westberg 1994 är rättsvetenskapliga verk som bör ingå i materialet till en rättsvetenskaplig studie i ämnet mervärdesskatt, trots att de är från tiden före Sveriges EU-inträde 1995, följer enligt min uppfattning av att redan GML, som var den första svenska mervärdesskattelagstiftningen (införd den 1 januari 1969), infördes under influens från EG-rätten på området.<sup>62</sup>

Björn Westberg gick sedan också vidare 1997 med *Mervärdesskatt – en kommentar*, där ett EG-rättsligt perspektiv förenades med ett svenskt beträffande mervärdesskatterätten.<sup>63</sup> Ett annat för forskningen inom mervärdesskatterätten i Sverige viktigt verk från Björn Westberg är *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar* från 2009 med bland annat en omfattande genomgång av EU-domstolens rättspraxis på momsområdet.<sup>64</sup>

Jag hade nytta av att studera Westberg 1994, Westberg 1997 och Westberg 2009, när jag arbetade med frågorna om skattesubjektet på momsområdet i Forssén 2011 och Forssén 2013. Jag tillämpade, som nämnts, en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod i Forssén 2013 och i Forssén 2011, det vill säga i första steget av mina forskningsprojekt på momsområdet, gjorde jag, som också nämnts, en internationell utblick för att bedöma vilka tredjeländer som skulle kunna vara intressanta för att, utöver jämförelser av ML med mervärdesskattelagstiftningar i andra EU-länder, ingå i en komparativ analys till stöd för den rättsdogmatiska analysen av ML i förhållande till EU:s regelverk.<sup>65</sup>

Det finns en svensk avhandling förutom mina egna som berör skattesubjektsfrågan,<sup>66</sup> och det är Mervärdesbeskattning vid obestånd av Jesper Öberg, där en principiellt intressant fråga angavs gälla hur en avgränsning ska ske mellan en konkursgäldenärs och ett konkursbos skattskyldighet för olika omsättningar.<sup>67</sup> Metoden för analysen i Öberg 2001 beskrivs som ”sedvanligt rättsdogmatisk”,<sup>68</sup> och jag nämner Öberg 2001 i Forssén 2011 och Forssén 2013, men Öberg 2001 har inte varit till någon betydande ledning för mina forskningsprojekt,

---

<sup>61</sup> Jfr Westberg 1994 s. 27.

<sup>62</sup> Jfr prop. 1968:100 (Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m.) s. 1, 25, 31 och 51. Jfr även Forssén 2011 s. 274 och Forssén 2013 s. 61.

<sup>63</sup> Jfr Björn Westberg, *Mervärdesskatt – en kommentar*. Nerenius & Santérus förlag 1997, s. 17 (Westberg 1997).

<sup>64</sup> Jfr Björn Westberg, *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*. Thomson Reuters 2009, s. 841–878 (Westberg 2009).

<sup>65</sup> Jfr Forssén 2011, s. 279–297, *Bilaga 2 – Internationell utblick*.

<sup>66</sup> Jfr Ia i schemat i avsnitt 4.2.

<sup>67</sup> Jfr Öberg 2001, s. 15.

<sup>68</sup> Jfr Öberg 2001, s. 17.

eftersom EU-rätten behandlas sparsamt i Öberg 2001 med motiveringen att ”EG:s regelverk endast ger ramarna och måste fyllas ut med nationella regler”.<sup>69</sup>

Westberg 1994 bör betraktas som en grund för att andra svenska forskningsinsatser på momsområdet ska kunna förväntas ge användbara forskningsresultat på temat EU-konformitet för lagstiftaren beträffande frågan om implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML eller beträffande bruket av uttryck i ML som inte används eller definieras i mervärdesskattedirektivet. Öberg 2001 är dock av mindre betydelse i dessa hänseenden, eftersom analysen däri är begränsad beträffande EU-rätten.

#### *4.5 Huvudspår 1 – tillämpning av en komparativ metod eller en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod*

##### *4.5.1 Rendahl 2009 – tillämpning av enbart en komparativ metod*

I Rendahl 2009 behandlas företags gränsoverskridande digitala tillhandahållanden till konsumenter med tillämpning av en komparativ metod.<sup>70</sup> Motivet är att det ska ge ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet. EU:s regelverk jämförs med så kallad Goods and Services Tax (GST) i Australien och Kanada.<sup>71</sup>

Eftersom Rendahl 2009 sålunda inte är inriktad på vad som gäller internt beträffande implementeringsfrågan, är det enligt min mening något som minskar sannolikheten att forskningsresultatet ska kunna användas av lagstiftaren för att bedöma behovet av anpassning av reglerna i ML i förhållande till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Enligt min mening är det dock inte fel i sig att jämföra EU:s regelverk på momsområdet med motsvarande system i tredjeländer. Sådana jämförelser bör dock ske på så sätt att de inte utgör det enda jämförelseunderlaget. I stället borde komparationen ha skett med avseende på den nationella mervärdesskattelagstiftningen i ett eller flera EU-länder, såsom Sverige, respektive med avseende på sådan lagstiftning i ett eller flera tredjeländer. Att tillämpa en komparativ metod utan att något EU-land ingår i undersökningen tenderar således att göra forskningsresultatet mindre användbart för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare. Lagstiftningsarbetet och rättstillämpningen får således utvisa om min uppfattning är riktig.

Det som jag i förevarande sammanhang vill framhålla som något mycket viktigt från Rendahl 2009 är att däri anförs att det föreligger risker med jämförelser med tredjeländer på grund av fundamentala skillnader konstitutionellt sett, varvid det framhålls att det är bara inom EU som fri rörlighet finns.<sup>72</sup> Emellertid anförde jag i Forssén 2011 att om en komparativ metod

---

<sup>69</sup> Jfr Öberg 2001, s. 19. Där hänvisas för det ställningstagandet till Westberg 1997 s. 26. Emellertid borde inte vad som anförs i Westberg 1997 (s. 26) ha tagits till stöd för att begränsa inslaget av EG-rätt i Öberg 2001. Redan Westberg 1994, som också nämns i Öberg 2001, borde ha inspirerat till mera EU-rätt i Öberg 2001 och bland svenska avhandlingar fanns redan dåför tiden Ståhl 1996 med rikligt av EU-rättsliga aspekter. Även om avhandlingen Ståhl 1996 avser inkomstskatt, hade jag för mina forskningsprojekt stor nytta av bland annat det verket för studierna av mervärdesskattefrågorna om skattesubjektet. Ståhl 1996 nämns dock inte i Öberg 2001.

<sup>70</sup> Jfr Ib i schemat i avsnitt 4.2.

<sup>71</sup> Jfr Rendahl 2009, s. 13.

<sup>72</sup> Jfr Rendahl 2009 s. 50 och 51, där det anges att ”free movement provisions only exist in EC VAT”. Jfr även Forssén 2011, s. 282 där jag bland annat återger detta.

används och inbegriper ett eller flera tredjeländer som jämförelseunderlag bör det noga utredas om tredjelandet i fråga har mervärdesskatt enligt vad som förstås med moms enligt EU-rätten. Jag varnar särskilt för att uppgifter från OECD om vilka länder utanför EU som har moms bör viktas i detta hänseende,<sup>73</sup> så att det inte bara hålls för gott att uppgifter om att ett tredje land anges ha regelverk om VAT (value-added tax) eller GST innebär att det rör sig om en moms enligt vad som förstås med moms enligt EU-rätten. I Forssén 2011 varnade jag för att OECD:s uppgift om att nästan 150 av världens cirka 200 länder, det vill säga tre fjärdedelar av världens länder, har moms gav ett icke viktat jämförelseunderlag beträffande jämförbarheten med vad som förstås med mervärdesskatt enligt EU-rätten, där en generell avdragsrätt är en av principerna i mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet avgör i det hänseendet.<sup>74</sup> Om ett tredje land saknar en generell avdragsrätt i det system som beskrivs som ett momssystem (II), är det inte fråga om moms i EU-rättens mening, utan om en bruttoomsättningsskatt. Ett sådant tredje land utgör sålunda typiskt sett inte ett lämpligt jämförelseunderlag i avhandlingar i ämnet mervärdesskatt, om de ska avse EU:s regelverk på området med eller utan avseende på implementeringsfrågan.

#### 4.5.2 Alhager 2001, Sonnerby 2010 och Papis-Almansa 2016 – tillämpning av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod

I Sonnerby 2010 anges att metoden för analysen av frågan om en neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet sker med tillämpning av en rättsdogmatisk metod baserad på EU-rätt.<sup>75</sup> Där nämns också att en EU-rättslig metod används.<sup>76</sup> Något sådant finns inte. EU har ingen särskild metod för att genomföra rättsvetenskapliga studier i mervärdesskatt, och det får anses vara ett fall av terminologimissbruk, eftersom det som avses är vilka tolkningsmetoder som EU-domstolen använder i mål på mervärdesskattens område.<sup>77</sup>

Det som jag i förevarande sammanhang vill framhålla som något mycket viktigt från Sonnerby 2010 är att däri anges att också en komparativ metod används för att få ytterligare perspektiv på ML och implementering av mervärdesskattedirektivet däri. Det anförs att ”en komparativ metod bidrar till att förstå det egna rättssystemet bättre och se nya möjligheter”.<sup>78</sup>

Genom att komplettera den rättsdogmatiska metoden med en komparativ metod ökar enligt min uppfattning typiskt sett sannolikheten för att tolkningen och systematiseringen av gällande rätt i form av ML ger ett forskningsresultat med avseende på implementeringsfrågan som kan förväntas bli användbart för den svenska lagstiftaren, för domstolar och skattemyndigheter och för andra rättstillämpare.

Jag nämner i detta avsnitt i första hand Sonnerby 2010, eftersom fokus i den avhandlingen är på principen om en neutral moms, vilken, som nämnts, är grundläggande utifrån såväl primär-

---

<sup>73</sup> OECD: Organization for Economic Co-operation and Development.

<sup>74</sup> Jfr Forssén 2011, s. 279–287.

<sup>75</sup> Jfr Sonnerby 2010, s. 23. Jämför Ib i schemat i avsnitt 4.2.

<sup>76</sup> Jfr Sonnerby 2010, s. 24.

<sup>77</sup> Jfr Sonnerby 2010, s. 25.

<sup>78</sup> Jfr Sonnerby 2010, s. 30.

som sekundärrätten som rättspolitiskt mål för det gemensamma moms-systemet inom EU tillsammans med det rättspolitiska målet om ett sammanhållet system, vilket, som också nämnts, följer av den fullständiga titeln på mervärdesskattedirektivet: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Emellertid får jag, utöver mina avhandlingar, också nämna att Alhager 2001 respektive Papis-Almansa 2016, vilka avser skatteobjektet beträffande omstruktureringar respektive försäkringstjänster,<sup>79</sup> också är exempel på tillämpning av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod vid rättsvetenskapliga studier inom mervärdesskatterätten.<sup>80</sup>

Beträffande valet av länder att jämföra med får jag nämna följande skillnader mellan Alhager 2001 och Papis-Almansa 2016 angående den förväntade användbarheten av forskningsresultatet.

I Alhager 2001 sker en jämförelse mellan svensk rätt och tysk rätt beträffande implementeringsfrågan.<sup>81</sup> Ett sådant internt perspektiv på den frågan ökar enligt min mening sannolikheten för att forskningsresultatet ska bli användbart för den svenska lagstiftaren, för domstolar och skattemyndigheter och för andra rättstillämpare beträffande implementeringsfrågan, eftersom avhandlingen är inriktad på att pröva just hur implementeringen av mervärdesskattedirektivets regler om omstruktureringar har skett i de nationella mervärdesskattelagstiftningarna i fråga.

I Papis-Almansa 2016 sker komparationen enbart av det EU-rättsliga moms-systemet i förhållande till GST-systemen i Nya Zeeland och Australien. I det närmast föregående avsnittet anför jag, beträffande Rendahl 2009, där ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet också tillämpas genom jämförelsen av EU:s moms-system med GST-systemen i Australien och Kanada, att ett sådant perspektiv i motsats till ett internt typiskt sett inte ger ett forskningsresultat som sannolikt är användbart för implementeringsfrågan. Det som enligt min mening gör att Papis-Almansa 2016 ändå bör hållas före Rendahl 2009 i det hänseendet är att Nya Zeeland är ett intressant jämförelseunderlag bland tredjeländerna i förhållande till EU:s moms-system, eftersom, vilket jag anför i Forssén 2011, det finns en enkel, principriktig moms utan differentiering av skattesatsen i Nya Zeeland.<sup>82</sup> I det hänseendet hänvisade jag till en artikel av Leif Mutén,<sup>83</sup> där han anger just detta om Nya Zeeland.

---

<sup>79</sup> Jfr Ib i schemat i avsnitt 4.2. Om Alhager 2001 får nämnas att undantag från skatteplikt för överlåtelse av verksamhet enligt 3 kap. 25 § ML, som återges däri på s. 356, ersattes den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, av 2 kap. 1 b § ML, som föreskriver undantag från omsättning för överlåtelse av verksamhet. Förändringen ska innebära en bättre överensstämmelse med artiklarna 19 och 29 i mervärdesskattedirektivet. Om Papis-Almansa 2016 får nämnas att undantag från skatteplikt för försäkringstjänster föreskrivs i artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet, som nämns däri bland annat på s. 19, 28 och 29. 3 kap. 10 § ML föreskriver detsamma, och motsvaras närmast av den direktivbestämmelsen, men nämns inte i avhandlingen, eftersom den har ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet.

<sup>80</sup> Jfr Alhager 2001, s. 25 och 26 respektive Papis-Almansa 2016, avsnitten 1.6.1 och 1.6.2 vilka har rubrikerna *Legal dogmatics* och *Comparative legal study*, det vill säga rättsdogmatik och komparativa rättsliga studier.

<sup>81</sup> Jfr Alhager 2001, s. 26 och 27.

<sup>82</sup> Se Forssén 2011, s. 282.

<sup>83</sup> Jfr Leif Mutén, Export av skattesystem. Skattepolitiska transformations processer i tredje världen, Skattenytt 2006 s. 487-497, 494. (Mutén 2006). Jfr även mina hänvisningar till Mutén 2006 i Forssén 2011 s. 271 och 282.



Dessutom får jag, till stöd för Nya Zeeland som ett lämpligt tredje land att ingå i ett jämförelseunderlag avseende EU:s moms-system, nämna att det anförs i Alhager 2001, att en komparativ metod bör komplettera den rättsdogmatiska bland annat av den anledningen att skattesatserna utgör det väsentliga området som återstår att harmonisera,<sup>84</sup> vilket, som nämnts, är vad som bland annat framgår av skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

#### 4.6 Huvudspår 2 – tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod

##### 4.6.1 Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 – tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod

I Henkow 2008 tillämpas en rättsdogmatisk metod för analysen av finansiella aktiviteter i förhållande till EU:s gemensamma moms-system,<sup>85</sup> där det får nämnas att okvalificerade undantag från skatteplikt förekommer enligt artiklarna 135.1 b-g) i mervärdesskattedirektivet.<sup>86</sup> I Henkow 2008 översattes rättsdogmatisk metod till ”a traditional method of jurisprudence”, och där anfördes, som ett notoriskt faktum,<sup>87</sup> att mervärdesskattesystem som antagits världen över liknar varandra, vilket gör att en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt.<sup>88</sup> Därför betecknar jag metoden i Henkow 2008 som en rent rättsdogmatisk metod. Jag avser med det uttrycket att undvika ordet fundamentalistisk för benämningen av typen av rättsdogmatisk metod.

I Lindgren Zucchini 2020 används för analysen av sammansatta transaktioner i momshänseende också enbart en rättsdogmatisk metod, vilken däri översätts till *legal dogmatics*.<sup>89</sup> Något sådant motiv som i Henkow 2008 lämnas inte till valet av den rättsdogmatiska metoden, men inte heller i Lindgren Zucchini 2020 används en komparativ metod till stöd för den rättsdogmatiska. Eftersom valet av den rättsdogmatiska metoden görs reservationslöst i Lindgren Zucchini 2020, får den också där betecknas som rent rättsdogmatisk.

I Lindgren Zucchini 2020 borde enligt min uppfattning ha beaktats att redan Rendahl 2009 får anses ha avfärdat motivet i Henkow 2008 till att välja en rent rättsdogmatisk metod. Det som anförs därvidlag i Henkow 2008 stämmer helt enkelt inte, det vill säga att mervärdesskattesystem som antagits världen över skulle vara så lika varandra att en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt. Jag erinrar om vad jag nämner ovan från Rendahl 2009, nämligen att det beträffande tredjeländer förekommer fundamentala skillnader konstitutionellt sett, nämligen såtillvida att det är bara inom EU som fri rörlighet finns. Den fria rörligheten avseende bland annat för varor och tjänster är, som jag nämner ovan, grundläggande för att en neutral moms ska fungera på EU:s inre marknad och

---

<sup>84</sup> Jfr Alhager 2001, s. 26.

<sup>85</sup> Jfr Henkow 2008, s. 13.

<sup>86</sup> Jfr Ib i schemat i avsnitt 4.2.

<sup>87</sup> Jfr Melin 2010, s. 278: ”Notoriska omständigheter *Omständigheter som är allmänt kända*. För sådana omständigheter behöver ingen bevisning företes i målet.”

<sup>88</sup> Jfr Henkow 2008, s. 13.

<sup>89</sup> Jfr Lindgren Zucchini 2020, avsnitt 2.2 med rubriken *Legal dogmatics*.

säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar, varför skillnaderna konstitutionellt sett, det vill säga med avseende på att konkurrenssnedvridning ska undvikas på den inre marknaden enligt artikel 113 FEUF, inte får negligeras metodologiskt enligt min mening. Rendahl 2009 borde ha utgjort ett starkt incitament för att komplettera den rättsdogmatiska metoden med en komparativ metod i Lindgren Zucchini 2020. Om en komparativ metod skulle ha kompletterat den rättsdogmatiska i Lindgren Zucchini 2020, borde, i enlighet med vad jag anför ovan från Alhager 2001, jämförelseunderlaget ha varit såväl internt som externt beträffande implementeringsfrågan avseende EU:s moms-system, varvid en komparation med ett tredje land borde ha avsett Nya Zeeland. Detta mot bakgrund av att det, som nämnts, anføres i Alhager 2001, att en komparativ metod bör komplettera den rättsdogmatiska bland annat av den anledningen att skattesatserna utgör det väsentliga området som återstår att harmonisera,<sup>90</sup> varvid, som också nämnts, bör beaktas att just det är vad som bland annat framgår av skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Dessa aspekter borde ha ansetts som centrala för metodvalet i en avhandling som Lindgren Zucchini 2020, där ämnet är sammansatta transaktioner i momshänseende, varvid prestationer av olika skattemässig karaktär eller skattesatser är exempel på situationer som bör problematiseras för analysen av det ämnet.<sup>91</sup>

Vidare anges i Lindgren Zucchini 2020 att fokus för analysen av sammansatta transaktioner i momshänseende sätts på utgående moms, varvid rätten till avdrag för ingående moms lämnas till framtida forskning i ämnet.<sup>92</sup> Detta trots att det samtidigt uttrycks en medvetenhet om sambandet mellan avdragsrätten för ingående moms på de förvärv som en beskattningsbar person gör och de beskattningsbara transaktioner som denne gör, och för vilka vederbörande ska redovisa och betala utgående moms, det vill säga för vilka vederbörande är skattskyldig.<sup>93</sup> Att beakta avdragsrätten i avhandlingen borde också ha ansetts som centralt oavsett metodvalet, eftersom principen om en generell avdragsrätt är, som framgår ovan, en av beståndsdelarna i mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2, och avdragsrätten således är central för att överhuvudtaget kunna föra fördjupade resonemang om mervärdesskatt enligt EU-rätten. Detta borde ha ansetts som särskilt betydelsefullt, då avhandlingen dessutom gäller ett uttryck, *composite supplies* (sammansatta transaktioner), som varken definieras i eller används i mervärdesskattedirektivet, och inte heller definieras i den så kallade genomförandeförordningen (EU) nr 282/2011, där tillämpningsföreskrifter för vissa av reglerna i direktivet fastställs,<sup>94</sup> eller i en primärrättslig regel.

Genom att inte komplettera den rättsdogmatiska metoden med en komparativ metod i Henkow 2008 respektive i Lindgren Zucchini 2020 minskar enligt min mening typiskt sett sannolikheten för att forskningsresultatet i de båda avhandlingarna ska kunna förväntas bli användbart för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och

---

<sup>90</sup> Jfr Alhager 2001, s. 26.

<sup>91</sup> För övrigt nämns inte skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet i Lindgren Zucchini 2020.

<sup>92</sup> Jfr II i schemat i avsnitt 4.2.

<sup>93</sup> Jfr Lindgren Zucchini 2020, avsnitt 8.5 med rubriken *Future Research Opportunities*, och även avsnitt 1.3 med rubriken *Delimitations*.

<sup>94</sup> Genomförandeförordningens fullständiga titel är: Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare. Även i dessa båda fall får således lagstiftningsarbetet och rättstillämpningen på momsområdet utvisa om min uppfattning är riktig. Jag får dock, mot bakgrund av avdragsrättens avgörande betydelse för bestämningen av vad som avses med moms enligt EU-rätten, framhålla som särskilt problematiskt på just nämnda tema om användbarhet, att Lindgren Zucchini 2020 för studien av sammansatta transaktioner i momshänseende inte beaktar avdragsrätten, varvid däri, som nämnts, anges att avdragsrätten i stället lämnas till framtida forskning i det ämnet.

#### 4.6.2 Ek 2019 – tillämpning av en rättsdogmatisk metod som inte är rent rättsdogmatisk

I Ek 2019, som gäller leveranser och unionsinterna förvärv inom mervärdesskatterätten,<sup>95</sup> används också en rättsdogmatisk metod.<sup>96</sup> Emellertid anförs den inte som den enda lämpliga metoden, såsom i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020, där, som nämnts, motivet för att tillämpa en rent rättsdogmatisk metod enligt framför allt Henkow 2008 bör ifrågasättas, eftersom det baseras på att det skulle vara ett notoriskt faktum att mervärdesskattesystem som antagits världen över liknar varandra, och att en rent teknisk jämförelse därför skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt, vilket, som nämnts, vederläggs redan av Rendahl 2009.

I Ek 2019 kan en medvetenhet om att den rättsdogmatiska metoden inte är den enda lämpliga för rättsvetenskapliga studier i mervärdesskatterätt utläsas, genom att den rättsdogmatiska metoden däri beskrivs som ”traditionell” endast ”i den bemärkelsen att en rättsdogmatisk metod eller utgångspunkt inte är ovanlig i mervärdesskatterättsliga avhandlingar”.<sup>97</sup> Jag noterar att därvidlag exemplifieras med följande av de svenska avhandlingarna i mervärdesskatterätt: Westberg, 1994, Alhager 2001, Henkow 2008 och Papis-Almansa 2016.<sup>98</sup> Jag får därför påpeka att metoden i Westberg 1994 var komparativ och att det i Alhager 2001 och Papis-Almansa 2016 tillämpades en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod, medan metoden var enbart rättsdogmatisk i Henkow 2008 – vilken jag betecknar som rent rättsdogmatisk. Ek 2019 skiljer sig dock, som nämnts, från Henkow 2008 och från senare tillkomna Lindgren Zucchini 2020, genom att det i Ek 2019 inte anförs att den rättsdogmatiska metoden skulle vara särskilt lämpad för studier i mervärdesskatterätt.

Dessutom skiljer sig Ek 2019 från framför allt Lindgren Zucchini 2020 även såtillvida att metodfrågorna kopplas inte bara till tolkningen av EU-rätten, utan också till användningen och urvalet av det juridiska material som är föremål för studien i mervärdesskatterätt.<sup>99</sup> I sistnämnda hänseende beaktas i Ek 2019 – om än i liten omfattning – även svenska källor som förarbeten till ML och Skatteverkets skrivelser och ställningstaganden som berör mervärdesskatten, till skillnad från i Lindgren Zucchini 2020, där varken svenskt eller utländskt offentligt tryck beaktas. I Henkow 2008 beaktas i och för sig även material bestående i svenskt och utländskt offentligt tryck, men också där i liten omfattning.<sup>100</sup> I Ek

---

<sup>95</sup> Jfr Ib i schemat i avsnitt 4.2.

<sup>96</sup> Jfr Ek 2019, s. 33.

<sup>97</sup> Jfr Ek 2019, s. 33.

<sup>98</sup> Jfr Ek 2019, s. 33.

<sup>99</sup> Jfr Ek 2019, s. 35.

<sup>100</sup> Jfr Ek 2019, s. 302 och 322, Lindgren Zucchini 2020, s. 259–278 och Henkow 2008, s. 380 och 381.

2019 beaktas även visst material från IFRS (International Financial Reporting Standards), som är ett regelverk avseende exempelvis årsredovisningar.<sup>101</sup> Det visar på en medvetenhet om betydelsen av den civilrättsliga redovisningsrätten och begrepp som god redovisningssed för att få uppbörderna av bland annat moms att fungera. Sådant material saknas i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020.<sup>102</sup>

Beträffande materialfrågan anser jag även att Ek 2019, Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 är alltför begränsade angående referenser till nationella domar från medlemsstaterna. Det är inte bara EU-domar, utan även nationella prejudicerande domar som är vägledande för nationella myndigheter och underinstanserna i domstolssystemet. Nationella prejudicerande domar i exempelvis EU-landet Sverige kan anses vara *acte clair*, det vill säga tolkningen av en fråga är i så fall så uppenbar att utrymme för tvivel saknas och den behöver inte göras *acte éclairé* genom att Högsta förvaltningsdomstolen begär förhandsavgörande från EU-domstolen i enlighet med artikel 267 tredje stycket FEUF.<sup>103</sup> En sådan dom i Högsta förvaltningsdomstolen är också vägledande för exempelvis Skatteverket samt för förvaltningsrätterna och kammarrätterna. I Ek 2019 hänvisas till fem domar från Sveriges Högsta förvaltningsdomstol.<sup>104</sup> I Henkow 2008 hänvisas till två domar från VAT Tribunal i dåvarande medlemsstaten Storbritannien och till två domar från Sveriges Högsta förvaltningsdomstol.<sup>105</sup> I Lindgren Zucchini 2020 hänvisas inte till någon dom från Sveriges Högsta förvaltningsdomstol, men till två domar från Storbritannien, där för övrigt den ena innebar begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen.<sup>106</sup> Medvetenheten om att även nationella prejudicerande domar från medlemsstaterna är betydelsefulla för tolkningen och tillämpningen av EU-rätten på momsområdet är svag enligt min mening i samtliga av de tre avhandlingarna, men Ek 2019 skiljer sig ändå från Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 dels genom att inte anföra att den rättsdogmatiska metoden är den enda lämpliga metoden för analysen av mervärdesskatterätten, dels genom att referera till ett bredare material för tolkning och systematisering av gällande rätt enligt EU-rätten på momsområdet.

Sålunda betecknar jag, till skillnad från avseende Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020, inte den rättsdogmatiska metod som används i Ek 2019 som rent rättsdogmatisk.

---

<sup>101</sup> Jfr Ek 2019 s. 321.

<sup>102</sup> Jfr Henkow 2008, s. 361–394 och Lindgren Zucchini 2020, s. 259–278.

<sup>103</sup> Jfr Eleonor Alhager – Lena Hiort af Ornäs, Rättsfallssamling i EG-moms. Upplaga 2:1, Norstedts Juridik 2009, s. 17 och 18 samt även Terra och Kajus 2010, s. 216, 218 och 223, A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw. Universiteit Tilburg, Nederländerna 2009, s. 20 (van Doesum 2009), Prechal 2005, s. 32 och 33 samt Dennis Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftspligten – en analyse af den afgiftspligtige transaktion, Juridisk Institut Handelshøjskolen, Århus, juli 2003, s. 16. Jfr även Forssén 2011 s. 65.

<sup>104</sup> Jfr Ek 2019, s. 321.

<sup>105</sup> Jfr Henkow 2008, s. 380. Notera att Storbritannien beslutade om utträde ur EU den 31 januari 2020.

<sup>106</sup> Jfr Lindgren Zucchini 2020, s. 278.

## 5 Konklusioner och avslutande synpunkter

### 5.1 Inledning

I avsnitt 5.2 konkluderar jag vad genomgången i kapitel 4 beträffande frågan om lämpliga metodval för momsforskningen i Sverige kan anses utvisa i det hänseendet. Jag ger mina slutsatser genom att rangordna metodval enligt de båda huvudspåren som jag har granskat utifrån svenska avhandlingar i mervärdesskatterätt, det vill säga jag rangordnar följande metodval:

- tillämpning av en komparativ metod eller en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod (huvudspår 1) respektive
- tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod (huvudspår 2).

Rangordningen sker med avseende på sannolikheten av att metodvalet, med de modifieringar av huvudspåren som genomgången utvisar förekommer, ska kunna förväntas ge ett forskningsresultat som är användbart för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU och för andra rättstillämpare, när det gäller att bedöma hur väl implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet har skett eller kan förväntas bli i de nationella mervärdesskattelagstiftningarna i EU-medlemsstaterna, exempelvis i ML eller i FML. Jag erinrar om att jag inte gör anspråk på att mina slutsatser är de ideala lösningarna på att få en fungerande kontakt mellan forskningen på området och framför allt lagstiftningsarbetet, utan det jag presenterar är min egen uppfattning om vad som är positiva eller negativa tendenser för det nämnda temat användbarhet. Därför anger jag ”Negativ tendens” respektive ”Positiv tendens” för ”implementeringsfrågan” avseende ”förväntat forskningsresultat” beträffande respektive metodval enligt huvudspåren.

I avsnitten 5.3.1 och 5.3.2 lämnar jag avslutande synpunkter dels på hur momsforskningen i Sverige beaktar frågan om uppbörden av moms, dels på hur forskningen i Sverige avseende andra indirekta skatter och avgifter, punktskatter och tull, förhåller sig till hittillsvarande momsforskning i Sverige.

### 5.2 Metodvalets betydelse för ett forskningsresultat som blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU

*Huvudspår 1*, alternativet tillämpning av en komparativ metod med enbart ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet: Negativ tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.

#### Kommentar:

Genomgången i avsnitt 4.5.1 visar att om en enbart en komparativ metod används bör inte jämförelseunderlaget vara enbart externt, det vill säga enbart avse tredjeländer vars VAT-system eller GST-system jämförs med EU:s momssystem. Dessutom bör överhuvudtaget användningen av tredjeländer som jämförelseunderlag ske med försiktighet, eftersom det i sådana fall finns konstitutionella skillnader i förhållande till EU och dess inre marknad med fri rörlighet för bland annat varor och tjänster och ett tredjeland kan uttrycka att de har VAT eller GST, men vid en närmare betraktelse visar det sig att det inte är fråga om moms enligt EU-rättens mening, exempelvis på grund av att tredjelandet i fråga inte tillämpar en i princip generell avdragsrätt, vilket är en av beståndsdelarna i mervärdesskatteprincipen enligt artikel

1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. I sistnämnda fall är en komparativ metod poänglös när det gäller implementeringsfrågan, eftersom den gäller genomförandet av moms enligt EU-rätten, det vill säga enligt mervärdesskattedirektivet, i medlemsstaternas nationella mervärdesskattelagstiftningar. Då går det inte att blanda in pären i ett jämförelseunderlag som ska bestå i äpplen, det vill säga blanda in tredjeländer som inte har en lagstiftning om VAT eller GST där VAT eller GST liknar moms enligt EU-rätten med tredjeländer som har en sådan lagstiftning om VAT eller GST. Ett sådant jämförelseunderlag är ointressant även om ämnet inte gäller implementeringsfrågan, utan enbart en komparation av det EU-rättsliga regelverket på momsområdet med VAT-system eller GST-system i tredjeländer, eftersom dessa i sådant fall inte avser moms enligt EU-rättens mening med vad som avses med mervärdesskatt. I Forssén 2011 ifrågasätter jag i det hänseendet att Rendahl 2009 inbegriper Kanada i jämförelseunderlaget, då Kanada, till skillnad från Australien, ligger långt ifrån EU-rätten som ett tredje land som saknar en enhetlig moms.<sup>107</sup>

*Huvudspår 1*, alternativet tillämpning av en komparativ metod med ett internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet: Positiv tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.

#### Kommentar:

Det är inte något fel i sig med att jämföra EU:s regelverk på momsområdet med motsvarande system i tredjeländer. Emellertid visar genomgången i avsnitt 4.5.1 att ett sådant externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet inte bör användas i forskningen i mervärdesskatterätten utan att det i den komparativa metoden också ingår åtminstone något EU-lands mervärdesskattelagstiftning. Ett sådant internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet är just vad implementeringsfrågan gäller, det vill säga genomförandet av moms enligt EU-rätten i medlemsstaternas nationella mervärdesskattelagstiftningar

*Huvudspår 1*, alternativet en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod: Positiv tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.

#### Kommentar:

Genomgången i avsnitt 4.5.2 visar att om en rättsdogmatisk metod, vilken innebär att tolka och systematisera gällande rätt på momsområdet, kompletteras med en komparativ metod bidrar det till en bättre förståelse av EU:s momssystem och de nationella mervärdesskattelagstiftningar i vilka mervärdesskattedirektivets bestämmelser ska implementeras, det vill säga perspektivet på implementeringsfrågan gynnas av en sådan metodologisk kombination, när det gäller användbarheten för den frågan angående förväntat forskningsresultat. Komparationen med andra mervärdesskattelagstiftningar än ML bör dock ske med andra medlemsstaters lagstiftningar på området, exempelvis med FML, och inte enbart med VAT-system eller GST-system i tredjeländer. Om ett eller flera tredjeländer överhuvudtaget ska ingå i jämförelseunderlaget, bör, som nämns ovan, ett sådant lands VAT-system eller GST-system viktas beträffande hur relevant det är i förhållande till principerna om fri rörlighet för bland annat varor och tjänster på EU:s inre marknad och i förhållande till vad som förstås med moms enligt EU-rätten.

---

<sup>107</sup> Jfr Forssén 2011, s. 281 och 282.

*Huvudspår 2*, tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod som är eller inte är rent rättsdogmatisk: Negativ tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.

### Kommentar:

Genomgången i avsnitten 4.6.1 och 4.6.2 visar att tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod beträffande EU:s moms-system ger ett alltför snävt perspektiv och förståelse för omfattningen av behovet av problematiseringen av den momsfråga som den rättsvetenskapliga studien ska avse.

Om vad jag beskriver som en rent rättsdogmatisk metod, med en analys som i stort sett endast baseras på en kasuistisk genomgång av EU-domar och referenser till olika författare, blir ett spår som fortsatt tillämpas och influerar momsforskningen, är risken uppenbar att det leder till en utveckling av forskningen som till slut innebär att mervärdesskatterätten inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne. I stället kommer med en sådan utveckling forskningen på momsområdet att mera likna forskning inom naturvetenskapen – som om mervärdesskattedirektivet innehåller något som liknar ett fysiskt föremål som ska upptäckas och benämnas ut. Då är det inte längre fråga om att rättsvetenskapliga studier bedrivs inom mervärdesskatterätten i Sverige.

Jag har tagit upp nyss nämnda risk med tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod, där metoden inte kompletteras med vare sig en komparativ metod eller empiriska undersökningar i form av enkäter som kan fånga upp vad som inte återfinns i litteraturen på skatteområdet etc., i en artikel om vad jag benämner matematikfällan i momsforskningen.<sup>108</sup> Jag får därför för sammanhanget också nämna följande angående hur den rättsdogmatiska metoden i sig bör utvecklas, oavsett om den kombineras med en komparativ metod eller med empiriska undersökningar.

Från Forssén 2013 har jag gått vidare med en bifråga däri, bland annat i JFT.<sup>109</sup> Problemställningen avser både skattesubjektet och skatteobjektet, och gällde – och gäller alltjämt – att en bristande neutralitet föreligger mellan företagsformen enkelt bolag och annan bolagsform, när författare och konstnärer skapar ett gemensamt verk och samarbetar i enkelt bolag, om varje enskild bolagsman inte uppfyller kriteriet självständigt verk civilrättsligt för sin insats som författare eller konstnär, utan ett självständigt verk anses uppkomma enligt 1, 4 eller 5 § upphovsrättslagen (1960:729) först i form av ett färdigt verk. Exempelvis är det fråga om en teaterpjäs, ett filmverk eller ett musikverk som framförs vid en konsert. Eftersom bestämmelsen om reducerad skattesats i ML endast hänvisar till dessa bestämmelser i upphovsrättslagen och inte till bestämmelsen i 6 § om gemensamma verk, måste artisterna bilda ett aktiebolag, så att alla rättigheter hamnar i ett sådant bolag, vilket till skillnad från ett enkelt bolag, är ett rättssubjekt. Annars gäller i den beskrivna situationen den generella

---

<sup>108</sup> Jfr Björn Forssén, Matematikfällan i forskningen – avseende mervärdesskatterätten. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 2/2020 s. 17–27 (Forssén 2020c). E-versionen finns i fulltext med open access på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>109</sup> Jfr Björn Forssén, Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön. JFT 5/2018, s. 307–328 (Forssén 2018a). Jfr även Björn Forssén, Kulturproduktion i enkla bolag och tillämpliga momssatser samt momssituationen för bolag som producerar artistframträdanden. Svensk Skattetidning 2018, s. 646–658 (Forssén 2018b). Artiklarna finns tillgängliga i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

skattesatsen för respektive bolagsman.<sup>110</sup> Jag har berört detta problem inte bara i Forssén 2013 samt därefter i Forssén 2018a och Forssén 2018b, utan också redan i mina momsböcker från 1998 och 2001.<sup>111</sup> I JFT poängterade jag att exemplet inte bara visar på behovet av att klarlägga om icke-rättssubjekt, såsom enkla bolag och partrederier i Sverige respektive sammanslutningar och partrederier i Finland, omfattas av huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet om vem som är beskattningsbar person,<sup>112</sup> utan också ”på vikten av att komplettera en rättsdogmatisk studie av sammansatta transaktioner på momsområdet med en analys baserad på juridisk semiotik”.<sup>113</sup>

I Forssén 2018a använder jag ett dockskåp som en tankebild för att finna konnotationer, vilka underlättar bedömningar av de olika momenten vid skapandet av ett gemensamt verk, såsom en teaterpjäs, ett filmverk eller ett musikverk som framförs vid en konsert, när det gäller vilka skattesatser som ska gälla för de olika deltagarna i ett sådant projekt, om det genomförs i företagsformen enkelt bolag, det vill säga ett icke-rättssubjekt.<sup>114</sup> De konnotationer som skapas genom tankebilden av att ge de olika författarna och konstnärerna ett eget rum (eller steg) i dockskåpet, som en illustration av processen med att skapa det gemensamma verket, ska ge en modell – ett verktyg – som ger ett stöd för den analys som genomförs med en rättsdogmatisk metod beträffande den sammansatta transaktionen som skapandeprocessen utgör i förhållande till teatrarna som visar pjäsen, till biograferna som visar filmen eller till arrangörerna av konserter där musikverket framförs.<sup>115</sup>

Om verktyg – modeller – används till stöd för exempelvis den rättsdogmatiska metoden för analysen av frågor inom mervärdesskatterätten, får dock enligt min mening verktyget – modellen – inte göras till metoden i sig för studien. Ett sådant tillvägagångssätt för en rättsvetenskaplig studie innebär enbart deduktion, och således ingen induktion som utvecklar kunskapen i ämnet. Det vore blott och bart att räkna med rättsregler, om matematik och logik görs till metoden i sig, och inte bara används i studien som ett stödjande verktyg vid tillämpningen av en rättsdogmatisk metod. Då hamnar forskaren i vad jag, som nämnts, kallar för matematikfällan i momsforskningen.<sup>116</sup>

---

<sup>110</sup> Jfr Forssén 2013, avsnitten 2.8, 6.5, 6.6, 7.1.3.2 och 7.1.3.6.

<sup>111</sup> Jfr Björn Forssén, Momshandboken Enligt 1998 års regler, Norstedts Juridik 1998, s. 188 och 189 och Björn Forssén, Momshandboken Enligt 2001 års regler, Norstedts Juridik 2001, s. 224 och 225. Sistnämnda bok finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) (boken skiljer sig där från dess tryckta version endast layoutmässigt).

<sup>112</sup> Jfr Forssén 2013, avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.6, Forssén 2019b s. 69 och 70 och Forssén 2020b s. 392 och 393.

<sup>113</sup> Jfr Forssén 2018a, s. 320.

<sup>114</sup> Jfr Forssén 2018a, avsnitt 3.1 med rubriken Ett enkelt bolag samt ett litterärt eller konstnärligt verk, s. 317–320.

<sup>115</sup> Jfr Forssén 2018a, s. 320.

<sup>116</sup> Jfr Forssén 2020c.



### 5.3 Avslutande synpunkter

#### 5.3.1 Frågan om hur momsforskningen i Sverige beaktar frågan om uppbörden av moms

Jag har framhållit ovan betydelsen av en effektiv uppbörd av moms som ett viktigt rättspolitiskt mål för det gemensamma momssystemet inom EU, varvid jag har hänvisat till Forssén 2011 och Forssén 2013 om att stöd för den ståndpunkten återfinns hos både EU-kommissionen och EU-domstolen. Uppbörden av momsen är, som nämnts inte bara viktig för statskassan i respektive medlemsstat, utan också för finansieringen av EU:s institutioner.

För att det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd ska gynnas av impulser från momsforskningen kan den inte fortsätta att vara i första hand fokuserad på de materiella frågorna på området, utan den måste vara inriktad också på de formella momsfrågorna, vilka bland annat rör huruvida den svenska skatteförfarandelagen är konform i förhållande till reglerna om momsregistrering i artiklarna 213-216 i mervärdesskattedirektivet. I Forssén 2011 gällde bifråga E frågor om momsregistrering.<sup>117</sup> Jag kan dock inte finna att den frågan har berörts i någon annan avhandling om moms i Sverige. På så sätt kan inte lagstiftaren få någon uppfattning om omfattningen av hur många som på grund av ineffektiv kontroll av vilka som *släpps in* i momssystemet åsamkar staten skatteundandragande eller skattebortfall, vilket, som nämnts,<sup>118</sup> har framhållits på EU-nivå som ett problem för momsuppbörden.

Sålunda föreslår jag att momsforskningen i Sverige inriktas även på formella frågor såsom frågan om uppbörden av moms, och inte ensidigt på de materiella beskattningsfrågorna. I det sammanhanget föreslår jag att även processrätten berörs i bland annat forskningen på momsområdet. Det är angeläget så länge som principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt inte är kodifierad, vilket jag berör i en artikel om normhierarki som beaktar nationell rätt och europarätten i det bredare perspektiv som inkluderar också Europakonventionen.<sup>119</sup>

#### 5.3.2 Frågan om hur forskningen i Sverige avseende andra indirekta skatter och avgifter, punktskatter och tull, förhåller sig till hittillsvarande momsforskning i Sverige

Beträffande forskningen om *punktskatter* finns endast en svensk avhandling, Olsson 2001.<sup>120</sup> Den beaktar inte att samma problem som jag tog upp som huvudfrågan i Forssén 2011, det vill säga att bestämningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § 1 ML skedde genom en inkorporering i bestämmelsen av icke harmoniserade inkomstskatteregler, förelåg beträffande

---

<sup>117</sup> Dåförtiden gällde skattebetalningslagen (1997:483), som var en av de förfaranderättsliga lagstiftningar på skatteområdet som ersattes den 1 januari 2012 av skatteförfarandelagen.

<sup>118</sup> Jfr avsnitt 3.5.

<sup>119</sup> Jfr Björn Forssén, Europatrappan – en normhierarkisk bild vid regelkonkurrens mellan svenska nationella och europarättsliga regler med skatterättsexempel. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 4/2017, s. 15–19 (Forssén 2017). E-versionen finns i fulltext med open access på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com). Se även utdrag av avsnitt 10.4 i min bok Skatteförfarandepraktikan (2019) till min föreläsning på svenska hos Södertörns högskola 2020-12-16 ([www.forssen.com](http://www.forssen.com)). Europakonventionens fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950.

<sup>120</sup> Jfr Stefan Olsson, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag 2001 (Olsson 2001).

svensk lagstiftning på punktskatteområdet. Jag tog upp detta i Forssén 2011, så att lagstiftaren skulle kunna titta på punktskatterna också i samma hänseende.<sup>121</sup>

Problemet med nämnda koppling för punktskatterna påverkar momsens, genom att punktskatter ingår i beskattningsunderlaget för moms.<sup>122</sup> Om punktskatt behandlas på ett felaktigt sätt, påverkar det således bestämningen av beskattningsunderlaget för moms.<sup>123</sup> Genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) upphörde, som nämnts, kopplingen till inkomstskattelagstiftningen för bestämningen av begreppet beskattningsbar person i 4 kap. 1 § första stycket första meningen ML, så att dess lydelse ordagrant överensstämmer med huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, men den reformen har aldrig fått någon motsvarighet på punktskatteområdet. Det innebär följande:

- För energiskatten gäller enligt 1 kap. 4 § lagen (1994:1776) om skatt på energi (här förkortad LSE) alltså att skattesubjektet bestäms med en definition av yrkesmässig verksamhet som består i en huvudregel som hänvisar till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, här förkortad IL) och en supplementärregel om att en verksamhet är yrkesmässig även om den bedrivs i näringsverksamhetsliknande former.
- För reklamskatten är huvudregeln också att skattesubjektet bestäms genom att vad som anses utgöra yrkesmässig verksamhet definieras med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. inkomstskattelagen.<sup>124</sup>
- Däremot gäller beträffande t.ex. alkoholskatt att med yrkesmässighet förstås – utan koppling till inkomstskattelagen – att en upplagshavares verksamhet är ett led i näringsutövning.<sup>125</sup>

Att jag i Forssén 2011 behandlade framför allt kopplingen till inkomstskattelagen för bestämningen av skattesubjektet enligt ML kan möjligen ha stimulerat lagstiftaren till reformen genom SFS 2013:368, men ingen har hittills intresserat sig för att samma problematik föreligger på punktskatteområdet avseende vissa skatter där. I Forssén 2011 pekade jag på att det har varit en svensk tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta.<sup>126</sup> Jag förväntade mig att forskningen eller lagstiftaren skulle ta upp frågan om förenligheten med nämnda koppling till inkomstskattelagen med EU-rätten på punktskatteområdet, men så har inte skett.

---

<sup>121</sup> Jfr Forssén 2011, s. 54 och 76.

<sup>122</sup> Jfr 7 kap. 2 § första stycket andra meningen ML och artikel 78 första stycket a) i mervärdesskattedirektivet.

<sup>123</sup> Jfr Forssén 2019a, avsnitt 12 201 024.

<sup>124</sup> Jfr första stycket i anvisningarna till 9 § lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam.

<sup>125</sup> Definitionen av vad som är yrkesmässigt framgår inte av lagreglerna om skattskyldiga och upplagshavare, 8 och 9 §§ lag (1994:1564) om alkoholskatt, utan av förarbetena, prop. 1994/95:56 (Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.) s. 85.

<sup>126</sup> Jfr Forssén 2011, avsnitt 1.2.4, där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 (Ny lag om skatt på energi, m.m.) s. 81 och 82, varav framgår att motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp var att behålla nämnda tradition. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 024.

Jag uppmärksammade redan innan jag skrev Forssén 2011 att det inte hade skett någon analys i den rättsvetenskapliga litteraturen av om den svenska nationella lagstiftningen om punktskatter är konform med *näringsidkare* i artikel 7.2 i det dåvarande cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) och begreppet *självständig verksamhet*, när det gäller yrkesmässighetsbegreppet.<sup>127</sup> I Forssén 2011 reste jag således ånyo den frågan utifrån det så kallade punktskattedirektivet (2008/118/EG), som den 1 april 2010 ersatte cirkulationsdirektivet.<sup>128</sup>

Jag föreslår återigen att forskningen eller lagstiftaren i Sverige tar upp frågan om bestämningen av skattesubjektet i den svenska punktskattelagstiftningen, eftersom en felaktig behandling av punktskattefrågan påverkar bestämningen av beskattningsunderlaget för moms i enlighet med vad som ovan har nämnts. Jag får dessutom nämna följande därvidlag. Eftersom kopplingar fortfarande råder, för bestämningen av skattesubjektet avseende vissa punktskatter, till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen, är det, enligt min uppfattning, tämligen klart att det ger ett urval av skattesubjekt på punktskatteområdet som är alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet. Där framgick det av skälen 16 och 22 i ingressen till punktskattedirektivet 2008/118/EG att den skattskyldige alltjämt skulle vara en *näringsidkare*. Därmed kunde exempelvis ett aktiebolag som blott bedriver en hobbyverksamhet utgöra ett skattesubjekt enligt den svenska lagstiftningen om energiskatt och reklamskatt, genom att yrkesmässighetsbegreppet där bestämdes genom kopplingen till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. inkomstskattelagen, vilket – enligt vad som följer av Avdelning III – alltjämt är fallet (beträffande energiskatt), även om begreppet *näringsidkare* inte används i det numera gällande punktskattedirektivet (EU) 2020/262.

Beträffande forskningen inom *tullrätt* finns också endast en svensk avhandling, Moëll 1996, som behandlar harmoniserade tulltaxor. Jag noterar att dåvarande motsvarigheten till artikel 113 FEUF, det vill säga artikel 99 i Romfördraget, inte nämns däri. Artikel 99 i Romfördraget ersattes först av artikel 93 i EG-fördraget, som, genom Lissabonfördraget, ersattes den 1 december 2009 av artikel 113 FEUF. Därigenom har en neutralitetsprincip kommit att uttryckas i klartext primärrättsligt för de indirekta skatterna, det vill säga för mervärdesskatt, punktskatter och tull. Det innebär att neutralitetsprincipen inte bara följer av sekundärrätten på momsområdet, utan också primärrättsligt,<sup>129</sup> men det innebär således också att neutralitetsprincipen, jämfört med vad som var fallet i artikel 99 i Romfördraget, uttrycks i klartext även för tull primärrättsligt sett.

I Moëll 1996 anges att varubegreppet genom ML – som ersatte GML den 1 juli 1994 – har fått ”samma konstruktion som inom EU”.<sup>130</sup> Tull utgår på införsel av varor från tredje land, det vill säga på import. Begreppen vara respektive tjänst definieras inte i EU:s rättsakter om moms, vare sig i dåvarande sjätte direktivet eller nuvarande mervärdesskattedirektivet. Däremot bör forskningen uppmärksamma att det finns en primärrättslig definition av begreppet tjänst i artikel 57 FEUF, vilken således gäller även på andra områden än skatteområdet, om EU:s

---

<sup>127</sup> Jfr Björn Forssén, EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS 2007, s. 29 och 30 (Forssén 2007), där Olsson 2001 också nämns i förevarande hänseende. Forssén 2007 finns i fulltext med open access på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>128</sup> Jfr Forssén 2011, avsnitten 1.2.2.6 och 1.2.4. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 024.

<sup>129</sup> Jfr Forssén 2011, s. 46.

<sup>130</sup> Jfr Moëll 1996, s. 38. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

institutioner har tilldelats kompetens på området i fråga.<sup>131</sup> Enligt Moëll 1996 har det gjorts begränsade ansträngningar för att skapa ett enhetligt varubegrepp inom ett fåtal rättsområden, och det betecknades som i övrigt oklart både på nationell och internationell nivå vad som är varubegreppets närmare innebörd.<sup>132</sup> I Moëll 1996 angavs att ”det torde [...] knappast vara möjligt eller ens meningsfullt att fastställa ett för alla rättsområden enhetligt varubegrepp. Man bör i stället fortsätta med att bestämma begreppets innebörd områdesvis utifrån den aktuella rättsakten”.<sup>133</sup> Den inställningen hos forskare gynnar typiskt sett inte EU-projektet. Dessutom lär arbetet med anledning av ett framtida införande av frihandelsavtalet mellan USA och EU, det vill säga TTIP-avtalet,<sup>134</sup> återupptas.

Eftersom ett omfattande arbete kan komma att ske angående TTIP-avtalet, bör det, enligt min mening, förenas med ansträngningar av innebörd att det åtminstone inom området indirekta skatter sker förenklingar, till exempel genom att ett gemensamt varubegrepp på det området förbereds inom EU.<sup>135</sup> Därvidlag kan det vara en intressant fråga för forskningen att belysa vad det kan ha för betydelse i det sammanhanget att det numera är klart uttryckt primärrättsligt att en neutralitetsprincip gäller samtliga indirekta skatter.

---

<sup>131</sup> Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

<sup>132</sup> Jfr Moëll 1996, s. 40. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

<sup>133</sup> Jfr Moëll 1996, s. 41. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

<sup>134</sup> TTIP eller T-TIP är förkortningen av The Transatlantic Trade and Investment Partnership.

<sup>135</sup> Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 010.

## AVDELNING II

[Denna avdelning motsvaras av min artikel i JFT, Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, JFT 6/2021 s. 412–447. (Forssén 2021a).<sup>136</sup>]

---

<sup>136</sup> Forssén 2021a finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com). För övrigt gör jag också en kortare sammanfattning av mina slutsatser från Forssén 2021a i artikeln Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 3, Tidningen Balans Fördjupning nr 2/2022, s. 1–8 (Forssén 2022a). Forssén 2022a finns tillgänglig i fulltext på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) (publicerad 2022-10-31) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

# Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning

## 1 Inledning

I Forssén 2020a, som således motsvaras av Avdelning I i denna bok, skrev jag sålunda om momsforskningen i Sverige angående metodfrågorna. I Forssén 2021a, som således motsvaras av denna avdelning i förevarande bok, följde jag upp mina synpunkter angående olika metodval i avhandlingarna i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige med att presentera den uppfattning som jag då också bildade mig angående den överbetoning av engelska språket som sker dels beträffande att avhandlingarna tenderar att avfattas på engelska hellre än på svenska, dels beträffande att andra officiella språk inom EU också trängs undan av engelskan i forskningen. Dessa aspekter benämner jag här språkfrågan i momsforskningen i Sverige.

Mervärdesskatt är en skatt där innehållet i de nationella lagstiftningarna i EU:s medlemsstater styrs av EU-rätten på området. Sedan 1995 är fallet så i exempelvis medlemsstaterna Finland och Sverige, vilka tillsammans med Österrike då anslöt sig till EU. Dessa tre tillsammans med ett annat Efta-land,<sup>137</sup> Norge, ansökte om EU-medlemskap, men år 1994 röstade norska folket nej till EU-anslutningen. Det hade de gjort även 1972, medan Danmark, Förenade kungariket (Storbritannien och Nordirland) och Irland anslöt sig till EEG (Europeiska ekonomiska gemenskapen) år 1973.<sup>138</sup>

Franska, italienska, nederländska och tyska blev EU-språk – EEG-språk – när EEG bildades 1958. Antalet officiella språk har utökats varje gång EU har fått nya medlemmar. Numera har EU 24 officiella språk. Alla som är bosatta eller medborgare i EU har rätt att välja på vilket EU-språk de vill kommunicera med EU:s institutioner, vilka måste svara på samma språk.<sup>139</sup> Även danska, engelska, finska och svenska ingår bland de 24 officiella EU-språken. Danska och engelska blev officiella språk inom EEG 1973, när Danmark, Förenade kungariket och Irland anslöt sig till EEG. Finska och svenska blev officiella EU-språk 1995, när Finland och Sverige anslöt sig till EU. Genom att Förenade kungariket utträdde ur EU den 31 januari 2020, med en övergångsperiod som gick ut vid årsskiftet 2020/2021, har antalet medlemsstater i EU minskat från 28 till dagens 27 (EU27). Även därefter är dock engelskan ett officiellt språk inom EU, genom att engelska är ett officiellt språk i medlemsstaterna Irland och Malta.

EU:s rättsakter omfattar i vissa fall hela EES (Europeiska ekonomiska samarbetsområdet), det vill säga inte bara EU:s medlemsstater, utan också de övriga länderna som ingår i EES, nämligen tre av Efta-länderna: Norge, Island och Liechtenstein. Det är till och med så, beträffande förordningen (EG) nr 883/2004 om samordningen av de sociala trygghetssystemen, att det är en rättsakt från EU som gäller inte bara inom EES, utan den

---

<sup>137</sup> Efta: Europeiska frihandelssammanslutningen, på engelska *European Free Trade Association* (EFTA).

<sup>138</sup> EEG upprättades genom Romfördraget 1958 och ersattes genom Maastrichtfördraget av Europeiska gemenskapen (EG) 1993, varvid EU också bildades. Genom Lissabonfördraget, som trädde i kraft den 1 december 2009, ersattes EG av EU (eller ”unionen”).

<sup>139</sup> Jfr från EU:s hemsida: EU-språk, <[https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-languages\\_sv](https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-languages_sv)> och Europeiska ombudsmannens språkpolicy, <<https://www.ombudsman.europa.eu>> (besökta 2021-09-06). Jfr även artikel 41.4 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna, artikel 55.1 FEU och artiklarna 20.2 d och 24 fjärde stycket FEUF.

omfattar sedan den 1 juni 2002 även Schweiz,<sup>140</sup> som är det fjärde Efta-landet och som varken är medlemsstat i EU eller deltar i EES. EU-rätten påverkar således inte bara EU:s medlemsstater, utan den kan influera hela EES och till och med samtliga Efta-länder. Därför bör enligt min uppfattning EU som rättsordning ses i ett vidare europarättsligt perspektiv, vilket inkluderar EU:s medlemsstater och de fyra Efta-länderna, så att det inte begränsas till att avse enbart EU:s medlemsstater. I detta hänseende är det rättskällemässigt sett också av intresse att Efta har en egen domstol (Efta-domstolen) – i likhet med EU respektive Europarådet (vilka har EU-domstolen respektive Europadomstolen).

Sverige, Finland och Danmark tillsammans med Norge och Island borde i det vidare europarättsliga perspektivet vara intresserade av att svenskan och danskan främjas som officiella språk inom EU, då svenska och danska ingår i gruppen nordiska språk, dit även norska, isländska och färöiska hör. I det perspektivet borde Nordiska rådet intressera sig för att även finskan stärks som officiellt språk inom EU. Vid arbetet med min doktorsavhandling ”Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier”, fick jag hjälp av Kenneth Hellsten vid Helsingfors universitet med att finna finskspråkigt material och med översättning till svenska av finskan i bland annat Petri Saukkos avhandling.<sup>141</sup> Jag använde finska mervärdesskattelagen 30.12.1993/1501, FML, komparativt vid analysen av svenska ML.<sup>142</sup> FML tog jag del av i den officiella svenska språkversionen.<sup>143</sup>

## **2 Avhandlingar om moms i Sverige vilka kommenteras beträffande språkfrågan**

### *2.1 Indelningen av momsforskningen i Sverige i två huvudspår metodologiskt*

I Forssén 2020a skrev jag, som nämnts, om momsforskningen i Sverige angående metodfrågorna, varvid jag gick igenom elva avhandlingar från 1994 till 2020.<sup>144</sup> Tio av dessa är doktorsavhandlingar och en är en licentiatavhandling, där mina avhandlingar i ämnet ingår: min licentiatavhandling, Forssén 2011, och min doktorsavhandling, Forssén 2013.

För min metodologiska genomgång av de elva avhandlingarna gjorde jag en indelning i två huvudspår, nämligen:

- tillämpning av en komparativ metod eller en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod (huvudspår 1) respektive
- tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod (huvudspår 2).<sup>145</sup>

---

<sup>140</sup> Den 1 juni 2002 anslöt sig Schweiz till förordningen om social trygghet (EEG) nr 1408/71, som är föregångaren till förordningen (EG) nr 883/2004.

<sup>141</sup> Petri Saukko, *Arvonlisäveroryhmät*. Edita publishing Oy 2005 (Saukko 2005). Jfr Forssén 2013, s. 35. *Arvonlisäveroryhmät*, på svenska Mervärdesskattegrupper – jfr Forssén 2013, s. 54.

<sup>142</sup> Jag redogör för bl.a. komparationen i avhandlingen mellan ML och FML i Forssén 2019b.

<sup>143</sup> Jfr Forssén 2013, s. 35.

<sup>144</sup> Se Forssén 2020a, s. 732 och 733, där jag listar de elva avhandlingarna.

<sup>145</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 739–747.

I Forssén 2020a missade jag en doktorsavhandling i Sverige avseende mervärdesskatt, nämligen Mariya Senyk, *Territorial Allocation of VAT in the European Union: Alternative approaches towards VAT allocation and their application in the internal market*, Department of Business Law, School of Economics and Management, Lund University 2018 (Senyk 2018). Antalet avhandlingar 2020 i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige var således tolv.

## *2.2 Tendenser för positivt eller negativt forskningsresultat beroende på metodvalet*

Angående metodvalets betydelse för ett forskningsresultat som blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU, beträffande en framgångsrik implementering av EU-rätten på momsområdet och i första hand av mervärdesskattedirektivet, konkluderade jag i Forssén 2020a följande tendenser för implementeringsfrågan:

- Angående huvudspår 1 är tendensen positiv för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat, när en komparativ metod med ett internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet tillämpas, det vill säga när komparationen avser mervärdesskattelagstiftningar i olika EU-länder. Den tendensen är också positiv, när en rättsdogmatisk metod kompletteras med en komparativ metod tillämpas. Däremot är tendensen negativ, när EU:s regelverk på momsområdet ges ett externt perspektiv, genom att enbart jämföras med tredjeländer som har VAT-system eller GST-system.<sup>146</sup>
- Angående huvudspår 2 är tendensen negativ för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat, när enbart en rättsdogmatisk metod som är eller inte är vad jag beskriver som en rent rättsdogmatisk metod tillämpas.<sup>147</sup>

Att Senyk 2018 inte kom med i Forssén 2020a förändrar inget avseende indelningen av tillämpade metoder i de båda huvudspåren, och jag hänför den avhandlingen till huvudspår 2.

## *2.3 Positiva eller negativa tendenser för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan vid olika metodval samt uppgift om språkval i avhandlingarna*

De avhandlingar som hittills skrivits i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige har avfattats på svenska språket eller på engelska språket, och enligt min uppfattning verkar inställningen hos universitet och högskolor i Sverige vara att brister i metodhänseende ska anses vägas upp av att avhandlingen skrivits på engelska språket. I detta avsnitt anger jag min uppfattning om huruvida metodvalet i de aktuella avhandlingarna kan förväntas medföra positiva eller negativa tendenser för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, det vill säga för sannolikheten att ett visst metodval medför att forskningsresultatet blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan. Det markerar jag med ”positiv tendens” respektive ”negativ tendens” i indelningen enligt nedan av avhandlingarna i de båda huvudspåren avseende metodvalet.

För varje avhandling anger jag också om den har avfattats på svenska eller engelska. I avsnitten 2.5.1–2.5.4.2 kommenterar jag översiktligt min uppfattning om tendenserna i avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan vid olika metodval

---

<sup>146</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 748–750. VAT, value-added tax, förkortning på engelska av mervärdesskatt. GST, förkortning av Goods and Services Tax.

<sup>147</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 750–752.



enligt de båda huvudspåren och sätter sedan språkfrågan i förhållande till det. Då tar jag upp vad jag i avsnitt 1 benämner språkfrågan i momsforskningen i Sverige, det vill säga jag beskriver utifrån tendenserna den överbetoning av engelska språket som jag anser sker i forskningen dels beträffande att avhandlingarna tenderar att avfattas på engelska hellre än på svenska, dels beträffande att andra officiella språk inom EU också trängs undan av engelskan.

### *Huvudspår 1*

- Westberg 1994.
  - Tillämpad metod: *komparativ*. ”Positiv tendens”.<sup>148</sup> Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Stockholms universitet, Juridiska fakulteten.
- Alhager 2001.
  - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* tillämpas. ”Positiv tendens”. Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Internationella handelshögskolan i Jönköping, Juridiska institutionen.
- Rendahl 2009.
  - Tillämpad metod: *komparativ*, men EU:s regelverk på momsområdet ges ett *externt perspektiv*, genom att det enbart jämförs med tredjeländer. ”Negativ tendens”. Avhandlingen är avfattad på *engelska* och framlades vid Internationella handelshögskolan i Jönköping, Juridiska institutionen.
- Sonnerby 2010.
  - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* tillämpas. ”Positiv tendens”. Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen.
- Forssén 2011 och Forssén 2013.<sup>149</sup>
  - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* tillämpas. ”Positiv tendens”. Avhandlingarna är avfattade på *svenska* och framlades vid Örebro universitet, Institutionen för juridik, psykologi och socialt arbete (JPS).

---

<sup>148</sup> Även om Westberg 1994 är från april 1994 och således från tiden före Sveriges EU-inträde 1995, beaktades däri inte bara det nordiska perspektivet på mervärdesskatterätten, utan även EG-rättsliga regler, vilket jag nämner i Forssén 2020a (på s. 736). Därför behandlar jag inte Westberg 1994 för sig i denna bok, utan hänför avhandlingen till huvudspår 1 i samband med bedömningen av språkfrågan.

<sup>149</sup> I Forssén 2020a behandlar jag Forssén 2011 och Forssén 2013 dels för sig i avsnitt 4.3, dels, i samband med vissa av de andra berörda avhandlingarna. I denna avdelning hänför jag, mot bakgrund av metodvalet, Forssén 2011 och Forssén 2013 till huvudspår 1 i samband med bedömningen av språkfrågan.

- Papis-Almansa 2016.
  - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* tillämpas. Då forskaren har polska och inte svenska som modersmål,<sup>150</sup> är det i och för sig lämpligt att avhandlingen är avfattad på *engelska*, som, mot bakgrund av engelskans ställning i skolsystemet i Sverige, tas väl upp här. EU:s regelverk på momsområdet ges dock ett *externt perspektiv*, genom att enbart jämföras med regelverk i två tredjeländer. ”Negativ tendens”. Avhandlingen framlades vid Lunds universitet, Institutionen för handelsrätt (Ekonomihögskolan vid Lunds universitet).

### *Huvudspår 2*

- Öberg 2001.
  - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk*. ”Negativ tendens”.<sup>151</sup> Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Stockholms universitet, Juridiska institutionen.
- Henkow 2008.
  - Tillämpad metod betecknar jag som *rent rättsdogmatisk*. ”Negativ tendens”. Avhandlingen är avfattad på *engelska* och framlades vid Lunds universitet, Institutionen för handelsrätt.
- Senyk 2018.
  - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk*. ”Negativ tendens”. Avhandlingen är avfattad på *engelska* och framlades vid Lunds universitet, Institutionen för handelsrätt.
- Ek 2019.
  - Tillämpad metod: *rättsdogmatisk*. ”Negativ tendens”. Avhandlingen är avfattad på *svenska* och framlades vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen.
- Lindgren Zucchini 2020.
  - Tillämpad metod betecknar jag som *rent rättsdogmatisk*. ”Negativ tendens”. Avhandlingen är avfattad på *engelska* och framlades vid Örebro universitet, Institutionen för juridik, psykologi och socialt arbete (JPS).

### *2.4 Implementeringsfrågan gäller att identifiera och lösa en regelkonkurrens mellan den nationella mervärdesskattelagstiftningen och mervärdesskattedirektivet*

Jag inledde Forssén 2020a med att ange att jag i den artikeln berörde hur forskningen sker i Sverige beträffande problematiseringen av den regelkonkurrens som uppkommer om en eller

---

<sup>150</sup> Enligt min avstämning via e-brevväxling 2021-08-27 med universitetslektor Marta Papis-Almansa.

<sup>151</sup> I Forssén 2020a nämner jag (på s. 738) att Öberg 2001 inte har varit till någon betydande ledning för mina forskningsprojekt, eftersom EU-rätten behandlas sparsamt däri. Emellertid behandlar jag inte Öberg 2001 för sig i denna avdelning, utan hänför avhandlingen till huvudspår 2 i samband med bedömningen av språkfrågan.

flera bestämmelser i mervärdesskattedirektivet kan ges en annan tolkning och tillämpning än den som följer av motsvarande bestämmelse eller bestämmelser i den nationella svenska ML. I det hänseendet behandlade jag användningen av metoder för att i momsforskningen analysera implementeringen i ML av direktivbestämmelserna.<sup>152</sup> Jag delade in genomgången metodologiskt i de båda huvudspår som jag följer också i denna avdelning, och nu fortsätter att behandla utifrån vad jag i avsnitt 1 benämner språkfrågan. Jag behandlar således fortsättningsvis den överbetoning av engelska språket som jag anser sker i momsforskningen i Sverige dels beträffande att avhandlingarna tenderar att avfattas på engelska hellre än på svenska, dels beträffande att andra officiella språk inom EU också trängs undan av engelskan.

Frågan är således fortsättningsvis hur valet av engelska språket i stället för svenskan för avfattandet av hittillsvarande avhandlingar i Sverige i ämnet mervärdesskatterätt – medvetet eller omedvetet – har använts för att väga upp brister i metodvalet. Jag återkommer härvidlag också översiktligt till varför jag i avsnitt 2.3 har markerat olika metodval med ”positiv tendens” respektive ”negativ tendens”, för att beteckna i vilken riktning sannolikheten, enligt min uppfattning, pekar för att metodvalet ska medföra att forskningsresultatet blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan, det vill säga för att de ska kunna identifiera och lösa en regelkonkurrens i förevarande hänseende.

## *2.5 Kommentarer av avhandlingarna enligt de båda huvudspåren angående tillämpad metod och språkfrågan*

### 2.5.1 Huvudspår 1 – Forssén 2011, Forssén 2013, Westberg 1994, Alhager 2001 och Sonnerby 2010

#### 2.5.1.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

I Forssén 2020a nämner jag att jag i Forssén 2011 och Forssén 2013 behandlade i första hand frågan om bestämningen av skattesubjektet i ML var förenlig (konform) med huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, och att jag använde en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod.<sup>153</sup>

I Forssén 2011, som utgjorde första steget i mitt forskningsprojekt på momsområdet, gjorde jag en internationell utblick, genom en enkät till skatteförvaltningar och finansministerier i utlandet, för att bedöma om en komparativ analys till stöd för den rättsdogmatiska var av intresse och i så fall vilka tredjeländer som kunde tjäna som underlag för en komparation vid sidan av jämförelser av ML med mervärdesskattelagstiftningar i andra EU-länder.<sup>154</sup> Komparationen genom den enkäten visade att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet i momshänseende var unik och saknade motsvarighet i mervärdesskattelagstiftningar utanför Sverige vilka avsåg moms jämförbart med vad som avses med moms enligt EU-rätten.<sup>155</sup>

---

<sup>152</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 716.

<sup>153</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 735.

<sup>154</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 735 med hänvisning till Forssén 2011 s. 71, 72, 279–297 (*Bilaga 2 – Internationell utblick*) och, angående min utlandsenkät för huvudfrågan, 349.

<sup>155</sup> Jfr Forssén 2011, s. 72.

Efter att jag den 15 december 2011 lade fram min licentiatavhandling, Forssén 2011, lämnade Finansdepartementet i Sverige den 23 november 2012 promemorian ”Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen”, med förslag om att kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten skulle utmönstras för bestämningen av skattesubjektet.<sup>156</sup> Detta ledde till lagändring av sådan innebörd den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, varigenom huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet i stället implementerades ordagrant i 4 kap. 1 § första stycket första meningen ML. I Forssén 2019b nämner jag detta och samtidigt att direktivets benämning på skattesubjektet inte har införts i FML.<sup>157</sup> Sålunda togs mitt förslag beträffande huvudfrågan i Forssén 2011 väl upp av lagstiftaren.

I Forssén 2020a nämner jag att i det andra steget i projektet, som bestod i arbetet med Forssén 2013, gällde huvudfrågan företagsformen enkelt bolag (och partrederi), och att jag föreslår att Sverige borde ta upp på EU-nivå att principen om en neutral moms kräver att det klarläggs om även sådana rättsliga figurer, det vill säga icke-rättssubjekt, omfattas av bestämningen av beskattningsbar person enligt huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Jag nämner där också att jag i Forssén 2013, till stöd för den rättsdogmatiska metoden kompletterade med en komparativ analys, genom att jämföra ML med FML, och fann att sammanslutningar och partrederier – vilka inte heller utgör rättssubjekt – anses som skattesubjekt enligt FML, vilket kontrasterar mot ML och SFL, där enkla bolag (och partrederier) inte anses utgöra skattesubjekt.

I Forssén 2013 har jag utvecklat problematiken med 6 kap. 2 § ML, och att enkla bolag och partrederier respektive sammanslutningar och partrederier inte utgör rättssubjekt men behandlas olika i ML respektive FML, så att enkla bolag och partrederier inte behandlas som skattesubjekt enligt ML, medan sammanslutningar och partrederier betraktas som skattskyldiga enligt FML. Den komparationen berörs inte i ett förslag till en ny mervärdesskattelag i Sverige, SOU 2020:31, vilket jag har kommenterat i JFT.<sup>158</sup> I Forssén 2020b upprepade jag från Forssén 2013 och Forssén 2019b att Sverige och Finland borde gemensamt ta upp på EU-nivå frågan om att ändra artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet så att ekonomiska verksamheter som bedrivs i företagsformerna i fråga kan göra dessa till beskattningsbara personer, trots att de utgör icke-rättssubjekt,<sup>159</sup> vilket jag även upprepade i Forssén 2020a,<sup>160</sup> och tillika gör här.

I Forssén 2020b skriver jag att det är ett steg i rätt riktning på temat förenlighet med mervärdesskattedirektivet att det i SOU 2020:31 föreslås att begreppet skattskyldig utmönstras ur en ny ML och ersätts med direktivets betalningsskyldighet, varvid direktivets begrepp beskattningsbar person gäller i övrigt i en ny ML i likhet med i nuvarande ML.<sup>161</sup> I SOU

---

<sup>156</sup> Jfr Forssén 2013, s. 49.

<sup>157</sup> Jfr Forssén 2019b, s. 63.

<sup>158</sup> Se Forssén 2020b, s. 388–399.

<sup>159</sup> Jfr Forssén 2020b, s. 394, Forssén 2013 s. 225 och 226 och Forssén 2019b, s. 70.

<sup>160</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 736.

<sup>161</sup> Jfr Forssén 2020b, s. 394 och 395.

2020:31 föreslås också en ny regel i en ny mervärdesskattelag, vilket innebär att en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi ska anses som beskattningsbar person. Att utmönstringen av begreppet skattskyldig är ett steg i rätt riktning innebär att en av bifrågorna i Forssén 2011, nämligen fråga D angående avdragsrättens inträde, får sin lösning, medan däremot bifråga E i Forssén 2011 angående problemet med att 7 kap. 2 § andras stycket SFL öppnar för att flera verksamheter skulle kunna momsregistreras för samma subjekt, trots att skyldighet att betala mervärdesskatt ska användas i lagrummet enligt förslaget i SOU 2020:31.<sup>162</sup> Beträffande den nya 4 kap. 16 § som föreslås i SOU 2020:31 anför jag i Forssén 2020b dessutom att det inte fungerar systematiskt med att ha kvar begreppet ”verksamhet” i 5 kap. 2 § SFL samtidigt med förslaget att införa begreppet ”ekonomisk verksamhet” i föreslagna 4 kap. 16 §, eftersom verksamhet enligt 1 kap. 3 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag är ett vidare begrepp än ekonomisk verksamhet och även exempelvis ett tippningsbolag som inte har en ekonomisk verksamhet kan utgöra ett enkelt bolag.<sup>163</sup>

Även om det återstår vissa frågor att behandla för lagstiftaren och på EU-nivå, får i huvudsak vad jag har tagit upp i Forssén 2011 och Forssén 2013 angående implementeringsfrågan anses ha tagits upp väl av lagstiftaren, genom reformen den 1 juli 2013 och förslagen i SOU 2020:31.

Angående Westberg 1994 nämnde jag i Forssén 2020a att det nordiska perspektivet lades på mervärdesskatterätten, men att även EG-rättsliga regler beaktades däri. Jag nämnde också att professor Westberg därefter gick vidare 1997 med ”Mervärdesskatt – en kommentar”, där ett EG-rättsligt perspektiv förenades med ett (riks)svenskt beträffande mervärdesskatterätten.<sup>164</sup> I mitt avhandlingsarbete hade jag nytta av att studera bland annat dessa båda verk av professor Björn Westberg, vilket jag nämner i Forssén 2020a.<sup>165</sup> Emellertid får också nämnas att det i Westberg 1997, trots ambitionen att förena det EG-rättsliga perspektivet på mervärdesskatterätten med ett perspektiv utifrån mervärdesskatterätten i Sverige, anförs att mervärdesskatteskyldigheten enbart kan åvila ”sådana associationer som tillika är rättssubjekt”. Vidare anförs där att den principen inte är uttalad i lagtext eller förarbeten ”men kan utläsas av bl.a. regleringen i fråga om enkla bolag eller partrederier” samt att således ”den fysiska eller juridiska personen som svarar för transaktionen” avses ”när det sägs, att skattskyldigheten åvilar ’den som omsätter varan eller tjänsten’ etc.”.<sup>166</sup> Härvidlag upprepar jag även från Forssén 2020a, att det i Westberg 1994 också anfördes att mervärdesskatten dåförtiden hade behandlats utomordentligt sparsamt i den rättsvetenskapliga litteraturen.<sup>167</sup> Från mervärdesskatterättslig synpunkt hade enkla bolag och partrederier nästan inte berörts alls. I mitt avhandlingsarbete använde jag även bland annat professor Nils Mattssons avhandling från 1974.<sup>168</sup> Däri nämns endast i en not enkla bolag och partrederier som omfattade av en

---

<sup>162</sup> Jfr Forssén 2020b, s. 392.

<sup>163</sup> Jfr Forssén 2020b, s. 395 med hänvisning till Forssén 2013, avsnitt 5.3.

<sup>164</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 737 med hänvisning till s. 17 i Westberg 1997.

<sup>165</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 738.

<sup>166</sup> Jfr Westberg 1997, s. 35.

<sup>167</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 737 med hänvisning till Westberg 1994, s. 27.

<sup>168</sup> Nils Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag. P.A. Norstedt & Söners Förlag 1974 (Mattsson 1974). Jämför Forssén 2013, s. 148.

redovisningsregel om moms, nämligen anvisningarna till 6 § i mervärdesskatteförordningen SFS 1968:430, det vill säga i föregångaren till ML.<sup>169</sup> Hjälpen jag fick från Helsingfors universitet med översättningar från finska i bland annat Saukko 2005, där sammanslutningar och partrederier berörs, var ett stort stöd för min komparation av ML och FML (jfr avsnitt 1). Jag konstaterade att EU-rätten bör utredas, så att uppfattningen i Westberg 1997 om rättsläget beträffande enkla bolag och partrederier inte godtas okritiskt i förhållande till EU-rätten på området.

I Alhager 2001 tillämpades också en *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod*. Komparationen skedde med ett internt perspektiv på implementeringsfrågan, genom att mervärdesskatterätten i Sverige och Tyskland jämfördes.<sup>170</sup> Jag anför i Forssén 2020a att det perspektivet ökar sannolikheten för att forskningsresultatet ska bli användbart för lagstiftaren och rättstillämparna beträffande implementeringsfrågan.<sup>171</sup> I Alhager 2001 berörs bland annat att bestämmelsen om befrielse från mervärdesbeskattning vid inkråmsöverlåtelser enligt artikel 5.8 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) hade implementerats på olika sätt i Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG), 1 § 1a stycket, respektive i 3 kap. 25 § ML. Regeln i UStG innebar i likhet med direktivbestämmelsen att en omsättning över huvud taget inte äger rum, medan direktivbestämmelsen hade implementerats som ett undantag från skatteplikt i 3 kap. 25 § ML. Det anfördes i Alhager 2001 att avvikelser från direktivbestämmelsen i lagrummet i ML ändock föreföll leda till samma resultat vid nationella inkråmsöverlåtelser.<sup>172</sup> Oavsett vad som är fallet med detta har lagstiftaren sedermera ändrat i ML, så att regleringen av befrielsen från mervärdesbeskattning i förevarande fall överensstämmer regeltekniskt med artiklarna 19 och 29 i mervärdesskattedirektivet, som har ersatt sjätte mervärdesskattedirektivet. Det skedde den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, som i förevarande hänseende innebar att 3 kap. 25 § ersattes av 2 kap. 1 b § i ML. Även om det tog lång tid för den reformen att komma till stånd, får lagstiftaren anses ha influerats av Alhager 2001, varför forskningsresultatet har visat sig användbart för lagstiftaren beträffande implementeringsfrågan och avhandlingen därmed är ett exempel för andra på ändamålsenlig forskning i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige. Jag hade stor nytta av Alhager 2001 i arbetet med Forssén 2011 och Forssén 2013.

Alhager 2001, Forssén 2011 och Forssén 2013 visar att tillämpningen av en *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* ger en ”positiv tendens” för implementeringsfrågan, så att forskningsresultatet i ämnet mervärdesskatterätt kan förväntas bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU. I Westberg 1994 användes enbart en *komparativ metod*, och trots att det verket avfattades innan Sverige blev EU-medlem 1995 får det anses ha haft en stor betydelse för momsforskningen i Sverige. Professor Björn Westberg, dåför tiden docent, var – tillsammans med professor Sture Bergström (avliden) – handledare åt professor Eleonor Kristoffersson (tidigare Alhager) vid arbetet med Alhager 2001. Jag noterar till stöd för min uppfattning om betydelsen av Westberg 1994 för metodfrågan i momsforskningen att det i avsnitt 1.4 (”Metod”) i Alhager 2001 hänvisas till sättet på vilket Westberg 1994 har lagts upp.<sup>173</sup> Sålunda ger en *komparativ metod* också en

---

<sup>169</sup> Se Mattsson 1974, s. 137, där noten i fråga återfinns.

<sup>170</sup> Jfr Alhager 2001, s. 26 och 27 vartill jag hänvisar på s. 741 i Forssén 2020a.

<sup>171</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 741 och 742.

<sup>172</sup> Jfr Alhager 2001, s. 411.

<sup>173</sup> Jfr Alhager 2001, s. 26.

”positiv tendens” för implementeringsfrågan, om valet av utländsk rätt för komparationen är relevant för den.

I Sonnerby 2010 används också en *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod*, och jag har i Forssén 2020a framhållit som något mycket viktigt från Sonnerby 2010 att däri anges att en komparativ metod används jämte den rättsdogmatiska för att få ytterligare perspektiv på ML och implementeringen av mervärdesskattedirektivet däri.<sup>174</sup> Det anförs att ”en komparativ metod bidrar till att förstå det egna rättssystemet bättre och se nya möjligheter”.<sup>175</sup> Ämnesvalet i Sonnerby 2010 är brett och ofta förekommande i praktiken – uttagsbeskattning – och frågan om en neutral sådan på mervärdesskatteområdet kan förväntas bli aktualiserad inte bara i samband med bestämningen av mervärdesskattens omfattning, utan också vid problemställningar avseende redovisningen av moms. Ämnesvalet i sig innebär sålunda att forskningsresultatet kan förväntas bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande olika implementeringsfrågor. Även Sonnerby 2010 visar sålunda på att tillämpningen av en *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* ger en ”positiv tendens” beträffande implementeringsfrågan, så att forskningsresultatet kan förväntas bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU.

För övrigt får nämnas att professor Westberg var handledare vid arbetet med Alhager 2001 och att professor Kristoffersson var handledare vid arbetet med såväl Forssén 2011 och Forssén 2013 som Sonnerby 2010. I samband med att mitt forskningsprojekt i ämnet mervärdesskatterätt hanterades vid Lunds universitet, Juridiska fakulteten, fick deltagarna vid ett seminarium som hölls den 17 september 2008 ett manus, där jag angav inledningsvis att knappt en fjärdedel av världens länder hade moms enligt vad som avses med moms enligt EU-rätten. Jag anförde i det manuset detsamma som jag sedermera gjorde i min internationella utblick i Bilaga 2 i Forssén 2011, nämligen att den statistik som OECD<sup>176</sup> redovisar i stället skulle innebära att nästan tre fjärdedelar av världens cirka 200 länder har moms, varför en komparativ metod med ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet måste viktas, så att jämförelser sker med tredjeländer som har VAT eller GST enligt de grundprinciper som bestämmer vad som är moms enligt EU-rätten.<sup>177</sup> Andra tredjeländer är ointressanta komparativt, varför ett jämförelseunderlag som innehåller andra länder än EU:s medlemsstater – det vill säga en komparation som inte sker från ett internt perspektiv på EU-rätten – bör ske med försiktighet. Professor Westberg var särskild granskare vid seminariet den 17 september 2008 och anförde då å sin sida OECD:s uppfattning om antalet länder i världen som säger sig ha moms. Jag nämner detta utan att förringa värdet av Westberg 1994 för momsforskningen i Sverige, men får i förevarande sammanhang också nämna att professor Westberg var handledare åt professor Pernilla Rendahl vid arbetet med Rendahl 2009, där två tredjeländer – Australien och Kanada – används vid tillämpning av en komparativ metod, och att jag

---

<sup>174</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 740.

<sup>175</sup> Jfr Sonnerby 2010, s. 30 vartill jag hänvisar på s. 741 i Forssén 2020a.

<sup>176</sup> OECD: Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, på engelska *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) och på franska *Organisation de coopération et de développement économiques* (OCDE).

<sup>177</sup> Jfr Forssén 2011, s. 279.

kritiserade detta i Forssén 2020a med hänvisning till Forssén 2011,<sup>178</sup> vartill jag återkommer i avsnitt 2.5.2.1.

### 2.5.1.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

Utan någon förklaring infördes den 1 januari 2001, genom SFS 1999:1283, en hänvisning i 4 kap. 1 § 1 ML till begreppet näringsverksamhet i *hela* 13 kap. IL, det vill säga för bestämningen av vem som skulle anses ha en yrkesmässig verksamhet och sålunda utgöra skattesubjekt momsmässigt. I stället för att koppla bestämningen till bestämmelsen om vem som har näringsverksamhet i egentlig mening, det vill säga till 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, tidigare 21 § kommunalskattelagen (1928:370), kom hänvisningen att omfatta även exempelvis 2 § i 13 kap. IL, varav följer att en juridisk person, till skillnad från en fysisk person, anses ha näringsverksamhet oavsett om rekvisiten för en egentlig näringsverksamhet uppfylls. Jämfört med vad som hade gällt tidigare i ML utvidgades omfattningen av skattesubjekten 2001 utan någon motivering. Det var inte förenligt med huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet enligt artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, som återfinns i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet (som 2007 ersatte bland annat sjätte mervärdesskattedirektivet). Huvudfrågan i Forssén 2011 gällde denna regelkonkurrens mellan 4 kap. 1 § 1 ML och direktivbestämmelsen som hade skapats genom utvidgningen 2001 av kopplingen från ML till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten. I Forssén 2013 följde jag upp med den rättsteoretiskt intressanta frågan för bestämningen av skattesubjektet om hur icke-rättssubjekt såsom enkla bolag och partrederier ska behandlas i förhållande till beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Jag hade öppningsseminariet på mitt forskningsprojekt den 26 november 2002 vid Lunds universitet, Juridiska fakulteten, beträffande frågan om kopplingen mellan 4 kap. 1 § 1 ML och 13 kap. IL. Reformen av ML i det hänseendet den 1 juli 2013 (jfr avsnitt 2.5.1.1) visar att avhandlingen var användbar för lagstiftaren beträffande implementeringsfrågan. Genom att utvidgningen av vem som kan anses utgöra skattesubjekt och den rättsteoretiska frågan om icke-rättssubjekt bör anses utgöra skattesubjekt hänger intimt samman, får båda mina avhandlingar anses uppfylla bland annat kriteriet *ändamålsenlighet* för akademiska avhandlingar i Sverige. Beträffande språkfrågan får jag särskilt nämna följande angående dess betydelse för att mina avhandlingar kan komma att fortsatt anses ha ett användbart forskningsresultat för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan.

Den hjälp som jag fick från Helsingfors universitet med översättningar från finska i bland annat Saukko 2005, och av vad som skrivs där om icke-rättssubjekten sammanslutningar och partrederier, var, som nämnts, till stort stöd för att jag kunde göra komparationen mellan ML och FML, varvid jag, som också nämnts, konstaterade att EU-rätten bör utredas, så att uppfattningen i Westberg 1997 om rättsläget beträffande enkla bolag och partrederier i Sverige inte godtas okritiskt i förhållande till EU-rätten på momsområdet (jfr avsnitten 1 och 2.5.1.1). I det hänseendet får nämnas att implementering av regler i mervärdesskattedirektivet inte kan ske enbart genom översättning av direktivtext till nationell lagregel, eftersom begrepp i direktiven inte har motsvarigheter i alla officiella språk inom EU och de olika språkversionerna av EU-rättens bestämmelser är lika giltiga, vilket EU-domstolen varnade för i mål 283/81

---

<sup>178</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 740, där jag i förevarande hänseende hänvisar till Forssén 2011, s. 279–287.



(CILFIT).<sup>179</sup> Emellertid behöver EU-domstolen ha ett gemensamt språk för sina överläggningar, vilket av tradition är franska.<sup>180</sup> I mitt avhandlingsarbete tog jag också fasta på att professor Ulf Bernitz och Leo Mulders förordade den franska språkversionen av en EU-dom för exakthet i tolkningen.<sup>181</sup> I en uppföljning till Forssén 2020a anför jag att jag använde mig av Leo Mulders förslag angående språkanvändningen vid tolkningen i Forssén 2011 (s. 92–94) av punkt 20 i EU-domen C-216/97, Gregg.<sup>182</sup> Med dennes tillvägagångssätt för tolkningen, när en EU-dom verkar oklar att tolka, bedömer jag den på svenska (om rättegångsspråket är svenska eller om rättegångsspråket är ett annat och domen är översatt till svenska), men även på franska och på rättegångsspråket, om det är danska, engelska, tyska eller nederländska.<sup>183</sup> Sålunda avsåg jag att undvika en omotiverad betoning av engelskan, och läste domen på svenska, engelska och franska. Därigenom tolkade jag punkt 20 i domen i målet Gregg så att effektiv uppbörd kan identifieras i EU-domstolens rättspraxis som ett rättspolitiskt mål med det gemensamma moms-systemet i EU. Rättegångsspråket i målet var i och för sig engelska, men det var franskan som visade på att EU-domstolen framhåller uppbörden av momsen. Detta genom att den specifika frågan om momspåslag togs upp i språkversionen på engelska genom uttrycket ”the levying of VAT” på priset på produktionen i fråga, medan det i översättningen till svenska anges att den behandlas olika i ”mervärdesskattehänseende” och i språkversionen på franska är det ännu tydligare att frågeställningen gäller den mera generella frågan om uppbörden av momsen, genom att uttrycket ”perception de la TVA” används däri. På engelska skulle det ha uttryckts *collection of the VAT*. Tolkningsresultatet hade således inte erhållits enbart genom att läsa domen på rättegångsspråket, det vill säga på engelska.<sup>184</sup>

I den första fasen av mitt forskningsprojekt (Forssén 2011) använde jag ett antal ordböcker på engelska, franska, nederländska, spanska och tyska och grammatikbok i franska samt juridiska fackordböcker på svenska och engelska.<sup>185</sup> I samband med arbetet med Forssén 2013 skaffade jag Norstedts finska ordbok (från 2008), för att så självständigt som möjligt stämma av och bedöma det material på finska som jag hade fått hjälp från Helsingfors universitet med att översätta. I arbetet med mina avhandlingar hade jag nytta också av att jag skaffade Norstedts nederländsk-svenska ordbok och Norstedts svensk-nederländska ordbok (båda från 2008), eftersom jag ville läsa framför allt A.J. van Doesums doktorsavhandling, *Contractuele*

---

<sup>179</sup> Dom CILFIT, mål 283/81, ECLI:EU:C:1982:335. Jfr Forssén 2011, s. 68 och Forssén 2013, s. 46.

<sup>180</sup> Jfr Regler för språkanvändning vid Europeiska unionens domstol, <<https://curia.europa.eu>> (besökt 2021-09-06).

<sup>181</sup> Jfr Forssén 2011, s. 69 med hänvisning till Bernitz 2010, s. 78 och 84, och till Leo Mulders, *Translation at the Court of Justice of the European Communities*, i verket Sacha Prechal – Bert van Roermund (eds), *The Coherence of EU Law*. Oxford University Press 2008, omtryckt 2010 (Mulders 2010), s. 45–59, 47 och 58.

<sup>182</sup> Jfr Björn Forssén, *Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2*, *Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021*, s. 29–36, 32 och 33 (Forssén 2021b). Forssén 2021b finns tillgänglig i fulltext på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com). Se också dom Gregg, mål C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390.

<sup>183</sup> Jfr Mulders 2010, s. 58, Forssén 2011, s. 69 och Forssén 2021b, s. 33. Jfr även Forssén 2013, 47.

<sup>184</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 729 och 730 samt Forssén 2011, s. 69, 92 och 93, Forssén 2021b, s. 32 och 33 och Forssén 2013, s. 72. TVA, *taxe sur la valeur ajoutée*, förkortning av mervärdesskatt på franska. Jfr även Forssén 2022a, s. 7, där jag återknyter till Forssén 2021b (s. 32 och 33) angående att jag i Forssén 2011 (s. 93) berörde, med målet Gregg som ett exempel, att franskan bör beaktas för exakthet vid tolkning av EU-domar.

<sup>185</sup> Jfr Forssén 2011, s. 357.

samenwerkingsverbanden in de btw, på nederländska (så långt som möjligt).<sup>186</sup> Sålunda återfinns vissa citat på nederländska med min översättning till svenska i båda mina avhandlingar. För säkerhets skull skaffade jag dessutom Norstedts dansk-svenska ordbok (från 2008).

Mot bakgrund av engelskans ställning i skolsystemet i Sverige är det inte något tecken i sig på originalitet att avfatta en avhandling i ämnet mervärdesskatterätt på engelska. I stället tyder enligt min mening en överbetoning därvidlag på en bristande självständighet. Genom att sätta språkfrågan i förhållande till metodfrågans betydelse för en ”positiv tendens” för ett förväntat forskningsresultat avseende implementeringsfrågan enligt ovan anser jag att de som skriver avhandlingar i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige bör anstränga sig och använda såväl svenska som andra officiella språk inom EU än engelska, i stället för att överbetona engelskan. Detta för att undvika att författarens – medvetet eller omedvetet – inbillar sig att bruket av engelskan i sig ska garantera ett positivt forskningsresultat beträffande implementeringsfrågan. Min genomgång ovan visar enligt min uppfattning att nyanserna vid uttolkningen av EU-rätten på momsområdet går förlorade, om inte författaren anstränger sig genom att använda så många av EU:s officiella språk som är möjligt för denne.<sup>187</sup> En sådan ansträngning från författarnas sida visar i stället på både självständighet och originalitet, och bör typiskt sett öka möjligheterna för att forskningsresultaten i ämnet mervärdesskatterätt inte blir tämligen intetsägande. Jag berör vissa avhandlingar i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige i det hänseendet. Om en enkät genomförs, kan exempelvis, såsom skedde för mig vid genomförandet av ovannämnda enkät i samband med min internationella utblick i arbetet med Forssén 2011, engelskan vara otillräcklig redan i det hänseendet. Skatteförvaltningen i Österrike, som ingick i min enkät, ville ha frågan på tyska och då var det bara för mig att skriva på tyska. När det i samma hänseende gällde grekiska skatteförvaltningen, gick det bra att skriva enkätfrågan på engelska, men svaret avfattades på grekiska, varvid jag fick hjälp med en översättning från grekiska till svenska av Greklands ambassad i Stockholm.<sup>188</sup>

Det gäller således enligt min mening att kämpa på i avhandlingsarbetet med de officiella språken inom EU, men det ska givetvis inte drivas så långt att forskningsprojektet stupar på språkfrågan. Det jag vill framhålla med denna avdelning är att engelskan inte bör överbetonas på bekostnad av det metodologiska och tolkningen av EU-domar etcetera. Beträffande svenska språket i sig får jag dessutom framhålla att uttryck såsom ”svenska” avhandlingar bör undvikas, när perspektivet är EU-rättsligt. Ordet ”svenska” bör användas med hänsyn till att svenska är ett av de båda officiella språken i Finland, varför ”svenska” med hänsyftning enbart på Sverige, och sålunda ett rikssvenskt perspektiv på forskning som influeras av EU-rätten såsom beträffande mervärdesskatterätten, är för snävt och bidrar i stället till att svenska språket förminsкас på EU-nivån. Den som tänker skriva en avhandling i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige bör enligt min mening redan på grund av språkfrågan också vara försiktig med att gå förbi den första avhandlingen i Sverige i ämnet, det vill säga Westberg 1994. Jag anför beträffande språkfrågan att det verket med ett nordiskt perspektiv på ämnet får anses särskilt viktigt genom att hela Norden omfattas mer eller mindre av EU-rätten utifrån ett utvidgat europarättsligt perspektiv på rättsordningen, enligt vad jag anför i avsnitt 1.

---

<sup>186</sup> Se van Doesum 2009, s. 243.

<sup>187</sup> Jfr Mulders 2010, s. 58, där han också anger för sitt förslag beträffande tolkningen att uttolkaren, utöver den egna språkversionen och den franska, endast behöver använda den autentiska språkversionen av en dom, det vill säga rättegångsspråket, om det är möjligt (“if possible”).

<sup>188</sup> Jfr Forssén 2011, s. 289.

Westberg 1994, Alhager 2001 och Sonnerby 2010 är, i likhet med mina avhandlingar, avfattade på svenska. Beträffande användbarheten av forskningsresultatet föreligger en ”positiv tendens” i dessa fall. Det visar att valet av en *rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod* respektive av en *komparativ metod*, där valet av utländsk rätt för komparationen är relevant för ämnet, ger en ”positiv tendens” för implementeringsfrågan utan något behov av att avfatta avhandlingen på ett annat språk än svenska. Min genomgång ovan visar att det inte finns något särskilt med engelskan som skulle slå ut svenskan, när det gäller frågan om forskningsresultatet kan förväntas bli ”positivt”. Genomgången visar enligt min mening också att engelskan inte heller bör tränga undan något annat av EU:s officiella språk, utan en forskare i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige bör skriva på svenska, men vara öppen för att även använda engelska och andra officiella språk inom EU.

I början av april 2011 tog professor Kristoffersson över som min huvudhandledare i mitt forskningsprojekt angående bestämningen av skattesubjektet i ML på temat EU-konformitet. Då lades en plan upp, där jag fick förmånen att gå kurser vid universiteten i Örebro och Linköping. Projektet delades upp i det vad som ledde till en licentiatexamen 15 december 2011 respektive en doktorsexamen 26 april 2013, där Forssén 2011 respektive Forssén 2013 disputerades. En anledning till uppdelningen var att undvika att en lagändring skulle komma emellan och framför allt att projektet innebar att ett omfattande arbete krävdes, där vi fann det lämpligt med uppdelningen av projektet i frågan om den regelkonkurrens som hade uppkommit 2001 mellan 4 kap. 1 § 1 ML och huvudregeln för beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet respektive i den rättsteoretiskt intressanta frågan om skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § SFL i förhållande till direktivbestämmelsen. I det hänseendet får nämnas att utredningen ”Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv”, SOU 2002:74, ansåg att en fullständig teknisk och materiell översyn av ML inte rymdes inom utredningens uppdrag.<sup>189</sup> I Forssén 2021b nämner jag att utredningen gällde terminologin i ML jämförd med sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>190</sup> För att lösa problem med oklarheter i den svenskspråkiga översättningen av direktivtexten eller när termerna avviker från vad som har använts i andra språkversioner gör utredningen sammanvägningar, varvid direktivets term på svenska, engelska och franska används.<sup>191</sup> Jag nämner också att det på sidorna 51–53 i SOU 2002:74 Del 1 finns en tabell över de grundläggande termerna på dessa språk i direktivet. I Forssén 2021b anger jag att jag sålunda hade nytta av SOU 2002:74 i arbetet med mina avhandlingar, och poängterade särskilt att utredningen tar med franskan, för att lösa nämnda problem med terminologin.<sup>192</sup>Handledningen från professor Kristoffersson och professor Jan Kellgren (dåförtiden docent) var tillsammans med doktorandutbildningen avgörande för att genomföra projektet. I en av de kurser på utbildningen som hölls av docent Bo H. Lindberg noterade jag att han nämnde vetenskapen som ”ett sammanhållet system av språkliga satser” eller ”ett nedtecknat kunnande”. Det var ett incitament för mig till att inte ta lätt på själva språkfrågan i arbetet med mina avhandlingar, där utredningen SOU 2002:74 blev en del av källmaterialet

---

<sup>189</sup> Jfr SOU 2002:74 Del 1, s. 17 och 186.

<sup>190</sup> Jfr Forssén 2021b, s. 36.

<sup>191</sup> Jfr SOU 2002:74 Del 1, s. 49. Jfr även Forssén 2021b, s. 36.

<sup>192</sup> Jfr Forssén 2021b, s. 36.

och belägger, genom tillvägagångssättet däri för att lösa terminologiproblem, min uppfattning att engelskan inte ska hållas före svenskan i momsforskningen i Sverige.<sup>193</sup>

## 2.5.2 Huvudspår 1 – Rendahl 2009 och Papis-Almansa 2016

### 2.5.2.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

I Forssén 2020a anför jag att neutralitet är ett rättspolitiskt mål med momsens enligt EU-rätten, och att principen om en neutral moms följer primärrättsligt av artikel 113 FEUF samt sekundärrättsligt av skälen 4, 5 och 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet, men att skattesatserna och undantagen från skatteplikt inte är helt harmoniserade, vilket följer av skäl 7 i ingressen till direktivet. Dock följer av skäl 7 att principen om en neutral moms ändå gäller så att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium.<sup>194</sup>

I Forssén 2020a noterar jag att företags gränsöverskridande digitala tillhandahållanden till konsumenter behandlas i Rendahl 2009 med tillämpning av en komparativ metod, och att motivet är att det ska ge ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet, genom att EU:s regelverk jämförs med GST i Australien och Kanada.<sup>195</sup> Jag anför där att eftersom Rendahl 2009 sålunda inte har ett internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet minskar sannolikheten att forskningsresultatet ska kunna användas av lagstiftaren för att bedöma behovet av anpassning av reglerna i ML i förhållande till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet,<sup>196</sup> det vill säga en ”negativ tendens” föreligger för implementeringsfrågan. Det framgår av ämnesbeskrivningen att författaren har samma uppfattning om tredjeländer som jämförelseunderlag vid tillämpning av en komparativ metod som jag enligt ovan varnar för i min internationella utblick i Forssén 2011. Författaren hänvisar okritiskt till OECD:s uppgifter om att det bland OECD:s medlemmar endast är USA som inte har en form av moms, utan har en varuskatt (*sales tax*).<sup>197</sup>

Forssén 2011 är avfattad efter Rendahl 2009, och det hade varit en fördel för författaren att ha haft tillgång till min avhandling. Enligt min uppfattning har handledaren professor Westberg influerat författaren, som kanske hade tagit intryck av min varning för att okritiskt använda VAT-system eller GST-system i tredjeländer som jämförelseunderlag utan att först undersöka om sådan lagstiftning motsvarar vad som förstås med moms enligt EU-rätten. Det är inget fel i sig att jämföra EU:s regelverk på momsområdet med motsvarande system i tredjeländer, men sådana jämförelser bör ske på så sätt att de inte utgör det enda jämförelseunderlaget. Att tillämpa en komparativ metod utan att något EU-land ingår i undersökningen ger enligt min

---

<sup>193</sup> För övrigt inspirerade Bo H. Lindberg i arbetet vid Södertörns högskola, Institutionen för samhällsvetenskaper, där jag undervisar återkommande sedan 2015 och under de senare åren på området offentlig rätt i samarbete med docent Patricia Jonason. Då gäller det främst EU-rätten och mervärdesskatterätt, men jag har även fått förtroendet att undervisa i andra ämnen inom offentlig rätt än skatterätt.

<sup>194</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 726.

<sup>195</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 739 med hänvisning till Rendahl 2009, s. 13.

<sup>196</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 739.

<sup>197</sup> Jfr Rendahl 2009, s. 3.

uppfattning typiskt sett en ”negativ tendens” för forskningsresultatets användbarhet för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan.

I Papis-Almansa 2016 tillämpas en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod, och det jag invänder mot är att komparationen enbart innebär ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet, genom att jämförelsen sker i förhållande till GST-systemen i tredjeländerna Nya Zeeland och Australien. Det som gör att Papis-Almansa 2016 ändå bör hållas före Rendahl 2009 är enligt min uppfattning att Nya Zeeland är ett intressant jämförelseunderlag bland tredjeländerna i förhållande till EU:s momssystem. Detta eftersom det finns en enkel, principriktig moms utan differentiering av skattesatsen i Nya Zeeland.<sup>198</sup> I det hänseendet hänvisade jag – som nämnts i Avdelning I – i Forssén 2011 till en artikel av professor Leif Mutén,<sup>199</sup> där han anger just detta om Nya Zeeland, vilket jag nämner också i Forssén 2020a.<sup>200</sup> Det borde ha beaktats i Rendahl 2009, även om den avhandlingen författades före Forssén 2011, och det borde ha nämnts i Papis-Almansa 2016 i samband med urvalet av tredjeländer för komparationen.<sup>201</sup> När det gäller sannolikheten för att forskningsresultatet ska bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU för implementeringsfrågan anger jag enligt ovan en ”negativ tendens”. Det baserar jag på att EU:s regelverk på momsområdet ges ett externt perspektiv i Papis-Almansa 2016 beträffande det komparativa inslaget i tillämpad metod.

#### 2.5.2.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

Rendahl 2009 och Papis-Almansa 2016 är avfattade på engelska, och jag får nämna följande beträffande språkfrågan angående de båda avhandlingarna:

- I källförteckningarna innehåller Rendahl 2009 och Papis-Almansa 2016 i stort sett inga referenser till offentligt tryck i Sverige.
- I de båda avhandlingarna dominerar engelskan beträffande refererad litteratur. Rendahl 2009 innehåller ett antal verk på svenska språket, medan sådana saknas i Papis-Almansa 2016. I Rendahl 2009 hänvisas bland annat till Westberg 1994, vilket inte sker i Papis-Almansa 2016. Öppenheten till andra språk än engelskan i övrigt är också svag i de båda avhandlingarna, med ett visst övertag i det hänseendet för Papis-Almansa 2016.
- Det tillvägagångssätt som jag beskriver ovan som klarläggande vid tolkning av oklara EU-domar används varken i Rendahl 2009 eller i Papis-Almansa 2016, och någon liknande användning av fler än ett officiellt språk inom EU vid tolkning av oklara EU-domar används inte heller av de båda författarna. I Rendahl 2009 nämns beträffande EG-förordningen 1777/2005 att definitionen i momshänseende av tjänster

---

<sup>198</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 742 med hänvisning till Forssén 2011, s. 282.

<sup>199</sup> Jfr Mutén 2006, s. 494. Jfr – som också nämnts i Avdelning I – även mina hänvisningar till Mutén 2006 i Forssén 2011, s. 271 och 282.

<sup>200</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 742.

<sup>201</sup> Jag har för min del haft nytta av professor Muténs synpunkter vid arbetet med Forssén 2011 och Forssén 2013 samt tillika när jag 2005 började författa artiklar i Svensk skattetidning och han korrekturläste dessa.

som tillhandahålls på elektronisk väg inte skiljer sig mellan förordningens versioner på tyska, franska, svenska eller engelska.<sup>202</sup> Det tyder på en medvetenhet om betydelsen av att göra jämförelser på olika officiella språk inom EU vid läsningen av källor på momsområdet, men detta används inte på något utvecklat sätt i Rendahl 2009, vilket enligt min uppfattning borde ske exempelvis vid tolkningen av EU-domar.

Valet av enbart engelskspråkiga tredjeländer är, som nämnts, inte vägvinnande metodologiskt, och beträffande språkfrågan verkar det som om författarna och deras handledare – medvetet eller omedvetet – anser att användningen av engelska språket ska väga upp brister i metodval. Beträffande Rendahl 2009 får författaren anses ha influerats, i valet av de engelskspråkiga tredjeländerna Australien och Kanada för den komparativa analysen, av professor Westbergs okritiska uppfattning om vilka länder som OECD anser har moms system. Det beläggs, som ovan nämnts, av att författaren okritiskt hänvisar till OECD:s uppgifter om att det bland OECD:s medlemmar endast är USA som inte har en form av moms. Marta Papis-Almansa har, som nämnts (se avsnitt 2.3), inte svenska som modersmål, men det borde inte ha begränsat referenserna i Papis-Almansa 2016 till avhandlingar i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige till att avse endast sådana avhandlingar om de var avfatta på engelska, det vill säga till avse Henkow 2008 och Rendahl 2009. Författaren, som ändå skrev en avhandling i mervärdesskatterätt vid ett universitet i Sverige, borde sålunda inte ha avhållit sig från att också hänvisa till avhandlingar på svenska. Professor Ben J.M. Terra, som var gästprofessor på författarens institution, det vill säga på Institutionen för handelsrätt vid Lunds universitet, var, tillsammans med docent Oskar Henkow vid samma institution, handledare vid arbetet med Papis-Almansa 2016. Professor Terra (från Amsterdams universitet) blev gästprofessor vid Ekonomihögskolan vid Lunds universitet långt innan arbetet med Papis-Almansa 2016 påbörjades 2011. Båda handledarna kunde således assistera vid svårigheter med svenskan vid arbetet med Papis-Almansa 2016.<sup>203</sup>

### 2.5.3 Huvudspår 2 – Öberg 2001, Senyk 2018 och Ek 2019

#### 2.5.3.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

EU-rätten behandlades sparsamt i Öberg 2001, vilket jag nämnde också i Forssén 2020a.<sup>204</sup> I Öberg 2001 var metoden ”sedvanligt rättsdogmatisk”, och motiveringen till den sparsamma behandlingen av EU-rätten som rättskälla jämfört med ”de svenska rättskällorna” var att EG:s regelverk ansågs endast ge ”ramarna och måste fyllas ut med nationella regler”.<sup>205</sup> För det ställningstagandet hänvisades i Öberg 2001 till Westberg 1997.<sup>206</sup> Emellertid anför jag i

<sup>202</sup> Jfr Rendahl 2009, s. 190 och 191.

<sup>203</sup> För ordnings skull får nämnas att professor Mutén, som jag nämner i närmast föregående avsnitt, professor Ben J.M. Terra och docent Oskar Henkow är samtliga avlidna. Jag har, som nämnts, haft nytta av professor Muténs alster, och så är givetvis fallet vid arbetet med Forssén 2011 och Forssén 2013 angående bl.a. Terra och Kajus 2010 och Terra och Kajus 2012, och Henkow 2008, oavsett den kritik som jag framlägger avseende momsforskningen i Sverige i denna avdelning och i Forssén 2020a, det vill säga i Avdelning I i denna bok.

<sup>204</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 738.

<sup>205</sup> Jfr Öberg 2001, s. 19. Jfr även Forssén 2020a, s. 738.

<sup>206</sup> Jfr Öberg 2001, s. 19 med hänvisning till Westberg 1997, s. 26. Jfr även Forssén 2020a, s. 738.

Forssén 2020a att såväl Westberg 1997 som Westberg 1994 i stället borde ha inspirerat till mera EU-rätt i Öberg 2001.<sup>207</sup> Jag nämner i Forssén 2020a att Öberg 2001 är den enda avhandling i Sverige förutom mina egna som berör skattesubjektsfrågan, och att Öberg 2001 därvidlag gäller en frågan om hur en avgränsning ska ske mellan en konkursgäldenärs och ett konkursbos skattskyldighet för olika omsättningar.<sup>208</sup> Detta berörs i ML som ett av de särskilda fallen av skattskyldighet i 6 kap., vilket regleras av 3 § däri. Någon motsvarande reglering finns inte i mervärdesskattedirektivet. I likhet med frågan om skattskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, som också är ett av de särskilda fallen av skattskyldighet i 6 kap. ML, närmare bestämt enligt 2 § däri, borde EU-rätten inte heller ha behandlats sparsamt i Öberg 2001, utan avsaknaden av en motsvarande uttrycklig reglering i mervärdesskattedirektivet av skattesubjektsfrågan i 6 kap. 3 § ML borde ha manat till beaktande av mera EU-rätt.

Valet av en rättsdogmatisk metod i Öberg 2001 utan någon kompletterande komparativ analys verkar ha baserats på en missriktad uppfattning om EU-rättens betydelse för ämnet. Författaren har tagit fasta på Westberg 1997 utan att testa vad som anförs däri. Jag hade också kunnat fastna på vad som anförs i Westberg 1997 om skattskyldighetsfrågan för enkla bolag, om jag inte, som jag beskriver ovan, hade gått vidare med komparationen med FML. I Öberg 2001 anförs inte att den rättsdogmatiska metoden är särskilt lämpliga för rättsvetenskapliga studier i ämnet mervärdesskatterätt, vilket skulle utgöra vad jag i Forssén 2020a och i denna avdelning betecknar som en rent rättsdogmatisk metod. I stället har en rättsdogmatisk metod använts i Öberg 2001, vilken givetvis kan kallas sedvanlig. Det behöver inte i sig medföra en ”negativ tendens” för att metodvalet ska ge ett forskningsresultat som blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan. Ett omfångsrikt material för tolkning och systematisering av gällande rätt enligt EU-rätten på momsområdet kan ge en ”positiv tendens”, även om rättsdogmatiken inte kompletteras med en komparativ analys. Emellertid är det just att EU-rätten behandlas sparsamt, och att så sker med en ogrundad motivering, som gör att en ”negativ tendens” beträffande användbarheten av Öberg 2001 avseende implementeringsfrågan uppkommer, enligt min uppfattning.

I Ek 2019 används den rättsdogmatiska metoden men med en medvetenhet om att den inte är att beteckna som särskilt lämpad för rättsvetenskapliga studier i ämnet mervärdesskatt, varför jag inte betecknar metoden i Ek 2019 som rent rättsdogmatisk. I Forssén 2020a har jag utläst metoden i Ek 2019 som sedvanligt rättsdogmatisk, genom att metoden däri beskrivs som ”traditionell” endast ”i den bemärkelsen att en rättsdogmatisk metod eller utgångspunkt inte är ovanlig i mervärdesskatterättsliga avhandlingar”.<sup>209</sup> I linje med vad jag nämner angående Öberg 2001 får jag också beträffande Ek 2019 anföra att ett omfångsrikt material för tolkning och systematisering av gällande rätt enligt EU-rätten på momsområdet kan ge en ”positiv tendens” beträffande användbarheten av forskningsresultatet för implementeringsfrågan, även om rättsdogmatiken inte kompletteras med en komparativ analys. Omfattningen i Ek 2019 betecknar jag som liten beträffande källor såsom förarbeten till ML, Skatteverkets skrivelser och ställningstaganden, material från IFRS (International Financial Reporting Standards) och domar från medlemsstaterna. I Ek 2019 är medvetenheten svag enligt min mening om att inte bara domar i EU-domstolen, utan även nationella prejudicerande domar från medlemsstaterna är betydelsefulla vid tolkning och tillämpning av EU-rätten på momsområdet. I Ek 2019

---

<sup>207</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 738.

<sup>208</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 738.

<sup>209</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 745 med hänvisning till Ek 2019, s. 33.

hänvisas nämligen endast till fem domar från Högsta förvaltningsdomstolen i Sverige.<sup>210</sup> Det begränsade materialet i avhandlingen gör således att jag anser att en ”negativ tendens” beträffande användbarheten av Ek 2019 avseende implementeringsfrågan uppkommer.

I Senyk 2018 anförs inte att en rättsdogmatisk metod är särskilt lämpad för rättsvetenskapliga studier i ämnet mervärdesskatt, och en komparativ metod har enbart fungerat som en inspiration.<sup>211</sup> Sålunda betecknar jag tillämpad rättsdogmatisk metod i Senyk 2018 som sedvanligt rättsdogmatisk, i likhet med vad som anförs om tillämpad metod i Öberg 2001 och vad jag har utläst om tillämpad metod i Ek 2019. Jag anser dock att tillvägagångssättet i Öberg 2001 med att behandla EU-rätten sparsamt gör att Senyk 2018 mera liknar Ek 2019 beträffande tillvägagångssättet för att genomföra studien, varvid jag beaktar likheten mellan dem avseende omfånget av material för tolkning och systematisering av gällande rätt på momsområdet.

I Ek 2019 anförs att Senyk 2018 rör fördelningen av beskattningsrätten inom EU, och att analysen sker på ett översiktligt plan med syftet att ge ett helhetsintryck av den fördelningen.<sup>212</sup> Även om Senyk 2018 tar upp frågor om placeringen av omsättningen när det gäller leveranser och unionsinterna förvärv, vilket nämns i Ek 2019,<sup>213</sup> är det så att det är i Ek 2019 som leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten, i enlighet också med titeln på det verket, ges en studie *i* mervärdesskatterätt. Jag anser att Senyk 2018 mera utgör en studie *om* mervärdesskatterätten beträffande vilken medlemsstat som har beskattningsrätten avseende leveranser och unionsinterna förvärv. Enligt min uppfattning avser Senyk 2018, till skillnad från Ek 2019, inte implementeringsfrågan, utan mervärdesskatten berörs mera i ett nationalekonomiskt perspektiv i Senyk 2018. Därmed har jag inte något att invända mot att två avhandlingar med så liknande ämnen har disputerats med den närhet i tiden som är fallet. Senyk 2018 är enligt min mening ett prov utan värde när det gäller ämnet i fråga och frågan om förväntad användbarhet av forskningsresultatet för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU, om implementeringsfrågan avses därvidlag. Enligt min uppfattning är det en avhandling *i* ämnet mervärdesskatterätt, och inte en avhandling *om* mervärdesskatt, som bör göras, när det gäller att åstadkomma ett forskningsresultat där en regelkonkurrens mellan mervärdesskattedirektivet och den nationella mervärdesskattelagstiftningen i en medlemsstat såsom Sverige kan identifieras och förslag till lösning presenteras. Jag anser därför att metodvalet i Senyk 2018 inte ger vare sig en ”positiv tendens” eller en ”negativ tendens” beträffande huruvida forskningsresultatet kan förväntas bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU avseende implementeringsfrågan, om momsfrågan i avhandlingen betraktas i ett nationalekonomiskt perspektiv. Emellertid markerar jag en ”negativ tendens” för Senyk 2018 i förevarande sammanhang på grund av att det däri inte anges att syftet är att göra en nationalekonomisk studie av moms angående leveranser och unionsinterna förvärv, och Senyk 2018, enligt vad jag nämner ovan, liknar Ek 2019 när det gäller den rättsdogmatiska metod som ändå anförs som tillvägagångssättet för studien i Senyk 2018.

---

<sup>210</sup> Jfr även Forssén 2020a, s. 746 och 747.

<sup>211</sup> Jfr Senyk 2018, s. 27 och 30, varav följer att en rättsdogmatisk metod (*legal dogmatic method*) tillämpas i avhandlingen och en komparativ metod (*comparative legal study*) har enbart tjänat som en inspiration för avhandlingen, genom vad som där nämns som en *micro-comparison*. Professor Ben J.M. Terra och docent Oskar Henkow var handledare på Senyk 2018, och professor Cécile Brokelind tog över efter docent Oskar Henkow.

<sup>212</sup> Jfr Ek 2019, s. 22 och 23.

<sup>213</sup> Jfr Ek 2019, s. 22.



### 2.5.3.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

Öberg 2001 och Ek 2019 är avfattade på svenska, medan Senyk 2018 är avfattad på engelska. Jag får nämna följande beträffande språkfrågan angående Senyk 2018.

Westberg 1994 anförs i samtliga av de tre avhandlingarna.<sup>214</sup> Det är den enda avhandlingen på svenska språket som anförs i Senyk 2018. Om Westberg 1994 hade utelämnats i Senyk 2018, skulle Senyk 2018, som en avhandling i Sverige om moms, ha visat på en ”negativ tendens” också i ett nationalekonomiskt perspektiv på frågan om fördelningen av beskattningsrätten i medlemsstaterna, eftersom Westberg 1994, med sitt nordiska och EG-rättsliga perspektiv, får anses betydelsefull för den frågan också i det nationalekonomiska perspektivet. Omfattningen i källförteckningen av internationella källor såsom OECD,<sup>215</sup> utöver EU-källorna, visar enligt min mening på att Senyk 2018 kunde ha haft ett uttalat nationalekonomiskt perspektiv på fördelningsfrågan, det vill säga att avhandlingen kunde ha skrivits som en avhandling *om* mervärdesskatt därvidlag. I det perspektivet kan enligt min uppfattning en avhandling *om* moms i Sverige avfattad på engelska språket fungera tämligen väl, eftersom betydelsen av att använda det egna språket vid tolkningen av domar från EU-domstolen därvidlag inte blir lika avgörande för exakthet som beträffande en avhandling i Sverige *i* ämnet moms.

En svenskspråkig forskare i Sverige bör dock vara försiktig med att lämna svenskan för engelskan också vid avfattande av en avhandling *om* moms. Det är min inställning, även om jag skriver i första hand på engelska i ett ämne *om* skatt där aspekter utifrån sociologi och nationalekonomi kan anföras, nämligen *fiscal sociology*, FS (skattesociologi).<sup>216</sup> Det forskningsprojektet startade jag 2015 vid Örebro universitet (JPS), där jag utgjorde en extern resurs i Research Team Tax Law åren 2015 till 2017. Projektet avsåg och avser, om jag ges möjlighet att fortsätta med det, användningen av skattemedel, och jag har som en förstudie författat böckerna ”The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law” och ”Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics”, vilka båda uppdaterades i fjärde upplagorna i november 2019.<sup>217</sup>

### 2.5.4 Huvudspår 2 – Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020

#### 2.5.4.1 Översiktlig redogörelse för min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

Beträffande tillämpningen av en rättsdogmatisk metod för rättsvetenskapliga studier i mervärdesskatterätten jämför jag Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 med Ek 2019, och betecknar metoden som rent rättsdogmatisk i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 jämfört med en sedvanlig rättsdogmatisk metod som används i Ek 2019. I enlighet med vad jag anför ovan om skillnader mellan å ena sidan Ek 2019 å ena sidan och å andra sidan Öberg 2001 och Senyk 2018 ligger Ek 2019 närmare Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 än vad de

---

<sup>214</sup> Jfr litteraturförteckningarna i dessa: Öberg 2001, s. 293, Senyk 2018, s. 379 och Ek 2019, s. 315.

<sup>215</sup> Jfr Senyk 2018, s. 359–362.

<sup>216</sup> Jfr min uppsats i ämnet, *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws: An introduction of a new branch of Fiscal Sociology*, som finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>217</sup> Båda böckerna finns tillgängliga i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

båda andra avhandlingarna gör i metodologiskt hänseende. Jag noterar för sammanhanget att professor Ben J.M. Terra, som var handledare för Papis-Almansa 2016 och Senyk 2018, var huvudhandledare för Henkow 2008, där professor Claes Norberg var biträdande handledare, samt att professor Eleonor Kristoffersson var huvudhandledare för Lindgren Zucchini 2020.

Beträffande metodfrågan i Ek 2019, Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2019 har jag anfört att medvetenheten däri är svag angående att nationella prejudicerande domar från medlemsstaterna, och inte enbart domar från EU-domstolen, har betydelse för tolkning och tillämpning av EU-rätten. Jag anför dock att Ek 2019 skiljer sig från Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 dels genom att inte anföra att en rättsdogmatisk metod är särskilt lämpad för analysen av mervärdesskatterätten, dels genom att referera till ett bredare material för tolkning och systematisering av gällande rätt på momsområdet. Sålunda har jag inte betecknat den rättsdogmatiska metod som används i Ek 2019 som rent rättsdogmatisk.<sup>218</sup>

I Forssén 2020a konkluderade jag i avsnitt 5.2 att risken med att tillämpa vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, det vill säga att vid metodvalet i momsforskningen utgå från att rättsdogmatiken skulle vara särskilt lämpad såsom anføres i Henkow 2008 eller något som kan väljas reservationslöst såsom sker i Lindgren Zucchini 2020,<sup>219</sup> är att forskningen till slut innebär att mervärdesskatterätten inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne i Sverige.<sup>220</sup> Jag anförde att den rättsdogmatiska metoden bör utvecklas, oavsett om den kombineras med en komparativ metod eller med empiriska undersökningar.<sup>221</sup> Jag har anfört detta också i Forssén 2021b, där jag visar på att metodvalet i Lindgren Zucchini 2020 har lett till avgränsningar som omöjliggör en problematisering av ämnet, sammansatta transaktioner i momshänseende, genom att avdragsrätten inte berörs. Därmed avgränsar författaren bort ett av de kriterier som ingår i vad som utgör mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet, nämligen att däri ska ingå en i princip generell avdragsrätt. Annars är det inte fråga om vad som förstås med moms enligt EU-rätten som undersöks, utan om en bruttoomsättningsskatt såsom punktskatt, vilket således också bör beaktas av den som gör en komparativ analys och därvidlag använder sig av tredjeländer som jämförelseunderlag.<sup>222</sup>

Jag avfärdar inte rättsdogmatiken som metod för forskningen i mervärdesskatterätt, men anför att om rättsdogmatiken inte kompletteras med en komparativ metod, där minst en EU-medlemsstat ingår i jämförelseunderlaget, bör den utvecklas mera för att öka sannolikheten att

---

<sup>218</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 747.

<sup>219</sup> Jfr Henkow 2008, s. 13 och Lindgren Zucchini 2020, avsnitt 2.2 med rubriken *Legal dogmatics*. Jfr även Forssén 2020a, s. 743 med dessa hänvisningar, och där jag anger att det i Henkow 2008 (s. 13) anføres, till stöd för tillämpningen av "a traditional method of juris prudence", att momssystem världen över liknar varandra, varför en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt. Detta stämmer inte. I stället bör beträffande tredjeländer som har ett VAT- eller GST-system noga undersökas om det motsvarar moms enligt EU-rätten, när sådant land berörs i momsforskningen i Sverige. Jämför avsnitt 2.5.2.1, Forssén 2020a, s. 739 och 740 och Forssén 2011, s. 279–287 samt Forssén 2021b, s. 30 och 31 och Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021 s. 22–28, 26 och 27 (Forssén 2021c). Forssén 2021c finns tillgänglig i fulltext på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>220</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 750.

<sup>221</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 751.

<sup>222</sup> Jfr Forssén 2021b, s. 30 samt även Forssén 2020a, s. 720, 740, 744 och 745 och Forssén 2021c, s. 26–28. Jfr även Forssén 2022a, s. 8.

forskningsresultaten blir användbara avseende implementeringsfrågan. Därvidlag hänvisar jag i Forssén 2020a till en av mina tidigare i artiklar i JFT, där jag beträffande just sammansatta transaktioner på momsområdet anför att en rättsdogmatisk studie i det hänseendet bör kompletteras med en analys baserad på juridisk semiotik.<sup>223</sup> Jag har dessutom skrivit en bok där jag beskriver hur ett verktyg (modell) kan utvecklas till stöd för en metod som tillämpas vid analys av sammansatta transaktioner i momshänseende i forskningen eller exempelvis i en skatteprocess.<sup>224</sup>

#### 2.5.4.2 Språkfrågan i förhållande till min uppfattning om tendenserna i de aktuella avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan

Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 är avfattade på engelska, och jag får nämna följande beträffande språkfrågan angående de båda avhandlingarna.

Genomgången ovan angående mål C-216/97, Gregg, visar att även om rättegångsspråket var engelska krävdes att även det egna språket svenska och franska språket beaktades. Det var den franska språkversionen av domen, vilken förordas av professor Ulf Bernitz och Leo Mulders för att uppnå exakthet vid tolkning av oklara EU-domar, som gjorde att jag kunde bedöma att frågan om uppbörden av moms bör sättas framför frågan om debiteringen av moms, när det gäller upprätthållandet av principen om en neutral moms enligt EU-rätten. Detta visar enligt min uppfattning på faran av att överbetona engelskans betydelse för en avhandling i ämnet mervärdesskatt, såsom sker i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020. Lindgren Zucchini 2020 är en avhandling i mervärdesskatterätt genomförd i momsforskningen i Sverige, och det är enligt min uppfattning en avsevärd brist att den inte innehåller något i den löpande texten på svenska språket. Den enda momsavhandlingen på svenska språket som nämns i litteraturförteckningen är Ek 2019 – ej även exempelvis huvudhandledarens Alhager 2001<sup>225</sup>. Lindgren Zucchini 2020 domineras av engelskan, och varken franskan eller den egna svenskan används för tolkning av oklara EU-domar. Leo Mulders varnar därvidlag för det riskabla i att enbart hålla sig till ett språk vid noggrann läsning – ”close reading” – av EU-domar,<sup>226</sup> vilket jag anser mig också visa på genom min språkliga analys av målet Gregg. Forskaren ska självständigt tolka EU-domar etcetera, varför det i sig inte gagnar kvaliteten på analysen i Lindgren Zucchini 2020 att författaren har fått hjälp med att förhöja språket i avhandlingen.<sup>227</sup>

---

<sup>223</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 752 och hänvisning där till s. 320 i Forssén 2018a. Jfr samma hänvisning till Forssén 2018a i Forssén 2021b, s. 32. Om ett tredjeland ska ingå i en komparativ analys, föreslår jag att ett Efta-land väljs, bland annat eftersom dessa är exempel på tredjeländer som har momssystem i en EU-rättslig mening (jfr Forssén 2011, s. 283 och även ovan avsnitt 1).

<sup>224</sup> Jfr Björn Forssén, *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv*. Utgiven på eget förlag 2020 (Forssén 2020d). I Forssén 2020d skapar jag i kapitel 3 ett verktyg för de fallstudier av sammansatta transaktioner som jag gör i kapitel 4. Forssén 2020d finns (sedan den 23 augusti 2020) tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

<sup>225</sup> Jfr Lindgren Zucchini 2020, s. 269–277.

<sup>226</sup> Jfr Mulders 2010, s. 58. Jfr även Forssén 2021b, s. 33.

<sup>227</sup> Jfr *Acknowledgements*, där författaren riktar ett särskilt tack till en Louise Ratford “for her work in enhancing the language of this thesis”, dvs. ett tack för hjälpen med att förhöja engelskan i Lindgren Zucchini 2020.

Vad som är ännu viktigare är dock att tillämpningen av vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, såsom sker i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020, riskerar att leda till att forskningen till slut innebär att mervärdesskatterätten inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne i Sverige. Det kan aldrig vägas upp av att avhandlingarna avfattas på engelska språket. En utveckling där engelskan utan grundad anledning hålls före svenska språket inom momsforskningen i Sverige bör motverkas av universitet och högskolor.<sup>228</sup>

## 2.6 Konklusioner

Genomgången i avsnitten 2.5.1–2.5.4.2 av valet mellan svenska språket och engelska språket för avfattandet av nämnda avhandlingar i förhållande till en ”positiv tendens” eller en ”negativ tendens” för forskningsresultatet vid olika metodval stöder min uppfattning att engelska språket används – medvetet eller omedvetet – i momsforskningen i Sverige för att väga upp ett forskningsresultat som kan bli negativt för implementeringsfrågan på grund av metodvalet. Detta inverkar menligt på genomförandet av EU-projektet i Sverige, då tillvägagångssättet i momsforskningen i Sverige medför att forskningsresultaten inte blir användbara för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU, när det gäller frågan om en framgångsrik implementering av EU-rätten på momsområdet och i första hand av EU:s mervärdesskattedirektiv. Förhållandet ger också negativa återverkningar i förhållande till övriga medlemsstater.

I tabellerna nedan redogör jag för de båda metodologiska huvudspåren enligt Forssén 2020a och denna avdelning avseende berörda avhandlingar, och om en ”positiv tendens” eller ”negativ tendens” kan anses föreligga för förväntat forskningsresultat avseende implementeringsfrågan och huruvida avhandlingen är avfattad på svenska eller engelska språket.

*Tabell – huvudspår 1*

Avhandling	Metod	Tendens	Språk
Westberg 1994	Komparativ	Positiv	Svenska
Alhager 2001	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Positiv	Svenska
Rendahl 2009	Komparativ	Negativ	Engelska
Sonnerby 2010	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Positiv	Svenska
Forssén 2011	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Positiv	Svenska
Forssén 2013	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Positiv	Svenska
Papis-Almansa 2016	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Negativ	Engelska

<sup>228</sup> För övrigt noterar jag att i litteraturförteckningen i Lindgren Zucchini 2020 hänvisas liksom i Papis-Almansa 2016 till Henkow 2008 och Rendahl 2009 (jfr avsnitt 2.5.2.2), och till Papis-Almansa 2016, medan däremot Senyk 2018 – också den en momsavhandling i Sverige på engelska – utelämnas, i likhet med vad som är fallet i Lindgren Zucchini 2020 beträffande andra momsavhandlingar i Sverige på svenska språket än Ek 2019. Att Ek 2019, som rättskälla, hålls före Senyk 2018 i Lindgren Zucchini 2020 är betänkligt särskilt då ämnet är liknande i de båda avhandlingarna och anslaget är bredare i Senyk 2018 än i Ek 2019 (jfr avsnitt 2.5.3.1).

Tabell – huvudspår 2

Avhandling	Metod	Tendens	Språk
Öberg 2001	Sedvanligt rättsdogmatisk*	Negativ	Svenska
Henkow 2008	Rent rättsdogmatisk**	Negativ	Engelska
Senyk 2018	Sedvanligt rättsdogmatisk*	Negativ	Engelska
Ek 2019	Sedvanligt rättsdogmatisk*	Negativ	Svenska
Lindgren Zucchini 2020	Rent rättsdogmatisk**	Negativ	Engelska

\*[I Öberg 2001 uttalas att en sedvanligt rättsdogmatisk metod tillämpas, och i Senyk 2018 och Ek 2019 utläser jag att tillämpad rättsdogmatisk metod också är att uppfatta som en – i skatterättsforskningen i Sverige – sedvanlig sådan (jfr avsnitt 2.5.3.1).]

\*\*[Beteckningen rent rättsdogmatisk metod använde jag första gången i Forssén 2020a.]

I *huvudspår 1* uppvisar samtliga avhandlingar avfattade på svenska språket en ”positiv tendens”, och metoden i dessa fall är komparativ eller rättsdogmatisk kompletterad med en komparativ metod. Rendahl 2009 är avfattad på engelska och metoden är komparativ. Det som ger en ”negativ tendens” är att avhandlingen uppvisar en ”negativ tendens” på grund av att den saknar ett internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet beträffande den komparativa analysen,<sup>229</sup> till skillnad från avhandlingarna som är avfattade på svenska. I Papis-Almansa 2016, som är avfattad på engelska, är metoden rättsdogmatisk kompletterad med en komparativ metod. Emellertid anser jag att den avhandlingen också uppvisar en ”negativ tendens” när det gäller sannolikheten för att forskningsresultatet ska bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan, vilket jag baserar på att EU:s regelverk på momsområdet ges ett externt – och inte ett internt – perspektiv även i Papis-Almansa 2016 beträffande det komparativa inslaget i tillämpad metod.<sup>230</sup> Marta Papis-Almansa har inte svenska som modersmål, men det borde inte ha begränsat referenserna i Papis-Almansa 2016 till att avse endast de momsavhandlingar i Sverige som dåför tiden var avfattade på engelska språket, det vill säga Henkow 2008 och Rendahl 2009.<sup>231</sup> Något liknande tillvägagångssätt som jag beskriver som klarläggande vid tolkning av oklara EU-domar, med användning av fler än ett officiellt språk inom EU,<sup>232</sup> används inte heller i Rendahl 2009 eller Papis-Almansa 2016, utan öppenheten gentemot andra språk än engelskan i övrigt betecknar jag som svag i de båda avhandlingarna.<sup>233</sup> Min bedömning av språkfrågan i samband med avhandlingarna i huvudspår 1 är sålunda att engelska språket används i momsforskningen i Sverige – medvetet eller omedvetet – för att väga upp ett forskningsresultat som kan förväntas bli negativt för implementeringsfrågan på grund av brister vid metodvalet.

<sup>229</sup> Jfr avsnitt 2.5.2.1.

<sup>230</sup> Jfr avsnitt 2.5.2.1.

<sup>231</sup> Jfr avsnitt 2.5.2.2.

<sup>232</sup> Jfr avsnitten 2.5.1.2 och 2.5.4.2.

<sup>233</sup> Jfr avsnitt 2.5.2.2.

I *huvudspår 2* är det också tämligen tydligt beträffande språkfrågan att engelska språket används – medvetet eller omedvetet – för att väga upp ett sannolikt negativt forskningsresultat för implementeringsfrågan på grund av brister vid metodvalet. Angående de sedvanligt rättsdogmatiska avhandlingarna är Öberg 2001 och Ek 2019 avfattade på svenska, medan Senyk 2018 är avfattad på engelska. Jag har markerat ”negativ tendens” för forskningsresultatets användbarhet för implementeringsfrågan för dessa, men Öberg 2001 på svenska och Senyk 2018 på engelska tar ut varandra beträffande språkfrågan. Valet av en rättsdogmatisk metod utan någon kompletterande komparativ analys i Öberg 2001 verkar ha baserats på en missriktad uppfattning om EU-rättens betydelse för ämnet däri, och implementeringsfrågan berörs inte i Senyk 2018, utan mervärdesskatten berörs mera i ett nationalekonomiskt perspektiv däri.<sup>234</sup> Även om Senyk 2018 tar upp frågor om placeringen av omsättningen när det gäller leveranser och unionsinterna förvärv, är det i Ek 2019 som leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten ges en studie *i* mervärdesskatterätt. Det är det begränsade materialet däri som gör att jag anser att en ”negativ tendens” uppkommer för användbarheten av Ek 2019 avseende implementeringsfrågan. Senyk 2018 utgör mera en studie *om* mervärdesskatterätten beträffande vilken medlemsstat som har beskattningsrätten avseende leveranser och unionsinterna förvärv, och har mera karaktären av en handledning än en avhandling där implementeringsfrågan behandlas beträffande sådana transaktioner eller så bör Senyk 2018 ses som en avhandling om moms i ett nationalekonomiskt perspektiv. I det sistnämnda perspektivet kunde det ha varit mera befogat att avfatta Senyk 2018 på engelska än om avhandlingen ska uppfattas som en studie *i* mervärdesskatterätt beträffande fördelningen av beskattningsrätten.<sup>235</sup>

Det är dock beträffande tillämpningen av vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 som det blir tydligast i *huvudspår 2* att engelska språket används – medvetet eller omedvetet – för att väga upp ett forskningsresultat för implementeringsfrågan som kan förväntas bli negativt på grund av brister vid metodvalet. I avsnitten 2.5.1–2.5.4.2 visar jag att en rent rättsdogmatisk metod riskerar att leda till att forskningen i mervärdesskatterätten inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne. Det kan aldrig vägas upp av att avhandlingarna avfattas på engelska, varför jag anser att en utveckling där engelskan hålls före svenska språket i momsforskningen i Sverige bör motverkas av universitet och högskolor. Detta framför allt vid en fortsatt acceptans av att rättsdogmatiken skulle vara något som metodologiskt är särskilt lämpat för rättsvetenskapliga studier i ämnet mervärdesskatterätt, det vill säga om vad jag benämner en rent rättsdogmatisk metod visar sig bli återkommande inom forskningen i mervärdesskatterätt i Sverige.

### **3 Svenska språkets ställning inom EU – förarbetena till lagen med anledning av Sveriges anslutning till EU 1995 respektive språklagen i Sverige 2009**

Jag avslutar med att kommentera enligt nedan vad som anförs beträffande svenska språkets ställning inom EU enligt förarbetena till lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU 1995 respektive enligt språklagen (2009:600).

I förarbetena till lagen med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (kallas också anslutningslagen eller EU-lagen) anges i avsnitt 19.4 (”Svenska språkets ställning i EU”)

---

<sup>234</sup> Jfr avsnitt 2.5.3.1.

<sup>235</sup> Jfr avsnitten 2.5.3.1 och 2.5.3.2.

att ”det svenska språket får i EU en starkare ställning än i någon annan utomnordisk organisation. Det blir ett av unionens officiella språk, vilket inte bara betyder att alla rättsakter och officiella dokument måste finnas i en svensk version, utan också att skriftväxling och muntliga kommunikationer i officiella sammanhang får ske på svenska”. Mot bakgrund av att svenskan som ett av de mindre språken naturligen i praktiken är svagare än de språk som talas av ett större antal människor, ansåg lagstiftaren det ”angeläget att det svenska språket aktivt utnyttjas i umgänget med EU:s institutioner så att rätten att använda det egna språket hålls levande”.<sup>236</sup> I Forssén 2011 nämner jag också att det i 4 § i språklagen, som trädde i kraft den 1 juli 2009, anges att svenska är huvudspråk i Sverige, varvid jag också noterade att det av 13 § andra stycket i språklagen följer att svenskans ställning som officiellt språk i EU ska värnas.<sup>237</sup>

Sålunda är det enligt min mening inte förenligt med arbetet med EU-projektet att förminska svenska språkets ställning i momsforskningen i Sverige, genom att fortsätta att hålla engelskan före svenskan såsom jag anser är fallet med stöd av min genomgång av språkfrågan i den forskningen. Av 5 § i språklagen är svenskan som huvudspråk samhällets gemensamma språk, vilket alla som är bosatta i Sverige ska ha tillgång till och som ska kunna användas inom alla samhällsområden. Enligt 6 § i språklagen har det allmänna ett särskilt ansvar för att svenskan används och utvecklas. Det innebär enligt min mening att det allmänna inte ska tilldela medel till forskning där svenska språket hålls efter engelskan, varför alla sådana tendenser inom momsforskningen i Sverige bör motverkas av universitet och högskolor.

Jag argumenterar i denna avdelning för att det nordiska bör lyftas i momsforskningen i Sverige, och att det inte bara gäller nordiska språk, utan också finskan. Det stöds inte bara av min genomgång ovan av språkfrågan, utan också av att språklagen föreskriver i 8 § att ”det allmänna har ett särskilt ansvar för att skydda och främja de nationella minoritetsspråken”. Finska är inte bara ett av EU:s officiella språk, jämte bland annat svenskan, utan finskan har dessutom enligt 7 § i språklagen ställning som minoritetsspråk i Sverige, jämte språken jiddisch, meänkieli, romani chib och samiska, vilka dock inte är officiella språk inom EU.

---

<sup>236</sup> Jfr prop. 1994/95:19 Del 1, s. 233 och 234.

<sup>237</sup> Jfr Forssén 2011, s. 69.

## AVDELNING III

[Denna avdelning motsvaras av min artikel i JFT, Punktskatteforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan, JFT 3/2022 s. 242–276. (Forssén 2022b).<sup>238</sup>]

---

<sup>238</sup> Forssén 2022b finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).



# Punktskatteforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan

## 1 Inledning

I två artiklar från 2020 respektive 2021 har jag skrivit i JFT om momsforskningen i Sverige dels beträffande metodfrågorna för den forskningen,<sup>239</sup> dels beträffande frågan om svenska språkets ställning i avhandlingar i Sverige angående mervärdesskatt (moms).<sup>240</sup> I denna avdelning berör jag att vissa av punktskattereglerna i Sverige inte är förenliga (konforma) med EU-rätten beträffande bestämningen av skattesubjektet. Vid genomgången av den problematiken tar jag upp mina synpunkter avseende hanteringen i avhandlingarna i Sverige på momsområdet angående frågan om bestämningen av skattesubjektet. Vid denna jämförande betraktelse av skattesubjektsfrågan på områdena punktskatter och moms berör jag också i viss mån finsk rätt, för att ge en komparativ analys av de svenska reglerna med de finska på temat EU-konformitet. Jag avser att därigenom också visa på vikten av att beakta såväl i forskningen som i praktiken hur diskrepanser mellan ett nationellt regelverk om punktskatter och EU-rätten kan medföra icke EU-konforma konsekvenser för momsen. Avslutningsvis lämnar jag kommentarer om metodvalet i punktskatteforskningen och om att avdragsrätten för ingående moms kan påverkas av en oklar bestämning av skattesubjektet momsmässigt och en lucka i tullagstiftningen samt förslag till fortsatt forskning på området indirekta skatter, vilka i första hand består i moms, punktskatter och tull.

## 2 EU-krav på harmonisering av regler om indirekta skatter och tillnärmning av regler om direkt skatt

Av EU:s primärrätt följer att ett krav på harmonisering av medlemsstaternas lagstiftningar gäller för de indirekta skatterna. Sålunda framgår det av artikel 113 FEUF att medlemsstaternas lagstiftningar om ”omsättningskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter” ska vara harmoniserade (harmoniseringskravet). Detta för att säkerställa den inre marknaden och undvika konkurrenssnedvridning beroende på olikheter mellan medlemsstaterna i deras nationella lagstiftningar på området indirekta skatter. I artikel 288 FEUF anges vad som gäller beträffande olika sekundärrättsliga rättsakter. För denna avdelning noterar jag vad som anges beträffande förordningar och direktiv, nämligen följande. EU:s förordningar är direkt tillämpliga i medlemsstaterna enligt artikel 288 andra stycket FEUF. Det innebär att sådana rättsakter inte behöver implementeras i medlemsstaternas nationella lagstiftningar för att gälla. EU:s direktiv ska dock implementeras – genomföras – i medlemsstaternas nationella lagstiftningar. Det följer av att artikel 288 tredje stycket FEUF föreskriver att ett direktiv ska vara bindande för varje medlemsstat inom EU med avseende på det resultat som ska uppnås med direktivet.

Avseende direkt skatt, såsom inkomstskatt, föreligger inget harmoniseringskrav avseende medlemsstaternas nationella lagstiftningar. När det gäller harmonisering av den direkta beskattningen (direkt skatt), till exempel inkomstskatt, följer av artikel 115 FEUF att harmonisering ska ske genom tillnärmning av medlemsstaternas nationella lagstiftningar. Artikel 115 FEUF har följande lydelse:

---

<sup>239</sup> Jfr Forssén 2020a.

<sup>240</sup> Jfr Forssén 2021a.

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 114 ska rådet enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den inre marknadens upprättande eller funktion.”

Avseende reglerna om inkomstskatt föreligger således inte ett generellt harmoniseringskrav såsom i artikel 113 FEUF beträffande de indirekta skatterna, utan enligt artikel 115 FEUF är EU:s institutioner, beträffande medlemsstaternas nationella regler om inkomstskatt, hänvisade till att använda direktiv för harmonisering av lagstiftningarna. EU:s råd har utfärdat enbart ett fåtal direktiv som berör inkomstskatt, exempelvis fusionsdirektivet (2009/133/EG) och moder-/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU).<sup>241</sup> Emellertid avser EU-direktiven på inkomstskatteområdet inte bestämningen av skattesubjektet. Eftersom jag i denna avdelning behandlar skattesubjektsfrågan, använder jag därför uttrycket *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* när jag berör inkomstskatteregler i det hänseendet.<sup>242</sup>

De viktigaste rättsakterna beträffande de indirekta skatterna är:

- beträffande moms, mervärdesskattedirektivet;
- beträffande punktskatter, Rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler om punktskatt, vilket jag benämner punktskattedirektivet (EU) 2020/262; och
- beträffande tull, Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen, som brukar benämnas unionstullkodexen.

Beträffande punktskatterna i förhållande till EU-rätten och punktskattedirektivet (EU) 2020/262 får nämnas att vissa punktskatter är obligatoriska för medlemsstaterna (harmoniserade punktskatter). I artikel 1.1 i direktivet anges att däri fastställs ”allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt påförs på konsumtion av följande varor (nedan kallade *punktskattepliktiga varor*):

- a) Energiprodukter och elektricitet som omfattas av direktiv 2003/96/EG.
- b) Alkohol och alkoholdrycker som omfattas av direktiven 92/83/EEG och 92/84/EEG.
- c) Tobaksvaror som omfattas av direktiv 2011/64/EU.”

Enligt artikel 1 i direktiv 2003/96/EG ska energiprodukter och elektricitet beskattas i EU:s medlemsstater i överensstämmelse med det direktivet.<sup>243</sup> I denna avdelning berörs punktskatt i

---

<sup>241</sup> De båda direktivens fullständiga titlar är: Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan; och Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

<sup>242</sup> Jfr även Forssén 2011, avsnitten 1.2.2.1 och 1.2.2.2.

<sup>243</sup> Fullständig titel på direktiv 2003/96/EG är: Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturerad av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

form av energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt i Sverige med avseende på vissa bränslen enligt 1 kap. 3 a § LSE. Det problem som jag tar upp beträffande förenligheten med EU-rätten på punktskatteområdet när det gäller bestämmningen av skattesubjektet är att det i 1 kap. 4 § 1 LSE sker en hänvisning till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* avseende vad som utgör en yrkesmässig verksamhet. Jag tar dock inte upp de båda andra harmoniserade punktskatterna, vilka i Sverige omfattas av lagen (1994:1564) om alkoholskatt respektive lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eftersom en sådan koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* saknas däri.<sup>244</sup>

Det finns även ett flertal icke-harmoniserade punktskatter i Sverige, det vill säga indirekta skatter på konsumtion av olika varor och tjänster för vilka harmoniserade EU-bestämmelser om vad som ska beskattas – respektive förfaranderegler från EU för detta – saknas. Enligt svenska Skatteverkets hemsida tas icke-harmoniserade punktskatter ut enligt följande lagar:

- lagen (1994:1776) om skatt på energi, förutom punktskatten på de bränslen som omfattas av uppskovsförfarandet (enligt 1 kap. 3 a § LSE – *min anm.*),
- lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
- 35–40 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt (det vill säga punktskatten på snus, tuggtobak och övrig tobak),<sup>245</sup>
- 2 § första stycket 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
- lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
- lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
- lagen (1999:673) om skatt på avfall,
- lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.,
- lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,
- lagen (2017:1200) om skatt på flygresor,
- lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter,
- lagen (2018:1139) om skatt på spel,
- lagen (2019:1274) om skatt på avfall som förbränns, och
- lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar.<sup>246</sup>

Det är endast i lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel som det finns en sådan koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* angående vad som avses med begreppet yrkesmässig verksamhet som i 1 kap. 4 § LSE, nämligen i 4 § tredje stycket vars lydelse överensstämmer helt med 1 kap. 4 § LSE (som återges i avsnitt 3.2.1). Jag nämner något om lagen om skatt på bekämpningsmedel i samband med LSE, medan övriga icke-harmoniserade punktskatter enligt ovan inte berörs alls. Jag nämner dock något om en annan icke-harmoniserad punktskatt i Sverige, nämligen den nyligen avskaffade reklamskatten.

---

<sup>244</sup> För övrigt gäller detsamma enligt lagen (2022:156) om alkoholskatt och lagen (2022:155) om tobaksskatt, vilka den 13 februari 2023 ersätter de båda lagarna från 1994.

<sup>245</sup> Bestämmelserna i fråga har ersatts i lagen (2022:155) om tobaksskatt av 2 kap. 9 och 10 §§.

<sup>246</sup> Jfr <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.1/382794.html?q>> (besökt 2022-10-17).

### 3 Frågan om EU-konformitet avseende bestämningen av skattesubjektet enligt vissa regler om punktskatter i Sverige i jämförelse med finsk rätt

#### 3.1 Sekundärrätten på punktskatteområdet och bestämningen av skattesubjektet

Enligt EU:s sekundärrätt på punktskatteområdet gäller att skattesubjektet bestäms självständigt, och att de aktiviteter för vilka en person kan bli skyldig att betala punktskatt typiskt sett utförs av en person som allmänt sett kallas för företagare – inte av en vanlig privatperson (konsument). Detta följer av det gällande punktskattedirektivet (EU) 2020/262, som trädde i kraft den 18 mars 2020,<sup>247</sup> och som inte innebär någon förändring i förhållande till vad som gällde beträffande bestämningen av skattesubjektet enligt föregångarna på området. Jag anför följande till stöd för min tolkning att gällande och tidigare EU-direktiv på punktskatteområdet sålunda innebär att bestämningen av skattesubjektet på punktskatteområdet inte bör ske genom att nationella regler på området kopplar till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*.

När punktskattedirektivet (EU) 2020/262 trädde i kraft den 18 mars 2020 upphävdes punktskattedirektivet 2008/118/EG. Dessförinnan hade punktskattedirektivet 2008/118/EG den 1 april 2010 ersatt cirkulationsdirektivet 92/12/EEG.<sup>248</sup>

I punktskattedirektivet 2008/118/EG respektive i dess företrädare cirkulationsdirektivet 92/12/EEG bestämdes skattesubjektet självständigt genom begreppet *näringsidkare*. Av artikel 7.2 i cirkulationsdirektivet respektive av skälen 16 och 22 i ingressen till punktskattedirektivet 2008/118/EG framgick att den skattskyldige ska vara en näringsidkare, genom bruket av uttrycken *en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet* respektive *näringsidkare*.<sup>249</sup> Någon koppling till andra regelverk för bestämningen av innebörden i begreppet näringsidkare fanns inte i de båda direktiven, utan bestämningen av skattesubjektet skedde självständigt däri.

Begreppet näringsidkare används inte i punktskattedirektivet (EU) 2020/262. Av artikel 7.1 i punktskattedirektivet (EU) 2020/262 följer i stället vilka personer som är skyldiga att betala punktskatt, varvid i första hand däri anges godkänd upplagshavare, registrerad mottagare eller någon annan person som frisläpper eller på vars vägnar de punktskattepliktiga varorna frisläpps från ett uppskovsförfarande eller, vid en otillåten avvikelse från skatteupplaget, varje annan person som är involverad i avvikelserna. Av utrymmesskäl redogör jag inte för artikel 7 i dess helhet, utan stannar vid att konstatera att punktskattedirektivet (EU) 2020/262, i likhet med de båda föregångarna, innebär att skattesubjektet bestäms självständigt enligt EU-rätten på punktskatteområdet, och att de aktiviteter för vilka en person kan bli skyldig att betala

---

<sup>247</sup> Enligt artikel 57 trädde punktskattedirektivet (EU) 2020/262 i kraft den tjugonde dagen efter det att det hade offentliggjorts i Europeiska unionens officiella tidning, vilket skedde den 27 februari 2020 och således trädde punktskattedirektivet (EU) 2020/262 i kraft den 18 mars 2020. Enligt artikel 56 träder ändringarna på grund av punktskattedirektivet (EU) 2020/262 i kraft den 13 februari 2023.

<sup>248</sup> De båda direktivens fullständiga titlar är: Rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (92/12/EEG); och Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG.

<sup>249</sup> Jfr Forssén 2007, s. 29 och 30. Jfr även Forssén 2020a, avsnitt 5.3.2.

punktskatt enligt artikel 7 typiskt sett inte utförs av en vanlig privatperson (konsument), utan av en person som allmänt sett kallas för företagare.

Även om uttrycket *näringsidkare* inte används i punktskattedirektivet (EU) 2020/262, är det sålunda alltså så att skattesubjektet bestäms självständigt enligt EU-rätten på punktskatteområdet, och beskattningen avseende punktskatter omfattar fortfarande typiskt sett personer som i vanligt språkbruk, det vill säga i allmänhet, brukar kallas för företagare eller näringsidkare – inte vanliga privatpersoner (konsumenter). Skattesubjektet kan vara en fysisk eller juridisk person, vilket framgår redan av att rubriken till artikel 7 i punktskattedirektivet (EU) 2020/262 har följande lydelse: ”Person som är skyldig att betala punktskatt”.

### 3.2 Punktskatteregler i Sverige som inte är eller tidigare inte har varit EU-konforma beträffande bestämningen av skattesubjektet samt jämförelse med tidigare regler om moms

#### 3.2.1 Energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt

Energiskatt ska enligt 1 kap. 1 § LSE betalas till staten för bränslen och elektrisk kraft. På temat EU-konformitet är problemet med bestämningen i LSE av skattesubjektet i visst hänseende den hänvisning som sker till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL beträffande vilka verksamheter som anses som yrkesmässiga. Sedan den 1 januari 2000 har nämligen 1 kap. 4 § LSE följande lydelse:<sup>250</sup>

”En verksamhet är yrkesmässig, om den

1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller
2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kronor.”

Jag gör inte en fullständig genomgång av vem som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § LSE, utan noterar att enligt 4 kap. 1 § 1 LSE är den skattskyldig för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt som i egenskap av godkänd upplagshavare hanterar *vissa bränslen*, nämligen bränslen enligt 1 kap. 3 a § för vilka uppskovsförfarande tillämpas enligt LSE.

Jag återkommer i avsnitt 3.2.5 till att förslag lämnades i prop. 2021/22:61 (Nytt punktskattedirektiv och vissa andra ändringar) avseende de svenska punktskatterna för att genomföra punktskattedirektivet (EU) 2020/262. Redan här får dock nämnas att det föranleder dels att tre nya lagar om punktskatt införs i Sverige, ovannämnda lagen (2022:155) om tobaksskatt och lagen (2022:156) om alkoholskatt, vilka medför att de tidigare lagarna på dessa områden upphävs, samt lagen (2022:157) om Europeiska unionens punktskatteområde, dels att vissa ändringar införs i LSE, genom SFS 2022:166. Dessa ändringar på grund av punktskattedirektivet (EU) 2020/262 träder i kraft den 13 februari 2023, det vill säga då ändringarna däri träder i kraft enligt artikel 56. Här får jag nämna att, även om LSE berördes i prop. 2021/22:61, tog lagstiftaren inte upp fenomenet med kopplingen i 1 kap. 4 § 1 LSE till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet på temat EU-konformitet. Det innebär att ändringarna den 13 februari 2023 av innebörd att bestämningen av skattesubjektet avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt överförs från 4 kap. till

---

<sup>250</sup> Jfr 1 kap. 4 § LSE, dess lydelse från och med den 1 januari 2000 enligt SFS 1999:1289.

5 kap. LSE, men för den bestämningen kvarstår 1 kap. 4 § 1 med kopplingen till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*.<sup>251</sup>

Angående de bränslen som avses framgår dessa också framgent av 1 kap. 3 a § LSE, som har följande lydelse:

”I enlighet med vad som särskilt anges i denna lag tillämpas vissa förfaranderegler för energiprodukter enligt följande KN-nr

1. KN-nr 1507–1518, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle,
2. KN-nr 2707 10, 2707 20, 2707 30 och 2707 50,
3. KN-nr 2710 11–2710 19 69,
4. KN-nr 2711, dock inte KN-nr 2711 11, 2711 21 och 2711 29,
5. KN-nr 2901 10,
6. KN-nr 2902 20, 2902 30, 2902 41, 2902 42, 2902 43 och 2902 44,
7. KN-nr 2905 11 00, som inte är av syntetiskt ursprung, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle,
8. KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 och 3811 90 00, samt
9. KN-nr 3824 90 99, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle.

I fråga om produkter enligt KN-nr 2710 11 21, 2710 11 25 och 2710 19 29 gäller första stycket endast vid yrkesmässiga bulktransporter.”

Att de bränslen som anges med KN-nummer<sup>252</sup> enligt uppräkningsen i 1 kap. 3 a § LSE omfattas av punktskatt som är harmoniserad följer av artiklarna 2 och 20.1 i direktiv 2003/96/EG. Alla KN-nummer i 1 kap. 3 a § LSE utom i första stycket punkt 8 motsvaras av KN-nummer för vilka det anges i artikel 20.1 att de utgör energiprodukter som ska omfattas av bestämmelserna om övervakning och flyttning i cirkulationsdirektivet 92/12/EEG, varvid samma förbehåll görs i artikeln som i bestämmelsen i fråga. Av artikel 2.1 f i direktiv 2003/96/EG framgår att termen energiprodukter tillämpas på produkter enligt KN-nummer 3811, varför 1 kap. 3 a § LSE i dess helhet, det vill säga inklusive första stycket punkt 8, är förenlig med närmast motsvarande bestämmelser i ursprungliga versionen av direktiv 2003/96/EG.<sup>253</sup> Fortsättningsvis använder jag uttrycket *vissa bränslen* avseende bränslen enligt 1 kap. 3 a § LSE, och genomgången av direktiv 2003/96/EG visar att dessa bränslen omfattas av vad som avses med harmoniserade punktskatter.

---

<sup>251</sup> Jag refererar till bestämmelserna från tiden före ändringarna den 13 februari 2023.

<sup>252</sup> KN, kombinerade nomenklaturen i tullsammanhang.

<sup>253</sup> Enligt EU:s hemsida finns en konsoliderad version av direktiv 2003/96/EG av den 15 september 2018. Därav följer att endast vissa justeringar har skett av vilka KN-nr som anges i artikel 20.1 och det gäller punkterna 1 c och 1 h. Jag noterar att artikel 20.1 också i den konsoliderade versionen hänvisar till bestämmelserna i cirkulationsdirektivet 92/12/EEG, trots att det ersattes den 1 april 2010 av punktskattedirektivet 2008/118/EG. För övrigt noterar jag att artikel 2.1 f är oförändrad i den konsoliderade versionen. Jämför <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0096>> (besökt 2022-10-17). LSE borde justeras på grund av ändringarna i artikel 20.1 c och h, beträffande KN-nr som anges i 1 kap. 3 a §, men det förändrar inget i princip angående innebörden av denna avdelning.

På temat EU-konformitet med energiskatten i Sverige och bestämningen av skattesubjektet är det av intresse att det av 4 kap. 3 § första stycket LSE följer att den som får godkännas som upplagshavare är den som i ”yrkesmässig verksamhet i Sverige” avser att: tillverka eller bearbeta bränslen; på flygplats lagra flygfotogen; eller i större omfattning hålla bränslen i lager. Problemet på detta tema vid bestämningen av vem som är skattskyldig är att innebörden av bestämningen av vilken verksamhet som är yrkesmässig sker genom hänvisningen (kopplingen) till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* i 1 kap. 4 § 1 LSE.

Kopplingen till 13 kap. IL, och begreppet näringsverksamhet däri, beträffande vilka verksamheter som är yrkesmässiga innebär dels att bestämningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § 1 LSE strider mot att skattesubjektet ska, enligt punktskattedirektivet (EU) 2020/262, bestämmas självständigt i regelverken på punktskatteområdet, dels att urvalet av skattesubjekten blir alltför omfattande i förhållande till direktivet. För att illustrera sistnämnda konsekvens beträffande omfattningen av de personer som kan vara skattskyldiga för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt avseende *vissa bränslen* på grund av 1 kap. 4 § 1 LSE jämför jag i det närmast följande avsnittet angående att samma koppling till 13 kap. IL som förekommer i den bestämmelsen i LSE förekom i 4 kap. 1 § 1 ML under perioden den 1 januari 2001 till och med den 30 juni 2013.

### 3.2.2 Kopplingen till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet – en jämförelse med mervärdesskatterätten under perioden 1 januari 2001 – 30 juni 2013

Den 1 januari 2001 infördes, genom SFS 1999:1283, en hänvisning i 4 kap. 1 § 1 ML till begreppet näringsverksamhet i *hela* 13 kap. IL, det vill säga för bestämningen av vem som skulle anses ha en yrkesmässig verksamhet. Därmed kopplades bestämningen av vem som ska anses utgöra skattesubjektet momsmässigt till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*. I Forssén 2011 gällde huvudfrågan att den kopplingen inte var förenlig med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt EU-rätten på momsområdet, det vill säga enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Framför allt innebar den att juridiska personer utgjorde skattesubjektet momsmässigt sett enligt ML redan på grund av subjektregistreringen av exempelvis ett aktiebolag, medan en fysisk person ansågs utgöra ett skattesubjekt momsmässigt sett förutsatt att denne uppfyllde bestämmelsen om vem som har näringsverksamhet i egentlig mening, det vill säga enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL som har följande lydelse: ”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.” Rekviritet förvärvsverksamhet innebär att verksamheten ska ha ett förvärvssyfte, det vill säga att ett aktivitetskrav – varaktighetsrekvisit – ligger i rekviriten i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL.<sup>254</sup> En hobbyaktivitet är en prestation som en person utför av eget privat intresse utan förvärvssyfte, och utgör således inte en förvärvsverksamhet som kan konstituera näringsverksamhet i egentlig mening.<sup>255</sup>

Före regeländringen gällde hänvisningen till näringsverksamhet i egentlig mening både för fysiska och juridiska personer, men från och med den 1 januari 2001 kom hänvisningen till hela 13 kap. IL att omfatta även exempelvis 2 § i 13 kap. IL som lyder: ”För juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om

---

<sup>254</sup> Jfr Forssén 2011, s. 132 och 149.

<sup>255</sup> Jfr Forssén 2011, s. 132 och 134.

inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §.” Därav följer således att en juridisk person, till skillnad från en fysisk person, anses ha näringsverksamhet oavsett om rekvisiten för en egentlig näringsverksamhet uppfylls. Innan IL trädde i kraft hänvisade 4 kap. 1 § 1 ML till begreppet näringsverksamhet i 21 § kommunalskattelagen (1928:370, här förkortad KL), som motsvarade 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL.<sup>256</sup>

Genom att bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML ändrades den 1 januari 2001 till att avse begreppet näringsverksamhet enligt hela 13 kap. IL utvidgades omfattningen av skattesubjekten enligt ML utan någon motivering. Jag framhöll i Forssén 2011 att det inte var förenligt med huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet i artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) och inte heller med artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet (som har ersatt bland annat sjätte mervärdesskattedirektivet).<sup>257</sup>

Någon liknande koppling till inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet momsmässigt sett som den i 4 kap. 1 § 1 ML återfann jag inte i regelverk på momsområdet i någon annan medlemsstat inom EU. Exempelvis fann jag inte någon sådan koppling till inkomstskatterätten i finska mervärdesskattelagen (1501/1993, här förkortad FML).<sup>258</sup> Lagstiftaren i Sverige verkar närmast ha påverkats av sin ambition att använda näringsverksamhet som det gemensamma begreppet för avgränsningen av 13 kap. IL såväl för fysiska personer som för juridiska personer,<sup>259</sup> och inte insett att en hänvisning till hela 13 kap. IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML inte var EU-konform. Efter det att jag hade lagt fram Forssén 2011 upphävde också lagstiftaren den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, kopplingen i fråga till 13 kap. IL, varvid artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet infördes ordagrant i 4 kap. 1 § första stycket första meningen ML. Då ändrades också begreppet yrkesmässig verksamhet i bestämmelsen till beskattningsbar person, så att det begreppet numera även gäller i ML för bestämningen av skattesubjektet momsmässigt sett: ”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.<sup>260</sup>

På samma sätt som skedde beträffande att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till inkomstskatterätten ändrades den 1 januari 2001 hade redan den 1 januari 2000 hänvisningen i 1 kap. 4 § 1 LSE ändrats från att ha avsett näringsverksamhet enligt KL 21 § till att gälla begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL.<sup>261</sup> För energiskatten gäller sålunda enligt 1 kap. 4 § LSE att skattesubjektet bestäms genom en definition av yrkesmässig verksamhet vilken enligt punkt 1 i bestämmelsen består i en huvudregel som hänvisar till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, varvid dessutom gäller, enligt supplementärregeln i 1 kap. 4 § 2 LSE, att en verksamhet är yrkesmässig även om den bedrivs i näringsverksamhetsliknande

---

<sup>256</sup> Jfr prop. 1999/2000:2 (Inkomstskattelagen) Del 1, s. 422. Jfr även 1 kap. 1 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229), där det anges att IL trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpades första gången vid 2002 års taxering.

<sup>257</sup> Jfr även Forssén 2021a, avsnitt 2.5.1.2.

<sup>258</sup> Jfr Forssén 2011, s. 289 och 290 angående min enkät till skattemyndigheter, bland annat Finland.

<sup>259</sup> Jfr prop. 1999/2000:2 Del 1, s. 514.

<sup>260</sup> Jfr artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet och 4 kap. 1 § första stycket första meningen ML.

<sup>261</sup> Jfr prop. 1999/2000:2 Del 1, s. 432.



former – förutsatt att årsomsättningen överstiger beloppsgränsen i supplementärregeln. Genom att bestämmningen av yrkesmässig verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1 LSE från och med den 1 januari 2000 bestäms genom kopplingen till begreppet näringsverksamhet enligt hela 13 kap. IL har urvalet av skattesubjekt utvidgats i strid med dåvarande cirkulationsdirektivet 92/12/EEG, vilket tillika strider mot det nu gällande punktskattedirektivet (EU) 2020/262. Någon motivering till förändringarna i fråga i LSE, den 1 januari 2000, respektive i ML, den 1 januari 2001, återfinns jag inte i de gemensamma förarbetena till dem.<sup>262</sup> Detsamma gäller beträffande ändringen av 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel. För bestämmningen av yrkesmässig verksamhet ändrades hänvisningen däri till näringsverksamhet enligt KL 21 § till att gälla begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL. Det skedde också den 1 januari 2000, genom SFS 1999:1252, och tillika utan någon motivering i förarbetena, vilka också utgjordes av prop. 1999/2000:2.<sup>263</sup>

### 3.2.3 Jämförelse med finsk rätt

Genom kopplingen i 1 kap. 4 § 1 LSE till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL föreligger sålunda ett fördragsbrott från Sveriges sida på grund av att det fenomenet innebär en felaktig implementering av sekundärrätten på punktskatteområdet. En juridisk person omfattas av skattskyldighet genom att kopplingen omfattar bland annat 2 § i 13 kap. IL, vilket innebär att näringsverksamhet föreligger för sådan person, även om fråga inte är om näringsverksamhet i egentlig mening, utan bara om en hobbyverksamhet som har lagts i exempelvis ett aktiebolag. Det innebär att urvalet i Sverige av skattesubjekt avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt typiskt sett blir större än beträffande energiskatt i exempelvis Finland.

I den finska punktskattelagen (182/2010, här förkortad FPL) saknas, liksom i FML, en sådan koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* för bestämmningen av skattesubjektet som finns i 1 kap. 4 § 1 LSE. Det följer framför allt av 12 § FPL som anger vilka som är skattskyldiga avseende energiskatt. Enligt 12 § 1 mom. 1 punkten FPL är en godkänd upplagshavare, en registrerad mottagare, en tillfälligt registrerad mottagare eller någon annan person som frisläpper eller på vars vägnar de punktskattepliktiga produkterna frisläpps från ett uppskovsförfarande skyldig att betala punktskatt. Enligt finska Skatteförvaltningens hemsida finns det nio olika punktskatter i Finland: alkohol- och tobaksskatt, skatt på läskedrycker, dryckesförpackningar, flytande bränslen, el och vissa bränslen, avfallsskatt samt oljeskyddsavgift.<sup>264</sup> Beträffande nämnda koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* noterar jag att det är energibeskattningen i Finland som är av intresse för en jämförelse med punktskatterna i Sverige, eftersom det inte finns vare sig skatt på bekämpningsmedel eller reklamskatt i Finland. Sålunda är det av intresse att det beträffande energibeskattningen anges i finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar att bland annat godkända upplagshavare och registrerade mottagare är skattskyldiga, varvid referens sker till 12 och 13 §§ FPL.<sup>265</sup> Däri finns det inte någon sådan koppling till inkomstskatterätten

---

<sup>262</sup> Jfr prop. 1999/2000:2 Del 1.

<sup>263</sup> Jfr prop. 1999:2000:2 Del 1, s. 366.

<sup>264</sup> Jfr <<https://www.vero.fi/sv/foretag-och-samfund/skatter-och-avgifter/punktbeskattning/>> (besökt 2022-10-17).

<sup>265</sup> Jfr finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar angående energibeskattning av den 19 februari 2021, dnr VH/904/00.01.00/2021, avsnitt 1.4, <[https://www.vero.fi/sv/Detaljerade\\_skatteanvisningar/anvisningar/56206/energibeskattning2/](https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/56206/energibeskattning2/)> (besökt 2022-10-17).

för bestämningen av skattesubjektet som beträffande energiskatten i 1 kap. 4 § 1 LSE. Skattesubjektet bestäms således självständigt i FPL, vilket är konformt med EU-rätten på punktskatteområdet.

### 3.2.4 Reklamskatten under perioden 1 januari 2000 – 31 december 2021

En koppling hade även införts den 1 januari 2000, genom SFS 1999:1241, i första stycket första meningen i anvisningarna till 9 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (här förkortad RSL) till begreppet näringsverksamhet enligt hela 13 kap. IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, och därmed av vem som var skattskyldig – skattesubjekt – avseende reklamskatt enligt 9 § i numera upphävda RSL.<sup>266</sup> Det var således samma slags förändring som, enligt vad ovan nämns, infördes i LSE den 1 januari 2000 och i ML den 1 januari 2001, och i de gemensamma förarbetena till förändringarna i fråga finns inte heller någon motivering till förändringen i RSL.<sup>267</sup>

I Forssén 2011 tog jag också upp att lagstiftaren borde titta på samma förhållande med en koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* för bestämningen av skattesubjektet i vissa regelverk i Sverige avseende punktskatter som i ML.<sup>268</sup> Någon motsvarande reform som lagstiftaren vidtog därvidlag angående ML har dock aldrig skett avseende vare sig LSE eller RSL, och fenomenet har, som jag nämnde i Forssén 2020a, inte behandlats i övrigt i forskningen beträffande indirekta skatter i Sverige.<sup>269</sup> Efter det att Forssén 2020a publicerades har dock den förändringen skett att det inte längre finns någon svensk punktskatt på annonser och reklam – reklamskatt – eftersom den avskaffades i Sverige den 1 januari 2022, genom SFS 2021:1166.<sup>270</sup> Fenomenet med en koppling till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL för att bestämma skattesubjektet återfinns numera inte för reklamskatt i och med att den punktskatten avskaffades genom att RSL upphävdes den 1 januari 2022.

### 3.2.5 Lagstiftaren och forskningen i Sverige behandlar inte den icke EU-konforma bestämningen av skattesubjektet beträffande energiskatten

Med anledning av att begreppet yrkesmässig verksamhet kvarstår oförändrat i 1 kap. 4 § 1 LSE föreslår jag återigen att forskningen eller lagstiftaren på temat EU-konformitet tar upp fenomenet med att den bestämningen sker genom en koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*, närmare bestämt till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL. Mot bakgrund av min analys i Forssén 2011 av samma fenomen beträffande ML, är det, enligt min uppfattning, uppenbart att kopplingen i fråga i 1 kap. 4 § 1 LSE till 13 kap. IL alltså ger ett urval av skattesubjekt också för energiskatten på punktskatteområdet vilket är alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet (EU) 2020/262.<sup>271</sup>

---

<sup>266</sup> Jfr även prop. 1999/2000:2 Del 1, s. 343.

<sup>267</sup> Jfr prop. 1999/2000:2 Del 1.

<sup>268</sup> Jfr Forssén 2011, s. 54 och 76.

<sup>269</sup> Jfr även Forssén 2020a, avsnitt 5.3.2.

<sup>270</sup> Jfr även prop. 2021/22:20 (Avskaffad reklamskatt), s. 1.

<sup>271</sup> Dessutom utvidgas det urvalet ytterligare genom supplementärregeln i 1 kap. 4 § 2 LSE avseende personer som bedriver verksamhet på energiområdet under näringsverksamhetsliknande former (förutsatt att de har en årsomsättning som överstiger 30 000 kronor).

I prop. 2021/22:61 lämnades, som nämnts, förslag avseende de svenska punktskatterna för att genomföra punktskattedirektivet (EU) 2020/262. Punktskattedirektivet (EU) 2020/262 föranleder sålunda att tre nya lagar om punktskatt införs i Sverige: lagen (2022:155) om tobaksskatt och lagen (2022:156) om alkoholskatt, vilka, som nämnts, medför att de tidigare lagarna på dessa områden upphävs; samt lagen (2022:157) om Europeiska unionens punktskatteområde. Dessutom införs, som också nämnts, bland annat vissa ändringar i LSE, genom SFS 2022:166. Ändringarna på grund av punktskattedirektivet (EU) 2020/262 träder i kraft den 13 februari 2023, det vill säga då, som ovan nämnts, ändringarna däri träder i kraft enligt artikel 56. Vidare föreslogs i prop. 2021/22:61 vissa ändringar i ML och ett flertal punktskattelagar med anledning av rådets direktiv (EU) 2019/2235 av den 16 december 2019 om ändring av mervärdesskattedirektivet och punktskattedirektivet 2008/118/EG vad gäller gemensamma försvarsinsatser inom EU. Dessa ändringar trädde i kraft den 1 juli 2022.<sup>272</sup>

LSE berördes i och för sig i prop. 2021/22:61, men fenomenet med kopplingen i 1 kap. 4 § 1 LSE till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet avseende energiskatten togs, som nämnts, inte upp av lagstiftaren på temat EU-konformitet.<sup>273</sup>

Förutom vad jag har tagit upp i Forssén 2007, Forssén 2011 och Forssén 2020a om kopplingen i LSE och i numera upphävda RSL till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet,<sup>274</sup> återfinns inget i forskningen i Sverige beträffande indirekta skatter på temat EU-konformitet om fenomenet. Beträffande *punktskatter* finns endast en avhandling i Sverige, nämligen professor Stefan Olssons doktorsavhandling, *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*.<sup>275</sup>

Inom momsforskningen i Sverige är det bara i Forssén 2011 och i min doktorsavhandling ”Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier”<sup>276</sup> samt i Jesper Öbergs doktorsavhandling ”Mervärdesbeskattnings vid obestånd”<sup>277</sup> som skattesubjektsfrågan ges en närmare analys.<sup>278</sup> I den hittillsvarande forskningen i Sverige på punktskatteområdet, det vill säga i Olsson 2001, behandlas frågor kring skattesubjektet tämligen begränsat. Min kritik beträffande Olsson 2001 avser främst den omständigheten.

Olsson 2001 är skriven på svenska språket, vilket är i linje med vad jag anför i Forssén 2021a om betydelsen för forskningen i rättsvetenskapliga ämnen som influeras av EU-rätten av att främja svenska språkets ställning vid sådana studier. Metodologiskt är Olsson 2001 även i linje med vad jag anför i Forssén 2020a. En traditionell rättsdogmatisk metod används i

---

<sup>272</sup> Jfr angående: ML, SFS 2022:160; lagen (1994:1563) om tobaksskatt, SFS 2022:163; lagen (1994:1564) om alkoholskatt, SFS 2022:164; och LSE, SFS 2022:165. Jfr även prop. 2021/22:61, s. 1.

<sup>273</sup> Jfr prop. 2021/22:61, s. 109–154.

<sup>274</sup> Jfr Forssén 2011, s. 54 och 76 samt Forssén 2020a, avsnitt 5.3.2.

<sup>275</sup> Jfr Olsson 2001.

<sup>276</sup> Forssén 2013.

<sup>277</sup> Jfr Öberg 2001.

<sup>278</sup> Jfr även Forssén 2020a, s. 738.

Olsson 2001, men med uttalandet att ”olika metoder kan givetvis komplettera varandra”.<sup>279</sup> Därmed kan Olsson 2001 inte anses ha bidragit till den utveckling inom momsforskningen i Sverige som jag varnar för genom Forssén 2020a och Forssén 2021a, nämligen risken att de rättsvetenskapliga studierna kommer att ske med tillämpning av vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, varvid jag i det hänseendet refererar till två doktorsavhandlingar i ämnet mervärdesskatterätt.<sup>280</sup> Min kritik avseende Olsson 2001 gäller i stället den bristande analysen på temat EU-konformitet av bestämningen av skattesubjektet i den nationella svenska lagstiftningen på punktskatteområdet.

I inledningen till den närmare undersökningen av den rättsliga regleringen av punktskatterna berörs både skattesubjektet och skatteobjekt i Olsson 2001.<sup>281</sup> Vidare noteras däri att skattskyldigheten indelas i två beståndsdelar: skattesubjektet och skatteobjektet.<sup>282</sup> Det anges i och för sig också att begreppen yrkesmässig och yrkesmässighet är centrala begrepp i skatterätten,<sup>283</sup> men en tämligen begränsad analys görs i svenskt respektive EU-rättsligt perspektiv av skattesubjektsfrågan i den svenska lagstiftningen om punktskatter respektive i dåvarande cirkulationsdirektivet 92/12/EEG.<sup>284</sup> Professor Stefan Olsson nämnde att termen skattskyldig saknades i cirkulationsdirektivet 92/12/EEG, och att den svenska lagstiftaren uppfattat sig ha rätt att själv välja hur direktivet ska implementeras i det hänseendet.<sup>285</sup> Han pekade i konklusionerna angående begreppet skattskyldighet på att dess innebörd i svensk skatterätt medför en olycklig begreppsförvirring.<sup>286</sup> Efter inledningen till den närmare undersökningen i kapitel 4 och kapitel 5 om skattskyldighet behandlades dock i den återstående delen av Olsson 2001 mest fakta av intresse för tillämpningen angående tidpunkten för skattskyldighetens inträde (kapitel 6), om vad som är ett skatteobjekt (kapitel 7) och frågor om avdrag och återbetalning, det vill säga hur punktskatterna redovisas (kapitel 8). I avslutningen (kapitel 9) i Olsson 2001 lämnades således inte de förslag *de lege ferenda* som kunde förväntas avseende skattskyldighetsfrågan.<sup>287</sup>

---

<sup>279</sup> Jfr Olsson 2001, s. 23 och 24. I tabellerna på s. 443 i Forssén 2021a redogör jag schematiskt för de båda metodologiska huvudspåren enligt Forssén 2020a avseende hittillsvarande avhandlingar i ämnet mervärdesskatt i Sverige. Olsson 2001 är jämförbar med två av avhandlingarna i *Tabell – huvudspår 2*, nämligen Öberg 2001 och Ek 2019. I Ek 2019 sker den rättsvetenskapliga studien med tillämpning av en sedvanligt rättsdogmatisk metod och avhandlingen är skriven på svenska språket, vilket således är jämförbart med Olsson 2001, där en traditionell – sedvanlig – rättsdogmatisk metod också används och avhandlingen likaledes är skriven på svenska språket. Jfr även Forssén 2021a, avsnitt 2.5.3.1 och Forssén 2020a, s. 738 och 745.

<sup>280</sup> De båda avhandlingarna är Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020.

<sup>281</sup> Jfr Olsson 2001, s. 143.

<sup>282</sup> Jfr Olsson 2001, s. 159.

<sup>283</sup> Jfr Olsson 2001, s. 168.

<sup>284</sup> Jfr Olsson 2001, s. 170–203.

<sup>285</sup> Jfr Olsson 2001, s. 186.

<sup>286</sup> Jfr Olsson 2001, s. 203.

<sup>287</sup> De lege ferenda ”Om den lag som bör göras”. Ett uttalande *de lege ferenda* uttrycker en önskan om hur framtida rättsregler bör vara i ett visst hänseende. Jfr Melin 2010, s. 94 och Bergström m.fl. 1997, s. 35. Jfr även Forssén 2011, s. 33 och Forssén 2013, s. 31.

I Olsson 2001 beaktades sålunda inte att samma problem, som jag tog upp som huvudfrågan i Forssén 2011, det vill säga att bestämningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § 1 ML skedde genom en inkorporering i den bestämmelsen av *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*, förelåg även på punktskatteområdet beträffande LSE och RSL. Professor Stefan Olsson deltog vid slutseminariet avseende Forssén 2011. Han sade sig inte förstå min jämförelse med Olsson 2001 angående det betänkliga i kopplingar från de indirekta skatterna till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*, när det gällde begreppet yrkesmässig och därmed bestämningen av skattesubjektet. Jag anförde i Forssén 2011 att Olsson 2001 inte fokuserar på skattesubjektet på det sätt som jag gör i Forssén 2011. För att stimulera vidare forskning i Sverige på punktskatteområdet noterade jag följande som en avsevärd brist i Olsson 2001:<sup>288</sup>

- På sidan 144 i Olsson 2001 anføres att inom inkomst- och mervärdesbeskattningen är det ”oftast tillräckligt att avgränsa skattesubjektet med vida definitioner som t.ex. ’yrkesmässighet’”. Han hänvisar dock i not till det uttalandet till ”13 kap. 1 § IL, 1 kap. 1 § 1 p. ML”. Jag noterade sålunda att det i Olsson 2001 inte beaktas att kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML från och med 2001 gällde begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL.

Jag anförde i Forssén 2011 att en förklaring till att professor Stefan Olsson inte har med i Olsson 2001, beträffande omnämmandet däri av bestämningen av begreppet yrkesmässig i huvudregeln i ML, att hänvisningen för den bestämningen till 13 kap. 1 § (första stycket andra meningen) IL ändrades den 1 januari 2001 till att gälla begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, kan vara att Olsson 2001 utkom i juni 2001, det vill säga efter den lagändringen.<sup>289</sup> I förordet i Olsson 2001 anges emellertid att nytt material har beaktats till den 31 december 2000.<sup>290</sup> Sålunda är det en avsevärd brist i Olsson 2001 att kopplingen i 1 kap. 4 § 1 LSE respektive i anvisningarna till 9 § RSL till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, för bestämningen av skattesubjektet avseende energiskatten respektive reklamskatten, inte berörs, eftersom det fenomenet uppkom, som nämns ovan, redan den 1 januari 2000, genom SFS 1999:1289 respektive SFS 1999:1241 samt, beträffande skatt på bekämpningsmedel, även den 1 januari 2000, genom SFS 1999:1252.

Att jag i Forssén 2011 behandlade framför allt kopplingen till IL för bestämningen av skattesubjektet enligt ML kan möjligen ha stimulerat lagstiftaren till reformen genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013. Emellertid har ingen hittills intresserat sig för att samma problematik förelåg även på punktskatteområdet avseende energiskatten och reklamskatten.<sup>291</sup> I Forssén 2011 pekade jag på att det har varit en svensk tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta beskattningen,<sup>292</sup> såsom enligt vad ovan nämns

---

<sup>288</sup> Jfr Forssén 2011, s. 76.

<sup>289</sup> Jfr Forssén 2011, s. 76.

<sup>290</sup> Jfr Olsson 2001, s. 6.

<sup>291</sup> Åren 2018 och 2019 kontaktade jag professor Stefan Olsson per e-post om att fenomenet borde tas upp, men utan resultat. Den 3 juni 2019 upplyste jag honom om att jag avsåg att skriva en artikel i frågan, vilket således härmed har skett.

<sup>292</sup> Jfr Forssén 2011, avsnitt 1.2.4, där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 (Ny lag om skatt på energi, m.m.) s. 81 och 82, varav framgår att motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp var att behålla nämnda tradition. Jfr även Forssén 2020a, avsnitt 5.3.2 och Forssén 2019a, avsnitt 12 201 024.

alltjämt är fallet beträffande 1 kap. 4 § 1 LSE och 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, genom kopplingen i dessa bestämmelser till 13 kap. IL för bestämningen av begreppet yrkesmässig verksamhet.

Jag förväntade mig att forskningen eller lagstiftaren efter Forssén 2011 skulle ta upp frågan om förenligheten med EU-rätten beträffande att nämnda koppling till IL förekommer också på punktskatteområdet, men så har inte skett. En del av problemet på det området löste sig helt enkelt som en konsekvens av att reklamskatten avskaffades i Sverige den 1 januari 2022, varvid, som nämnts, RSL upphävdes enligt SFS 2021:1166. Det kvarstår dock, som också nämnts, beträffande bestämningen av skattesubjektet avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt avseende *vissa bränslen*, genom att vem som är yrkesmässig därvidlag alltjämt bestäms genom att 1 kap. 4 § 1 LSE hänvisar till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL. Det fenomenet utgör sålunda grundproblemet på temat EU-konformitet när det gäller bestämningen av skattesubjektet avseende nämnda punktskatter.

Jag använder benämningen grundproblem angående att 1 kap. 4 § 1 LSE inte kan anses förenlig med EU-rätten på punktskatteområdet på grund av kopplingen till 13 kap. IL, eftersom en fråga huruvida beskattning uppkommer enligt punktskattedirektivet (EU) 2020/262 inte avgörs beträffande skatteobjektet i sig i form av en godkänd upplagshavares hantering av *vissa bränslen*, utan för beskattning krävs också att en sådan person är ett skattesubjekt enligt vad jag anför ovan, det vill säga typiskt sett en – fysisk eller juridisk – person som allmänt kallas för företagare (eller näringsidkare). Att en juridisk person genom kopplingen i 1 kap. 4 § 1 LSE till 13 kap. IL, och därmed till bland annat 2 § i 13 kap., utgör ett skattesubjekt även om fråga enbart är om en hobbyverksamhet är inte EU-konformt. Genom att bilda exempelvis en stiftelse, ett aktiebolag eller en annan juridisk person, varigenom hantering av *vissa bränslen* utförs som en hobbyverksamhet, kan nämligen vanliga privatpersoner med en aktivitet utan förvärvssyfte, vilka typiskt sett utgör konsumenter, omvandla sig till skattesubjekt enligt den lydelse av 1 kap. 4 § 1 LSE som har gällt sedan den 1 januari 2000, genom att exempelvis bilda en stiftelse eller ett aktiebolag för aktiviteten.

Sålunda bör lagstiftaren föreslå att kopplingen i fråga från 1 kap. 4 § 1 LSE till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL upphävs, så att bestämningen av skattesubjektet blir konform med punktskattedirektivet (EU) 2020/262. För att öka tydligheten terminologiskt bör begreppet yrkesmässig utmönstras helt ur LSE, eftersom det inte används i direktivet.

Jag får i sistnämnda hänseende också nämna att privatpersoner kan omfattas av punktskatt för elektrisk kraft avseende egenproducerad el i solcellsanläggningar på den egna villan, fritidshuset eller garaget. Av 1 kap. 2 § andra stycket LSE följer att bestämmelser om energiskatt på elektrisk kraft finns i 11 kap. I 11 kap. 1 § LSE anges att elektrisk kraft som förbrukas i Sverige är skattepliktig, om inte annat följer av 2 §. Enligt 11 kap. 2 § första stycket 1 a och b och andra stycket 2 LSE är inte elektrisk kraft skattepliktig om den framställts i exempelvis en solcellsanläggning som har en sammanlagd installerad generatoreffekt med en installerad topp effekt som är mindre än 500 kilowatt.<sup>293</sup> Därigenom begränsas skatten avseende sådan elproduktion hos privatpersoner med avseende på

---

<sup>293</sup> Jfr 11 kap. 2 § LSE, dess lydelse från och med den 1 juli 2021, enligt SFS 2021:411. Jfr även prop. 2020/21:113 (Utökad befrielse från energiskatt för egenproducerad el) s. 1 och 25 samt Skatteverkets ställningstagande 2021-07-02, ”Beskattningskonsekvenser för den som har en solcellsanläggning på sin villa eller fritidshus som är privatbostad”, dnr 8-1080745, avsnitt 2. Det får också nämnas att Skatteverket i inledningen av ställningstagandet hänvisar i not till nyss anförda SFS 2021:411 och prop. 2020/21:113.

skatteobjektet. De ändringar av 11 kap. 2 § LSE som skedde den 1 juli 2021 innebar bland annat att nämnda toppeffektgräns i andra stycket 2 i bestämmelsen höjdes från 255 till 500 kilowatt. Emellertid bedömdes enligt förarbetena den utvidgningen av undantaget från energiskatt för egenproducerad el inte påverka hushållen, eftersom egenanvändning av el som producerats i hushållens anläggningar normalt redan var undantagen från skatteplikt för energiskatt. I Energimyndighetens register över godkända anläggningar i elcertifikatsystemet fanns endast ett fåtal solcellsanläggningar med en installerad effekt på mellan 255 och 500 kilowatt som ägdes av privatpersoner.<sup>294</sup> I praktiken föreligger således inte något problem beträffande begränsningen av omfattningen av energiskatten på elektrisk kraft för privatpersoner.

Även om begreppet yrkesmässig i och för sig inte är prejudiciellt för skattskyldigheten avseende elektrisk kraft, kan det ändå föranleda tolknings- och tillämpningsproblem beträffande bestämningen av vem som är skattesubjekt avseende beskattningen av elektrisk kraft, när produktionen av elektrisk kraft – skatteobjektet – inte är undantaget från skatteplikt. Ett exempel på sådana problem visar sig i att 6 a kap. LSE, avseende skattebefriade användningsområden m.m., i 3 § första stycket första meningen föreskriver att ”vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en och samma process, när den värme som uppkommer nyttiggörs, ska fördelning av bränslet som förbrukas för framställning av värme, skattepliktig elektrisk kraft respektive sådan elektrisk kraft som inte är skattepliktig ske genom proportionering i förhållande till respektive energiproduktion”.<sup>295</sup> Sålunda utgör dessa omständigheter också skäl för att terminologin i LSE bör renodlas, genom att begreppet yrkesmässig utmönstras helt ur LSE.

### *3.3 En icke EU-konform bestämning av skattesubjektet på punktskatteområdet kan medföra icke EU-konforma konsekvenser för beskattningsunderlaget avseende moms*

Punktskatterna är bruttoomsättningsskatter. Det innebär att företagen inte har en sådan generell rätt att från staten få tillbaka betald punktskatt på inköp vilken i stället är ett grundläggande kännetecken på vad som avses med moms enligt EU-rätten.<sup>296</sup>

Oavsett om det är fråga om harmoniserade punktskatter eller icke-harmoniserade punktskatter, medför en sådan koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* för bestämningen av skattesubjektet som sker genom kopplingen i 1 kap. 4 § 1 LSE och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL en konkurrensnedvridning avseende momsen i strid såväl med sekundärrätten och skäl 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet som med primärrätten och artikel 113 FEUF.<sup>297</sup> Det blir konsekvensen för momsen av att urvalet av skattesubjekt blir alltför omfattande för de båda

<sup>294</sup> Jfr prop. 2020/21:113 s. 5 och 25.

<sup>295</sup> Av 6 a kap. 3 § första stycket andra meningen respektive andra stycket LSE framgår dessutom att den proportionella fördelningen av bränslen som förbrukas kompliceras ytterligare om olika bränslen förbrukas respektive om det förutom nämnda elproduktion sker samtidig kondenskraftproduktion från samma bränsle.

<sup>296</sup> Jfr artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet av vilken följer att de principer som är de beståndsdelar vilka bildar mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten är principerna om en generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring. Jfr även Forssén 2011, s. 86, 87, 272 och 281.

<sup>297</sup> Jfr Forssén 2019b, s. 65 och 66.

punktskatterna avseende de juridiska personerna, varvid jag anför följande till belägg för detta.

Om det i en kedja av producenter och distributörer kommer in en juridisk person som inte skulle ingå i kedjan om det inte vore för att kopplingen till 13 kap. IL förekommer för energiskatten eller skatten på bekämpningsmedel, ökar kostnadsmassan hos näringsidkare i en egentlig mening som förekommer i senare led i förädlingskedjan eftersom dessa inte kan dra av den – på grund av den i förevarande hänseende icke EU-konforma LSE eller lagen om skatt på bekämpningsmedel – oönskade punktskatten (bruttoomsättningsskatten). På grund av att företagen i senare led i förädlingskedjan inte kan göra avdrag för punktskatt som inte skulle förekomma normalt sett på förvärven, ökar kostnadsmassan för bestämningen av beskattningsunderlaget för moms på deras mervärdesskattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster. Att urvalet av skattesubjekt utvidgas beträffande de juridiska personerna i förhållande till artikel 7 i punktskattedirektivet (EU) 2020/262, jämfört med vad som skulle ha gällt om dessa i likhet med vad som gäller för fysiska personer hade betraktats som skattesubjekt endast avseende näringsverksamhet i egentlig mening, medför sålunda en icke EU-konform bestämning av beskattningsunderlaget enligt ML och mervärdesskattedirektivet.<sup>298</sup> I slutändan träffas under nämnda omständigheter konsumenten, som skattebärare avseende momsen, av ett högre pris inklusive moms på inköp av varor eller tjänster jämfört med om utvidgningen av urvalet av skattesubjekt inte skulle förekomma beträffande de juridiska personerna avseende energiskatten och skatten på bekämpningsmedel.

Genom reformen den 1 juli 2013 upphörde, som nämnts, kopplingen till 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § 1 ML, så att lydelsen av 4 kap. 1 § första stycket första meningen ML överensstämmer ordagrant med huvudregeln om vem som är beskattningsbar person i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Emellertid har den reformen, som nämnts, aldrig fått någon motsvarighet på punktskatteområdet. Jag anser att min genomgång visar att kopplingen till 13 kap. IL i den nationella svenska lagstiftningen på punktskatteområdet bör upphöra beträffande såväl den harmoniserade energiskatten som den icke-harmoniserade skatten på bekämpningsmedel. Att problematiken löstes den 1 januari 2022 beträffande den icke-harmoniserade reklamskatten får betecknas som en slump till följd av att den skatten avskaffades.

#### **4 En anpassning av inkomstskatterätten till reglerna om moms och punktskatter för bestämningen av skattesubjektet bör undersökas**

Jag har nämnt tidigare i JFT att det var en ledstjärna i Forssén 2011 och Forssén 2013 att framhålla att det är avgörande för analyser av momsfrågor att beakta både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan, så att förstnämnda inte lämnas därhän för att i stället gå direkt till att skriva om skatteobjektet.<sup>299</sup> Jag anförde att akademiker som skriver i ämnet mervärdesskatterätt bör fokusera mera på att framhålla att svårare frågor kräver att både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan analyseras, varvid jag framhöll att det har

---

<sup>298</sup> Jfr 7 kap. 2 § första stycket ML och artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet. Jfr även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 024 samt Björn Forssén, IMPAKT – Avtal och momsproblem: Tredje upplagan (utgiven på eget förlag 2019), avsnitt 2.3 (Forssén 2019c). Forssén 2019c finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

<sup>299</sup> Jfr Björn Forssén, Moms och bemanning inom vård och omsorg – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, JFT 4/2019, s. 240–253 (Forssén 2019d). Forssén 2019d finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).



varit ett alltför stort fokus på skatteobjektsfrågan från svenska författare i ämnet.<sup>300</sup> På punktskatteområdet förekommer samma fenomen, vilket jag har redogjort för enligt ovan vid genomgången av Olsson 2001, det vill säga av den enda avhandlingen i Sverige i ämnet avseende punktskatter. Det grundläggande felet beträffande den svenska bestämningen av skattesubjektet för momsen var att den skedde genom den beskrivna kopplingen till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten, vilket lagstiftaren åtgärdade genom att kopplingen upphävdes den 1 juli 2013, varvid fenomenet dock kvarstår på punktskatteområdet i Sverige beträffande skattesubjektet för energiskatten och skatten på bekämpningsmedel. Jag går inte in på detta mer, utan får bara nämna att jag i Forssén 2011 anförde att rättsläget dåförtiden var sådant att en anpassning av inkomstskatterätten i Sverige till reglerna om moms och punktskatter för bestämningen av skattesubjektet var möjlig. Jag anser att möjligheterna till en sådan reform bör undersökas – förslagsvis i samarbete mellan Sverige och Finland – varvid jag anför följande till stöd för detta.

- Den 1 januari 2009 infördes, genom SFS 2008:1316, ett andra stycke i 13 kap. 1 § IL, varigenom självständighetsrekvisitet för vad som avses med egentlig näringsverksamhet i första stycket andra meningen förtydligades. Det föranledde tolknings- och tillämpningsproblem beträffande moms och bemanning inom vård och omsorg som jag tar upp i Forssén 2019d, men som jag inte berör här. I stället återknyter jag till vad jag tog upp i Forssén 2011 angående möjligheten att företagsskatterättsligt låta momsen styra inkomstskatten i skatteobjektsfrågan. I det hänseendet nämnde jag att utredningen som ledde till reformen av 13 kap. 1 § IL övervägde ”att låta mervärdesskattedirektivets regler vara direkt styrande för IL:s regelverk”.<sup>301</sup> I förarbetena uttrycktes dock att det inte vore lämpligt att slopa rekvisitet vinstsyfte för bestämningen av näringsverksamhet, genom att koppla det begreppet i IL till mervärdesskattedirektivets begrepp ekonomisk verksamhet, varvid jag antog att lagstiftarens ståndpunkt grundades på att det i rättspraxis alltjämt uppställdes ett vinstrekvisit som ett nödvändigt rekvisit för egentlig näringsverksamhet. Det vore i så fall oförenligt med artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet varav följer att en ekonomisk verksamhet kan föreligga ”oberoende av dess syfte eller resultat”.<sup>302</sup>
- Analysen i Forssén 2011 visade dock att det vinstrekvisit för egentlig näringsverksamhet som ansågs hindra en omvänd ordning, där mervärdesskattedirektivets regler om beskattningsbar person vore direkt styrande företagsskatterättsligt för vem som anses ha näringsverksamhet, inte längre uppställdes i svensk rättspraxis.<sup>303</sup> Frågan om det var möjligt att genomföra en omvänd ordning där ML styr IL beträffande vem som är företagare lämnade jag därhän, för att i stället enbart föreslå att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL skulle upphävas, vilket som nämnts sedan också skedde den 1 juli 2013, men jag noterade att fördelar kan uppnås med en gemensam beskattningsram genom att även

---

<sup>300</sup> Jfr Forssén 2019d, s. 252 och 253.

<sup>301</sup> Jfr referens till SOU 2008:76 (F-skatt åt flera) i prop. 2008/09:62 (F-skatt åt fler), s. 24, och min hänvisning i Forssén 2011, s. 105 till dessa förarbeten till reformen av 13 kap. 1 § IL den 1 januari 2009. F:et i F-skatt står för *företagare* – jfr prop. 1991/92:112 (F-skattebevis, m.m.), s. 76.

<sup>302</sup> Jfr Forssén 2011, s. 105 och 106.

<sup>303</sup> Jfr Forssén 2011, s. 267.

införa nämnda omvända ordning, nämligen bevismässigt, förfarandemässigt och processuellt sett.<sup>304</sup>

- Om den omvända ordningen införs, kan även kopplingen från 4 kap. 8 § ML till IL, för begränsningen av mervärdesbeskattningen av inkomster i allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, upphävas.<sup>305</sup> I 4 kap. 8 § första stycket ML anges att som ekonomisk verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, om inkomsterna i verksamheten utgör inkomst av näringsverksamhet som inte medför skattskyldighet för föreningen eller trossamfundet enligt IL 7 kap. 3 §. Enligt IL 7 kap. 3 § första stycket är stiftelser som uppfyller de så kallade ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven samt allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, vilka förutom nämnda krav även uppfyller det så kallade öppenhetskravet – med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster – skattskyldiga enbart för inkomst av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Begränsningen av mervärdesbeskattningen avseende inkomster i allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund sker således med avseende på skattesubjektet. Om kopplingen till IL därvidlag upphävs, skulle den fråga om fördragsbrott som EU-kommissionen tog upp i underrättelse om 4 kap. 8 ML § den 26 juni 2008 få sin lösning.<sup>306</sup> Därigenom skulle nämligen begränsningen av mervärdesbeskattningen inom ideell sektor ske med avseende på skatteobjektet i någon av undantagsreglerna i 3 kap. ML, i stället för avseende skattesubjektet som i 4 kap. 8 § ML. Den svenska regeringen ansökte den 20 januari 2011 om att få tillstånd enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet till att införa en årsomsättningsgräns om 1 miljon kronor för tillämpningen av 4 kap. 8 § ML, vilket EU-kommissionen avslag, varefter regeringen enligt ett pressmeddelande den 31 mars 2011 uttryckte att den skulle fortsätta arbeta med frågan.<sup>307</sup> Emellertid har inget skett sedan dess, och en sådan beloppsgräns med avseende på skattesubjektet som regeringen tog upp med EU-kommissionen löser inte problemet med att begränsningen av mervärdesbeskattningen inom ideell sektor ska ske med avseende på skatteobjektet, såsom i artiklarna 132–134 i mervärdesskattedirektivet, och regeringens förslag skulle dessutom leda till en icke EU-konform konkurrenssnedvridning.<sup>308</sup>

Sålunda anser jag att en anpassning av inkomstskatterätten till mervärdesskattedirektivet för bestämningen av skattesubjektet bör undersökas. För att uppnå sådana fördelar som jag nämner med en företagsskatterättslig gemensam beskattningsram bör även punktskattedirektivet (EU) 2020/262 beaktas därvidlag. En undersökning av att anpassa inkomstskatterätten till reglerna om moms och punktskatter för bestämningen av skattesubjektet kunde ske genom att Sverige och Finland gemensamt tar upp frågan på EU-nivå. Förslagsvis kunde det ske samtidigt med att Sverige och Finland eventuellt tar fasta på mitt förslag i Forssén 2013 om att föra upp på EU-nivå frågan huruvida företag som bedrivs

---

<sup>304</sup> Jfr Forssén 2011, s. 267 och 268.

<sup>305</sup> Jfr Forssén 2011, s. 268 och 269.

<sup>306</sup> Jfr 2007/2311 K(2008) 2803 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i ML). Jfr även Forssén 2011, s. 269.

<sup>307</sup> Jfr Forssén 2011, s. 269.

<sup>308</sup> Jfr Forssén 2011, s. 269.

av icke-rättssubjekt bör göras till skattesubjekt momsmässigt sett, eftersom sådana rättsliga figurer behandlas olika i de båda länderna i momshänseende, genom att enkla bolag och partrederier inte betraktas som skattesubjekt enligt ML, medan sammanslutningar och partrederier betraktas som skattesubjekt enligt FML.<sup>309</sup> Det förslaget har jag upprepat tidigare i JFT under 2019 och 2020,<sup>310</sup> och jag gör detsamma här. Jag upprepar även – från Forssén 2011 – att den beskrivna omvända ordningen för den företagsskatterättsliga bestämningen av skattesubjektet dessutom borde underlätta införandet av en EU-skatt i framtiden.<sup>311</sup>

## 5 Avslutande kommentarer och förslag till fortsatt forskning på området indirekta skatter

### 5.1 Angående metodvalet i punktskatteforskningen

I avsnitt 2.5.4.1 i Forssén 2021a anger jag att jag inte avfärdar rättsdogmatiken som metod för forskningen i mervärdesskatterätt. Emellertid anför jag där att den metoden bör kompletteras med en komparativ metod, där minst en medlemsstat i EU ingår i jämförelseunderlaget.<sup>312</sup> Detta för att öka sannolikheten att forskningsresultaten blir användbara avseende implementeringsfrågan. Därvidlag avser jag implementeringen av mervärdesskattedirektivet i ML eller för den delen i FML. Artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet definierar, som nämnts, mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten, det vill säga vad som avses med moms enligt EU-rätten. I Forssén 2020a anför jag att om en rättsvetenskaplig studie avser implementeringsfrågan beträffande momsen är det, vid val av ett tredje land som jämförelseunderlag för användning av en komparativ metod för sig eller som en komplettering till den rättsdogmatiska metoden, avgörande att det landet har ett momssystem i enlighet med vad som förstås med moms enligt EU-rätten, för att bedöma om det är lämpligt som jämförelseunderlag i det hänseendet, så att metodvalet kan förväntas ge ett användbart forskningsresultat för implementeringsfrågan.<sup>313</sup>

Eftersom det inte finns någon särskild definition av vad som avses med punktskatter enligt EU-rätten i punktskattedirektivet (EU) 2020/262, anser jag att det är mera öppet än beträffande momsen att använda tredjeländer som jämförelseunderlag vid användning av en komparativ metod för rättsvetenskapliga studier avseende implementeringen av punktskattedirektivet (EU) 2020/262 i de nationella regelverken avseende harmoniserade punktskatter. Det viktiga är enligt min mening att, på samma sätt som angående implementeringsfrågor avseende moms, beakta både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan vid en studie av implementeringsfrågan på punktskatteområdet. Avseende Olsson 2001 noterar jag ovan att metoden däri inte är vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, vilket jag anser typiskt sett innebär att metodvalet kan förväntas ge ett användbart forskningsresultat för implementeringsfrågan även på punktskatteområdet. Min

---

<sup>309</sup> Jfr Forssén 2013, s. 225 och 226.

<sup>310</sup> Jfr Forssén 2019b, s. 69 och 70 och Forssén 2020b, s. 394.

<sup>311</sup> Jfr Forssén 2011, s. 269 (och 327). Jfr även Forssén 2013, s. 41 och 42.

<sup>312</sup> Om ett tredje land ska ingå i en komparativ analys, föreslår jag att ett Efta-land väljs, bland annat eftersom dessa är exempel på tredjeländer som har momssystem i en EU-rättslig mening. Jfr Forssén 2011, s. 283 och även Forssén 2021a, avsnitt 1.

<sup>313</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 734.

kritik beträffande Olsson 2001 avser, som nämnts, i stället den omständigheten att frågor kring skattesubjektet behandlas tämligen begränsat däri, och framför allt, som också har nämnts, att fenomenet, med att en koppling sker för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i 1 kap. 4 § 1 LSE och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, inte alls behandlas. Olsson 2001 är dock vägledande för forskningen framgent beträffande punktskatterna såtillvida att avhandlingen belägger att inte heller sådan forskning på området indirekta skatter ska ske med tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod.

Beträffande den rättsdogmatiska metoden i sig anför jag för övrigt i avsnitt 2.5.4.1 i Forssén 2021a att den kan utvecklas genom tillförande av juridisk semiotik.<sup>314</sup> Dessutom gynnar det givetvis även en rättsvetenskaplig studie av implementeringsfrågan på punktskatteområdet om den rättsdogmatiska metoden kompletteras med en empirisk undersökning av tillämpningen av de regler som studien avser, vilket också kan utgöra ytterligare ett komplement vid användning av en komparativ metod för sig eller som en komplettering till den rättsdogmatiska metoden. I Forssén 2020a nämner jag i samband med att jag avråder från tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod, där metoden inte kompletteras med vare sig en komparativ metod eller empiriska undersökningar i form av enkäter som kan fånga upp vad som inte återfinns i den rättsvetenskapliga litteraturen, att jag i en artikel varnar för vad jag benämner matematikfällan i momsforskningen,<sup>315</sup> vilket jag ävenledes gör beträffande forskningen på punktskatteområdet. I Forssén 2020a anför jag också att verktyg – modeller – kan utvecklas av forskaren till stöd för exempelvis den rättsdogmatiska metoden vid analyser av frågor inom mervärdesskatterätten, varvid jag exemplifierar med ett verktyg som jag hade nämnt tidigare i Forssén 2018a.<sup>316</sup> Jag gjorde den hänvisningen även i Forssén 2021a,<sup>317</sup> och nämnde då också en bok vari jag beskriver hur ett verktyg (modell) kan utvecklas till stöd för en metod som tillämpas i momsforskningen eller exempelvis i en skatteprocess.<sup>318</sup> Den som bedriver rättsvetenskapliga studier på punktskatteområdet bör enligt min uppfattning också ha ett stöd i att utveckla verktyg för detta, exempelvis för att tydligt strukturera när problematiseringen av implementeringsfrågan avser skattesubjektet respektive skatteobjektet.

---

<sup>314</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 752 och hänvisning där till Forssén 2018a, s. 320. Jfr samma hänvisning till Forssén 2018a i Forssén 2021b, s. 32.

<sup>315</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 750 och 751, där jag – beträffande risken för att hamna i matematikfällan med sin forskning – hänvisar till Forssén 2020c.

<sup>316</sup> Jfr Forssén 2020a, s. 752 och hänvisningen där till Forssén 2018a, s. 320 och tankebilderna av ett dockskåp som det fullständiga gemensamma verket, när flera personer deltar i att skapa exempelvis en musikkoncert, en teaterpjäs eller ett filmverk. Jag hänvisar till samma tankebild i Forssén 2018a, s. 320 och även i Björn Forssén, Sammansatta transaktioner och semiotik beträffande moms, Svensk Skattetidning 2020, s. 160–172, 171 och 172 (Forssén 2020e). Forssén 2020e finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>317</sup> Jfr Forssén 2021a, s. 441 och hänvisningen där till Forssén 2020a, s. 752 med hänvisning till Forssén 2018a, s. 320.

<sup>318</sup> Jfr Forssén 2021a, s. 441 och hänvisningen där till Forssén 2020d. I Forssén 2020d skapar jag i kapitel 3 ett verktyg för de fallstudier av sammansatta transaktioner som jag gör i kapitel 4 däri. I Forssén 2020d hänvisar jag för övrigt bland annat till följande: Forssén 2011, Forssén 2013, Forssén 2018a, Forssén 2019a, Forssén 2019b, Forssén 2019d, Forssén 2020c och Forssén 2020e.

## 5.2 Angående att avdragsrätten för ingående moms kan påverkas av en oklar bestämning av skattesubjektet momsmässigt och en lucka i tullagstiftningen

Beträffande den tredje av ovan nämnda indirekta skatter, det vill säga tull, återkommer jag här till att jag avslutningsvis i avsnitt 5.3.2 i Forssén 2020a anger att det, i likhet med beträffande punktskatteområdet, endast finns en avhandling inom forskningen i *tullrätt* i Sverige, nämligen professor Christina Moëlls doktorsavhandling, *Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering*.<sup>319</sup> Tull medför emellertid inte i sig något problem avseende bestämningen av skattesubjektet. Enligt sekundärrätten definieras i artikel 5.19 i den ovan nämnda unionstullkodexen den som är skyldig att betala en tullskuld, *gäldenären*, som “varje person som är skyldig att betala en tullskuld”. Användningen i bestämmelsen av uttrycket *varje person* innebär således att gäldenären kan vara såväl en vanlig privatperson (konsument) som en företagare. Unionstullkodexen är en EU-förordning och därmed direkt tillämplig i medlemsstaterna, enligt artikel 288 andra stycket FEUF. Sålunda behöver inte unionstullkodexen implementeras i medlemsstaternas nationella lagstiftningar för att gälla, och av 1 kap. 1 § första stycket första strecksatsen i svenska tullagen (2016:253, här förkortad TuL) följer att den lagen enbart *kompletterar* unionstullkodexen och de förordningar som meddelas av EU med stöd av den förordningen. På motsvarande sätt anges i 1 kap. 1 § 1 mom. första meningen i finska tullagen (304/2016), att den lagen tillämpas på tullklarering, tullövervakning och tullbeskattning *utöver* vad som bestäms om detta i unionslagstiftningen.

För framtida forskning beträffande indirekta skatter får jag nämna att ett tolkningsproblem beträffande bestämningen av skattesubjektet i ML samt en lucka i TuL kan medföra att omfattningen av rätten till avdrag för ingående moms blir alltför vid. Jag behandlade tolkningsproblemet utförligt i en artikel 2018.<sup>320</sup> Jag anför där att luckan i TuL kan öppna för oönskade upplägg som innebär att exempelvis holdingbolag, allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kan få avdrag för ”importmoms”, trots att importerade varor inte säljs vidare och leder till skyldighet att redovisa utgående moms utan används för ren konsumtion. Om den förmodade luckan i TuL kan utnyttjas på det sättet beror det på att ML sedan den nämnda reformen den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, har kommit att innehålla två bestämmingar av begreppet beskattningsbar person, nämligen den allmänna i 4 kap. 1 § och en särskild i 5 kap. 4 §, vilken används i samband med tillämpning av de regler i 5 kap. ML som bestämmer om en omsättning av en tjänst sker inom eller utom landet.<sup>321</sup> Jag tar upp detta tolkningsproblem även i en bok från 2019,<sup>322</sup> och tillika i en kommentar som jag

---

<sup>319</sup> Jfr Moëll 1996. Jfr även Forssén 2020a, avsnitt 5.3.2.

<sup>320</sup> Jfr Björn Forssén, Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmingar av vem som är beskattningsbar person, *Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 3/2018*, s. 17–19 (Forssén 2018c). Forssén 2018c är tillgänglig i fulltext på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>321</sup> Bestämmelsen i 5 kap. 4 § ML infördes den 1 januari 2010, genom SFS 2009:1333 (och förordningen SFS 2009:1334 om ikraftträdande av SFS 2009:1333), och då användes begreppet *näringsidkare* – jfr även prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning) s. 19. Vid reformen den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, ersattes *näringsidkare* med *beskattningsbar person* i 5 kap. 4 § ML, varvid motiveringen enbart var att därvidlag uppnå en ökad formell överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet – jfr prop. 2012/13:124 (Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen), s. 1 och 25.

<sup>322</sup> Jfr Björn Forssén, *Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Tredje upplagan* (utgiven på eget förlag 2019), avsnitten 3.7.1 och 3.7.2 (Forssén 2019e). Forssén

lämnade i JFT år 2020 avseende ett förslag om en ny mervärdesskattelag i Sverige, enligt betänkandet En ny mervärdesskattelag (SOU 2020:31), vilken föreslogs träda i kraft den 1 januari 2022.<sup>323</sup> När detta skrivs har en lagrådsremiss av den 17 februari 2022 lämnats, där ikraftträdandet i stället föreslås ske den 1 januari 2023 (vilket dock sedan har ändrats till den 1 juli 2023 – se prop. 2022/23:46, s. 1). Här nämner jag tolkningsproblemet i fråga som ett exempel på betydelsen av att beakta att bestämningen av skattesubjektet avseende moms i förening med en lucka i TuL kan medföra oönskade effekter av exempelvis nämnda slag. Jag sammanfattar tolkningsproblemet i fråga enligt följande.

TuL ersatte den 1 maj 2016 tullagen (2000:1281, här förkortad GTuL). Den 1 januari 2015 övertog Skatteverket mervärdesbeskattning av visst slag av import från svenska Tullverket. Enligt SFS 2014:50 och SFS 2014:51 infördes den 1 januari 2015 den ordningen att ”importmoms” tas ut av Skatteverket enligt svenska SFL för dem som är momsregistrerade i Sverige, medan Tullverket alltjämt är beskattningsmyndighet för import i andra fall. I ett e-brev av den 12 december 2014 uppmärksammade jag svenska finansdepartementet på att det förelåg en risk för oönskade upplägg, om inte 5 kap. 11 a § första stycket 1 och 2 GTuL ändrades så att punkt 2 hänvisade till beskattningsbar person enligt ML *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML*. I 5 kap. 11 a § första stycket 2 GTuL, dess lydelse enligt SFS 2014:51, angavs som ett av villkoren för att ”importmoms” ska tas ut enligt SFL, att deklaranter ”agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln”. Ordet *vid* bidrar till tolkningsproblematiken i fråga, och uttrycket *i samband med* borde ha ersatt det, men problemet med två bestämmelser av begreppet beskattningsbar person skulle ha bortfallit genom att det förtydligades att punkt 2 med hänvisningen till begreppet beskattningsbar person inte avsåg dess bestämning i 5 kap. 4 § ML. Avsaknaden i 5 kap. 11 a § första stycket 2 GTuL av uttrycket *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML* innebar enligt min uppfattning att det förelåg en lucka i lagen, det vill säga en lucka i GTuL. Luckan kunde enligt min mening ge en obefogad rätt till avdrag för ingående moms på import enligt huvudregeln om avdragsrätten i 8 kap. 3 § första stycket ML. Det förelåg enligt min mening en uppenbar risk för följande oönskade upplägg:

- Exempelvis en allmännyttig ideell förening eller ett holdingbolag som förvärvar en tjänst från utlandet kan redan på grund därav bli beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML. Om den allmännyttiga ideella föreningen eller holdingbolaget kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion, kan avdragsrätt uppkomma enligt 8 kap. 3 § första stycket ML för ingående moms motsvarande ”importmomsen” hos dessa subjekt, oavsett om de i sina verksamheter omsätter skattepliktiga varor eller tjänster.
- Tolkningsproblemet här gäller således subjektfrågan och att det förelåg två relevanta bestämmelser av begreppet beskattningsbar person i ML till vilka regeln i fråga i GTuL kunde anses hänvisa, nämligen 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 §. I 5 kap. 4 § ML avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även till exempel holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

---

2019e finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

<sup>323</sup> Jfr Forssén 2020b, avsnitt 3.4. Jag hänvisar till Forssén 2018c även i Forssén 2020b, s. 396.

- I e-brevet uppmärksammade jag finansdepartementet på den sålunda förmodade luckan i GTuL, och finansdepartementet svarade den 16 december 2014 (Dnr. Fi2014/4452). Det som är betänkligt enligt min mening är att regeringen hänvisade till att avvakta rättspraxis hellre än att vidta mina föreslagna ändringar i regeln i GTuL för att minska risken för oönskade upplägg avseende moms med anledning av den förmodade luckan i lagen. Lagstiftaren hade chansen att enkelt avhjälpa luckan, när TuL ersatte GTuL den 1 maj 2016, men så har hittills inte skett, utan ordet *vid* används också i 2 kap. 2 § första stycket TuL, som motsvarar den tidigare 5 kap. 11 a § GTuL.

Jag föreslår sålunda att tolkningsproblemet i fråga tas upp i forskningen beträffande indirekta skatter i Sverige, så att lagstiftaren får ytterligare ett incitament till att genom lagändring åtgärda luckan som jag anser föreligger, hellre än att vänta på att oönskade upplägg prövas i rättspraxis. Jag går inte närmare in på tullrätten, men nämner ytterligare något om tull i det närmast följande avsnittet dels angående företagsskatterättsliga frågor och huruvida dessa kan hanteras samlat bevismässigt, förfarandemässigt och processuellt sett, dels angående begreppet vara.

### 5.3 Förslag till fortsatt forskning på området indirekta skatter

I Forssén 2020a berörde jag avslutningsvis i avsnitt 5.3.1 frågan om hur momsforskningen i Sverige beaktar uppbörden av moms. Jag återkom till att jag i artikeln framhöll betydelsen av en effektiv uppbörd av moms som ett viktigt rättspolitiskt mål för det gemensamma momssystemet inom EU, varvid jag hade hänvisat till Forssén 2011 och Forssén 2013 angående att stöd för den ståndpunkten återfinns hos både EU-kommissionen och EU-domstolen. Jag återupprepar här att uppbörden av momsen inte bara är viktig för statskassan i respektive medlemsstat, utan också för finansieringen av EU:s institutioner. För framtida forskning beträffande de indirekta skatterna, det vill säga inte bara avseende moms utan tillika beträffande punktskatter och tull, återknyter jag också till att jag i Forssén 2020a, avsnitt 5.3.1 framhöll att om det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd ska gynnas av impulser från momsforskningen kan den inte fortsätta att vara i första hand fokuserad på de materiella frågorna på området, utan den måste vara inriktad också på de formella momsfrågorna, varvid jag exemplifierade med frågan huruvida SFL är konform i förhållande till reglerna om momsregistrering i artiklarna 213–216 i mervärdesskattedirektivet. Jag nämnde att bifråga E i Forssén 2011 gällde frågan om momsregistreringen,<sup>324</sup> men att jag inte fann att den hade berörts i någon annan avhandling om moms i Sverige. I avsnitt 5.3.1 i Forssén 2020a återknöt jag därför till avsnitt 3.5 i artikeln, där jag anför att utan forskningsinsatser med fokus på registreringsfrågan får lagstiftaren inte någon uppfattning om omfattningen av hur många personer som till följd av ineffektiv kontroll *släpps in* i momssystemet på felaktiga grunder, och åsamkar staten skatteundandragande eller skattebortfall, vilket jag också nämnde har framhållits på EU-nivå som ett problem för momsuppbörden.

Sålunda föreslog jag i avsnitt 5.3.1 i Forssén 2020a, att momsforskningen i Sverige bör inriktas även på formella frågor såsom frågan om uppbörden av moms, och inte ensidigt på de materiella beskattningsfrågorna, varvid jag föreslog att även processrätten bör tas upp bland annat i forskningen på momsområdet. Jag återupprepar mina förslag och får, mot bakgrund av vad jag anför i denna avdelning om fördelarna med en gemensam beskattningsram avseende moms och inkomstskatt, också anföra att momsforskningen framgent borde fokusera även på

---

<sup>324</sup> Dåför tiden gällde skattebetalningslagen (1997:483), som var en av de förfaranderättsliga lagstiftningar på skatteområdet som ersattes den 1 januari 2012 av SFL.

redovisningsfrågorna, vilket också vore i linje med vad jag har framhållit om att det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd bör gynnas av impulser från momsforskningen.

Olsson 2001 är ett gott exempel på en avhandling som förtjänstfullt beaktar inte bara de materiella beskattningsfrågorna, genom att också särskilt behandla, i kapitel 8, frågor om avdrag och återbetalning, det vill säga hur punktskatterna redovisas. Jag föreslår att framtida momsforskning följer detta exempel och att momsen och redovisningsfrågorna till och med kunde vara ett ämne i sig, där forskningsinsatsen berör de materiella momsfrågorna enbart i den mån de behöver nämnas för att ge sammanhang åt redovisningsfrågorna. Det som kunde nämnas i sistnämnda hänseende är i så fall att rekvisiten för bokföringsskyldig avseende fysiska personer, enligt 2 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078, här förkortad BFL), *liknar* rekvisiten i huvudregeln om vem som är beskattningsbar person i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. I förarbetena till BFL anges att bokföringsskyldigheten för en fysisk person som bedriver näringsverksamhet inträder enligt BFL 2 kap. 6 § om denne ”yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art”.<sup>325</sup> Begreppet bokföringsskyldig har sålunda ett värde bevismässigt sett för att bestämma vem är skattesubjekt. Bokföringsskyldigheten ger därmed en viss – om än inte avgörande – vägledning för den frågeställningen, och därigenom stabilitet åt beskattningsförfarandet och processen. Att den bevismässiga influensen från redovisningsrätten på så sätt påverkar förfarandet och processen angående bestämningen av skattesubjektet momsmässigt sett gynnar sålunda rättssäkerheten.<sup>326</sup> Även om en gemensam beskattningsram företagsskatterättsligt sett inte genomförs såtillvida att ML skulle styra IL materiellt beträffande vem som är företagare, vilket jag, som ovan nämnts, lämnade därhän i Forssén 2011, vore det enligt min mening en fördel att bevismässigt, förfarandemässigt och processuellt sett att hålla samman de båda skatteslagen i en gemensam beskattningsram.<sup>327</sup>

Eftersom även punktskatterna ingår förfarandemässigt sett i skattekontosystemet och omfattas av SFL, gäller mitt förslag i nämnda hänseenden även dessa, det vill säga om också punktskatter aktualiseras avseende ett företag gynnar det rättssäkerheten om en sådan gemensam beskattningsram som jag förordar inkluderar punktskatter, moms och inkomstskatt. Det förutsätter dock, beträffande energiskatten och skatten på bekämpningsmedel, att kopplingen materiellt sett till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL som sker i 1 kap. 4 § 1 LSE och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, för bestämningen av begreppet yrkesmässig verksamhet, upphävs. Därigenom skulle, som nämnts, skattesubjektet avseende de svenska punktskatterna bestämmas självständigt, i likhet med vad som gäller enligt FPL, som således är EU-konform därvidlag, vilket också har nämnts ovan.

Beträffande tull gäller, som nämnts, sedan den 1 januari 2015 den ordningen att ”importmoms” tas ut av Skatteverket enligt SFL för dem som är momsregistrerade i Sverige, medan Tullverket alltså är beskattningsmyndighet för import i andra fall, varvid beskattningsförfarandet följer av TuL. För momsregistrerade företag bör det således gynna dem från rättssäkerhetssynpunkt att frågan om bestämningen av skattesubjektet hålls samman företagsskatterättsligt i en gemensam beskattningsram bevismässigt, förfarandemässigt och

---

<sup>325</sup> Jfr prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1, s. 205. Jfr även Forssén 2011, s. 33 och 176.

<sup>326</sup> Jfr Forssén 2011, s. 180 och 181.

<sup>327</sup> Jfr Forssén 2011, s. 267.



processuellt sett, där således den bestämningen skulle ske samlat därvidlag för tull och de andra skattelagen i fråga. Angående tullfrågorna upprepar jag vad jag anför i avsnitt 5.3.2 i Forssén 2020a om begreppet vara, nämligen att det vid forskning på området indirekta skatter bör göras analyser av möjligheten att åstadkomma förenklingar för bestämningen av skatteobjektet, genom att ett gemensamt varubegrepp införs för skattelagen inom företagsbeskattningen. Jag nämnde att det i Moëll 1996 (s. 41) angavs att det knappast torde vara möjligt eller ens meningsfullt att fastställa ett för alla rättsområden enhetligt varubegrepp, utan det anfördes däri att begreppets innebörd borde bestämmas områdesvis utifrån den aktuella rättsakten. Jag anser att den inställningen typiskt sett inte gynnar EU-projektet, och att forskningen i stället kan bidra till en effektivare uppbörd på området indirekta skatter totalt sett, genom att förbereda för införandet där av ett enhetligt varubegrepp. Därvidlag upprepar jag även att resultatet av en sådan forskningsinsats kan användas i ett arbete angående införandet av frihandelsavtalet mellan EU och USA<sup>328</sup>, det vill säga TTIP-avtalet<sup>329</sup>, om detta återupptas.

För forskningen avseende formella regler och redovisningsregler om moms kan jag bidra i deskriptivt hänseende med Forssén 2019a, där jag behandlar sådana frågor särskilt i avsnitten 30 000 000–33 000 000. Dessutom har jag gjort ett SFS-register över beskattningsförfarande och förvaltningsprocess avseende hela skatteområdet från 1950-talet till nutid.<sup>330</sup> Författningarna anges i Forssén 2019f med deras nummer enligt svensk författningssamling (SFS), varvid de till respektive SFS-nummer hörande förarbetena anges med avseende på regeringens propositioner och riksdagsutskottens betänkanden samt, i förekommande fall, EU-rättsakter.<sup>331</sup> Angående tullsystemet innehåller SFS-registret i Forssén 2019f, liksom för moms, SFS-nummer både för förfaranderegler och materiella bestämmelser. Boken ger en god historisk *SFS-överblick* avseende förfarandereglerna på hela det svenska skatteområdet. Det bör vara till stöd för forskare som exempelvis avser att skriva om beskattningsförfarandet på området indirekta skatter, såsom jag föreslår i detta avsnitt. Eftersom de svenska förfarandereglerna är svåra att överblicka historiskt, har jag lagt in en schematisk, historisk guide till SFS-registret under ÖVERSIKT i boken.<sup>332</sup> Jag får också framhålla att förkortningslistan i boken ger en enkel information om vilka nuvarande och äldre riksdagsutskott som avses med förkortningar avseende sådana i olika rättskällor.<sup>333</sup>

---

<sup>328</sup> USA, United States of America (Amerikas Förenta Stater).

<sup>329</sup> TTIP eller T-TIP är förkortningen av The Transatlantic Trade and Investment Partnership.

<sup>330</sup> Jfr Björn Forssén, SFS-register över beskattningsförfarandet och förvaltningsprocess: Andra upplagan (utgiven på eget förlag 2019), (Forssén 2019f). Forssén 2019f finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

<sup>331</sup> Källan till uppgifterna i Forssén 2019f är svenska regeringskansliets rättsdatabaser ([www.regeringen.se](http://www.regeringen.se)).

<sup>332</sup> Jfr Forssén 2019f, s. 12.

<sup>333</sup> Jfr Forssén 2019f, s. 8.

# AVDELNINGARNA I, II OCH III – ÖVERSIKT

## 1 Momsforskningen och punktskattforskningen

### 1.1 Momsforskningen i Sverige

#### 1.1.1 Metodvalets betydelse för ett forskningsresultat som blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU

I Avdelning I, avsnitt 5.2 sammanfattar jag följande från genomgången i den avdelningen avseende de båda metodologiska huvudspår som jag identifierar för momsforskningen i Sverige 1994 – 2020.

#### *Huvudspår 1*

- Beträffande alternativet med tillämpning av en komparativ metod med enbart ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet konkluderar jag att det ger en negativ tendens för implementeringsfrågan (det vill säga frågan om implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML) avseende förväntat forskningsresultat.
- Beträffande alternativet med tillämpning av en komparativ metod med ett internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet konkluderar jag att det ger en positiv tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.
- Beträffande alternativet med tillämpning av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod konkluderar jag att det ger en positiv tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.

#### *Huvudspår 2*

- Beträffande alternativet med tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod som är eller inte är rent rättsdogmatisk konkluderar jag att det ger en negativ tendens för implementeringsfrågan avseende förväntat forskningsresultat.

I avsnitt 5.2 gör jag kommentarer till nämnda konklusioner från genomgången i Avdelning I.

#### 1.1.2 Svenska språkets ställning

I Avdelning II, avsnitt 2.6 sammanfattar jag enligt följande i två tabeller över de båda metodologiska huvudspåren avseende momsforskningen i Sverige 1994 – 2020 om en ”positiv tendens” eller ”negativ tendens” kan anses föreligga för förväntat forskningsresultat avseende implementeringsfrågan och huruvida avhandlingen är avfattad på svenska eller engelska språket:

Tabell – huvudspår 1

Avhandling	Metod	Tendens	Språk
Westberg 1994	Komparativ	Positiv	Svenska
Alhager 2001	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Positiv	Svenska
Rendahl 2009	Komparativ	Negativ	Engelska
Sonnerby 2010	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Positiv	Svenska
Forssén 2011	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Positiv	Svenska
Forssén 2013	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Positiv	Svenska
Papis-Almansa 2016	Rättsdogmatisk kompletterad med komparativ	Negativ	Engelska

Tabell – huvudspår 2

Avhandling	Metod	Tendens	Språk
Öberg 2001	Sedvanligt rättsdogmatisk*	Negativ	Svenska
Henkow 2008	Rent rättsdogmatisk**	Negativ	Engelska
Senyk 2018	Sedvanligt rättsdogmatisk*	Negativ	Engelska
Ek 2019	Sedvanligt rättsdogmatisk*	Negativ	Svenska
Lindgren Zucchini 2020	Rent rättsdogmatisk**	Negativ	Engelska

\*[I Öberg 2001 uttalas att en sedvanligt rättsdogmatisk metod tillämpas, och i Senyk 2018 och Ek 2019 utläser jag att tillämpad rättsdogmatisk metod också är att uppfatta som en – i skatterättsforskningen i Sverige – sedvanlig sådan (jfr Avdelning II, avsnitt 2.5.3.1).]

\*\*[Beteckningen rent rättsdogmatisk metod använde jag första gången i Forssén 2020a.]

Genomgången i Avdelning II av valet mellan svenska språket och engelska språket för avfattandet av avhandlingarna i fråga i förhållande till en ”positiv tendens” eller en ”negativ tendens” för forskningsresultatet vid olika metodval stöder att engelska språket används – medvetet eller omedvetet – i momsforskningen i Sverige för att väga upp ett forskningsresultat som kan bli negativt för implementeringsfrågan på grund av metodvalet.

Se i övrigt mina kommentarer i avsnitt 2.6 till de konklusioner som jag gör från genomgången i Avdelning II.

I Avdelning II, avsnitt 3 kommenterar jag vad som anförs beträffande svenska språkets ställning inom EU enligt förarbetena till lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU 1995 respektive enligt språklagen (2009:600).

## 1.2 Punktskatteforskningen i Sverige

### 1.2.1 Harmoniserade och icke-harmoniserade punktskatter i Sverige och bestämningen av skattesubjektet

I Avdelning III, avsnitt 2 redogör jag bland annat för att det föreligger ett krav enligt artikel 113 FEUF om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftningar för de indirekta skatterna och avgifterna, det vill säga inte bara för moms och tull, utan även för punktskatter. Emellertid omfattar inte harmoniseringskravet samtliga punktskatter i Sverige, varför jag i det avsnittet redogör enligt följande för de obligatoriska (harmoniserade) punktskatterna enligt EU-rätten, vilka finns i Sverige (och ska finnas i övriga medlemsstater), respektive för de icke-harmoniserade punktskatter som också tas ut i Sverige:

#### *Harmoniserade punktskatter*

I artikel 1.1 i punktskattedirektivet (EU) 2020/262 anges att allmänna regler för punktskatt fastställs för följande varor (*punktskattepliktiga varor*):

- a) Energiprodukter och elektricitet som omfattas av direktiv 2003/96/EG.
- b) Alkohol och alkoholdrycker som omfattas av direktiven 92/83/EEG och 92/84/EEG.
- c) Tobaksvaror som omfattas av direktiv 2011/64/EU.

#### *Icke-harmoniserade punktskatter*

Enligt Skatteverkets hemsida tas icke-harmoniserade punktskatter ut enligt följande lagar:

- lagen (1994:1776) om skatt på energi, förutom punktskatten på de bränslen som omfattas av uppskovsförfarandet (enligt 1 kap. 3 a § LSE – *min anm.*),
- lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
- 35–40 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt (det vill säga punktskatten på snus, tuggtobak och övrig tobak),<sup>334</sup>
- 2 § första stycket 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
- lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
- lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
- lagen (1999:673) om skatt på avfall,
- lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.,
- lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,
- lagen (2017:1200) om skatt på flygresor,
- lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter,
- lagen (2018:1139) om skatt på spel,
- lagen (2019:1274) om skatt på avfall som förbränns, och
- lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar.<sup>335</sup>

Beträffande *de harmoniserade punktskatterna* anger jag att enligt artikel 1 i direktiv 2003/96/EG ska energiprodukter och elektricitet beskattas i EU:s medlemsstater i

---

<sup>334</sup> Bestämmelserna i fråga har ersatts i lagen (2022:155) om tobaksskatt av 2 kap. 9 och 10 §§.

<sup>335</sup> Jfr <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.1/382794.html?q>> (besökt 2022-10-17).

överensstämmelse med det direktivet,<sup>336</sup> och att jag i denna avdelning berör punktskatt i form av energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt i Sverige med avseende på vissa bränslen enligt 1 kap. 3 a § LSE. Problemet som jag tar upp i denna avdelning är att det för bestämningen av skattesubjektet sker en hänvisning i 1 kap. 4 § 1 LSE till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* avseende vad som utgör en yrkesmässig verksamhet. Även om begreppet näringsidkare inte används i punktskattedirektivet, till skillnad från vad som var fallet i de båda tidigare direktiven på området, bestäms skattesubjektet självständigt i artikel 7.1, varför kopplingen i 1 kap. 4 § 1 LSE till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* och begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL inte är EU-konform.<sup>337</sup> Jag tar inte upp de båda andra harmoniserade punktskatterna, vilka i Sverige omfattas av lagen (1994:1564) om alkoholskatt respektive lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eftersom kopplingen till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* saknas däri.<sup>338</sup>

Beträffande *de icke-harmoniserade punktskatterna* är det endast i lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel som det finns en sådan koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* angående vad som avses med begreppet yrkesmässig verksamhet som i 1 kap. 4 § LSE, nämligen i 4 § tredje stycket vars lydelse överensstämmer helt med 1 kap. 4 § LSE.<sup>339</sup> Jag nämner något om lagen om skatt på bekämpningsmedel i samband med LSE, medan övriga icke-harmoniserade punktskatter inte berörs alls. Jag nämner dock något om en annan icke-harmoniserad punktskatt i Sverige, nämligen den nyligen avskaffade reklamskatten, som avskaffades genom att lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL) upphävdes den 1 januari 2022 enligt SFS 2021:1166.

### 1.2.2 Angående metodvalet i punktskatteforskningen

I Avdelning III, avsnitt 5.1 anför jag, beträffande metodvalet i punktskatteforskningen, bland annat att det är mera öppet än beträffande momsens att använda tredjeländer som jämförelseunderlag vid användning av en komparativ metod för rättsvetenskapliga studier avseende implementeringen av punktskattedirektivet (EU) 2020/262 i de nationella regelverken avseende harmoniserade punktskatter. Det beror enligt min mening på att det inte finns någon särskild definition av vad som avses med punktskatter enligt EU-rätten i punktskattedirektivet (EU) 2020/262. Jag anser att det viktiga är att, på samma sätt som angående implementeringsfrågor avseende moms, beakta både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan vid en studie av implementeringsfrågan på punktskatteområdet.

Avseende forskningen hittills på punktskatteområdet i Sverige, vilken består i Olsson 2001, noterar jag att metoden däri inte är vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, vilket jag anser typiskt sett innebära att metodvalet kan förväntas ge ett användbart forskningsresultat för implementeringsfrågan även på punktskatteområdet. Min kritik beträffande Olsson 2001 avser i stället den omständigheten att frågor kring skattesubjektet behandlas tämligen begränsat däri, och framför allt att fenomenet, med att en koppling sker för bestämningen av

---

<sup>336</sup> Fullständig titel på direktiv 2003/96/EG är: Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

<sup>337</sup> Jfr Avdelning III, avsnitt 3.2.1.

<sup>338</sup> För övrigt gäller detsamma enligt lagen (2022:156) om alkoholskatt och lagen (2022:155) om tobaksskatt, vilka den 13 februari 2023 ersätter de båda lagarna från 1994.

<sup>339</sup> 1 kap. 4 § LSE återges i Avdelning III, avsnitt 3.2.1.

yrkesmässig verksamhet i 1 kap. 4 § 1 LSE och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, inte alls behandlas. Olsson 2001 är dock vägledande för forskningen framgent beträffande punktskatterna såtillvida att avhandlingen belägger att inte heller sådan forskning på området indirekta skatter ska ske med tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod.

I Avdelning III, avsnitt 3.2.5 anför jag bland annat att Olsson 2001 är skriven på svenska språket, och att det är i linje med vad jag anför i Forssén 2021a<sup>340</sup> om betydelsen för forskningen i rättsvetenskapliga ämnen som influeras av EU-rätten av att främja svenska språkets ställning vid sådana studier. Metodologiskt anför jag vidare att Olsson 2001 också är i linje med vad jag anför i Forssén 2020a.<sup>341</sup> En traditionell rättsdogmatisk metod används i Olsson 2001, men med uttalandet att ”olika metoder kan givetvis komplettera varandra”, varför jag anför att Olsson 2001 därmed inte kan anses ha bidragit till den utveckling inom momsforskningen i Sverige som jag varnar för genom Forssén 2020a och Forssén 2021a, nämligen risken att de rättsvetenskapliga studierna kommer att ske med tillämpning av vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, såsom jag har anført är fallet med Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020. Min kritik avseende Olsson 2001 gäller i stället den bristande analysen på temat EU-konformitet av bestämningen av skattesubjektet i den nationella svenska lagstiftningen på punktskatteområdet, vilket jag återkommer till även i det närmast följande avsnittet.

### 1.2.3 Lagstiftaren och forskningen i Sverige behandlar inte den icke EU-konforma bestämningen av skattesubjektet beträffande energiskatten

I Avdelning III, avsnitt 3.2.5 anför jag beträffande energiskatten att lagstiftaren och forskningen i Sverige inte behandlar den icke EU-konforma bestämningen av skattesubjektet. I Forssén 2011 tog jag upp att den dåförtiden rådande kopplingen i ML till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* och begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet existerade även i 1 kap. 4 § 1 LSE för bestämningen av begreppet yrkesmässig verksamhet. Den kopplingen kvarstår för bestämningen av skattesubjektet avseende energiskatten, trots att kopplingen i 4 kap. 1 § ML till 13 kap. IL upphävdes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368. Jag föreslår återigen att forskningen eller lagstiftaren på temat EU-konformitet tar upp fenomenet med kopplingen i 1 kap. 4 § 1 LSE till 13 kap. IL, eftersom jag anser att det är uppenbart att fenomenet alltså ger ett urval av skattesubjekt för energiskatten på punktskatteområdet vilket är alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet (EU) 2020/262. Fenomenet förstärks dessutom av att supplementärregeln i 1 kap. 4 § 2 LSE ytterligare utvidgar urvalet av skattesubjekt till att avse personer som bedriver verksamhet på energiområdet under näringsverksamhetsliknande former (förutsatt att de har en årsomsättning som överstiger 30 000 kronor). För övrigt nämner jag att fenomenet förekom på punktskatteområdet också beträffande reklamskatt, men upphörde den 1 januari 2022 enbart av den anledningen att den punktskatten avskaffades genom att RSL, som nämnts, då upphävdes enligt SFS 2021:1166.<sup>342</sup>

---

<sup>340</sup> Avdelning II i denna bok.

<sup>341</sup> Avdelning I i denna bok.

<sup>342</sup> Jfr Avdelning III, avsnitt 3.2.4.

I Avdelning III, avsnitt 3.2.3 noterar jag bland annat att den komparation som jag gör med finsk rätt på punktskatteområdet visar att stöd saknas för att behålla nämnda koppling i LSE till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* för bestämningen av skattesubjektet. Beträffande energibeskattningen anges i finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar att bland annat godkända upplagshavare och registrerade mottagare är skattskyldiga, varvid referens sker till 12 och 13 §§ FPL, och däri finns det inte någon sådan koppling till inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet som beträffande energiskatten i 1 kap. 4 § 1 LSE. Skattesubjektet bestäms självständigt i FPL, och det är konformt med EU-rätten på punktskatteområdet.

I Avdelning III, avsnitt 3.2.5 upprepar jag (från Avdelning I, avsnitt 4.4) att inom momsforskningen i Sverige är det bara i Forssén 2011 och Forssén 2013 samt i Öberg 2001 som skattesubjektsfrågan ges en närmare analys, varvid jag bland annat anför att i den hittillsvarande forskningen i Sverige på punktskatteområdet, det vill säga i Olsson 2001, behandlas frågor kring skattesubjektet tämligen begränsat. Min kritik beträffande Olsson 2001 avser främst den omständigheten, och jag upprepar här framför allt följande.

- I Olsson 2001 beaktades inte att samma problem, som jag tog upp som huvudfrågan i Forssén 2011, det vill säga att bestämningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § 1 ML skedde genom en inkorporering i den bestämmelsen av *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*, förelåg även på punktskatteområdet beträffande LSE och RSL. Professor Stefan Olsson deltog vid slutseminariet avseende Forssén 2011, och sade sig inte förstå min jämförelse med Olsson 2001 angående det betänkliga i kopplingar från de indirekta skatterna till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*, när det gällde begreppet yrkesmässig och därmed bestämningen av skattesubjektet. Jag anförde i Forssén 2011 att Olsson 2001 inte fokuserar på skattesubjektet på det sätt som jag gör i Forssén 2011. För att stimulera vidare forskning i Sverige på punktskatteområdet noterade jag följande som en avsevärd brist i Olsson 2001.

På sidan 144 i Olsson 2001 anförts att inom inkomst- och mervärdesbeskattningen är det "oftast tillräckligt att avgränsa skattesubjektet med vida definitioner som t.ex. 'yrkesmässighet'". Han hänvisar dock i not till det uttalandet till "13 kap. 1 § IL, 1 kap. 1 § 1 p. ML". Jag noterade sålunda att det i Olsson 2001 inte beaktas att kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML från och med 2001 gällde begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL.

- Jag anförde i Forssén 2011 att en förklaring till att professor Stefan Olsson inte har med i Olsson 2001, beträffande omnämmandet däri av bestämningen av begreppet yrkesmässig i huvudregeln i ML, att hänvisningen för den bestämningen till 13 kap. 1 § (första stycket andra meningen) IL ändrades den 1 januari 2001 till att gälla begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, kan vara att Olsson 2001 utkom i juni 2001, det vill säga efter den lagändringen.
- Emellertid anges i förordet i Olsson 2001 att nytt material har beaktats till den 31 december 2000. Därför är det en avsevärd brist i Olsson 2001 att kopplingen i 1 kap. 4 § 1 LSE respektive i anvisningarna till 9 § RSL till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, för bestämningen av skattesubjektet avseende energiskatten respektive reklamskatten, inte berörs, eftersom det fenomenet uppkom redan den 1 januari 2000, genom SFS 1999:1289 respektive SFS 1999:1241 samt, beträffande skatt på bekämpningsmedel, även den 1 januari 2000, genom SFS 1999:1252.

Jag förväntade mig att forskningen eller lagstiftaren efter Forssén 2011 skulle ta upp frågan om förenligheten med EU-rätten beträffande att nämnda koppling till IL förekommer också på punktskatteområdet, men så har inte skett. En del av problemet på det området löste sig, som nämnts, helt enkelt som en konsekvens av att reklamskatten avskaffades i Sverige den 1 januari 2022, varvid, som nämnts, RSL upphävdes enligt SFS 2021:1166. Det kvarstår dock beträffande bestämningen av skattesubjektet avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt avseende *vissa bränslen*, genom att vem som är yrkesmässig därvidlag alltjämt bestäms genom att 1 kap. 4 § 1 LSE hänvisar till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL. Det fenomenet utgör sålunda grundproblemet på temat EU-konformitet när det gäller bestämningen av skattesubjektet avseende nämnda punktskatter.

I Avdelning III, avsnitt 3.3 anför jag att en icke EU-konform bestämning av skattesubjektet på punktskatteområdet kan medföra icke EU-konforma konsekvenser för beskattningsunderlaget avseende moms, oavsett om det är fråga om harmoniserade punktskatter eller icke-harmoniserade punktskatter. En sådan koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* för bestämningen av skattesubjektet, som sedan den 1 januari 2022 sker endast beträffande kopplingen i 1 kap. 4 § 1 LSE och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, medför en konkurrenssnedvridning avseende momsen i strid såväl med sekundärrätten och skäl 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet som med primärrätten och artikel 113 FEUF. Det blir konsekvensen för momsen av att urvalet av skattesubjekt blir alltför omfattande för de båda punktskatterna avseende de juridiska personerna. Sålunda anför jag framför allt följande:

- Lagstiftaren bör föreslå att kopplingen från 1 kap. 4 § 1 LSE till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL upphävs, så att bestämningen av skattesubjektet blir konform med punktskattedirektivet (EU) 2020/262. För att öka tydligheten terminologiskt bör dessutom begreppet yrkesmässig utmönstras helt ur LSE, eftersom det inte används i direktivet.<sup>343</sup>
- Min genomgång i Avdelning III visar att kopplingen till 13 kap. IL i den nationella svenska lagstiftningen på punktskatteområdet bör upphöra beträffande såväl den harmoniserade energiskatten som den icke-harmoniserade skatten på bekämpningsmedel. Att problematiken löstes den 1 januari 2022 beträffande den icke-harmoniserade reklamskatten betecknar jag som en slump till följd av att den skatten avskaffades.<sup>344</sup>

## 2 Avslutande synpunkter – indirekta skatter

### 2.1 Momsforskningen i Sverige bör beakta även formella frågor och processrätt

I Avdelning I, avsnitt 5.3.1 nämner jag att jag i den avdelningen, med hänvisning till Forssén 2011 och Forssén 2013, har framhållit betydelsen av en effektiv uppbörd av moms som ett viktigt rättspolitiskt mål för det gemensamma momssystemet inom EU, och att uppbörden av

---

<sup>343</sup> Jfr Avdelning III, avsnitt 3.2.5.

<sup>344</sup> Jfr Avdelning III, avsnitt 3.3.



momsen är viktig för statskassan i respektive medlemsstat och för finansieringen av EU:s institutioner, varvid jag lämnade följande avslutande synpunkter om uppbördsfrågan.

- För att det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd ska gynnas av impulser från momsforskningen kan den inte fortsätta att vara i första hand fokuserad på de materiella frågorna på området, utan den måste vara inriktad också på de formella momsfrågorna.
- En sådan fråga gäller huruvida den svenska skatteförfarandelagen är konform i förhållande till reglerna om momsregistrering i artiklarna 213-216 i mervärdesskattedirektivet. I Forssén 2011 gällde bifråga E frågor om momsregistrering, men jag kan inte finna att den frågan har berörts i någon annan avhandling om moms i Sverige. På så sätt får inte lagstiftaren någon uppfattning om omfattningen av hur många som på grund av ineffektiv kontroll av vilka som *släpps in* i momssystemet åsamkar staten skatteundandragande eller skattebortfall.
- Eftersom sistnämnda problem har framhållits på EU-nivå som ett problem för momsutbörden, föreslår jag att momsforskningen i Sverige inriktas även på formella frågor såsom frågan om utbörden av moms, och inte ensidigt på de materiella beskattningsfrågorna.
- I det sammanhanget föreslår jag att även processrätten berörs i bland annat forskningen på momsområdet. Det är angeläget så länge som principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt inte är kodifierad, vilket jag berör i Forssén 2017 – angående en normhierarki som beaktar nationell rätt och europarätten i det bredare perspektiv som inkluderar också Europakonventionen.

Jag upprepar här från Avdelning II, avsnitt 2.5.4.1 att en i princip generell avdragsrätt är ett av de kriterier som ingår i vad som utgör mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. För att det ska vara möjligt att problematisera ämnet mervärdesskatterätt kan forskaren inte göra som i Lindgren Zucchini 2020, där författaren har avgränsat bort avdragsrätten och därmed behandlar studien av sammansatta transaktioner i momshänseende som om undersökningen inte gällde moms enligt EU-rätten, utan en bruttoomsättningsskatt såsom punktskatt. Med det tillvägagångssättet blir forskningsresultaten inte användbara för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU, när det gäller bedömningen av huruvida exempelvis det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd av moms uppfylls eller inte.

## *2.2 Sammanfattande om språkfrågan i momsforskningen i Sverige*

Jag får också återupprepa från Avdelning II, avsnitt 2.6 att genomgången av språkfrågan indikerar att engelska språket används – medvetet eller omedvetet – i momsforskningen i Sverige för att väga upp ett forskningsresultat som kan bli negativt för implementeringsfrågan på grund av brister vid metodvalet. Det blir, som jag nämner i avsnitt 2.6, tydligast i huvudspår 2 beträffande tillämpningen av vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020. I avsnitten 2.5.1–2.5.4.2 visar jag, som nämnts, att en rent rättsdogmatisk metod riskerar att leda till att forskningen i mervärdesskatterätten inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne. Det kan aldrig vägas upp av att avhandlingarna avfattas på engelska, varför jag upprepar att en utveckling där engelskan hålls före svenska språket i momsforskningen i Sverige bör motverkas av universitet och högskolor, vilket jag

anför som särskilt angeläget om en rent rättsdogmatisk metod visar sig bli återkommande inom forskningen i mervärdesskatterätt i Sverige. Därvidlag varnar jag i Avdelning I, avsnitt 5.2 och Avdelning III, avsnitt 5.1 för att den som bedriver momsforskning eller punktskattforskning ska hamna i vad jag kallar för matematikfällan i forskningen. Om verktyg – modeller – används till stöd för exempelvis den rättsdogmatiska metoden för analysen av frågor om mervärdesskatt eller punktskatt, får verktyget – modellen – inte göras till metoden i sig för studien. Ett sådant tillvägagångssätt för en rättsvetenskaplig studie innebär enbart deduktion, och ingen induktion som utvecklar kunskapen i ämnet. Det vore blott och bart att räkna med rättsregler, om matematik och logik görs till metoden i sig, och inte bara används i studien som ett stödjande verktyg vid tillämpningen av en rättsdogmatisk metod. Jag avfärdar dock inte tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod, utan anför att den i sådant fall bör utvecklas genom tillförande av juridisk semiotik.

Jag upprepar från Avdelning II, avsnitt 3 att jag nämner i Forssén 2011 att det i 4 § språklagen följer att svenskans ställning som officiellt språk i EU ska värnas, varför det inte är förenligt med arbetet med EU-projektet att förminska svenska språkets ställning i momsforskningen i Sverige, genom att fortsätta att hålla engelskan före svenskan i den forskningen. Sålunda ska det allmänna inte tilldelas medel till forskning där svenska språket hålls efter engelskan, varför alla sådana tendenser inom momsforskningen i Sverige bör motverkas av universitet och högskolor. Jag argumenterar, som nämnts, i stället för att det nordiska bör lyftas i momsforskningen i Sverige, och att det inte bara gäller nordiska språk, utan också finskan. Det stöds inte bara av min genomgång av språkfrågan, utan också av att språklagen föreskriver i 8 § att ”det allmänna har ett särskilt ansvar för att skydda och främja de nationella minoritetsspråken”. Finska är nämligen inte bara ett av EU:s officiella språk, jämte bland annat svenskan, utan finskan har enligt 7 § i språklagen ställning som minoritetsspråk i Sverige, jämte språken jiddisch, meänkieli, romani chib och samiska, vilka dock inte är officiella språk inom EU.

Jag upprepar också från Avdelning II, avsnitt 2.5.1.2 att genomgången av språkfrågan visar att engelskan inte heller bör tränga undan något annat av EU:s officiella språk, utan en forskare i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige bör skriva på svenska, men vara öppen för att även använda engelska och andra officiella språk inom EU. Sålunda bör de som skriver avhandlingar i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige anstränga sig och använda såväl svenska som andra officiella språk inom EU än engelska, i stället för att överbetona engelskan.

### *2.3 Ytterligare förslag till fortsatt forskning i Sverige inom området indirekta skatter*

Från Avdelning I, avsnitt 5.3.2 upprepar jag här följande förslag beträffande forskningen i Sverige avseende punktskatter och tull angående hur den förhåller sig till hittillsvarande momsforskning i Sverige.

- Jag föreslår att forskningen eller lagstiftaren i Sverige tar upp frågan om bestämningen av skattesubjektet i punktskattelagstiftningen, eftersom en felaktig behandling av punktskattefrågan i det hänseendet påverkar bestämningen av beskattningsunderlaget för moms. Det gäller beträffande 1 kap. 4 § 1 LSE och 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, och den i Avdelning III nämnda kopplingen i dessa bestämmelser till 13 kap. IL för bestämningen av begreppet yrkesmässig verksamhet.

- Beträffande tull är både företag och konsumenter skattesubjekt. Därför kan fokus avseende forskningen inom tullrätten sättas på skatteobjektet. I motsats till vad som anförs i Moëll 1996 bör ansträngningar göras av innebörd att det inom området indirekta skatter sker förenklingar, till exempel genom att ett gemensamt varubegrepp på området förbereds inom EU. Sådan forskning skulle inte bara leda till förenklingar inom EU beträffande moms, punktskatter och tull, utan även vara förberedande för tullfrågor vid ett framtida införande av frihandelsavtalet mellan USA och EU, det vill säga beträffande TTIP-avtalet, om arbetet med TTIP återupptas.
- I likhet med vad som är fallet beträffande forskningen på punktskatteområdet finns det endast en avhandling i Sverige avseende forskningen inom *tullrätt*, Moëll 1996. För fortsatt forskning inom tullrätt uppmärksammar jag att sedan dess har följande förändring skett av primärrätten avseende de indirekta skatterna, det vill säga moms, punktskatter och tull. När Moëll 1996 skrevs motsvarades artikel 113 FEUF av artikel 99 i Romfördraget. Artikel 99 i Romfördraget ersattes först av artikel 93 i EG-fördraget, som, genom Lissabonfördraget, ersattes den 1 december 2009 av artikel 113 FEUF. Därigenom har en neutralitetsprincip kommit att uttryckas i klartext primärrättsligt för de indirekta skatterna, till skillnad från i artikel 99 i Romfördraget.

Jag avslutar med att hänvisa till följande förslag i Avdelning III angående fortsatt forskning:

- I avsnitt 5.2 berör jag att avdragsrätten för ingående moms kan påverkas av en oklar bestämning av skattesubjektet momsmässigt och en lucka i tullagstiftningen.
- I avsnitt 4 föreslår jag att en anpassning av inkomstskatterätten till reglerna om moms och punktskatter för bestämningen av skattesubjektet bör undersökas. En sådan företagsskatterättslig gemensam beskattningsram skulle medföra en avsevärd förenkling av beskattningsförfarandet och även beträffande handläggningen av processer som avser beskattningen av företag. En sådan undersökning kunde ske genom att Sverige och Finland gemensamt tar upp frågan på EU-nivå, varvid jag föreslår att sker samtidigt med att Sverige och Finland eventuellt tar fasta på mitt förslag i Forssén 2013 om att föra upp på EU-nivå frågan huruvida företag som bedrivs av icke-rättssubjekt bör göras till skattesubjekt momsmässigt sett. Sådana rättsliga figurer behandlas nämligen olika i de båda länderna i momshänseende, genom att enkla bolag och partrederier inte betraktas som skattesubjekt enligt ML, medan sammanslutningar och partrederier betraktas som skattesubjekt enligt FML. Det förslaget har jag upprepat tidigare i JFT under 2019 och 2020,<sup>345</sup> och jag återupprepar det här. Jag återupprepar även – från Forssén 2011 – att den beskrivna omvända ordningen för den företagsskatterättsliga bestämningen av skattesubjektet även borde underlätta införandet av en EU-skatt i framtiden.<sup>346</sup>

Se mer om mina förslag till fortsatt forskning på området indirekta skatter i Avdelning III, avsnitt 5.3.

---

<sup>345</sup> Jfr Forssén 2019b, s. 69 och 70 och Forssén 2020b, s. 394.

<sup>346</sup> Jfr Forssén 2011, s. 269 (och 327). Jfr även Forssén 2013, s. 41 och 42.

### 3 Mer från Björn Forssén angående vad som berörs i avdelningarna I, II och III

I avsnitt 2.2 nämner jag att jag argumenterar för att det nordiska bör lyftas i momsforskningen i Sverige, och att det inte bara gäller nordiska språk, utan också finskan.<sup>347</sup> Av den anledningen har jag låtit översätta min artikel i JFT om språkfrågan, det vill säga Forssén 2021a, som motsvaras av Avdelning II i denna bok, till finska. Dessutom har jag sammanställt originalversionen på svenska av artikeln, min översättning till engelska och översättningen till finska som jag har låtit översättningsbyrå ArthemaxX Business Services ay i Åbo (Finland) göra, till en särskild bok, Momsforskningen i Sverige – studiematerial avseende svenska språkets ställning. Den boken och översättningsbyråns översättning av artikeln till finska är tillgängliga på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

I avsnitt 2.3 berör jag EU:s frihandelsavtal med USA, det vill säga TTIP-avtalet.<sup>348</sup> Jag anser att arbetet med att införa TTIP bör återupptas, eftersom ett framtida införande av ett frihandelsavtal mellan USA och EU är viktigt för tullfrågorna i EU-projektet. Jag har skrivit en artikel om detta som JFT publicerar inom kort – arbetstiteln är EU:s frihandelsavtal med USA, TTIP – en motvikt till förflyttningen av världsekonomin tyngdpunkt till Asien och till gagn för världsfred.

I Avdelning I, avsnitt 5.3.1 och Avdelning III, avsnitt 5.3 föreslår jag att momsforskningen i Sverige bör inriktas även på formella frågor såsom frågan om uppbörden av moms, och inte ensidigt på de materiella beskattningsfrågorna, varvid jag föreslår att även processrätten bör tas upp bland annat i forskningen på momsområdet. I det sammanhanget får jag också nämna att jag inledde ett forskningsprojekt 2015 – vilket jag nämner även på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) – om användningen av skattemedel, där jag således avser att fokusera på sociologifrågorna, varvid jag gjorde en förstudie till det projektet inom ämnet *fiscal sociology* (FS) eller, som det också kallas, *the sociology of taxation* (skattesociologi) genom min bok *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law*.<sup>349</sup> Om jag får finansiering till att gå vidare, avser jag att fortsätta projektet med empiriska studier av användningen av skattemedel inom olika skattefinansierade områden. Därefter följer troligen studier av metodfrågor, och jag har nämnt i förstudien algoritmer för att göra verktyg för metodutveckling. Givetvis kommer artificiell intelligens (AI) att vara användbart därvidlag, men bara som ett verktyg. Sålunda anser jag, i likhet med att jag i avsnitt 2.2 upprepar varningen för att någon som bedriver forskning avseende moms eller punktskatter ska falla i matematikfällan, att inte heller beträffande studier i FS ska exempelvis AI användas som metoden i sig, utan enbart som ett verktyg – en modell – för forskningen. Emellertid kan till exempel juridisk semiotik också ingå som en beståndsdel i en sådan modell. Slutligen får jag nämna att jag även i förevarande sammanhang har tagit upp språkfrågan genom min bok *Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics*.<sup>350</sup> Angående *law and language*: se även Forssén 2019e.

---

<sup>347</sup> Jfr även Avdelning II, avsnitten 1 och 3.

<sup>348</sup> Jfr även Avdelning I, avsnitt 5.3.2 och Avdelning III, avsnitt 5.3.

<sup>349</sup> Fjärde upplagan av *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law* är tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. Boken nämns även i Avdelning II, avsnitt 2.5.3.2.

<sup>350</sup> Fjärde upplagan av *Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics* är tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. Boken nämns även i Avdelning II, avsnitt 2.5.3.2.

# KÄLLFÖRTECKNING

## Offentligt tryck

### *Regeringens propositioner*

- prop. 1968:100 (Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.)  
prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdeskatt m.m.)  
prop. 1991/92:112 (F-skattebevis, m.m.)  
prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1  
prop. 1994/95:54 (Ny lag om skatt på energi, m.m.)  
prop. 1994/95:56 (Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.)  
prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG)  
prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1  
prop. 1999/2000:2 (Inkomstskattelagen) Del 1  
prop. 2008/09:62 (F-skatt åt fler)  
prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1  
prop. 2012/13:124 (Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen)  
prop. 2020/21:113 (Utökad befrielse från energiskatt för egenproducerad el)  
prop. 2021/22:20 (Avskaffad reklamskatt)  
prop. 2021/22:61 (Nytt punktskattedirektiv och vissa andra ändringar)  
prop. 2022/23:46 (Ny mervärdesskattelag)

### *Statens offentliga utredningar (SOU)*

- SOU 1989:35, Reformerad mervärdeskatt m.m., Del 1  
SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, Del 1  
SOU 2008:76 (F-skatt åt flera)  
SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag

### *Skatteverket*

Skatteverkets ställningstagande 2021-07-02, ”Beskattningskonsekvenser för den som har en solcellsanläggning på sin villa eller fritidshus som är privatbostad”, dnr 8-1080745

### Hemsida

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.1/382794.html?q>>

### *Finska Skatteförvaltningens hemsida*

Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar angående energibesättning av den 19 februari 2021, dnr VH/904/00.01.00/2021,

<[https://www.vero.fi/sv/Detaljerade\\_skatteanvisningar/anvisningar/56206/energibesattning2](https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/56206/energibesattning2)>

<<https://www.vero.fi/sv/foretag-och-samfund/skatter-och-avgifter/punktbesattning/>>

## EU-källor

### *Primärrätt*

Lissabonfördraget 2007 (trädde i kraft den 1 december 2009)

- Fördraget om EU (reformerat av Maastrichtfördraget varigenom EU bildades 1993)
- Fördraget om EU:s funktionssätt (har ersatt EG-fördraget/Romfördraget från 1958)
- EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna

Maastrichtfördraget 1993

Romfördraget 1958

### *Sekundärrätt*

Cirkulationsdirektivet: Rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (92/12/EEG)

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European economic and social committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final of 6 December, 2011 (follow-up to the green paper – grönboken)

EU-kommissionens GRÖNBOK om mervärdesskattens framtid Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem, KOM(2010) 695 slutlig av den 1 december 2010 [GREEN PAPER, COM(2010) 695 final]

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen)

Förordningen (EG) nr 883/2004 om samordningen av de sociala trygghetssystemen

Förordningen om social trygghet (EEG) nr 1408/71, som är föregångaren till förordningen (EG) nr 883/2004

Första mervärdesskattedirektivet (67/227/EEG), ersatt av mervärdesskattedirektivet

Rådets beslut av den 29 september 2000 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (2000/597/EG, Euratom)

Rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker

Rådets direktiv 92/84/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser på alkohol och alkoholdrycker

Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet; konsoliderad version av den 15 september 2018

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)

Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (kodifierad version) – fusionsdirektivet

Rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror (kodifiering)

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder-/dotterbolagsdirektivet)

Rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler om punktskatt (punktskattedirektivet) [Punktskattedirektivet (2008/118/EG), ersatte den 1 april 2010 cirkulationsdirektivet och ersattes i sin tur den 18 mars 2020 av punktskattedirektivet (EU) 2020/262.]

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt Rådets trettonde direktiv 86/560 av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium Sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), ersatt av mervärdesskattedirektivet

EU:s hemsida

Europeiska ombudsmannens språkpolicy, <<https://www.ombudsman.europa.eu>>

EU-språk, <[https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-languages\\_sv](https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-languages_sv)>

Regler för språk användning vid Europeiska unionens domstol, <<https://curia.europa.eu>>

<<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0096>>

*Övrigt*

2007/2311 K(2008) 2803 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i ML)

## **Europakonventionen**

Europakonventionens fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950

## **Litteratur etc.**

*Alhager, Eleonor (numera Kristoffersson)*

- Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag 2001 (cit. Alhager 2001).

*Alhager, Eleonor och Hiort af Ornäs, Lena*

- Rättsfallssamling i EG-moms. Upplaga 2:1, Norstedts Juridik 2009.

*Bergström, Sture, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik och Rylander, Staffan*

- Juridikens termer. Åttonde upplagan. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB 1997 (cit. Bergström m.fl. 1997).

*Bernitz, Ulf*

- Kapitlet EUROPARÄTTEN, (s. 59-89) i verket Ulf Bernitz – Lars Heuman – Madeleine Leijonhufvud – Peter Seipel – Wiweka Warnling-Nerep – Hans Heinrich Vogel, Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder, Elfte upplagan, Norstedts Juridik 2010 (cit. Bernitz 2010).

*Cejie, Katia*

- Comparative Method(s) and Tax Law Research. Svensk Skattetidning 3/2020 s. 145–159 (cit. Cejie 2020).

*Ek, Mikael*

- Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten. Iustus Förlag AB 2019 (cit. Ek 2019).

*Forssén, Björn*

- EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS 2007 (cit. Forssén 2007). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Europatrappan – en normhierarkisk bild vid regelkonkurrens mellan svenska nationella och europarättsliga regler med skatterättsexempel. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 4/2017 s. 15–19 (cit. Forssén 2017). Tillgänglig på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- IMPAKT – Avtal och momsproblem: Tredje upplagan (eget förlag 2019). (Cit. Forssén 2019c). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.
- Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön. JFT 5/2018 s. 307–328 (cit. Forssén 2018a). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).  
*English*, On signs of tax crime in an artistic environment: [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Kulturproduktion i enkla bolag och tillämpliga momssatser samt momssituationen för bolag som producerar artistframträdanden. Svensk Skattetidning 2018 s. 646–658 (cit. Forssén 2018b). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics: Fourth edition (eget förlag 2019). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.
- Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmelser av vem som är beskattningsbar person. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 3/2018 s. 17–19 (cit. Forssén 2018c). Tillgänglig på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Matematikfällan i forskningen – avseende mervärdesskatterätten. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 2/2020 s. 17–27 (cit. Forssén 2020c). Tillgänglig på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Momsforskningen i Sverige – metodfrågor. JFT 6/2020 s. 716–757 (cit. Forssén 2020a). [I denna bok motsvaras AVDELNING I av artikeln.] Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).  
*English*, The VAT research in Sweden – method questions: [www.forssen.com](http://www.forssen.com).



- Momsforskningen i Sverige – studiematerial avseende svenska språkets ställning (eget förlag 2023). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, JFT 6/2021 s. 412–447 (cit. Forssén 2021a). [I denna bok motsvaras AVDELNING II av artikeln.] Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).  
*English/suomi*, The VAT research in Sweden – the position of the Swedish language/ALV-tutkimus Ruotsissa – ruotsin kielen asema: [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021 s. 22–28 (cit. Forssén 2021c). Tillgänglig på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021 s. 29–36 (cit. Forssén 2021b). Tillgänglig på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 3, Tidningen Balans Fördjupning nr 2/2022 (publicerad 2022-10-31 på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se)), s. 1–8 (cit. Forssén 2022a). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Momshandboken. Enligt 1998 års regler. Norstedts Juridik 1998.
- Momshandboken. Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik 2001. Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Moms och bemanning inom vård och omsorg – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, JFT 4/2019 s. 240–253 (cit. Forssén 2019d). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare (eget förlag 2019). (Cit. Forssén 2019a). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.
- Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, JFT 1/2019 s. 61–70 (cit. Forssén 2019b). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Tredje upplagan (eget förlag 2019). (Cit. Forssén 2019e). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.
- Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan, JFT 3/2022 s. 242–276 (cit. Forssén 2022b). [I denna bok motsvaras AVDELNING III av artikeln.] Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).  
*English*, The research on excise duties in Sweden – the tax subject-question: [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

- Sammansatta transaktioner och semiotik beträffande moms. Svensk Skattetidning 2020 s. 160–172 (cit. Forssén 2020e). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- SFS-register över beskattningsförfarandet och förvaltningsprocess: Andra upplagan (eget förlag 2019). (Cit. Forssén 2019f). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.
- Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter: Andra upplagan (eget förlag 2019). (Cit. Skatteförfarandepraktikan). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. Utdrag av avsnitt 10.4 i boken på svenska respektive min översättning till engelska är också tillgängliga på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (cit. Forssén 2013). Tillgänglig i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).  
*English*, Tax and payment liability to VAT in enkla bolag (approx. joint ventures) and partrederier (shipping partnerships): [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, Femte upplagan (eget förlag 2019). Tillgänglig i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).  
*English*, Tax and payment liability to VAT in joint ventures and shipping partnerships, Fifth edition (self-published 2019): [www.forssen.com](http://www.forssen.com).  
[Båda böckerna finns i tryckta versioner hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.]
- Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011 (cit. Forssén 2011). Tillgänglig i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31, JFT 3/2020 s. 388–399 (cit. Forssén 2020b). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- The Entrepreneur and the Making of Tax Laws: An introduction of a new branch of Fiscal Sociology, paper 2019. Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).
- The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Fourth edition (eget förlag 2019). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

- Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv (eget förlag 2020). (Cit. Forssén 2020d). Tillgänglig på [www.forssen.com](http://www.forssen.com) samt i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.  
*English*, Goods and services at composite transactions – interpretation and application according to the Swedish VAT Act and the EU’s VAT Directive (self-published 2022): [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

#### Mejlkorrespondens

Om e-brevväxling 2021-08-27 med universitetslektor Marta Papis-Almansa

#### Hemsida

[www.forssen.com](http://www.forssen.com)

#### *Habermas, Jürgen*

- Om Europas författning – en essä, Översättning (från tyska) Jim Jakobsson, Ersatz, Stockholm 2011 (cit. Habermas 2011)

#### *Henkow, Oskar (avliden)*

- Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities. Kluwer Law International 2008 (cit. Henkow 2008).

#### *Lindgren Zucchini, Giacomo*

- Composite Supplies in the Common System of VAT. Örebro Studies in Law 14/2020 (cit. Lindgren Zucchini 2020). Tillgänglig i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)).

#### *Mattsson, Nils*

- Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag. P.A. Norstedt & Söners Förlag 1974 (cit. Mattsson 1974).

#### *Melin, Stefan*

- Juridikens begrepp, 4:e upplagan, Iustus förlag 2010 (cit. Melin 2010)

#### *Melz, Peter*

- Mervärdesskatten Rättsliga grunder och problem, Juristförlaget 1990 (cit. Melz 1990).

#### *Moëll, Christina*

- Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering, Juristförlaget i Lund 1996 (cit. Moëll 1996).

#### *Mulders, Leo*

- Translation at the Court of Justice of the European Communities, i verket Sacha Prechal – Bert van Roermund (eds), The Coherence of EU Law. Oxford University Press 2008, omtryck 2010 (Mulders 2010).

*Mutén, Leif*

- Export av skattesystem. Skattepolitiska transformations processer i tredje världen, Skattenytt 2006 s. 487-497 (cit. Mutén 2006).

*Nergelius, Joakim*

- The Constitutional Dilemma of the European Union, Europa Law Publishing, Groningen 2009 (cit. Nergelius 2009).

*Olsson, Stefan*

- Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag 2001 (cit. Olsson 2001).

*Papis-Almansa, Marta*

- Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems, Lund University 2016 (cit. Papis-Almansa 2016).

*Prechal, Sacha*

- Directives in EC Law (Second, Completely Revised Edition), Oxford University Press, Oxford 2005 [ingår i serien Oxford EC Law Library] (cit. Prechal 2005).

*Ramsdahl Jensen, Dennis*

- Merværdiafgiftspligten – en analyse af den afgiftspligtige transaktion, Juridisk Institut Handelshøjskolen, Århus, juli 2003.

*Rendahl, Pernilla*

- Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD 2009 (cit. Rendahl 2009).

*Saukko, Petri*

- Arvonlisäveroryhmät. Edita publishing Oy 2005 (cit. Saukko 2005).

*Senyk, Mariya*

- Territorial Allocation of VAT in the European Union: Alternative approaches towards VAT allocation and their application in the internal market, Department of Business Law, School of Economics and Management, Lund University 2018 (cit. Senyk 2018).

*Sonnerby, Mikaela*

- Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik AB 2010 (cit. Sonnerby 2010).

*Stensgaard, Henrik*

- Fradragsret for merværdiafgift, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2004.

*Ståhl, Kristina*

- Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser En studie av beskattningen av den löpande avkastningen av aktieinvesteringar på bolags- och ägarnivå mot bakgrund av EG:s fria kapitalmarknad, Iustus förlag 1996 (cit. Ståhl 1996).

- Fusionsdirektivet Svensk beskattning i EG-rättslig belysning, Iustus Förlag AB 2005 (cit. Ståhl 2005).

*Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria och Öberg, Jesper*

- EU-skatterätt, Tredje upplagan, Iustus förlag 2011 (cit. Ståhl m.fl. 2011).

*Terra, Ben J.M. och Kajus, Julie*

- A Guide to the European VAT Directive Introduction to the European VAT 2010, Volume 1, IBFD 2010 (cit. Terra och Kajus 2010).
- A Guide to the European VAT Directive, Volume 1, Introduction to the European VAT 2012, IBFD 2012 (cit. Terra och Kajus 2012).

*van Doesum, Adrianus Johannes (A.J.)*

- Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw. Universiteit Tilburg, Nederländerna 2009 (cit. van Doesum 2009).

*Virgo, Graham*

- Restitution of Overpaid VAT, British Tax Review 1998, s. 582–591.

*Westberg, Björn*

- Mervärdesskatt – en kommentar. Nerenius & Santérus förlag 1997 (cit. Westberg 1997).
- Mervärdesskattedirektivet – en kommentar. Thomson Reuters 2009 (cit. Westberg 2009).
- Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar. Juristförlaget JF AB 1994 (cit. Westberg 1994).

*Öberg, Jesper*

- Mervärdesbeskattning vid obestånd, Andra upplagan. Norstedts Juridik AB 2001. (cit. Öberg 2001).

## **Rättsfall**

*EU-domstolen*

[Hemsida: [www.curia.eu](http://www.curia.eu)]

26/62 (van Gend en Loos), ECLI:EU:C:1963:1  
 6-64 (Costa), ECLI:EU:C:1964:66  
 283/81 (CILFIT), ECLI:EU:C:1982:335  
 C-216/97 (Gregg), ECLI:EU:C:1999:390  
 C-212/04 (Adeneler m.fl.), ECLI:EU:C:2006:443