

Indirekta skatter – en introduktion till forskningen i Sverige och EU- rätten

Björn Forssén

Indirekta skatter – en introduktion till forskningen i Sverige och EU-rätten

© Björn Forssén
www.forssen.com

Titel: Indirekta skatter – en introduktion till forskningen i Sverige och EU-rätten

FÖRORD

Indirekta skatter – en introduktion till forskningen i Sverige och EU-rätten är, i enlighet med titeln, en introduktion till min bok *Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten*.

Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten innehåller min genomgång av frågor om använda metoder för forskningen i Sverige avseende området indirekta skatter, det vill säga mervärdesskatt (moms), punktskatter och tull, och om svenska språkets ställning i den forskningen. Den boken motsvarar tre artiklar av mig 2020, 2021 och 2022 i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT):

- Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020 s. 716-757;
- Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, JFT 6/2021 s. 412-447; och
- Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan, JFT 3/2022 s. 242-276.

Dessa artiklar omfattar således 113 sidor, och förevarande bok är tänkt som en introduktion till nämnda frågor och boken *Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten*. Denna introduktionsbok i ämnet motsvaras av fyra artiklar av mig vilka har publicerats i de auktoriserade revisorernas tidskrift, *Tidningen Balans*, åren 2021 – 2023:

- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1, *Balans fördjupningsbilaga 2/2021* s. 22-28;
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2, *Balans fördjupningsbilaga 2/2021* s. 29-36;
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 3, *Balans fördjupning 2/2022* s. 1-8; och
- Indirekta skatter och forskningen i Sverige – vart borde den vara på väg? Del 4, *Balans fördjupning 2023* s. 1-8.

I de båda första artiklarna i JFT om forskningen i Sverige avseende indirekta skatter gör jag en översyn av metodfrågorna respektive svenska språkets ställning i forskningen avseende moms. I den tredje artikeln i JFT tar jag också upp punktskattforskningen. En röd tråd är att jag avseende moms- och punktskattforskningen anser att skattesubjektsfrågan inte behandlas tillräckligt i de flesta av de svenska avhandlingarna på de båda områdena.

I den första och den tredje artikeln i JFT berör jag även tull, och framhåller att den fråga som bör behandlas mera avser skatteobjektet och att skapa ett enhetligt varubegrepp för de indirekta skatterna (vilka i första hand består i moms, punktskatter och tull). Beträffande forskning om tullrätt bör fokus avse skatteobjektet, eftersom både företagare och konsumenter kan vara skattesubjekt, till skillnad från angående moms och punktskatt där grundtanken är att åtskilja skattesubjekten från konsumenterna, varvid skattesubjekten i princip är fysiska eller juridiska personer med verksamheter som utgör vad som normalt sett benämns företag.

I *Tidningen Balans* fördjupning gör jag främst kortare genomgångar av frågorna som jag tar upp i mina artiklar i JFT beträffande forskningen i Sverige 1994 – 2020 inom området indirekta skatter. De fyra artiklarna i *Tidningen Balans* fördjupning omfattar 31 sidor, och ska i första hand ses som en introduktion till mina artiklar i JFT angående forskningen i Sverige avseende indirekta skatter och sålunda också till boken *Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten*: i *Tidningen Balans* fördjupning utgör Del 1 och 2 introduktionen till min första artikel i serien i JFT, Del 3 utgör introduktionen till min andra artikel i serien i JFT och Del 4 knyter ihop hela serien med mina tre artiklar i serien i JFT, så att jag med förevarande introduktionsbok och *Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten* täcker forskningssituationen i Sverige 1994 – 2020 avseende hela området indirekta skatter.

Denna bok riktar sig till studenter och forskare inom området indirekta skatter, och ska ge vägledning för att undvika fallgropar i studier eller forskning inom området samt i processer där moms, punktskatter eller tull berörs.

Stockholm i april 2023

Björn Forssén

INNEHÅLL

Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1 (Balans fördjupningsbilaga 2/2021 s. 22-28)

Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2 (Balans fördjupningsbilaga 2/2021 s. 29-36)

Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 3 (Balans fördjupning 2/2022 s. 1-8)

Indirekta skatter och forskningen i Sverige – vart borde den vara på väg? Del 4 (Balans fördjupning 2023 s. 1-8)

Momsforskningen i Sverige

– vart är den på väg?

Del 1

Björn Forssén återkommer i denna artikel, i två delar, till forskningen om mervärdesskatt (moms) i Sverige. Han återknyter till bland annat ett par av sina tidigare artiklar i Balans fördjupning, och utgår beträffande metodfrågor från sin översyn i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland, där slutsatsen är att momsforskningen kan vara på väg mot att inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne. I så fall blir de svenska forskningsresultaten inom mervärdesskatterätten inte användbara för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU eller för andra rättstillämpare. Björn Forssén anser att det totalt sett inverkar menligt på genomförandet av EU-projektet, framför allt i Sverige.

Text: **Björn Forssén**



del 1 sammanfattar jag mina slutsatser från min artikel Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, som publicerades i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) nr 6/2020 s. 716-757 (cit. Forssén 2020a).¹ Den övergripande

slutsatsen gäller valet av metod för olika forskningsinsatser i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige. I valet mellan att tillämpa en rättsdogmatisk metod, en komparativ metod eller en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod är det avgörande för att forskningsresultatet ska kunna förväntas vara användbart för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom EU eller för andra rättstillämpare, att forskaren är medveten om vad som utgör moms enligt EU-rätten. De materiella reglerna om moms består i bestämmelser om skyldigheter respektive rättigheter enligt det gemensamma momssystemet i EU, och det är rätten till avdrag för ingående moms på förvärv och import i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet (avdragsrätten) som i första hand är avgörande i nämnda hänseende.

Om forskaren inte beaktar betydelsen av avdragsrätten för bestämningen av vad som utgör moms enligt EU-rätten, uppstår typiskt sett en sådan brist vid valet av metod för forskningsinsatsen att sannolikheten för användbarhet av forskningsresultatet i nämnda hänseenden minskar. En sådan forskningsinsats kan till och med bli helt oanvändbar för rättstillämparna, när det gäller att bedöma implementeringsfrågan, det vill säga frågan om genomförandet i exempelvis svenska mervärdesskattelagen (1994:200), ML, av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) är EU-konform. Mot bakgrund av betydelsen, i enlighet med den primärrättsliga artikel 113 fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF), av harmoniserade lagstiftningar i

EU-medlemsstaterna avseende de indirekta skatterna och avgifterna, det vill säga bland annat moms, för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika konkurrenssnedvridning, inverkar det menligt på genomförandet av EU-projektet, framför allt i Sverige, om momsforskningen i Sverige är på väg mot att forskningsresultaten blir oanvändbara för att bedöma implementeringsfrågan. I enlighet med artikel 288 tredje stycket FEUF är det nämligen bindande för varje EU-medlemsstat att genomföra (implementera) direktiv såsom mervärdesskattedirektivet med avseende på det resultat som ska uppnås med direktivet.

Mervärde definieras inte i vare sig mervärdesskattedirektivet eller ML. I stället definieras mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten, och därmed vad som utgör moms enligt EU-rätten, i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet: principen om en generell avdragsrätt är, jämte reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen, en beståndsdel i mervärdesskatteprincipen. Därmed är avdragsrätten inte bara ett avgörande kriterium för att bestämma vad som utgör moms enligt EU-rätten, utan också central för att överhuvudtaget kunna föra fördjupade resonemang om moms enligt EU-rätten (jfr Forssén 2020a, avsnitten 2.1 och 4.6.1).

De svenska doktorsavhandlingarna och en licentiatavhandling om moms är hittills följande:

- Björn Westberg, *Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1994 (cit. Westberg 1994).
- Jesper Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd ANDRA UPPLAGAN*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2001 (cit. Öberg 2001).²
- Eleonor Alhager (numera Kristoffersson), *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, lustus förlag, Uppsala 2001 (cit. 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. Alphen aan den Rijn 2008 (cit. Henkow 2008).³

- Pernilla Rendahl, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, IBFD, Amsterdam 2009 (cit. Rendahl 2009).⁴
- Mikaela Sonnerby, *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2010 (cit. Sonnerby 2010).
- Björn Forssén, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*. Jure Förlag AB 2011 (licentiatavhandling, cit. Forssén 2011).⁵
- Björn Forssén, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*. Örebro Studies in Law 4/2013 (cit. Forssén 2013).⁶
- 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, Lund 2016 (cit. Papis-Almansa 2016).
- Mikael Ek, *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2019 (cit. Ek 2019).
- Giacomo Lindgren Zucchini, *Composite Supplies in the Common System of VAT*. Örebro Studies in Law 14/2020 (cit. Lindgren Zucchini 2020).⁷

I Forssén 2020a delade jag in genomgången av avhandlingarna beträffande frågan om metodval för studien av den mervärdesskatterättsliga frågan i två huvudspår: 1) tillämpning av enbart en komparativ metod eller av en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod som stöd respektive 2) tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod.

Om Westberg 1994, Öberg 2001 och Sonnerby 2010

I de båda första avhandlingarna i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige, Westberg 1994 respektive Öberg 2001, tillämpades en komparativ metod respektive en rättsdogmatisk metod. Öberg 2001

bedömer jag vara av mindre betydelse i förevarande hänseende, eftersom analysen däri är begränsad beträffande EU-rätten. Däremot är Westberg 1994 av stort värde för momsforskningen. Där belystes rättsläget på momsområdet i samtliga nordiska länder, varvid också EG-rättsliga regler beaktades, trots att den avhandlingen är från april 1994 och sålunda från tiden innan ML den 1 juli 1994 ersatte lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML) samt tiden före Sveriges EU-inträde 1995. 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. Detta är betydelsefullt inte minst för forskarens förslag *de lege ferenda* till lagstiftaren, det vill säga om att ändra en viss regel i ML utifrån en analys av närmast motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (implementeringsfrågan). EG-rätten på området influerade den svenska moms lagstiftningen redan vid införandet av GML 1969. Westberg 1994 bör enligt min mening betraktas som en grund för att andra svenska forskningsinsatser på momsområdet ska kunna förväntas ge användbara forskningsresultat på temat EU-konformitet för lagstiftaren beträffande implementeringsfrågan, oavsett om de begrepp eller uttryck som den avser används eller definieras av EU-rätten på området, det vill säga i första hand i mervärdesskattedirektivet (jfr Forssén 2020a, avsnitt 4.4). I detta sammanhang får jag också nämna från Sonnerby 2010 (s. 30), där analysen av frågan om en neutral uttagsbeskattning på momsområdet skedde med tillämpning av en rättsdogmatisk metod, att också en komparativ metod användes för att få ytterligare perspektiv på frågan om implementering av mervärdesskattedirektivet i ML, och att det därvidlag anförs i Sonnerby 2010 att ”en komparativ metod bidrar till att förstå det egna rättssystemet bättre och se nya möjligheter” (jfr Forssén 2020a, avsnitt 4.5.2).

Från Forssén 2020a får jag, om avhandlingarna i de båda huvudspåren etc., nämna följande.

Om huvudspår 1 med Alhager 2001, Rendahl 2009, Sonnerby 2010 och Papis-Almansa 2016 samt om Westberg 1994, Forssén 2011 och Forssén 2013

I den tredje svenska avhandlingen i ämnet mervärdesskatt, Alhager 2001, anges (på sidan 26) att den är upplagd på samma sätt som i Westberg 1994. I Alhager 2001 sker en jämförelse mellan svensk rätt och tysk rätt beträffande implementeringsfrågan. En sådan komparativ analys från ett internt EU-perspektiv för studien av den frågan ökar enligt min mening sannolikheten för att forskningsresultatet ska bli användbart för rättstillämparna därvidlag, eftersom avhandlingen är inriktad på att pröva just hur implementeringen av mervärdesskattedirektivets regler om omstruktureringar har skett i de nationella moms­lagstiftningarna i fråga (jfr Forssén 2020a, avsnitt 4.5.2). Professor Eleonor Kristoffersson (f.d. Alhager)⁸ var huvudhandledaren till mina avhandlingar, och därmed var Alhager 2001 en förebild för mitt arbete, precis som Westberg 1994 var förebilden för hur arbetet med Alhager 2001 var upplagt. Metoden i Westberg 1994 var, som nämnts (se avsnitt 2.1), komparativ, och en komparativ metod användes också i Rendahl 2009. I Alhager 2001 och Papis-Almansa 2016 tillämpades, i likhet med i Sonnerby 2010, en rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod. I Rendahl 2009 och Papis-Almansa 2016 tillämpades den komparativa metoden med ett enbart externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet.

I Forssén 2011 resonerade jag om relevansen av att komplettera den rättsdogmatiska metoden med en komparativ metod. Den internationella utblick och min enkät till skatteförvaltningar och finansministerier i ett antal länder, som jag gjorde i det arbetet, visade, beträffande huvudfrågan om EU-konformiteten med bestämningen av skattesubjektet, att kopplingen till den icke harmoniserade inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § 1 ML var unik för Sverige [jfr Forssén 2011 s. 71, 72, 279-297 (Bilaga 2 – Internationell utblick) och 349 och även Forssén 2020a, avsnitt 4.3]. Därför bedömde

jag att det för frågan om EU-konformiteten med den kopplingen var tillräckligt att göra en rättsdogmatisk analys. Det ledde till att jag i Forssén 2011 föreslog att begreppet yrkesmässig verksamhet avseende bestämningen av skattesubjektet i huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML skulle anpassas till begreppet beskattningsbar person enligt huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Genom SFS 2013:368 skedde därefter också en lagändring, så att bestämningen av skattesubjektet enligt 4 kap. 1 § ML inte längre kopplar till 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). I stället implementerades därigenom bestämningen av vem som är beskattningsbar person enligt huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ordagrant i 4 kap. 1 § första stycket första meningen ML.

I Forssén 2013 gjorde jag beträffande representantregeln avseende moms i enkla bolag och partrederier, som ett stöd till den rättsdogmatiska metoden, en komparativ analys från ett internt EU-perspektiv angående implementeringsfrågan och sålunda med Alhager 2001 som förebild, varvid jag jämförde den regeln i ML med behandlingen av sammanslutningar och partrederier enligt finska mervärdesskattelagen (1501/1993). Eftersom icke-rättssubjekt behandlas olika i Sverige och Finland beträffande bestämningen av vem som är ett skattesubjekt momsmässigt sett föreslog jag i Forssén 2013 (s. 225 och 226) att Sverige borde ta upp frågan på EU-nivå i samråd med Finland. I Forssén 2020a, avsnitt 4.3 anger jag även att jag har upprepat problematiken och mitt förslag i en artikel i JFT under 2019 och i en kommentar till ett lagförslag i JFT 2020: se sidorna 69 och 70 i 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 2019) respektive sidorna 393 och 394 i Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31, JFT 3/2020 s. 387-398 (cit. Forssén 2020b).

Eftersom avdragsrätten är ett avgörande kriterium för att bestämma vad som utgör moms enligt

EU-rätten, och därmed också central för att överhuvudtaget kunna föra fördjupade resonemang om moms i den betydelsen, anför jag i Forssén 2020a, beträffande Rendahl 2009 och Papis-Almansa 2016, att ett enbart externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet vid tillämpning av en komparativ metod inte bör ske, utan något EU-land bör också ingå, så att ett internt perspektiv gör det mera sannolikt att forskningsresultatet blir användbart för rättstillämparna beträffande implementeringsfrågan. Om även ett externt perspektiv ska förekomma, bör det dock noga utredas, såsom jag gör i Bilaga 2 (s. 279-297) i Forssén 2011, om tredjelandet i fråga har moms enligt vad som förstås med moms enligt EU-rätten, varvid frånvaro av principen om en generell avdragsrätt diskvalificerar landet i fråga som underlag för en komparativ studie av implementeringsfrågan. Om ett tredje land saknar en generell avdragsrätt i det system som beskrivs som ett momssystem (*value-added tax, VAT*) eller ett system avseende *Goods and Services Tax (GST)*, är det nämligen inte fråga om moms enligt EU-rätten, utan om en bruttoomsättningsskatt såsom punktskatt. Annars framhåller jag i förevarande sammanhang som något mycket viktigt från Rendahl 2009 att däri (s. 50 och 51) anfördes 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 för bland annat varor och tjänster (på den inre marknaden) finns, vilket jag även nämner på sidan 282 i Forssén 2011 (jfr Forssén 2020a, avsnitten 4.5.1, 4.5.2 och 5.2).

För övrigt håller jag Papis-Almansa 2016 före Rendahl 2009, eftersom GST-systemen i Nya Zeeland och Australien har valts för komparationen i förstnämnda avhandling, medan GST-systemen i Australien och Kanada har valts i Rendahl 2009 och Kanada, till skillnad från Australien – och Nya Zeeland – ligger långt ifrån EU-rätten på momsområdet som ett tredje land som saknar en enhetlig moms, det vill säga ett gemensamt momssystem för landets olika delar. Att ett sammanhållet momssystem, en enhetlig moms är ett rättspolitiskt mål för vad som förstås

med moms enligt EU-rätten följer redan av mervärdesskattedirektivets fullständiga titel, det vill säga att det är ett direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Om huvudspår 2 med Henkow 2008, Ek 2019 och Lindgren Zucchini 2020 samt om de övriga nämnda svenska avhandlingarna i ämnet mervärdesskatterätt

I Henkow 2008, Ek 2019 och Lindgren Zucchini 2020 används en rättsdogmatisk metod. Jag betecknar metoderna i Henkow 2008 respektive i Lindgren Zucchini 2020 som rent rättsdogmatiska, då där anges att en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för moms respektive valet av den rättsdogmatiska metoden görs reservationslöst. I Ek 2019 används också en rättsdogmatisk metod, men, till skillnad från i Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020, anfördes den inte som den enda lämpliga för studien, varför jag inte betecknar metoden i Ek 2019 som rent rättsdogmatisk. I Ek 2019 kan nämligen en medvetenhet om att den rättsdogmatiska metoden inte är den enda lämpliga för rättsvetenskapliga studier i mervärdesskatterätt utläsas, genom att metoden däri beskrivs som "traditionell" endast "i den bemärkelsen att en rättsdogmatisk metod eller utgångspunkt inte är ovanlig i mervärdesskatterättsliga avhandlingar" (jfr Forssén 2020a, avsnitten 4.6.1 och 4.6.2).

I Henkow 2008 tillämpades en rättsdogmatisk metod ("a traditional method of jurisprudence") för analysen av finansiella aktiviteter i förhållande till EU:s gemensamma momssystem, och där anfördes som ett notoriskt faktum att mervärdesskattesystem som antagits världen över liknar varandra, vilket gör att en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt. Sålunda betecknar jag metoden i Henkow 2008 som en rent rättsdogmatisk metod. I Lindgren Zucchini 2020 användes för analysen av sammansatta transaktioner (eng., *composite supplies*) i momshänseende också enbart en rättsdogmatisk metod ("legal dogmatics"), men där lämnas inte något sådant motiv som i Henkow 2008 till valet av den rättsdogmatiska metoden. Eftersom det

”Med en sådan utveckling kommer momsforskningen att mera likna forskning inom naturvetenskapen – som om mervärdesskattedirektivet innehåller något som liknar ett fysiskt föremål som ska upptäckas och benas ut.”

inte heller i Lindgren Zucchini 2020 används en komparativ metod till stöd för den rättsdogmatiska, och valet av den rättsdogmatiska metoden görs reservationslöst, betecknar jag även den rättsdogmatiska metod som används i Lindgren Zucchini 2020 som rent rättsdogmatisk (jfr Forssén 2020a, avsnitt 4.6.1).

Metodvalet i Lindgren Zucchini 2020 är i linje med metodvalet i Henkow 2008, men i Lindgren Zucchini 2020 borde ha beaktats att redan Rendahl 2009 får anses ha avfärdat motivet i Henkow 2008 till att välja en rent rättsdogmatisk metod. Vad som anförs i Henkow 2008 stämmer helt enkelt inte, det vill säga att mervärdesskattesystem som antagits världen över är så lika varandra att en rent teknisk jämförelse skulle vara särskilt lämpad för mervärdesskatt. I Forssén 2020a erinrade jag om vad jag också här ovan nämner från Rendahl 2009, nämligen att det beträffande tredjeländer förekommer fundamentala skillnader konstitutionellt sett, såtillvida att det är bara inom EU som fri rörlighet för bland annat varor och tjänster finns. Den fria rörligheten är grundläggande för att en neutral moms ska fungera på EU:s inre marknad och säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar. Därför får inte skillnaderna konstitutionellt sett, det vill säga med avseende på att konkurrensnedvridning ska undvikas på den inre marknaden enligt artikel 113 FEUF, negligeras metodologiskt. Rendahl 2009 borde ha övertygat till en komplettering av den rättsdogmatiska metoden med en komparativ metod i Lindgren Zucchini 2020 (jfr Forssén 2020a, avsnitt 4.6.1). Jag noterar dessutom att det i Lindgren Zucchini 2020 – utan förklaring – inte bara bortses från Forssén 2011 och Forssén 2013, utan också från Westberg 1994, Öberg 2001, Alhager 2001 och Sonnerby 2010. Hänvisningar till svenska avhandlingar i ämnet mervärdesskatt i Lindgren Zucchini 2020 sker endast till Henkow 2008, Rendahl 2009, Papis-Almansa 2016 och Ek 2019. Professor Eleonor Kristoffersson (f.d. Alhager) var huvudhandledare vid arbetet med mina båda avhandlingar, vid arbetet med Sonnerby 2010 och vid arbetet med Lindgren Zucchini 2020.

Jag anför att om det som jag beskriver som en rent

rättsdogmatisk metod blir ett spår som fortsatt tillämpas och influerar momsforskningen är risken uppenbar för att forskningen till slut innebär att mervärdesskatterätten inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne. Med en sådan utveckling kommer momsforskningen att mera likna forskning inom naturvetenskapen – som om mervärdesskattedirektivet innehåller något som liknar ett fysiskt föremål som ska upptäckas och benas ut. Då är det inte längre fråga om att rättsvetenskapliga studier bedrivs inom mervärdesskatterätten. Om Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020 blir förebilder för momsforskningen, leder det till en sådan regressiv utveckling av momsforskningen i Sverige (jfr Forssén 2020a, avsnitt 5.2). I Forssén 2020a (avsnitt 5.2) nämner jag också att jag har tagit upp den risken med en tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod, vilken således 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.), att forskaren går i vad jag benämner matematikfällan (jfr Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 2/2020 s. 17-27, Matematikfällan i forskningen – avseende mervärdesskatterätten – cit. Forssén 2020c). Att *finna en rättsregel i rättsregeln*, och liknande deduktiv metodik, innebär enbart yttringar av rättsgenetik, det vill säga i betydelsen *att räkna med rättsregler*, varigenom forskaren i ämnet mervärdesskatt går i *matematikfällan*. Även om jag inte betecknar Ek 2019 som rent rättsdogmatisk, är det i nu berörda hänseende oroväckande för utvecklingen av momsforskningen i Sverige, att Mikael Ek i en artikel i Skattenytt nr 1-2/2021 hänvisar till Lindgren Zucchini 2020 som en avhandling som skulle innehålla ”en utförlig genomgång och analys” av ”hur” sammansatta transaktioner ska behandlas ”inom ramen för mervärdesskattesystemet.”⁹

Vad som är särskilt problematiskt med Lindgren Zucchini 2020 är att det arbetet har skett inte bara med bortseende från betydelsen för metodvalet av principen om en generell avdragsrätt, utan genom att det har skett på den premissen att det skulle vara

godtagbart i en avhandling i ämnet mervärdesskatterätt att rationalisera bort avdragsrätten i studien. I Lindgren Zucchini 2020 anges nämligen att fokus för analysen av sammansatta transaktioner i moms-hänseende sätts på utgående moms, varvid rätten till avdrag för ingående moms lämnas till framtida forskning i ämnet.

Nämnda avgränsning, och därmed begränsning av ämnet, görs trots att det samtidigt uttrycks en medvetenhet i avsnitten 1.3 och 8.5 i Lindgren Zucchini 2020, med rubrikerna *Delimitations* respektive *Future Research Opportunities*, 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. Att beakta avdragsrätten borde i Lindgren Zucchini 2020 ha ansetts som centralt oavsett metoduvalet, eftersom principen om en generell avdragsrätt är, som nämnts ovan, en av beståndsdelarna i mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2, och avdragsrätten därmed är central för att överhuvudtaget kunna föra fördjupade resonemang om mervärdesskatt enligt EU-rätten. Detta borde ha ansetts som särskilt betydelsefullt, då Lindgren Zucchini 2020 dessutom gäller ett uttryck, *composite supplies* (sammansatta transaktioner), som varken definieras i eller används i mervärdesskattedirektivet, och inte heller definieras i den så kallade tillämpningsförelösningsordningen (EU) nr 282/2011, där tillämpningsföreskrifter för vissa av reglerna i direktivet fastställs, eller i en primärrättslig regel. Mot bakgrund av avdragsrättens avgörande betydelse för bestämningen av vad som avses med moms enligt EU-rätten får jag sålunda framhålla som särskilt problematiskt, att Lindgren Zucchini 2020 för studien av sammansatta transaktioner i moms-hänseende inte beaktar avdragsrätten (jfr Forssén 2020a, avsnitt 4.6.1). Jag återkommer därför i det närmast följande avsnittet till Lindgren Zucchini 2020 och brister som vidlåder den forskningsinsatsen i ämnet mervärdesskatt bland annat som en följd av att det i det arbetet bortses helt från avdragsrätten.

I sammanhanget får också nämnas att tillämpningsförelösningsordningen, som just en förordning från EU, är direkt tillämplig i varje EU-medlemsstat enligt artikel 288 andra stycket FEUF, och sålunda, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, inte behöver implementeras i exempelvis ML.

BJÖRN FORSSÉN

Juris doktor, verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

- 1) Forssén 2020a finns tillgänglig i fulltext på www.forssen.com.
- 2) Avhandlingen är från 2000. Jag hänvisar till den utgivna boken: Öberg 2001.
- 3) Avhandlingen är från 2007. Jag hänvisar till den utgivna boken: Henkow 2008.
- 4) Avhandlingen är från 2008. Jag hänvisar till den utgivna boken: Rendahl 2009.
- 5) Avhandlingen finns tillgänglig i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com.
- 6) Avhandlingen finns tillgänglig i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com.
- 7) Lindgren Zucchini 2020 finns tillgänglig i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org).
- 8) Professor Eleonor Kristoffersson: professor i skatterätt vid Örebro universitet (JPS) och gästprofessor vid Linköpings universitet.
- 9) Jfr s. 14 i Skattenytt nr 1-2/2021 (s. 4-17), Förhållandet mellan användning av vara och vederlagsfritt tillhandahållande av tjänst i mervärdesskatterätten, av Mikael Ek.

Momsforskningen i Sverige

– vart är den på väg?

Del 2

I denna andra del, i en artikelserie om två, fortsätter Björn Forssén att ge sin syn på forskningen om mervärdesskatt (moms) i Sverige. Han utgår alltså från sin översyn av metodfrågorna i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), artikeln *Momsforskningen i Sverige – metodfrågor*,¹ och lyfter här det han anser brister i momsforskningen, om den sker med bortseende från avdragsrätten etcetera.

Text: **Björn Forssén**



Genom att det i Lindgren Zucchini 2020 bortses från rätten till avdrag för ingående moms kan analysen i avhandlingen inte korrekt avse EU:s gemensamma momssystem, då de materiella reglerna

om moms enligt mervärdesskattedirektivet består i bestämmelser om skyldigheter respektive rättigheter. Genom att ha avgränsat bort frågor om avdragsrätten för ingående moms i Lindgren Zucchini 2020 har det från början omöjliggjorts att göra fördjupade resonemang om moms enligt EU-rätten. Avhandlingen kan inte hålla vad den lovar enligt sin titel, en analys av *Composite Supplies in the Common System of VAT*. Någon problematisering är inte möjlig avseende sammansatta transaktioner i momshänseende utifrån vad som avses med moms enligt EU-rätten, det vill säga utifrån mervärdesskattedirektivet, som enligt sin titel är ett direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt och där artikel 1.2 definierar mervärdesskatteprincipen utifrån tre principer: en i princip generell avdragsrätt för ingående moms, reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen. Genom att bortse från avdragsrätten kan inte heller ett teori- eller metodkapitel upprättas för att problematisera frågor om utgående moms. Analysen sker då som om fråga vore om en bruttoomsättningsskatt, såsom punktskatt.

Nedan tar jag upp vissa ytterligare aspekter på bristerna i Lindgren Zucchini 2020, när det gäller att uppfylla kraven för en avhandling på en akademiskt godtagbar nivå, varvid jag delar in kommentarerna i materiella regler, formella momsregler och källmaterial.

Materiella regler

Omfattningen av problemkomplexet sammansatta transaktioner

I avsnitt 1.3 om avgränsningarna i Lindgren Zucchini

2020 motiveras att implementeringsfrågan lämnas därhän med att EU:s gemensamma momssystem i praktiken skulle vara förverkligat och att ett studium av implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i EU-medlemsstaternas nationella moms lagstiftningar därför i huvudsak ger kunskap om dessa än om EU:s gemensamma system för mervärdesskatt. Detta verkar vara ett försök till att motivera metodvalet hellre än att genomföra avhandlingsarbetet med iakttagande av skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, där det bland annat anges, i motsats till nyss anförda i avsnitt 1.3, att skattesatserna och undantagen från skatteplikt inte är helt harmoniserade. Huvudhandledaren avseende Lindgren Zucchini 2020, professor Eleonor Kristoffersson (f.d. Alhager), har faktiskt också noterat just detta i sin egen avhandling, Alhager 2001. I avsnitt 4.5.2 i Forssén 2020a nämner jag att det anförts i Alhager 2001 (s. 26) att en komparativ metod bör komplettera den rättsdogmatiska bland annat av den anledningen att skattesatserna utgör det väsentliga området som återstår att harmonisera.

Professor Kristoffersson har således i sitt eget avhandlingsarbete en uppfattning om omfattningen av den problematik som numera beskrivs i skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet på temat harmonisering, men har inte lyckats överföra detta till Giacomo Lindgren Zucchini. I avsnitt 4.6.1 i Forssén 2020a noterar jag att skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet inte nämns i Lindgren Zucchini 2020. Detta trots att jag vid uppläggningsseminariet (2015-10-19) tog upp för ämnesvalet i fråga betydelsen av att beakta skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Jag poängterade då också vikten av att noga utveckla ett teori- eller metodkapitel, vilket hade möjliggjort en fördjupad analys av ämnet.

Sålunda har professor Kristoffersson och Giacomo Lindgren Zucchini inte bara låtit sig styras i metodvalet i Lindgren Zucchini 2020 av samma felaktiga antagande som i Henkow 2008 om att rättsdogmatiken är den enda lämpliga metoden för analysen av momsfrågor. De har också behandlat problemkomplexet sammansatta transaktioner i momshänseende som

om det i en regel skulle finnas något som kan grävas ut och presenteras som att en sådan transaktion gäller skatteobjektet som en enda transaktion. Därigenom har de också bortsett från att avhandlingen borde ha innehållit en problematisering av innebörd att sammansatta transaktioner i momshänseende kan gälla även transaktioner tillhandahållna av fler än en person. Trots att professor Kristoffersson var huvudhandledare i arbetet med mina avhandlingar nämns inte att jag i Forssén 2013 har tagit upp en bifråga som berör detta. Ingen ansats görs heller i Lindgren Zucchini 2020 för att stilistiskt beskriva omfattningen av problemkomplexet. Figurer eller scheman för en teoretisk deskription av vari frågor om sammansatta transaktioner kan bestå saknas. *Composite supplies* (sammansatta transaktioner) är ett uttryck som inte definieras i eller används i mervärdesskattedirektivet, och det definieras inte heller i tillämpningsförfordningen eller i en primärrättslig regel. I min bok *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv* (från 2020 – eget förlag) anför jag att en analys av sammansatta transaktioner i momshänseende bör ske genom en undersökning dels av vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, dels av vad som liknar sådana transaktioner och dels av vad som ibland kallas för sammansatta transaktioner, men som bör hållas utanför begreppet.

En av ledamöterna i betygsnämnden avseende Giacomo Lindgren Zuchinis disputation vid Örebro universitet den 30 september 2020, professor Robert Pahlsson,² har skrivit en anmälan av Lindgren Zucchini 2020 i *Skattenytt* nr 12/2020 (s. 856-859) – med rubriken *Ett eller flera tillhandahållanden? Anmälan av Giacomo Lindgren Zucchini, Composite Supplies in the Common System of VAT*. Han verkar acceptera idén från Henkow 2008 och i Lindgren Zucchini 2020 om att en rättsdogmatisk metod skulle vara den enda lämpliga för studier i ämnet mervärdesskatterätt. Jag följde disputationen via Zoom, och noterade att opponenter, professor Edoardo Traversa,³ bland annat kritiserade att Lindgren Zucchini 2020 saknar

en analys av frågan om sammansatta transaktioner tillhandahållna av fler än en person och att undersökningen i avhandlingen metodologiskt enbart består i en kasuistisk genomgång av EU-domar. Detta berör inte professor Pahlsson i sin anmälan, utan han försöker i stället motivera frånvaron av avgöranden om moms från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) med att "den svenska implementeringen" inte berörs på grund av att "syftet med avhandlingen är att undersöka hur sammansatta tillhandahållanden behandlas i det EU-rättsliga mervärdesskattesystemet". Professor Pahlsson har således inte förstått professor Traversas kritik och omfattningen av problemkomplexet sammansatta transaktioner i momshänseende, vilken är avsevärd eftersom det är ett odefinierat uttryck. Att EU-domstolens rättspraxis skulle räcka till för att ge problemkomplexet en seriös analys är ett alltför snävt perspektiv. Professor Traversa framförde ytterligare kritik, vilken bland annat bestod i att Lindgren Zucchini 2020 saknar resonemang om förfarandemissbruk (eng., *abusive practice*). Beträffande frågan om avdragsrättens betydelse för att undersöka sammansatta transaktioner i momshänseende uttrycker för övrigt professor Pahlsson i sin anmälan av avhandlingen – utan någon kommentar i övrigt därvidlag – bara att "avdragsrätt omfattas inte heller av undersökningen".

Lindgren Zucchini 2020 är skriven på engelska, och en uppmärksam läsare noterar att uttrycket *joint ventures* saknas däri, det vill säga det saknas ett beaktande av detta viktiga exempel på problemställningar avseende sammansatta transaktioner tillhandahållna av fler än en person vilka inte bildar ett rättssubjekt tillsammans. Angående *joint ventures* (jfr enkla bolag) kan ledning i stället återfinnas i Forssén 2013 utifrån nämnda bifråga däri. Med den frågan öppnade jag för fortsatt forskning om sammansatta transaktioner, genom att den gäller en problemställning avseende både skattesubjektet och skatteobjektet, beträffande konstnärligt skapande som sker i företagsformen enkelt bolag.⁴ Jämför enkla bolag med *joint ventures*, vilket uttryck jag använder i titeln på min översättning till engelska av

”Det är först med den bortrationaliserade frågeställningen som civilrätten i form av immaterialrätten kommer in i sammanhanget, vilket professor Traversa också efterlyste.”

Forssén 2013: *Tax and payment liability to VAT in joint ventures and shipping partnerships* (www.forssen.com).

Att professor Pålhlsson inte inser att analysen av sammansatta transaktioner i momshänseende har gjorts till en blott introvert studie i Lindgren Zucchini 2020 visar sig tydligt i dennes anmälan, genom att han framhåller exemplet i början av avhandlingen med ett arrangemang av en filmfestival som särskilt intressant för att beskriva problematiken med sammansatta transaktioner. Där är frågeställningen hurvida bestämningen av tillämplig moms beträffande filmen, en måltid och ett glas vin innebär att en transaktion och en moms ska fastställas eller om det föreligger tre olika transaktioner för vilka eventuellt olika momssatser gäller. Frågan som borde ha ställts är också den jag ställer genom bifrågan i Forssén 2013, nämligen vad som gäller beträffande själva filmskapandet och frågorna om undantag från skatteplikt föreligger eller vilken eller vilka skattesatser som är tillämpliga, om filmverket skapas av två eller flera personer. Dit når inte Lindgren Zucchini 2020, genom att Giacomo Lindgren Zucchini bortrationaliserade sådana fall från studien, för att i stället behandla problemkomplexet som om en sammansatt transaktion gäller skatteobjektet som en enda transaktion. Det är först med den bortrationaliserade frågeställningen som civilrätten i form av immaterialrätten kommer in i sammanhanget, vilket professor Traversa också efterlyste.

Juridisk semiotik, vissa rättspolitiska mål, språkfrågor och förfarandemissbruk

Jaggick för övrigt vidare med bifrågan i Forssén 2013, och har poängterat att det inte bara föreligger ett behov 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, vilket jag har upprepat,⁵ och återkommer särskilt till nedan. I min artikel Juridisk semiotik

och tecken på skattebrott i den artistiska miljön, JFT 5/2018 s. 307-328 (cit. Forssén 2018) har jag också pekat ”på vikten av att komplettera en rättsdogmatisk studie av sammansatta transaktioner på momsområdet med en analys baserad på juridisk semiotik”.⁶

Någon identifiering och genomgång av rättspolitiska mål görs inte i Lindgren Zucchini 2020. Ett sammanhållet momssystem, en enhetlig moms är ett rättspolitiskt mål med momsen enligt EU-rätten som borde ha berörts i avhandlingen. Jag får också nämna ytterligare två exempel på viktiga rättspolitiska mål i det hänseendet som saknas i avhandlingen: effektiv uppbörd av moms och principen om en neutral moms, vilka jag berör något nedan.

Professor Pålhlsson anger i sin anmälan av Lindgren Zucchini 2020 att det ”strikt unionsrättsliga perspektivet” motiverar att avhandlingen är skriven på engelska. Det håller jag inte med om. I stället innebär det faktum att engelska är det enda språk som används i avhandlingen att möjligheten till en djupare tolkning av EU-målen har begränsats. I det hänseendet får jag exemplifiera med EU-målet C-216/97 (Gregg),⁷ vilket jag också nämner i avsnitt 3.5 i Forssén 2020a på temat effektiv uppbörd. Eftersom någon identifiering och genomgång av rättspolitiska mål inte görs i Lindgren Zucchini 2020, saknas däri också helt resonemang om en effektiv uppbörd som ett rättspolitiskt mål med mervärdesskattedirektivet. I Forssén 2011 (s. 93) berörde jag med ”Gregg”-målet som ett exempel att franskan bör beaktas för exakt- het vid tolkning av EU-domar. Jag hänvisade därvidlag i Forssén 2011 (s. 69) till professor Ulf Bernitz och Leo Mulders.⁸ Engelska är, även efter Brexit, i likhet med exempelvis svenska och franska ett av de officiella språken inom EU. I EU-målet C-216/97 (Gregg) var rättegångsspråket i och för sig engelska, men det var, som jag berör i Forssén 2011 (s. 93) och återkommer till i Forssén 2013 (s. 72) och i Forssén 2020a (avsnitt 3.5), franskan som visade på att EU-domstolen framhåller uppbörden av momsen, det vill säga den mera generella betydelsen av neutralitetsprincipen

och inte begränsat till den specifika betydelsen debitering av moms som följer av den engelska språkversionen av domen. Detta visar enligt min uppfattning på faran av att överbetona engelskans betydelse för en avhandling i ämnet mervärdesskatt, såsom sker i Lindgren Zucchini 2020. Jag använde mig vid tolkningen av "Gregg"-målet av Leo Mulders förslag i anförda arbete (s. 58) angående språkanvändningen för exakthet vid tolkning av EU-domar, det vill säga jag tolkade och redogjorde (på sidorna 92-94 i Forssén 2011) för den för aktuell fråga avgörande punkt 20 i målet på det egna språket svenska, på rättegångsspråket engelska och på franska. Då kunde jag göra bedömningen att frågan om uppbörderna av moms bör sättas framför frågan om debiteringen av moms, när det gäller upprätthållandet av principen om en neutral moms enligt EU-rätten. Lindgren Zucchini 2020 är en svensk avhandling om moms, och det är en stor brist att den inte innehåller något i den löpande texten på svenska språket. Avhandlingen domineras helt av engelskan – franska eller något annat främmande språk för den delen förekommer inte heller däri. Leo Mulders varnar på nyss nämnda sida för det riskabla i att enbart hålla sig till ett språk vid noggrann läsning – "close reading" – av EU-domar, vilket jag anser också visas genom mitt exempel.

Betydelsen av att i den svenska momsforskningen göra tolkningar av oklara begrepp i domar eller beslut från EU-domstolen även med beaktande av svenska, franska och, om möjligt, andra officiella språk i EU än engelskan visar sig också i att Lindgren Zucchini 2020 inleds i avsnitt 1.1, med rubriken *Background*, med en tolkning av två EU-mål enligt not 1 däri,⁹ och att resultatet av tolkningen av dessa innebär att analysen av sammansatta transaktioner i momshänseende sedan sker genom deduktion och en kasuistisk genomgång enbart på engelska språket av EU-mål. Någon induktion som skulle utveckla kunskapen i ämnet uppnås därmed inte i Lindgren Zucchini 2020. I avsnitt 3.4.4 i avhandlingen, med rubriken *The Directionality of, and Participants in, a Single Supply*,

anförs att det endast skulle förekomma som ett undantag att *a composite supply* – en sammansatt transaktion – omfattar även att en ersättning motsvaras av motprestationer från olika personer, och inte bara en motprestation från en person. Giacomo Lindgren Zucchini tolkar de båda EU-målen så att "a composite supply" ska anses gälla skatteobjektet som "a single supply", en enda transaktion. Han anför att en definition kan uttolkas av vad som är en sammansatt transaktion av innebörd att "A composite supply is a single supply that consists of various distinguishable parts that are combined to form a cohesive unit assessed as such for VAT purposes, even though at least some of those parts might constitute their own single supplies in other circumstances." Utifrån den definitionen av "composite supplies" uppställs i avsnitt 1.2, med rubriken *Aim and Research Questions*, genom deduktion, fem frågor för studien av uttrycket, men rättspolitiska mål med EU-rätten på området identifieras aldrig för analysen i Lindgren Zucchini 2020.

Jag anser att de båda EU-målen inte ger stöd för att formulera nämnda definition av vad som avses med en sammansatt transaktion – *a composite supply* – i momshänseende, och att problemet angående sammansatta transaktioner tillhandahållna av fler än en person skulle kunna bortses från som undantagsfall. I den i not 1 i avsnitt 1.1 i avhandlingen anförda punkt 27 i målet C-208/15, där rättegångsspråket för övrigt är ungerska, ger EU-domstolen bara två exempel på vilka situationer som utgör *a single supply*. En läsning av den punkten på domens engelska, franska och svenska språkversioner visar inte att uttrycket endast i undantagsfall skulle omfatta att en ersättning motsvaras av motprestationer från olika personer. För övrigt anges i det avsnittet, att det, vid tillhandahållanden som görs av fler än en person, skulle vara oklart i vilken omfattning dessa måste vara beskattningsbara personer, för att ett sådant tillhandahållande ska kunna vara beskattningsbart. Frågan är dock ofullständigt ställd. I förstone gäller

den problematiken huruvida rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt omfattas av huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Jag har visat redan i Forssén 2013 att implementeringen av direktivbestämmelsen görs på olika sätt i de nationella momsagstiftningarna i Sverige respektive Finland, när det gäller icke-rättssubjekt, vilka ju kan bestå i konstellationer där inte bara beskattningsbara personer ingår, utan även vanliga privatpersoner kan ingå jämte dessa. Se mer om detta i Forssén 2013, bland annat i avsnitten 7.1.3.2, 7.1.3.3 och 7.2 däri.

I det andra EU-målet som återopåses i not 1 i avsnitt 1.1 i avhandlingen, C-117/11, där rättegångsspråket är engelska, anges, i den i noten anförda punkt 39 i domstolens *order* (beslut), endast att det följer av EU-domstolens rättspraxis att behandlingen av flera tjänster som "a single supply" med nödvändighet leder till att den skattemässiga behandlingen blir annorlunda jämfört med den som tjänsterna hade givits om de hade tillhandahållits separat, varvid domstolen också anför att ett komplext tillhandahållande av tjänster bestående i flera delar inte med automatik liknar separata tillhandahållanden av dessa delar. Sålunda visar inte heller det målet att det enbart skulle gälla som ett undantag att uttrycket *a composite supply* även omfattar att en ersättning motsvaras av motprestationer från fler än en person.

Genom sin tolkning av de båda nämnda EU-målen i inledningen av sin avhandling har Giacomo Lindgren Zucchini tagit det introverta greppet att bortrationalisera sådana fall som jag beskriver ovan med exemplet om filmverk som skapas av fler än en person. Genom att behandla problemkomplexet som om en sammansatt transaktion gäller skatteobjektet som en enda transaktion, varvid problem angående sammansatta transaktioner tillhandahållna av fler än en person skulle kunna bortses från, når avhandlingen inte dithän. Eftersom sådana fall torde vara mycket omfattande, och borde ha lett till en empirisk undersökning därvidlag, anser jag att Giacomo Lindgren Zucchini har begränsat sin studie på ett icke godtagbart sätt, genom att behandla dem som

undantagssituationer. Han borde ha gjort studien av förevarande svårbestämbara ämne förutsättningslöst genom en undersökning dels av vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, dels av vad som liknar sådana transaktioner och dels av vad som ibland kallas för sammansatta transaktioner, men som bör hållas utanför begreppet.

En effektiv uppbörd av moms motverkas av förfarandemissbruk och rena bedrägerier – skattebrott – på momsområdet. Professor Traversas kritik om att frågor om förfarandemissbruk (eng., *abusive practice*) inte berörs i Lindgren Zucchini 2020 är av särskild betydelse för just frågor om en effektiv uppbörd av moms.

I min artikel Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, Balans Fördjupningsbilaga 1/2018 s. 3-10, visar jag hur särskilda regler i mervärdesskattedirektivet om varor i vissa lager kan användas för att sänka beskattningsunderlaget jämfört med enligt de allmänna bestämmelserna efter förvärv av en vara som har varit placerad i sådant lager, om kvittning skett under tiden varan fanns där av transaktioner avseende förvärvet vilka kan betecknas som sammansatta och som omfattas av undantag från skatteplikt enligt de särskilda reglerna. Jag anger att upprepade sådana transaktioner kan underkännas som fall av förfarandemissbruk. Av särskilt intresse är då hur privaträttsliga optioner bedöms. Jag antog att sådana skulle behandlas i Henkow 2008 utifrån undantaget från skatteplikt för tillhandahållande av finansiella tjänster i artikel 135.1 b-f i mervärdesskattedirektivet, men så skedde inte.

Efter Henkow 2008 tillkom under 2011 tillämpningsförfordningen med bestämmelser om fastställande av föreskrifter för tillämpning av vissa regler i mervärdesskattedirektivet, såsom kapitel IV om beskattningsbara transaktioner i form av tillhandahållanden av tjänster enligt artiklarna 24-29 i direktivet, där artikel 9 i tillämpningsförfordningen innebär att försäljningen av en option utgör ett tillhandahållande av tjänst enligt huvudregeln i artikel 24.1 i direktivet, om försäljningen är en transaktion inom

”Frågan är varför offentligt tryck såväl i Sverige som i någon annan EU-medlemsstat helt saknas i källmaterialet i Lindgren Zucchini 2020.”

tillämpningsområdet för artikel 135.1 f i direktivet. Ett sådant tillhandahållande av tjänster betraktas som skilt från de underliggande transaktioner till vilka tjänsterna hänför sig. Detta borde ha berörts i Lindgren Zucchini 2020, men där sker ingen tolkning av mervärdesskattedirektivet i förhållande till tillämpningsförfordningen, utan det anges bara (på sidan 35) att tillämpningsförfordningen finns.

Beträffande principen om en neutral moms som ett rättspolitiskt mål med momsen enligt EU-rätten får jag också nämna att jag i avsnitt 3.3 i Forssén 2020a anger att det av 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 medlemsstats territorium. Detta visar också att det inte bara är betänkligt med avseende på metodvalet att Lindgren Zucchini 2020 inte innehåller någon referens till Sonnerby 2010, eftersom analysen där gällde just principen om en neutral moms och den principen anses följa av bland annat artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet genom beståndsdelarna i mervärdesskatteprincipen, vilken uttrycker vad som avses med moms enligt EU-rätten.

Formella regler

Lindgren Zucchini 2020 innehåller ingenting om de formella reglerna i mervärdesskattedirektivet. Efter- som avdragsrätten, med huvudregeln därom i artikel 168 a), inte berörs i materiellt hänseende, får läsaren av avhandlingen anta att det också förklarar varför de formella bestämmelserna i artiklarna 178 a) och 226 i mervärdesskattedirektivet saknas, det vill säga om utövande av avdragsrätt – artikel 178 a) – och betydelsen därvidlag av att den beskattningsbara personen har mottagit en faktura som uppfyller kravet på fakturainnehåll enligt artikel 226. Det finns inga förklaringar i avsnitt 1.3 om avgränsningarna i Lindgren Zucchini 2020 till varför de formella reglerna i mervärdesskattedirektivet lämnas därhän. Även om det bortses från avdragsrätten materiellt

och formellt sett, var det möjligt att problematisera direktivets skyldighetssida utifrån dess formella regler, genom att artiklarna 220 och 226 om en beskattningsbar persons skyldighet att säkerställa att en faktura utfärdas som uppfyller huvudregeln om fakturans innehåll för en skattepliktig transaktion och vissa undantagna transaktioner samt artikel 213 om skyldigheten för en beskattningsbar person att momsregistrera sig hade berörts. En sådan problematisering av direktivets skyldighetssida hade gjort avhandlingen användbar för rättstillämparna åtminstone i dessa hänseenden.

Källmaterial

De enda svenska avhandlingar i ämnet mervärdesskatt som nämns i Lindgren Zucchini 2020 är, som nämnts, Henkow 2008, Rendahl 2009, Papis-Almansa 2016 och Ek 2019. Det är bara 4 av 10 av de svenska avhandlingar i ämnet som har föregått Lindgren Zucchini 2020, varför det inte bara är användbarheten av forskningsresultatet som brister i avhandlingen, utan även den fullständighet som är bland de kriterier som alltjämt bör gälla för rättsvetenskapliga avhandlingar i Sverige saknas. Redan en genomgång av källförteckningen, vilken benämns *References* i Lindgren Zucchini 2020 och återfinns på sidorna 259-278 däri, visar på brister i källmaterialet, och jag stannar här vid att nämna något om offentligt tryck i det hänseendet.

Frågan är varför offentligt tryck såväl i Sverige som i någon annan EU-medlemsstat helt saknas i källmaterialet i Lindgren Zucchini 2020. Beträffande svenskt offentligt tryck saknar jag den om EU-rätten på momsområdet så informativa SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv och även exempelvis SOU 1989:35, Reformerad mervärdesskatt m.m., och SOU 2006:90, På väg mot en enhetlig mervärdesskatt. Särskilt mot bakgrund av att skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, som jag nämner ovan, inte nämns i Lindgren Zucchini 2020 får jag anföra att de båda sistnämnda utredningarna borde ha förmått Giacomo Lindgren Zucchini att göra så i sin avhandling. SOU 1989:35, som innebar ett

närmande av GML till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), det vill säga till det viktigaste av de direktiv som var föregångarna till mervärdesskattedirektivet, ledde till ändringar i GML genom SFS 1990:576, bland annat av innebörd att en enhetlig momssats tillämpades i Sverige under år 1991. Därefter infördes successivt reducerade momssatser igen vid sidan av den generella, men frågan om att återinföra en enhetlig momssats togs upp ånyo i SOU 2006:90, vilket dock inte har lett till lagstiftning. Eftersom problemet med att harmonisera skattesatserna – och undantagen – återstår att lösa i EU:s gemensamma momssystem enligt skäl 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, vilket jag också nämner ovan, borde SOU 1989:35 och SOU 2006:90 ha berörts i avhandlingen.

SOU 2002:74 borde också ha berörts i avhandlingen. Utredningen gällde terminologin i ML jämförd med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. 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 (jfr sidan 49 i SOU 2002:74 Del 1), och då används direktivets term på svenska, engelska och franska. På sidorna 51-53 i SOU 2002:74 Del 1 finns en tabell över de grundläggande termerna på dessa språk i direktivet. Jag hade nytta av SOU 2002:74 i arbetet med mina avhandlingar, och får särskilt poängtera att utredningen tar med franskan för att lösa nämnda problem med terminologin. Utredningen SOU 2002:74 utgör ytterligare belägg för att det är betänkligt att endast engelskan används i Lindgren Zucchini 2020.

Giacomo Lindgren Zucchini har gått i vad jag i Balans fördjupning har benämnt forskarens matematikfälla (jfr Forssén 2020c), när han gör analysen av sammansatta transaktioner i momshänseende baserat på frågor uppställda genom deduktion av sin definition av uttrycket *a composite supply* – en sammansatt transaktion – i inledningen av Lindgren Zucchini 2020, och en kasuistisk genomgång av EU-domar. Han borde ha gjort analysen utifrån ett avsevärt bredare källmaterial och förutsättningslöst, genom en undersökning dels av vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, dels av vad som liknar sådana transaktioner och dels av vad som ibland kallas för sammansatta transaktioner, men

som bör hållas utanför begreppet. En studie som ger ny kunskap i ämnet ska på så sätt kunna leda till inaktiva slutsatser.

BJÖRN FORSSÉN

Juris doktor, verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

- 1) Se JFT 6/2020 s. 716-757. Cit. Forssén 2020a (tillgänglig i fulltext på www.forssen.com).
- 2) Professor Robert Pålsson: professor vid Juridiska institutionen Handelshögskolan Göteborgs universitet.
- 3) Professor Edoardo Traversa: professor vid Université catholique de Louvain Louvain-la-Neuve, Belgien.
- 4) Jfr Forssén 2013, avsnitten 1.1.2, 2.8, 6.5, 6.6 och 7.1.3.6.
- 5) Jfr Forssén 2013, avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.6 och dessutom Forssén 2019 s. 69 och 70 och Forssén 2020b s. 393 och 394.
- 6) Jfr Forssén 2018 s. 320.
- 7) EU-målet C-216/97(Gregg), ECLI:EU:C:1999:390.
- 8) Jfr s. 78 och 84 i Ulf Bernitz, Kapitlet EUROPAR-ÅTTEN (s. 59-89) i Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder (elfte upplagan), av Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka och Vogel, Hans Heinrich, Norstedts Juridik, Stockholm 2010 och s. 47 och 58 i Leo Mulders, Kapitlet Translation at the Court of Justice of the European Communities i The Coherence of EU Law, av Prechal, Sacha och van Roermund, Bert (redaktörer, Oxford University Press, Oxford 2008 (omtryck 2010)).
- 9) EU-domstolens dom i mål C-208/15 (Stock '94), ECLI:EU:C:2016:936 resp. EU-domstolens *order* (beslut) i mål C-117/11 (Purple Parking and Airparks Services), ECLI:EU:C:2012:29.

Momsforskningen i Sverige

– vart är den på väg? Del 3

I en serie om två artiklar i Balans fördjupning under 2021 har Björn Forssén redogjort för sin syn på forskningen om mervärdesskatt i Sverige. I denna artikel utvecklar han sitt resonemang kring att momsforskningen i Sverige kan vara på väg mot att inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne och vilka konsekvenser det kan få och fokuserar på språkets ställning inom forskningen.

Text: Björn Forssén

I

Balans Fördjupningsbilaga 2/2021 har jag i en serie om två artiklar med titeln *Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg?* gått igenom metodfrågor i den forskningen, där Del 1 återfinns på s. 22-28 (cit. Forssén 2021a) och Del 2

på s. 29-36 (cit. Forssén 2021b) i den fördjupningsbilagan. De båda artiklarna baseras på min översyn i en längre artikel i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) 6/2020 (s. 716-757). I den artikeln, *Momsforskningen i Sverige – metodfrågor* (cit. Forssén 2020), är min övergripande slutsats att momsforskningen i Sverige kan vara på väg mot att inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne. Det gäller att bryta den utvecklingen av forskningen i ämnet mervärdesskatterätt. Annars blir de svenska forskningsresultaten inom mervärdesskatterätten inte användbara för lagstiftarna i de olika EU-medlemsstaterna, för domstolar och skattemyndigheter inom Europeiska unionen (EU) eller för andra rättstillämpare. Det inverkar totalt sett menligt på genomförandet av EU-projektet, framför allt i Sverige.

Jag följde upp Forssén 2020 med en artikel i JFT om svenska språkets ställning i förhållande till engelskan i momsforskningen i Sverige. Den artikeln av mig, *Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning*, publicerades i JFT 6/2021 s. 412-447 (cit. Forssén 2021c). Med förevarande artikel bygger jag på min artikelserie i Balans fördjupning med en del 3 beträffande frågeställningen angående vart momsforskningen i Sverige är på väg, genom att sammanfatta mina slutsatser från Forssén 2021c om svenska språkets ställning jämförd med engelskan i momsforskningen i Sverige, och hur detta förhåller sig till metodfrågorna.

Språken i ett europarättsligt perspektiv

I Forssén 2021c har jag följt 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.

Franska, italienska, nederländska och tyska blev EU-språk - EEG-språk - när EEG bildades 1958. Antalet officiella språk har utökats när EU har fått nya medlemmar, så att EU numera har 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. Bland de 24 officiella EU-språken ingår även danska, engelska, finska och svenska. Danska och engelska blev officiella språk inom EEG 1973, när Danmark, Förenade kungariket och Irland anslöt sig dit, och finska och svenska blev officiella EU-språk 1995, när Finland och Sverige anslöt 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. Engelskan är dock även därefter ett officiellt EU-språk, 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. I detta vidare europarättsliga perspektiv borde inte bara Sverige, Finland och Danmark, utan även Norge och Island vara intresserade av att svenskan och danskan främjas som officiella språk inom EU, då svenska

”Enligt min uppfattning verkar inställningen hos universitet och högskolor i Sverige vara att brister i metodhänseende ska anses kunna vägas upp av att avhandlingen skrivs på engelska språket.”

och danska ingår i gruppen nordiska språk, dit även norska, isländska och färöiska hör. Därvidlag borde Nordiska rådet agera för att även finskan stärks som ett officiellt EU-språk.

Indelningen av momsforskningen i Sverige i två huvudspår metodologiskt

I Forssén 2020 skrev jag, som ovan nämnts, om momsforskningen i Sverige angående metodfrågorna, varvid jag gick igenom elva avhandlingar från 1994 till 2020 (jfr Forssén 2020 s. 732 och 733). Jag delade in dessa 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).¹

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 EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), nämner jag i avsnitt 2.2 i Forssén 2021c att jag i Forssén 2020 konkluderade att följande tendenser föreligger avseende implementeringsfrågan:

1. I Forssén 2020 missade jag en doktorsavhandling i Sverige avseende mervärdesskatt: 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, Lund 2018 (cit. Senyk 2018). Antalet avhandlingar i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige var således tolv år 2020. Jag hänför Senyk 2018 till huvudspår 2 (jfr Forssén 2021c, avsnitt 2.1).

• 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 kompletterad med en komparativ metod tillämpas, medan tendensen är negativ, när EU:s regelverk på momsområdet ges ett externt perspektiv, genom att enbart jämföras med tredjeländer som har VAT-system eller GST-system.

• 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.

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

I avsnitt 2.3 i Forssén 2021c återkommer jag till vilka avhandlingar som hittills har skrivits i ämnet mervärdesskatterätt i Sverige, och om de har avfattats på svenska språket eller på engelska språket. Enligt min uppfattning verkar inställningen hos universitet och högskolor i Sverige vara att brister i metodhänseende ska anses kunna vägas upp av att avhandlingen skrivs på engelska språket. Sålunda anger jag min uppfattning om huruvida metodvalet i de aktuella avhandlingarna kan förväntas medföra positiva eller negativa tendenser för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan, vilket jag markerar med ”positiv tendens” respektive ”negativ tendens” i noter till indelningen av avhandlingarna enligt nedan i de båda huvudspåren avseende metodvalet, och anger i noterna för varje avhandling också om den har avfattats på svenska eller engelska:

Huvudspår 1

- Björn Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1994 (cit. Westberg 1994).²
- Eleonor Alhager (numera Kristoffersson), Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Iustus förlag, Uppsala 2001 (cit. Alhager 2001).³
- Pernilla Rendahl, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, IBFD, Amsterdam 2009 (cit. Rendahl 2009).⁴
- Mikaela Sonnerby, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2010 (cit. Sonnerby 2010).⁵
- Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, Jure Förlag AB 2011 (licentiatavhandling), cit. Forssén 2011, och Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, Örebro Studies in Law 4/2013 (doktorsavhandling), cit. Forssén 2013.⁶
- Marta Papis-Almansa, Insurance in European VAT On

-
2. Tillämpad metod: komparativ. "Positiv tendens". Avhandlingen är avfattad på svenska och framlades vid Stockholms universitet, Juridiska fakulteten.
 3. 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.
 4. 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. Avhandlingen är från 2008. Jag hänvisar till den utgivna boken: Rendahl 2009.
 5. Tillämpad metod: rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod tillämpas. "Positiv tendens". Avhandlingen är avfattad på svenska och framlades vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen.
 6. 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.

the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems, Lund University, Lund 2016 (cit. Papis-Almansa 2016).⁷

Huvudspår 2

- Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd ANDRA UPPLAGAN, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2001 (cit. Öberg 2001).⁸
- Oskar Henkow (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. Alphen aan den Rijn 2008 (cit. Henkow 2008).⁹
- Senyk 2018.¹⁰
- Mikael Ek, Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten, Iustus Förlag AB, Uppsala 2019 (cit. Ek 2019).¹¹
- Giacomo Lindgren Zucchini, Composite Supplies in the Common System of VAT. Örebro Studies in Law 14/2020 (cit. Lindgren Zucchini 2020).¹²

-
7. Tillämpad metod: rättsdogmatisk metod kompletterad med en komparativ metod tillämpas. "Negativ tendens". Avhandlingen är avfattad på engelska och framlades vid Lunds universitet, Institutionen för handelsrätt (Ekonomihögskolan vid Lunds universitet).
 8. Tillämpad metod: rättsdogmatisk. "Negativ tendens". Avhandlingen är avfattad på svenska och framlades vid Stockholms universitet, Juridiska institutionen. Avhandlingen är från 2000. Jag hänvisar till den utgivna boken: Öberg 2001.
 9. Tillämpad metod betecknar jag som rent rättsdogmatisk. "Negativ tendens". Avhandlingen är avfattad på engelska och framlades vid Lunds universitet, Institutionen för handelsrätt. Avhandlingen är från 2007. Jag hänvisar till den utgivna boken: Henkow 2008.
 10. Tillämpad metod: rättsdogmatisk. "Negativ tendens". Avhandlingen är avfattad på engelska och framlades vid Lunds universitet, Institutionen för handelsrätt.
 11. Tillämpad metod: rättsdogmatisk. "Negativ tendens". Avhandlingen är avfattad på svenska och framlades vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen.
 12. 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.

Frågan om valet att avfatta vissa svenska momsavhandlingar på engelska i stället för svenska används för att kompensera brister i metodval

Implementeringsfrågan gäller att identifiera och lösa en regelkonkurrens mellan den nationella mervärdesskattelagstiftningen och mervärdesskattedirektivet. I avsnitten 2.5.1-2.5.4.2 i Forssén 2021c kommenterar jag översiktligt min uppfattning om tendenserna i avhandlingarna för forskningsresultatet avseende implementeringsfrågan vid olika metodval enligt de båda huvudspåren. Därvidlag sätter jag språkfrågan i förhållande till metodvalet. På så sätt beskriver jag hur den överbetoning av engelska språket som jag anser sker i momsforskningen i Sverige innebär att avhandlingarna tenderar att avfattas på engelska hellre än på svenska och att andra officiella språk inom EU också trängs undan av engelskan. För min översiktliga genomgång av implementeringsfrågan reser frågeställningen huruvida valet av engelska språket i stället för svenska för avfattandet av vissa av hittillsvarande avhandlingar i Sverige i ämnet mervärdesskatterätt – medvetet eller omedvetet – har använts för att väga upp brister i metodvalet (jfr Forssén 2021c, avsnitt 2.4).

Konklusioner utifrån genomgången av avhandlingarna enligt de båda huvudspåren beträffande tillämpad metod och språkfrågan

I avsnitt 2.6 i Forssén 2021c konkluderar jag att genomgången i avsnitten 2.5.1-2.5.4.2 av valet mellan svenska språket och engelska språket för avfattandet av momsavhandlingarna 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 mervärdesskattedirektivet. Förhållandet ger också negativa återverkningar i förhållande till övriga medlemsstater.

Här bredvid återger jag från mina konklusioner de båda tabeller där jag schematiskt redogör för de båda metodologiska huvudspåren i förhållande till om avhandlingen är avfattad på svenska eller engelska språket, och huruvida en "positiv tendens" eller "negativ tendens" kan anses föreligga för förväntat forskningsresultat avseende implementeringsfrågan.

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, men avhandlingen uppvisar en "negativ tendens" på grund av att den saknar ett internt perspektiv på EU-rätten på momsområdet beträffande den komparativa analysen, till skillnad från avhandlingarna som är avfattade på svenska. Papis-Almansa 2016 är avfattad på engelska, och metoden är rättsdogmatisk kompletterad med en komparativ metod, men även den avhandlingen uppvisar en "negativ tendens" när det gäller sannolikheten för att forskningsresultatet ska bli användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU beträffande implementeringsfrågan. Det baserar jag på att EU:s regelverk på momsområdet ges ett externt – och inte ett internt – perspektiv också i Papis-Almansa 2016 beträffande det komparativa inslaget i tillämpad metod. Papis-Almansa 2016 borde inte ha begränsats till att avse endast de momsavhandlingar i Sverige som dåförtiden var avfattade på engelska språket, det vill säga Henkow 2008 och Rendahl 2009. Något tillvägagångssätt med användning av fler än ett officiellt språk inom EU, för klarläggande vid tolkning av oklara EU-domar, 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. Jag bedömer sålunda språkfrågan i samband med avhandlingarna i huvudspår 1 så 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.

I *huvudspår 2* är det också 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 när det gäller språkfrågan. Valet av en rättsdogmatisk metod utan en kompletterande komparativ analys i Öberg 2001 verkar ha baserats på en missriktad uppfattning om EU-rättens betydelse för ämnet däri, och i Senyk 2018 berörs inte implementeringsfrågan, utan mervärdesskatten berörs mera i ett nationalekonomiskt perspektiv däri. Även om Senyk 2018 tar upp frågor om placeringen av omsättningen

”Implementeringsfrågan gäller att identifiera och lösa en regelkonkurrens mellan den nationella mervärdesskattelagstiftningen och mervärdesskattedirektivet.”

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.]

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

”Det är det begränsade materialet däri som gör att jag anser att en ”negativ tendens” uppkommer för användbarheten av Ek 2019 avseende implementeringsfrågan.”

när det gäller leveranser och unionsinterna förvärv, är det nämligen 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 sistnämnda hänseende 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.

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 i Forssén 2021c visar jag nämligen 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. Därför anser jag att en utveckling där engelskan hålls före svenska språket i momsforskningen i Sverige bör motverkas av universitet och högskolor, framför allt om det – trots mina invändningar – accepteras också i fortsättningen att rättsdogmatiken skulle vara något som metodologiskt är särskilt lämpat för rättsvetenskapliga studier i ämnet mervärdesskatterätt.

Jag får också återknyta till Forssén 2021b (s. 32 och 33), där jag nämner att jag i Forssén 2011 (s. 93) berörde, med EU-målet C-216/97 (Gregg) som ett exempel, att franskan bör beaktas för exakthet vid tolkning av EU-domar. Jag hänvisade därvidlag i Forssén 2011 (s. 69) till

professor Ulf Bernitz och Leo Mulders.¹³ Engelska är, som nämnts, även efter det att Förenade kungariket utträdde ur EU, ett av de officiella språken inom EU, i likhet med exempelvis svenska och franska. I ”Gregg”-målet var rättegångsspråket i och för sig engelska, men det var, som jag berör i Forssén 2011 (s. 93) och återkommer till i Forssén 2013 (s. 72) och i Forssén 2020 (avsnitt 3.5), franskan som visade på att EU-domstolen framhåller uppbördens av momsen, det vill säga den mera generella betydelsen av neutralitetsprincipen och inte begränsat till den specifika betydelsen debitering av moms som följer av den engelska språkversionen av domen. Jag visar därmed på faran av att överbetona engelskans betydelse för en avhandling i ämnet mervärdesskatt, såsom sker i Lindgren Zucchini 2020. Jag använde mig vid tolkningen av ”Gregg”-målet av Leo Mulders förslag i anfört arbete (s. 58) angående språkanvändningen för exakthet vid tolkning av EU-domar, vilket innebar att jag tolkade och redogjorde (på sidorna 92-94 i Forssén 2011) för den för aktuell fråga avgörande punkt 20 i målet på det egna språket svenska, på rättegångsspråket engelska och på franska. Därigenom kunde jag göra bedömningen att frågan om uppbördens av moms bör sättas framför frågan om debiteringen av moms, när det gäller upprätthållandet av principen om en neutral moms enligt EU-rätten. Det är en stor brist att Lindgren Zucchini 2020 inte innehåller något i den löpande texten på svenska språket, och att avhandlingen helt domineras av engelskan – franska eller något annat främmande språk för den delen förekommer inte heller däri. Leo Mulders varnar för det riskabla i att enbart hålla sig till ett språk vid noggrann läsning – ”close reading” – av EU-domar, vilket jag visar med mitt exempel.

Betydelsen av att i den svenska momsforskningen göra tolkningar av oklara begrepp i domar eller beslut från EU-domstolen även med beaktande av svenska,

13. Jfr s. 78 och 84 i Ulf Bernitz, Kapitlet EUROPAR-ÄTTEN (s. 59-89) i Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder (elfte upplagan), av Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka och Vogel, Hans Heinrich, Norstedts Juridik, Stockholm 2010 och s. 47 och 58 i Leo Mulders, Kapitlet Translation at the Court of Justice of the European Communities i The Coherence of EU Law, av Prechal, Sacha och van Roermund, Bert (redaktörer, Oxford University Press, Oxford 2008 (omtryck 2010).

franska och, om möjligt, andra officiella språk i EU än engelskan visar sig också i att Lindgren Zucchini 2020 inleds med en tolkning av två EU-mål,¹⁴ vilken jag i Forssén 2021b (s. 33 och 34) anför leder till den felaktiga uppfattningen att det skulle vara godtagbart att bortse från sammansatta transaktioner tillhandahållna av fler än en person. En rättsvetenskaplig studie av det svårbestämbara ämnet sammansatta transaktioner i momshänseende bör i stället ske förutsättningslöst genom en undersökning dels av vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, dels av vad som liknar sådana transaktioner och dels av vad som ibland kallas för sammansatta transaktioner, men som bör hållas utanför begreppet. Oavsett språkfrågan borde emellertid frågan om avdragsrätten inte ha avgränsats bort i Lindgren Zucchini 2020. Det innebär nämligen, som jag anger i Forssén 2021b (s. 30), att studien i Lindgren Zucchini 2020 har skett som om den inte ens gällde mervärdesskatt enligt EU-rätten, utan bruttoomsättningsskatt – såsom punktskatt.¹⁵

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

Forssén 2021c avslutas med 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") att "det svenska språket får i EU en starkare ställning än i någon annan utomordisk 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". Eftersom svenskan är ett av de mindre språken, är det i praktiken svagare än de språk som talas av ett större antal människor, varför lagstiftaren ansåg det "angeläget att det svenska språket aktivt utnyttjas i umgänget med EU:s institu-

tioner så att rätten att använda det egna språket hålls levande".¹⁶ I Forssén 2011 nämner jag också att det av 4 § i språklagen, som trädde i kraft den 1 juli 2009, anges att svenska är huvudspråk i Sverige. Därvid noterade jag också att det av 13 § andra stycket i språklagen följer att svenskans ställning som officiellt språk i EU ska värnas.¹⁷

Sålunda är det 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. Enligt min mening ska således 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.

För övrigt anser jag, som nämnts, att finskan också bör lyftas som EU-språk i momsforskningen i Sverige. Det stöds ytterligare av att det i 8 § språklagen anges att "det allmänna har ett särskilt ansvar för att skydda och främja de nationella minoritetsspråken", där finskan är ett av dessa enligt 7 § språklagen.



BJÖRN FORSSÉN

Juris doktor, verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

14. EU-domstolens dom i mål C-208/15 (Stock '94), ECLI:EU:C:2016:936 resp. EU-domstolens order (beslut) i mål C-117/11 (Purple Parking and Airparks Services), ECLI:EU:C:2012:29.

15. Jfr även Forssén 2020 s. 744, Forssén 2021a s. 23 och 26-28 och Forssén 2021c s. 440. Jfr dessutom Forssén 2011 s. 273, 281 och 282 och Forssén 2013 s. 61, där jag också berör att avdragsrätten är avgörande för vad som förstås med moms enligt EU-rätten, det vill säga enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

16. Jfr prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1 s. 233 och 234.

17. Jfr Forssén 2011 s. 69.

Indirekta skatter och forskningen i Sverige – vart borde den vara på väg? Del 4

I tre artiklar publicerade i Balans fördjupning har Björn Forssén redogjort för sin syn på forskningen i Sverige avseende indirekta skatter. I den fjärde och avslutande artikeln berör han i första hand punktskatteforskningen och lämnar samtidigt en översikt av forskningen i Sverige om moms, punktskatter och tull. Nu riktar han också blicken framåt och ställer inte frågan vart forskningen är på väg, utan vart den borde vara på väg.

Text: **Björn Forssén**



UNIVERSITET 2020 - 2022 har Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) publicerat en serie om tre artiklar av mig, där jag redogör för min syn på forskningen i Sverige 1994 - 2020 avseende indirekta skatter. I Balans

fördjupning har jag skrivit tre kortare artiklar baserade på artiklarna i JFT, och avslutar serien med denna fjärde artikel.

I de båda första artiklarna i JFT om forskningen i Sverige avseende indirekta skatter gjorde jag en översyn av metodfrågorna respektive svenska språkets ställning i forskningen avseende mervärdesskatt (moms). I den tredje artikeln tar jag också upp punktskatteforskningen. En röd tråd är att jag avseende moms- och punktskatteforskningen anser att skatteobjektsfrågan inte behandlas tillräckligt i de flesta av de svenska avhandlingarna på de båda områdena.

I den första och den tredje artikeln i JFT berör jag även tull, och framhåller att den fråga som bör behandlas mera avser skatteobjektet och att skapa ett enhetligt varubegrepp för de indirekta skatterna (vilka i första hand består i moms, punktskatter och tull). Beträffande forskning om tullrätt bör fokus avse skatteobjektet, eftersom både företagare och konsumenter kan vara skattesubjekt, till skillnad från angående moms och punktskatt där grundtanken är att åtskilja skattesubjekten från konsumenterna, varvid skattesubjekten i princip är fysiska eller juridiska personer med verksamheter som utgör vad som normalt sett benämns företag.

I Balans fördjupning har jag gjort kortare genomgångar av i första hand frågorna som jag tar upp i mina artiklar i JFT beträffande forskningen i Sverige

1994 - 2020 inom området indirekta skatter. Jag gör så även med denna artikel, och berör i första hand punktskatteforskningen och lämnar samtidigt en översikt av forskningen i Sverige om moms, punktskatter och tull. I titeln till denna artikel ställer jag, till skillnad från tidigare, inte frågan vart ifrågasvarande forskning i skatterätt i Sverige är på väg, utan vart den borde vara på väg.

1. Momsforskningen

Beträffande metodvalets betydelse för ett forskningsresultat som blir användbart för lagstiftarna och rättstillämparna inom EU¹ sammanfattar jag följande beträffande de båda metodologiska huvudspår som jag identifierar för momsforskningen i Sverige 1994 - 2020².

Huvudspår 1

- Beträffande alternativet med ett metodval som innebär tillämpning av en komparativ metod med enbart ett externt perspektiv på EU-rätten på momsområdet, det vill säga med enbart tredjeländer som jämförelseunderlag, konkluderar jag att det ger en negativ tendens för implementeringsfrågan, det vill säga frågan om implementeringen av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, avseende förväntat forskningsresultat.
- Beträffande alternativet med tillämpning av en komparativ metod med ett i stället 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. Det alternativet omfattar

”Sålunda varnar jag för att den som bedriver momsforskning med tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod hamnar i vad jag kallar för matematikfällan i forskningen.”

fem avhandlingar, bland annat min licentiat- och min doktorsavhandling från 2011 och 2013.

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.

Beträffande de tolv avhandlingarna inom mervärdesskatterätten 1994 – 2020 betecknar jag tillämpad metod i två av de fem vilka jag hänför till huvudspår 2 som rent rättsdogmatisk, det vill säga författarna utgår från att en rättsdogmatisk metod är den enda rätta metoden för momsforskningen³. Min övergripande konklusion avseende metodvalet är att forskningen i mervärdesskatterätten bör fjärma sig från det synsättet, då en rent rättsdogmatisk metod riskerar att leda till att det ämnet inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne.

Sålunda varnar jag för att den som bedriver momsforskning med tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod hamnar i vad jag kallar för matematikfällan i forskningen. Om verktyg – modeller – används till stöd för exempelvis den rättsdogmatiska metoden för analysen av momsfrågor, får verktyget – inte göras till metoden i sig för den rättsvetenskapliga studien. Ett sådant tillvägagångssätt 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 till en rättsdogmatisk metod. Jag avfärdar dock inte tillämpning av enbart en rättsdogmatisk metod, utan anför att den bör utvecklas exempelvis genom tillförande av juridisk semiotik.

Beträffande det förhållandet att fem av de tolv

avhandlingarna i de båda huvudspåren är avfattade på engelska, bland annat Henkow 2008 och Lindgren Zucchini 2020, anför jag att en utveckling där engelskan hålls före svenska språket i momsforskningen i Sverige bör motverkas av universitet och högskolor. Det anför jag som särskilt angeläget om en rent rättsdogmatisk metod visar sig bli återkommande inom forskningen i mervärdesskatterätt i Sverige, eftersom en brist i metodval aldrig kan vägas upp av att avhandlingarna avfattas på engelska. Därvidlag noterar jag även att det inte är förenligt med arbetet med EU-projektet att förminska svenska språkets eller andra officiella EU-språks ställning i momsforskningen i Sverige, genom att de trängs undan av engelskan (vilket jag benämner språkfrågan).⁴

2. Punktskattforskningen⁵

2.1 Harmoniserade och icke-harmoniserade punktskatter i Sverige och bestämningen av skattesubjektet⁶

I Forssén 2022b redogör jag bland annat för att det föreligger ett krav enligt artikel 113 Fördraget om EU:s funktionssätt (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 (LSE), 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 (dvs. punktskatten på snus, tuggtobak och övrig tobak),⁷
- 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,
- lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar.⁸

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 överensstämmelse med det direktivet,⁹ och att jag berör punktskatt i form av energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt i Sverige med avseende på *vissa bränslen* enligt 1 kap. 3 a § LSE. Jag gör inte en fullständig genomgång av vem som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § LSE, utan noterar att enligt 4 kap. 1 § 1 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. Problemet som jag tar upp beträffande förenligheten med EU-rätten på punktskatteområdet är att det för bestämningen av skattesubjektet sker en hänvisning i 1 kap. 4 § 1 LSE till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* och begreppet näringsverksamhet i *hela* 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, beträffande vilka verksamheter som

anses som yrkesmässiga. 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 hela 13 kap. IL inte är EU-konform. Kopplingen omfattar nämligen inte bara bestämningen av näringsverksamhet i egentlig mening enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen, som anger att ”med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”, utan även bl.a. 2 § i 13 kap. IL. Det innebär att en juridisk person, till skillnad från en fysisk person, anses ha näringsverksamhet oavsett om rekvisiten för näringsverksamhet i egentlig mening uppfylls. 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.¹⁰

Beträffande de icke-harmoniserade punktskatterna är det endast i lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel som nämnda koppling till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten finns angående vad som avses med yrkesmässig verksamhet, nämligen i 4 § tredje stycket vars lydelse överensstämmer helt med 1 kap. 4 § LSE. 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. För bestämningen av yrkesmässig verksamhet fanns även i första stycket första meningen i anvisningarna till 9 § RSL en koppling till begreppet näringsverksamhet enligt hela 13 kap. IL.¹¹ Emellertid löstes problematiken i fråga beträffande bestämningen av skattesubjektet avseende reklamskatten av en slump, helt enkelt genom att RSL upphävdes.¹²

2.2 Angående metodvalet i punktskatteforskningen¹³

Beträffande metodvalet i punktskatteforskningen anför jag bland annat att det är mera öppet än momsens för att använda tredjeländer som jämförelseunderlag vid bruk av en komparativ metod för rättsvetenskapliga studier om implementeringen av punktskattedirektivet (EU) 2020/262 i de nationella regelverken för harmoniserade punktskatter. Det beror på att det saknas en särskild definition av vad som avses med punktskatter enligt EU-rätten i

”Jag anser att det viktiga är att, på samma sätt som för implementeringsfrågor om moms, beakta både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan vid studier av implementeringsfrågan på punktskatteområdet.”

punktskattedirektivet (EU) 2020/262. Jag anser att det viktiga är att, på samma sätt som för implementeringsfrågor om moms, beakta både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan vid studier av implementeringsfrågan på punktskatteområdet.

Avseende forskningen hittills på punktskatteområdet i Sverige, vilken består i Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, av professor Stefan Olsson,¹⁴ noterar jag 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 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 yrkesmässig verksamhet 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, 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 Forssén 2022b, 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 2021b om betydelsen för forskningen i rättsvetenskapliga ämnen som influeras av EU-rätten 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. En traditionell rättsdogmatisk metod används i Olsson 2001, men med uttalandet att ”olika metoder kan givetvis komplettera

varandra”, varför jag anser att Olsson 2001 inte kan anses ha bidragit till den utveckling inom momsforskningen i Sverige som jag varnar för genom Forssén 2020a, Forssén 2021a och Forssén 2021b, nämligen risken att de rättsvetenskapliga studierna kommer att ske med tillämpning av vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, såsom jag anför ovan är fallet på momsområdet 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 avslutningsvis.

2.3 Jämförelse med finsk rätt på punktskatteområdet¹⁵

Jag gör en jämförelse med finsk rätt på punktskatteområdet. Beträffande nämnda kopplingar 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 §§ i den finska punktskattelagen (182/2010), FPL,¹⁶ men utan någon sådan koppling till inkomstskatterätten 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.

2.4 En icke EU-konform bestämning av skattesubjektet på punktskatteområdet kan medföra icke EU-konforma konsekvenser för beskattningsunderlaget avseende moms¹⁷

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 på punktskatteområdet, som alltså sker 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 nämligen en konkurrensnedvidning avseende momsen i strid såväl med sekundärrätten och skäl 4 i ingressen till mervärdesskatte-direktivet och artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet som med primärrätten och artikel 113 FEUF.

Nämnda konsekvens för momsen uppstår genom att urvalet av skattesubjekt blir alltför omfattande för de båda punktskatterna avseende de juridiska personerna. Det beror på att 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 hela 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, då 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). Eftersom 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.

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 för energiskatten och skatten på bekämpningsmedel, vilket inte är EU-konformt.

3. Forskningen i tullrätt¹⁸

Beträffande den tredje av nämnda indirekta skatter, det vill säga tull, finns det, liksom på punktskatteområdet, endast en avhandling i *tullrätt* i Sverige, nämligen professor Christina Moëlls.¹⁹ Tull medför inte i sig något problem avseende bestämningen av skattesubjektet. Enligt sekundärrätten definieras i artikel 5.19 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU)

nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen) den som är skyldig att betala en tullskuld, *gäldenären*, som ”varje person som är skyldig att betala en tullskuld”. Användningen av uttrycket *varje person* innebär således att gäldenären kan vara såväl en vanlig privatperson (konsument) som en företagare.

Då både företag och konsument kan vara skattesubjekt beträffande tull, kan fokus vid forskning inom tullrätten sättas på skatteobjektet. I motsats till vad som anförs i Moëll 1996 bör enligt min mening 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 för moms, punktskatter och tull, utan även vara förberedande för tullfrågor vid ett framtida införande av frihandelsavtalet mellan USA och EU, dvs. beträffande TTIP-avtalet,²⁰ om arbetet med TTIP återupptas.

För fortsatt forskning inom tullrätt får jag uppmärksamma en förändring avseende primärrätten beträffande de indirekta skatterna sedan Moëll 1996 skrevs. 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.

4. Avslutande synpunkter

Beträffande forskningen i Sverige avseende indirekta skatter (moms, punktskatter och tull) får jag avsluta med följande synpunkter angående vart jag anser att den främst borde vara på väg.

Beträffande momsen och de hittillsvarande tolv avhandlingarna visar genomgången av dessa att forskningen i Sverige framför allt borde fjärma sig från vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, det vill säga att vid metodvalet utgå från att rättsdogmatiken skulle vara särskilt lämpad för ämnet såsom anförs i Henkow 2008 eller något som kan väljas reservationslöst som i Lindgren Zucchini 2020. Det innebär i slutändan att momsforskningen inte behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne, utan mera som naturvetenskap – som om mervärdesskatte-direktivet innehåller fysiska föremål att upptäcka och bena ut. Den rättsdogmatiska metoden bör i stället utvecklas, exempelvis, som nämns ovan, genom tillförande av juridisk semiotik, oavsett om metoden kombineras med en komparativ metod eller med empiriska undersökningar. Jag har visat att metodvalet i Lindgren Zucchini 2020 ledde till avgränsningar som omöjliggjorde en problematisering av ämnet,

sammansatta transaktioner i momshänseende. Analysen borde ha skett genom en undersökning dels av vad som bör anses utgöra sammansatta transaktioner, dels av vad som liknar sådana transaktioner och dels av vad som ibland kallas för sammansatta transaktioner, men som bör hållas utanför begreppet. Enligt avsnitt 1.3 i Lindgren Zucchini 2020 avgränsas uttryckligen såväl implementeringsfrågan som frågor om avdragsrätt för ingående moms bort. Genom att avgränsa bort avdragsrätten utelämnar författaren ett av kriterierna som ingår i mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Oavsett metodfrågan, implementeringsfrågan och språkfrågan borde åtminstone aldrig avdragsrätten ha avgränsats bort i Lindgren Zucchini 2020, då det innebär att studien har skett som om den inte ens gällde moms enligt EU-rätten, utan bruttoomsättningskatt – såsom punktskatt.²¹

Beträffande den hittillsvarande punktskatteforskningen i Sverige, det vill säga Olsson 2001, gäller min kritik, som nämns ovan, den bristande analysen på temat EU-konformitet av bestämmningen av skattesubjektet i den nationella svenska lagstiftningen på punktskatteområdet, varvid jag från Forssén 2022b (avsnitt 3.2.5) särskilt får nämna att varken lagstiftaren eller forskningen i Sverige behandlar den icke EU-konforma bestämmningen av skattesubjektet beträffande energiskatten. I Olsson 2001 beaktades inte att samma problem som jag tog upp som huvudfrågan i min licentiatavhandling,²² det vill säga att bestämmningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § 1 ML skedde genom en inkorporering däri av den icke-harmoniserade inkomstskatterätten, förelåg även på punktskatteområdet. 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 bestämmningen 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 2001:²³

- På sidan 144 i Olsson 2001 anfördes 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, dvs., som nämns ovan, även bl.a. enligt 2 § däri.

Jag anförde i Forssén 2011 att en förklaring till att professor Stefan Olsson inte har med i Olsson 2001, beträffande omnämmandet däri av bestämmningen av begreppet yrkesmässig i huvudregeln i ML, att hänvisningen för den bestämmningen 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. I förordet i Olsson 2001 anges emellertid att nytt material har beaktats till den 31 december 2000.²⁴ Sålunda är det en avsevärd brist i Olsson 2001 att kopplingarna i vissa av lagstiftningarna om punktskatter till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL, för bestämmningen av skattesubjektet, inte berörs, eftersom det fenomenet faktiskt uppkom redan den 1 januari 2000, genom SFS 1999:1289 respektive SFS 1999:1241 beträffande energiskatt respektive reklamskatt och, beträffande skatt på bekämpningsmedel, genom SFS 1999:1252. För övrigt får nämnas att det föreligger ett förslag enligt regeringens proposition 2022/23:46 om att ML ska ersättas den 1 juli 2023 av en ny mervärdesskattelag. Jag har kommenterat förslaget i JFT,²⁵ och nämner även den artikeln i Forssén 2022b.²⁶

Beträffande tullrätt får jag särskilt upppepa, i motsats till vad som anfördes i den hittillsvarande forskningen i Sverige, det vill säga Moëll 1996, att ansträngningar framför allt bör göras av innebörd att det inom hela området indirekta skatter sker förenklingar, till exempel genom att ett gemensamt varubegrepp på området förbereds inom EU. Det skulle inte bara leda till förenklingar inom EU beträffande moms, punktskatter och tull, utan även vara förberedande för tullfrågor, till exempel vid införande av frihandelsavtalet mellan USA och EU (TTIP), om arbetet med det återupptas.



BJÖRN FORSSÉN

Juris doktor, verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

- 1) EU, Europeiska unionen eller unionen
- 2) Jfr min artikel Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020 s. 716–757, avsnitt 5.2. (Forssén 2020a). Jfr även min artikel Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021 s. 22–28, 25–28. (Forssén 2021a). Forssén 2020a är tillgänglig på www.forssen.com och Forssén 2021a är tillgänglig på www.forssen.com och www.tidningenbalans.se.
- 3) De båda avhandlingarna är: Oskar Henkow (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 (Henkow 2008); och Giacomo Lindgren Zucchini, *Composite Supplies in the Common System of VAT*. Örebro Studies in Law 14/2020 (Lindgren Zucchini 2020).
- 4) Jfr min artikel Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, JFT 6/2021 s. 412–447, avsnitten 1, 2.6 och 3. (Forssén 2021b). Jfr även min artikel Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 3, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2022 s. 1–8, 3–8. (Forssén 2022a). Forssén 2021b är tillgänglig på www.forssen.com och Forssén 2022a är tillgänglig på www.forssen.com och www.tidningenbalans.se.
- 5) Jfr min artikel Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan, JFT 3/2022 s. 242–276. (Forssén 2022b). Forssén 2022b är tillgänglig på www.forssen.com.
- 6) Jfr Forssén 2022b, avsnitten 2 och 3.2.1.
- 7) Bestämmelserna i fråga har ersatts i lagen (2022:155) om tobaksskatt av 2 kap. 9 och 10 §§.
- 8) Jfr <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.1/382794.html?q=> (besökt 2023-02-20).
- 9) 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.
- 10) För övrigt gäller detsamma enligt lagen (2022:156) om alkoholskatt och lagen (2022:155) om tobaksskatt, vilka den 13 februari 2023 ersatte de båda lagarna från 1994. Det skedde enligt punktskattedirektivet (EU) 2020/262, vilket trädde i kraft då enligt artikel 56 däri. I enlighet med direktivet skedde då även vissa ändringar i LSE, genom SFS 2022:166, och lagen (2022:157) om Europeiska unionens punktskatteområde infördes. Jag refererar till bestämmelserna från tiden före ändringarna den 13 februari 2023 – jfr Forssén 2022b, avsnitt 3.2.1.
- 11) Jfr Forssén 2022b, avsnitt 3.2.4.
- 12) Jfr Forssén 2022b, avsnitt 3.3.
- 13) Jfr Forssén 2022b, avsnitt 5.1.
- 14) Stefan Olsson, *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, Iustus förlag 2001. (Olsson 2001).
- 15) Jfr Forssén 2022b, avsnitt 3.2.3.
- 16) Jfr finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar angående energibeskattnings 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/> (besökt 2023-02-20).
- 17) Jfr Forssén 2022b, avsnitt 3.3.
- 18) Jfr Forssén 2020a, avsnitt 5.3.2 och Forssén 2022b, avsnitten 5.2 och 5.3.
- 19) Jfr Christina Moëll, *Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering*. Juristförlaget i Lund 1996. (Moëll 1996).
- 20) TTIP eller T-TIP är förkortningen av The Transatlantic Trade and Investment Partnership.
- 21) Jfr min artikel Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021 s. 29–36, 30 och 31 (cit. Forssén 2021c). Forssén 2021c är tillgänglig på www.tidningenbalans.se och på www.forssen.com. Jfr även: Forssén 2020a, s. 720, 740, 744, 745 och 750; Forssén 2021a, s. 26–28; och Forssén 2022a, s. 2, 7 och 8; samt förordet i min bok *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv* (eget förlag 2020), tillgänglig på www.forssen.com och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.
- 22) Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011. (Forssén 2011). Forssén 2011 är tillgänglig i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com.
- 23) Jfr Forssén 2011, s. 76.
- 24) Jfr Olsson 2001, s. 6.
- 25) Jfr Björn Forssén, *Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31*. (Forssén 2020b). Forssén 2020b finns tillgänglig på www.forssen.com.
- 26) Jfr Forssén 2022b, avsnitten 4 och 5.2.