

Stor skattereform i Sverige – ett förslag

Björn Forssén

Produkten ingår i plattformen
Pedagogiskt Forum Skatt – PFS
www.forssen.com

Stor skattereform i Sverige – ett förslag

© Björn Forssén
www.forssen.com
Titel: Stor skattereform i Sverige – ett förslag

Förord

Stor skattereform i Sverige – ett förslag utgör mitt förslag till en ny skattereform i Sverige. Jag anser att det är dags för en sådan, i likhet med vad som skedde i början på 1990-talet.

Boken består i två avdelningar baserade på två artiklar som jag har skrivit med mina förslag till en ny stor skattereform i Sverige. De båda artiklarna är *Förslag till grundbultar i en stor skattereform*, vilken publicerades 2025-10-02 i Tidningen Balans fördjupningsavdelning, respektive *Förslag till en stor skattereform i Sverige som också förbereder en EU-skatt*, vilken publicerades i sista numret år 2024 av Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland. Mitt förslag till skattereform utgörs av två grundbultar, nämligen för det första beträffande företagsbeskattningen och för det andra angående kapital- och fastighetsbeskattningen för privatpersoner.

Angående företagsbeskattningen utgår jag från min licentiatavhandling från 2011, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, och därvidlag särskilt beträffande mitt förslag om att införa en omvänd ordning för bestämningen av skattesubjektet jämfört med den som rådde dåför tiden, det vill säga att bestämningen av skattesubjektet och sålunda vem som är företagare enligt skatterätten enligt min mening bör ske på så sätt att mervärdesskatterätten styr inkomstskatterätten.

Angående kapital- och fastighetsbeskattningen utgår jag i mitt förslag till reform från min kommentar i Tidningen Balans fördjupning, vilken publicerades 2017-10-18 och avsåg ett förslag om att införa en så kallad boxmodell, som lämnades i september 2017 i en ESO-rapport (2017:4) av professorerna Sven-Olof Lodin och Peter Englund.

I den första avdelningen av denna bok lämnar jag en översikt avseende grundbultarna i mitt förslag till skattereform. Den ena grundbulten gäller således företagsbeskattningen och den andra avser kapital- och fastighetsbeskattningen för privatpersoner. I den andra avdelningen går jag igenom dessa båda grundbultar närmare. På så sätt utgör Avdelning I. en introduktion till eller kortversion av Avdelning II.

I Bilaga 1 återfinns artikeln från 2017 med min ursprungliga kommentar av förslaget till att införa boxbeskattning avseende en stor del av kapitalbeskattningen, vilket jag således lägger fram som den andra grundbulten i mitt förslag till skattereform. Den första grundbulten gäller således företagsbeskattningen, och förslaget i den delen ska även förbereda inför ett eventuellt införande av en allmän EU-skatt. Jag hänvisar i det sammanhanget till min artikel *En EU-skatt är avgörande för att bl.a. Sverige ska ta ansvar på lång sikt för tiggande EU-migranter*, vilken publicerades i första numret år 2024 av Socialmedicinsk tidskrift. Jag återger den artikeln i dess helhet i Bilaga 2.

Mitt syfte med denna bok är i första hand att den ska inspirera studenter som skriver uppsats i ämnet skatterätt eller akademiker som forskar i ämnet. Boken kan också vara till nytta för praktiker i skatteprocesser, till exempel till stöd för konsekvensanalyser i den juridiska argumentationen som kan förekomma mellan ombud och Skatteverket, och som blir föremål för domstolens bedömning.

Stockholm i oktober 2025

Björn Forssén

INNEHÅLL

Förkortningar, s. 8

I. Förslag till grundbultar i en stor skattereform, s. 9

Inledning, s. 9

Momsen bör styra inkomstskatten beträffande vem som är företagare, s. 9

Gemensam beskattningsram gagnar rättssäkerheten i beskattningsförfarandet, s. 10

Gemensam beskattningsram gagnar uppbörden och rättssäkerheten i förhållande till både EU-rätten och OECD:s modellavtal, s. 11

Gemensam beskattningsram och rättssäkerheten i förhållande till OECD:s modellavtal, s. 11

Oavsett om reformen genomförs bör Skatteverket prioritera registreringskontrollen, s. 12

En EU-skatt bör också lösa problematiken med tiggande EU-migranter, s. 12

Boxmodellen förenklar kapital- och fastighetsbeskattningen för privatpersoner, s. 13

Proms och boxmodell medför att de flesta privatpersoner inte behöver deklarerar, s. 14

Boxmodellen bör inte utgöra ett problem för företagen om inte Lex Uggla återuppstår, s. 14

Avslutande synpunkter, s. 15

II. Förslag till en stor skattereform i Sverige som också förbereder en EU-skatt, s. 16

1 Inledning, s. 16

2 Huvudfrågan för en reform – ett gemensamt företagsskatterättsligt skattesubjekt, s. 17

3 En gemensam beskattningsram för skattelagen moms och inkomstskatt bör medföra en effektivare uppbörd men för momsen är registreringskontroll alltid viktigast, s. 18

4 Rättssäkerhetsmässig fördel om momsen styr inkomstskatten vid bestämningen av skattesubjektet, s. 20

5 En återinförd revisionsplikt för småföretag stärker det kopplade området mellan företagsbeskattningen och den civilrättsliga redovisningsrätten och en rättssäker bestämning av skattesubjektet, s. 21

6 Om momsen styr inkomstskatten vid bestämningen av skattesubjektet gynnas ett införande av EU-skatt, s. 22

7 Vissa punktskatter måste åtgärdas beträffande bestämningen av skattesubjektet utan avvaktan på införande av en EU-skatt, s. 25

8 Företagsbeskattningen och beskattningen för privatpersoner – grundbultarna i förevarande förslag till en stor skattereform i Sverige, s. 26

9 Förslaget avseende företagsbeskattningen och proms beaktar principen om god förvaltning och erfarenheter från lagstiftningen och forskningen i Sverige, s. 29

9.1 Förslag för en gemensam beskattningsram för beskattningsförfarandet och i skattemål, s. 29

9.2 Principen om en god förvaltning och god teknokrati som en motsvarighet i praktiken, s. 30

9.2.1 Principen om god förvaltning förutsätter att en EU-skatt införs oavsett om EU fortsätter som en union eller blir en federation, s. 30

9.2.2 En proms ger en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet som gagnar god teknokrati och rättssäkerheten, s. 33

9.3 Erfarenheter från lagstiftningen respektive forskningen i Sverige som talar för införandet av en gemensam beskattningsram företagsskatterättsligt genom proms, s. 34

9.3.1 En proms ger en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet till gagn för rättssäkerheten i skattemål och skattebrottmål, s. 34

9.3.2 Brister i forskningen i Sverige avseende mervärdesskatten och skattesubjektet som visar på behovet av en reform av företagsbeskattningen genom införande av en proms, s. 39

9.3.2.1 Angående projekten till föreläsningar och seminarier på Europarättsprogrammet, s. 39

9.3.2.2 Erfarenheter till stöd för uppfattningen att en rigid forskningsmiljö i Sverige är kontraproduktiv för EU-projektets framgång, s. 41

9.3.2.3 EU-projektet kan inte vänta längre på förverkligandet av EU-kommissionens ambitioner – risken är att det imploderar på grund av brister i forskningen avseende moms, s. 43

9.3.2.4 Europarätten bör vara en egen juridisk disciplin på universitet och högskola som ger lagstiftaren användbara resultat från forskningen till gagn för EU-projektets genomförande, s. 44

10 Sammanfattning och avslutande synpunkter, s. 46

10.1 Sammanfattning, s. 46

10.2 Avslutande synpunkter, s. 47

Bilaga 1 – Boxmodell för en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning: Yes box – alright? s. 50

Inledning, s. 50

Överskådligt om den nederländska boxmodellen och om en framtida svensk boxmodell, s. 50

Den nederländska boxmodellen, s. 50

Förslaget om en svensk boxmodell, s. 52

Vissa problem kring dagens kapitalbeskattning som kan lösas med boxmodellen, s. 52

Tillämpningsproblem med mera angående boxmodellen, s. 54

Bilaga 2 – En EU-skatt är avgörande för att bl.a. Sverige ska ta ansvar på lång sikt för tiggande EU-migranter, s. 59

Källförteckning, s. 64

Litteratur etc., s. 64

Mina böcker och artiklar m.m. nämnda i Avdelningarna I. och II. samt i Bilaga 1 och 2, s. 64

Andra författares böcker och artiklar vilka nämns i denna bok, s. 69

Offentligt tryck, s. 70

EU-källor, s. 71

Europakonventionen, s. 72

Rättsfall, s. 72

HFD, s. 72

EU-domstolen, s. 72

Förkortningar

Ang., angående

Balans, Tidningen Balans – utgiven av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)

BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*

BFL, bokföringslagen (1999:1078)

BFN, Bokföringsnämnden

bl.a., bland annat

BrB, brottsbalken (1962:700)

C, curia (om EU-domstolen)

ca, cirka

Ch., *chapter*

Cit., citat eller citeras

Ds, departementsserien

Dvs., det vill säga

€, euro

EBM, Ekobrottsmyndigheten

ECLI, *European Case Law Identifier*/Europeisk identifieringskod för rättspraxis

EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

EFTA, *European Free Trade Association*

EG, Europeiska gemenskaperna

eng., engelska

ESO, Expertgruppen för Studier i Offentlig ekonomi

etc., etcetera

EU, Europeiska unionen eller unionen

FEU, Fördraget om EU.

FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt

Fi, Finansdepartementet

FL, Förvaltningslagen (2017:900)

GML, mervärdesskattelagen (1994:200) – föregångaren till ML

HFD, Högsta förvaltningsdomstolen

IL, inkomstskattelagen (1999:1229)

IRA *The Inflation Reduction Act of 2022*

ISK, investeringssparkonto

Jfr, jämför

JFT, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland

kap., kapitel

kr, kronor

ML, mervärdesskattelagen (2023:200)

m.m., med mera

Moms, mervärdesskatt

OECD, *Organisation for Economic Co-operation and Development*

PFS, Pedagogiskt Forum Skatt (plattform på www.forssen.com)

Proms, produktionsfaktorskatt

Prop., Regeringens proposition

resp., respektive

RF, regeringsformen (1974:152)

s., sida/-or

SBL, skattebrottslagen (1971:69)

sec., *section*

SFL, Skatteförfarandelagen (2011:1244)

SFS, svensk författningssamling

SKV, Skatteverket

SMT, Socialmedicinsk tidskrift (redaktion sedan 2008 på Karolinska Institutet)

SOU, statens offentliga utredningar

SVT, Sveriges television

t.ex., till exempel

TTIP (eller T-TIP), *The Transatlantic Trade and Investment Partnership*

USA, *United States of America*

VAT, *value-added tax* (moms på eng.)

VMB, vinstmarginalbeskattning

www, world wide web

I. Förslag till grundbultar i en stor skattereform¹

I denna fördjupningsartikel utvecklar Björn Forssén sina tankar om behovet av en ny stor skattereform i Sverige. Den ena grundbulten i förslaget är att inte bara de indirekta skatterna, utan även inkomstskatten, anpassas till EU-rätten för bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt. Den andra grundbulten består i att ett annat EU-land – Nederländerna – får ge vägledning för införande i Sverige av en modell för kapital- och bostadsbeskattningen för privatpersoner, en så kallad boxmodell.

Inledning

Jag föreslår en ny stor skattereform i Sverige, varför denna fördjupningsartikel artikel också utgör ett debattinlägg inför valet 2026. Den ena grundbulten är att företagsbeskattningen ska vara konstruerad så rättssäker som möjligt för företagaren, som således sätts i centrum för reformen.² I den delen föreslår jag i första hand att mervärdesskatt (moms), punktskatt och bolagsskatt ersätts med en bruttoskatt knuten till företagets förädlingsvärde, till exempel i form av en så kallad produktionsfaktorskatt (proms). Om övriga medlemsstater följer Sverige därvidlag, kan en EU-skatt förberedas inför framtiden till gagn för finansieringen av välfärden inom hela EU. Redan 2004 förordade EU-kommissionen införandet av en EU-skatt från och med 2014, och uppmanade rådet att arbeta med frågan, men detta har hittills lagts på is i EU:s fleråriga budgetramar. Med den andra grundbulten tar jag fasta på ett förslag i en rapport från 2017 till Expertgruppen för Studier i Offentlig ekonomi (ESO), där professorerna Sven-Olof Lodin och Peter Englund föreslog att Sverige inför en så kallad boxmodell angående kapital- och bostadsbeskattningen för privatpersoner. Förslaget baserades på en sådan ordning i medlemslandet Nederländerna, vilken gällt där sedan 2001. Det presenterades av dem i ESO-rapport 2017:4, vilken jag även har kommenterat i en artikel i Balans fördjupning 2017. Bland annat mina båda nu nämnda artiklar har lagts upp på – till mediarapporteringen kring ESO-rapporten (se <https://eso.expertgrupp.se/rapporter/>).

Momsen bör styra inkomstskatten beträffande vem som är företagare

EU-rätten krävde att kopplingen från momsen till inkomstskatten för bestämningen av det företagsskatterättsliga subjektet borde upphävas, vilket också skedde den 1 juli 2013 – efter det att jag anförde detta som huvudfrågan i min licentiatavhandling från 2011. Emellertid bortsåg lagstiftaren från att jag förordade den omvända ordningen

¹ Artikel: Förslag till grundbultar i en stor skattereform, av Björn Forssén, Tidningen Balans fördjupning 2025, publicerad 2025-10-02 på www.tidningenbalans.se. (Forssén 2025).

² Se Björn Forssén, Förslag till en stor skattereform i Sverige som också förbereder en EU-skatt, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), JFT 5–6/2024 s. 455–496. (Forssén 2024a).

som ett alternativ till att göra bestämningen av skattesubjektet EU-rättskonform beträffande momsen. Jag skrev att rättspraxis hos EU-domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) innebar att det fanns förutsättningar för att åtminstone gå vidare och undersöka om bestämningen av vem som är företagare enligt inkomstskatterätten kan styras av mervärdesskatterätten.

Jag nämnde att det inte fanns något stöd för att invända mot en sådan omvänd ordning för bestämningen av vem som är företagare skatterättsligt sett. Analysen i min avhandling visade nämligen att det vinstrekvisit för egentlig näringsverksamhet som ansågs den omvända ordningen inte längre uppställdes i rättspraxis. Sålunda stämde inte den invändningen dåför tiden, och gör inte så idag heller. Detta eftersom det framgår i huvudregeln för bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet i artikel 9.1 första stycket i EU:s mervärdesskattedirektiv att resultatet inte är avgörande därvidlag. Resultatet kan vara plus eller minus. Om personen i fråga självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, är denne en beskattningsbar person i momshänseende oavsett resultatet i den ekonomiska verksamheten. Det överensstämmer också med rättspraxis angående den inkomstskatterättsliga bestämningen av en egentlig näringsverksamhet.

Att det var nödvändigt att upphäva kopplingen från momsen till inkomstskatterätten och bestämningen där av vad som i allmänhet utgör näringsverksamhet berodde på att den hänvisningen innebar att alla juridiska personer, till exempel aktiebolag, gjordes till skattesubjekt även i momshänseende. Det stred mot huvudregeln i mervärdesskattedirektivet angående vem som är beskattningsbar person, där rekvisiten är desamma oavsett företagsformen, fysisk person – enskild firma – eller aktiebolag etc. En juridisk person är således inte beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet enbart på grund av subjeksregistreringen hos Bolagsverket av exempelvis ett aktiebolag som just aktiebolag.

Gemensam beskattningsram gagnar rättssäkerheten i beskattningsförfarandet

Oavsett om det sedermera leder till införande av en EU-skatt, bör en skattereform genomföras i Sverige som innebär en omvänd ordning jämfört med vad som gällde före reformen 2013, så att momsen styr inkomstskatten vid bestämningen av vem som är företagare. På så sätt är den stora poängen med mitt reformförslag när det gäller företagsbeskattningen att åstadkomma en gemensam beskattningsram för skattelagen moms och inkomstskatt därvidlag.

Det var således ett steg i rätt riktning att inte fortsätta att låta inkomstskatterättens begrepp näringsverksamhet bestämma vem som är företagare momsmässigt. Det ändrades således redan den 1 juli 2013, men jag anser att det återstår att revidera skattesystemet i förevarande hänseende. Bedömningen av vem som är företagare skatterättsligt bör samordnas, genom att en gemensam beskattningsram upprättas för de båda skattelagen. Då kan Skatteverket göra den bedömningen samlat i

beskattningsförfarandet för både moms och inkomstskatt, när det gäller företagsbeskattningen.

Med en sådan gemensam beskattningsram blir dessutom bokföringen det ultimata beviset för vilka fysiska eller juridiska personer som utgör skattesubjekt företagsskatterättsligt. Detta eftersom bokföringsskyldigheten för en fysisk person blir vägledande i praktiken, genom att rekvisiten därvidlag i förarbetena till bokföringslagen liknar rekvisiten såväl för huvudregeln avseende beskattningsbar person som för egentlig näringsverksamhet. Bokföringsskyldighet för en fysisk person inträder nämligen då denne yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art. Således ger mitt förslag rättssäkerhetsmässiga fördelar, genom att prövningen av skattesubjektsfrågan företagsskatterättsligt inte sker dubbelt i beskattningsförfarandet.

Gemensam beskattningsram gagnar uppbörden och rättssäkerheten i förhållande till både EU-rätten och OECD:s modellavtal

Kompetensen för bestämningen av skattesubjektet momsmässigt ligger generellt hos EU, eftersom kompetensen på det området har tilldelats EU:s institutioner av Sveriges riksdag, medan kompetensen på inkomstskatteområdet generellt finns kvar hos riksdagen. Direktiv såsom mervärdesskattedirektivet är bindande för EU:s medlemsstater, enligt primärrätten, och för indirekta skatter såsom moms gäller ett harmoniseringskrav för lagstiftningarna i medlemsstaterna. För inkomstskatt gäller primärrättsligt bara ett krav om tillnärmning av de nationella lagstiftningarna till varandra. Sekundärrättsligt har rådet utfärdat ett fåtal direktiv om inkomstskatt, till exempel fusionsdirektivet och moder- och dotterbolagsdirektivet, men inget om vem som är företagare i inkomstskattehänseende. Det finns dock inget hinder i EU-rätten för att låta momsen styra inkomstskatten när det gäller bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt. Genom att därvidlag införa en gemensam beskattningsram för bestämningen av skattesubjektet avseende båda skatteslagen bör en effektivisering av uppbörden åstadkommas beträffande dessa hos de företag som agerar på den inre marknaden.

Gemensam beskattningsram och rättssäkerheten i förhållande till OECD:s modellavtal

Om en samordning i nämnda hänseende inte genomförs med EU-rätten som ledstjärna för både moms och inkomstskatt, utgör dubbelbeskattningsavtalen på inkomstskatteområdet en splittrande omständighet, eftersom OECD:s modellavtal är grunden i det hänseendet, inte EU-rätten. Det finns nämligen inte någon OECD-domstol som högsta uttolkare av dubbelbeskattningsavtal för HFD att vända sig till vid tolkningen av svårare frågor.

Jag anser att rättssäkerheten stärks för företagaren totalt sett, om en företagsskatterättslig fråga av prejudikatsintresse beträffande bestämningen och bedömningen av skattesubjektet sker genom att HFD låter vad som avser momsen

avgöra om förhandsavgörande ska inhämtas hos EU-domstolen som högsta uttolkare av EU-rätten. Om momsen styr även inkomstskatterätten därvidlag, bör en utveckling av rättspraxis ske utan risk för deviationer mellan HFD och EU-domstolen. Därmed skulle en gemensam beskattningsram företagsskatterättslig typiskt sett gynna rättssäkerheten, eftersom underinstanserna ges en mera rättssäker vägledning för att avgöra svåra tolkningsfrågor, genom att avgörandena sker sammanhållet för de båda skattelagen i de prejudikatsmålen.

Oavsett om reformen genomförs bör Skatteverket prioritera registreringskontrollen

Jag anser att registreringsfrågan är av en avgörande betydelse för en effektiv uppbörd, oavsett om rådande system behålls eller min föreslagna omvända ordning och gemensamma beskattningsram genomförs för att bestämma vem som är företagare skatterättsligt. Om inte företagen uppfattar att de omfattas av en rättssäker granskning, blir tendensen en minskande lojalitet till skattesystemet, det vill säga till finansieringen av vår gemensamma välfärd.

Vidare anför jag att vikten av en effektiv uppbörd inte bara har framhållits av EU-kommissionen, utan uppbördens betydelse uttrycktes också redan i momsreformen 1991, genom att lagstiftaren benämnde företagen en uppbördsman åt staten. Särskilt beträffande de genom lagstiftningsåtgärder svårbemästrade momsbedrägerierna visar erfarenheten att det är ineffektivt att sätta in resurser med skatterevisioner och andra kontrollåtgärder först när oseriösa aktörer har tillåtit att växa i antal i momsregistret.

Under rådande system är den absolut viktigaste åtgärden för att motverka momsbedrägerier inte att lagstiftaren försöker täppa till dräneringen av statskassan genom att punktvis införa omvänd betalningsskyldighet för leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster inom landet. Med mitt förslag om att ersätta bland annat momsen med en bruttoskatt elimineras likvidflödet mellan registrerad och staten och därmed momsbedrägerierna i fråga. Emellertid visar erfarenheten att det aldrig lär kunna skapas ett skattesystem som inte utsätts för bedrägerier, varför Skatteverket bör återgå till att lägga resurser för kontroll av vem som är företagare vid registreringstillfället, oavsett om mitt reformförslag genomförs.

En EU-skatt bör också lösa problematiken med tiggande EU-migranter

Om mitt förslag om införande av en gemensam beskattningsram för moms och inkomstskatt i förlängningen också medför att en EU-skatt införs, bör den skatten utgöra en del av en bruttoskatt, förslagsvis en proms, vilken, som nämnts, i första hand ersätter moms, punktskatt och bolagsskatt hos medlemsstaterna. Om Sverige och de övriga medlemsstaterna i EU sålunda följer mitt förslag och inför en proms, kan den 'EU-linjen' genomföras i form av ett direktiv från EU om införande av en dylik bruttoskatt.

'EU-linjen' som jag sålunda anför i förlängningen av mitt reformförslag angående skattesystemet i Sverige bör också lösa problematiken med migranter från till exempel Rumänien och Bulgarien, vilka på grund av bristande välfärd i hemländerna söker sig till exempelvis Sverige för att tigga. I en debattartikel 2024 i då 100-årsjubilerande Socialmedicinsk tidskrift argumenterade jag för införande av en allmän EU-skatt, för att motverka korruption i till exempel Rumänien och Bulgarien. Då skulle EU-kommissionen kunna ställa direkta krav på statsmakterna i dessa länder om att arbeta på en effektiv uppbörd för finansieringen av välfärden, så att behovet av att tigga i exempelvis Sverige elimineras. Det vore sannolikt en effektivare social insats, i stället för att fortsatt fokusera på den mera abstrakta sociala pelaren som en lösning på EU-migrantfrågan samt på tiggeriförbud.

Boxmodellen förenklar kapital- och fastighetsbeskattningen för privatpersoner

Den andra grundbulten i mitt förslag till en stor skattereform i Sverige innebär, som nämnts, att jag tar fasta på förslaget i ESO-rapport 2017:4 om att införa en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning för privatpersoner med den nederländska boxmodellen som förebild. Jag har, som också nämnts, kommenterat boxmodellen i Balans fördjupning, och upprepar bara följande från sammanfattningen i rapporten av hur en svensk boxmodell är tänkt att fungera:

Boxmodellen är tänkt att ersätta större delen av dagens kapitalbeskattning, inklusive skatten på kapitalvinster, och även de olika formerna av bostadsbeskattning. För en större likformighet och rättvisa i bostadsbeskattningen ska modellen inkludera inte bara småhus, utan också bostadsrätter. Inkomstslaget kapital består, men alla personliga skulder som inte tillhör andra inkomstslag än kapital ingår på minussidan i boxen. Skattebasen ska utgöra en schablonberäknad avkastning beräknad på nettot i boxen (tillgångar minus skulder). Schablonavkastningen föreslås vara fast och oberoende av ränte- och konjunkturläge, så att en schablonintäkt om 4 procent är tänkt att inkludera såväl direkt som indirekt avkastning. En skattesats om 30 procent medför i praktiken en skatt om 1,2 procent av ett positivt netto inom boxen ($0,04 \times 30$ procent). Genom att skatten tas ut löpande under innehavstiden försvinner den inlåsningsseffekt som dagens kapitalvinstbeskattning kan medföra, det vill säga det sker inte någon beskattning vid försäljning av t.ex. bostad eller aktier. För ett negativt netto inom boxen kommer inte något avdrag eller skattereduktion att förekomma.

Enligt förslaget kommer beskattning i inkomstslaget kapital, vid sidan av investeringar som ska ingå i boxen, att ske avseende inkomst från tillgångar som inte kan ingå i boxmodellen på grund av värderingsproblem minus dithörande räntor. Det gäller bland annat inkomster från onoterade värdepapper, främst 3:12-aktier och, analogt med ISK-modellen (investeringssparkonto), vissa mycket stora värdepappersinnehav.

Att beskattning inom boxsystemet av tillgångar och skulder kommer att ske i praktiken med 1,2 procent på ett positivt finansiellt netto liknar förmögenhetsskatten, som

avskaffades vid utgången av år 2007. En stötesten är att privatpersoners bostäder ingår på tillgångssidan i boxmodellen. För småhusfastigheter kommer det taxerade byggnadsvärdet och för bostadsrätter och ägarlägenheter den dithörande andelen av fastighetens taxeringsvärde att utgöra värdet på tillgången. Detta skulle gälla i stället för dagens indexbundna kommunala fastighetsavgift för småhus med ett jämförelsevis lågt takbelopp. Ett förslag om att införa boxmodellen kan således bli politiskt svårt att lansera, eftersom olika intressegrupper ställs mot varandra. Emellertid har modellen, som nämnts, ändock gällt i Nederländerna sedan 2001, och bör framför allt i kombination med en proms för företagen kunna vinna gehör av förenklingsskäl också i Sverige.

Proms och boxmodell medför att de flesta privatpersoner inte behöver deklarerar

Om mitt förslag med en proms för företagen genomförs i kombination med boxmodellen, uppnås den förenklingen att behovet av att privatpersoner ska lämna inkomstdeklarationer varje år elimineras i de flesta fall. Löntagarbeskattningen kan ske genom att företagen jämte promsen redovisar en definitiv källskatt på löner. Egenavgifterna för fysiska personer som är företagare skulle dock enligt mitt förslag också ingå i promsen, och en del av underlaget för den skatten bildar då den pensionsgrundande inkomst som Skatteverket rapporterar till Pensionsmyndigheten för beräkning och beslut avseende den enskilde näringsidkarens pensionspoäng. Arbetsgivaravgifterna skulle åtminstone till en början efter ett genomförande av mitt förslag till skattereform fortsatt särredovisas av arbetsgivare som är juridiska personer – och av privatpersoner som är arbetsgivare.

Beträffande kapital- och fastighetsbeskattning skulle de privatpersoner som alltså vore skyldiga att lämna inkomstdeklarationer utgöras endast av dem som har haft sådana inkomster från utbetalare som inte omfattas av kontrolluppgiftsskyldighet. Detta eftersom de banker med flera som omfattas av kontrolluppgiftsskyldighet skulle omfattas av boxsystemet och sköta uppbörderna på samma sätt som sker idag för schablonintäkter från ISK.

Boxmodellen bör inte utgöra ett problem för företagen om inte Lex Uggla återuppstår

För företagen anser jag att boxmodellen inte bör medföra några problem, eftersom onoterade värdepapper såsom 3:12-aktier inte ska ingå i boxsystemet, utan omfattas av inkomst av kapital i övrigt.

I nämnda hänseende får jag dock återkomma till att jag i min kommentar av boxmodellen anför att tydlighet bör eftersträvas vid utarbetningen av en svensk boxmodell för kapitalbeskattningen. Detta för att framför allt den så kallade Lex Uggla-problematik som under en tid förekom beträffande förmögenhetsskatten, och försvann i

och med att förmögenhetsskatten helt avskaffades 2007, inte ska uppstå igen vid boxbeskattning.

Nämnda problematik innebar att Skatteverket ansåg att ägare till onoterade aktiebolag m.m. skulle betala förmögenhetsskatt på överlikvid i bolaget. De riskerade därmed att tvingas betala förmögenhetsskatt på kapital som behövdes i företaget för investeringar och nyanställningar. Detta kan bli en fråga som delar de politiska partierna, mot bakgrund av att kapitalbeskattningen av delägare i fåmansföretag ställs – på temat rättvisa – mot beskattningen i största allmänhet av så kallade låglönegrupper. Då heter det att ”3:12-reglerna” ska slopas eller försämrats för ägarna i de mindre företagen.

Avslutande synpunkter

Det finns mycket mera att ta upp i en stor skattereform, men jag anser att den första grundbulten i mitt förslag är den viktigaste. Den gäller att åstadkomma en fungerande företagsbeskattning som innebär en effektiv uppbörd för finansieringen av välfärden. Därigenom upprätthålls den enskilde företagarens förtroende för att dennes rättssäkerhet ska garanteras i beskattningsförfarandet och processer som avser skatt.

Det är företagen som genom att producera varor och tjänster gör att nya pengar skapas i samhället. Därför är det ett måste att beskattningen av produktionen av varor och tjänster blir så effektiv som möjligt, och därvidlag är således den röda tråden i mitt förslag att det ska medföra en effektivare uppbörd hos företagaren i egenskap av – om man så vill – uppbördsman åt staten. Allt behöver inte tas i ett enda steg. Lagstiftaren kan börja med mitt förslag om de båda grundbultarna angående företagsbeskattningen respektive beskattningen för privatpersoner och föreningen av dem, för att sedan gå vidare i reformarbetet.

II. Förslag till en stor skattereform i Sverige som också förbereder en EU-skatt³

1 Inledning

Tidigare har jag skrivit i JFT om den reform av mervärdesskatten (momsen) som genomfördes i Sverige den 1 juli 2023, genom mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML).⁴ I denna artikel lämnar jag ett förslag till en stor skattereform i Sverige. En sådan har varit uppe till diskussion inför valrörelserna i Sverige, men politikerna har aldrig lämnat något förslag. I stället har de debatterat enskildheter såsom avdragsrätten för räntor och huruvida den ska begränsas och i så fall hur mycket. Med denna artikel lämnar jag mitt stora reformförslag.

Grundbultarna i mitt förslag är att inte bara de indirekta skatterna, utan även inkomstskatten, anpassas till EU-rätten⁵ för bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt samt att ett annat EU-land – Nederländerna – får ge vägledning för införande av en modell för kapital- och bostadsbeskattningen för privatpersoner. Denna modell liknar den så kallade boxmodell som har gällt där sedan 2001.⁶ I det förstnämnda hänseendet avser jag också att förslaget ska förbereda för införandet av en EU-skatt. Jag utgår då från mina avhandlingar, vilka i grunden gällde bestämningen av skattesubjektet i momshänseende.⁷ I sistnämnda hänseende utgår jag från förslaget om införande av en boxmodell för kapital- och bostadsbeskattningen som lämnades i september 2017 av professorerna Sven-Olof Lodin och Peter Englund i ESO-rapport 2017:4.⁸

I denna artikel redogör jag för grunderna i mitt förslag till en stor skattereform i Sverige med EU-förtecken (avsnitten 2–8) samt förutsättningarna för dess genomförande utifrån hur jag erfarenhetsmässigt uppfattar lagstiftningsarbetet och forskningen (avsnitten 9.1–9.3.2.4).

³ Artikel: Forssén 2024a.

⁴ Se Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31, JFT 3/2020, s. 388–399 (Forssén 2020a) resp. Björn Forssén, Momsreformen i Sverige – flera minus än plus beträffande implementeringen av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv, JFT 1–2/2024, s. 48–82 (Forssén 2024b).

⁵ EU, Europeiska unionen eller unionen.

⁶ Se s. 7 i ESO-rapport 2017:4, Yes box! En ESO-rapport om en ny modell för kapital- och bostadsbeskattning, av Sven-Olof Lodin och Peter Englund. (ESO-rapport 2017:4).

⁷ Se Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, Jure Förlag AB 2011 (Forssén 2011) resp. Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (Forssén 2013).

⁸ Tidigare har jag berört den i Tidningen Balans fördjupningsbilaga samt i tre artiklar i nättidningen Dagens Juridik. Se Björn Forssén, Boxmodell för en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning: Yes box – alright? Publicerad i Tidningen Balans i tryckt version, fördjupningsbilaga 5/2017, s. 8–13, och på www.tidningenbalans.se 2017-10-18 (Forssén 2017a). De tre artiklarna i Dagens Juridik (www.dagensjuridik.se), där jag också har nämnt ESO-rapporten i fråga, är följande: ”Stabilt regeringsunderlag eller bristande låne- och bostadsbubbla”, publicerad 2020-01-02 (Forssén 2020b); ”Samlat grepp nödvändigt beträffande nationella skattereformer”, publicerad 2020-03-06 (Forssén 2020c); och ”Bostadspolitik bör förenas med revisionsplikt på ägarnivå”, publicerad 2023-06-08 (Forssén 2023a).

Avslutningsvis sammanfattar jag och nämner något om betydelsen av processrätten för den konstitutionella dimensionen på skatterättens område med beaktande av europarätten (avsnitten 10.1 och 10.2).

2 Huvudfrågan för en reform – ett gemensamt företagsskatterättsligt skattesubjekt

Huvudfrågan i min licentiatavhandling från 2011 var att EU-rätten krävde att kopplingen från momsen till inkomstskatten för bestämningen av det företagsskatterättsliga subjektet upphävdes,⁹ vilket också sedan skedde under 2013.¹⁰ Emellertid bortsåg lagstiftaren från att jag i Forssén 2011 förordade den omvända ordningen, det vill säga att företagsbeskattningen borde ändras beträffande bestämningen av vem som är företagare skatterättsligt, så att momsen styr inkomstskatten i det hänseendet.

Lagstiftaren borde ha tagit fasta på att jag skrev att rättspraxis hos EU-domstolen och HFD innebar att det åtminstone var av intresse att undersöka om bestämningen av vem som är företagare enligt inkomstskatterätten kan styras av mervärdesskatterätten.¹¹ I Forssén 2011 nämnde jag att stöd saknades för att invända mot denna omvända ordning för att bestämma vem som är företagare skatterättsligt. Analysen i Forssén 2011 visade att det vinstrekvisit för egentlig näringsverksamhet som ansågs hindra detta inte längre uppställdes i rättspraxis.¹² Invändningen stämde inte då och gör inte det idag heller. Av huvudregeln om skattesubjektet i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG),¹³ artikel 9.1 första stycket, framgår att resultatet inte är avgörande, utan en person är beskattningsbar person förutsatt att denne självständigt bedriver ekonomisk verksamhet. Det överensstämmer också med rättspraxis för egentlig näringsverksamhet.

Att det var nödvändigt att upphäva kopplingen från momsen till inkomstskatten och begreppet näringsverksamhet enligt *hela* 13 kap. i inkomstskattelagen (1999:1229, här förkortad IL) berodde på att den hänvisningen, till skillnad från vad som följer av rekvisiten för en egentlig näringsverksamhet i 1 § i 13 kap., innebar att *alla* juridiska personer, till exempel aktiebolag, utgjorde – genom 2 § i 13 kap. – skattesubjekt inte bara för inkomstskatten, utan också beträffande momsen. Det stred mot huvudregeln i direktivet angående vem som är beskattningsbar person, där rekvisiten är desamma oavsett företagsform – det vill säga fysisk person (enskild firma) eller aktiebolag etc. En juridisk person är således inte beskattningsbar person enbart på grund av subjektsregistreringen hos Bolagsverket av exempelvis ett aktiebolag som just aktiebolag, vilket lagstiftaren har beaktat efter Forssén 2011.

Bortsett från nämnda nödvändighet anser jag att den stora poängen i övrigt med ett gemensamt företagsskatterättsligt skattesubjekt är att det ger en gemensam beskattningsram för skattelagen moms och inkomstskatt. Det var ett steg i rätt riktning att lagstiftaren inte

⁹ Jfr Forssén 2011, avsnitt 1.1.3.1.

¹⁰ Lydelsen av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad GML) ändrades i nämnda hänseende den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368.

¹¹ Jfr Forssén 2011, s. 268.

¹² Jfr Forssén 2011, s. 267.

¹³ Mervärdesskattedirektivet: EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Fullständig titel: RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

fortsatt lät inkomstskatterättens begrepp *näringsverksamhet* bestämma vem som är företagare momsmässigt. Skattesystemet behöver dock alltså revideras, så att en gemensam beskattningsram upprättas som enskilda och skattehandläggare hos Skatteverket (SKV) kan hålla sig till för att bedöma vem som är företagare. Jag nämnde i Forssén 2011 att bokföringsskyldighet för en fysisk person inträder om denne yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art, och att dessa rekvisit samt rekvisiten för egentlig näringsverksamhet respektive i huvudregeln för beskattningsbar person liknar varandra.¹⁴ Med bokföringen som det främsta beviset vid bedömningen av vem som är skattesubjekt företagsskatterättsligt säkerställer mitt förslag om införande av den omvända ordningen för bestämningen av skattesubjektet att en gemensam beskattningsram upprätthålls. Därmed ska en förändrad rättspraxis för vad som utgör egentlig näringsverksamhet inte föranleda att skattesubjektsfrågan avseende skattelagen måste prövas i dubbla förfaranden. Det vore i strid mot den rättssäkerhetsmässiga principen *ne bis in idem* (inte två gånger om samma sak).

3 En gemensam beskattningsram för skattelagen moms och inkomstskatt bör medföra en effektivare uppbörd men för momsen är registreringskontroll alltid viktigast

Enligt min mening är frågan om en gemensam beskattningsram för momsen och inkomstskatten inte bara förfarandemässig, utan avser också att EU-rätten ska fungera uppbördsmässigt. Det har jag framhållit sedan 2015, när jag deltar i undervisningen på Magisterprogrammet i Europarättsliga studier vid Södertörns högskola (som jag här benämner Europarättsprogrammet), varvid EU-rättens princip om god förvaltning behandlas. Jag anser att inkomstskattens behandling inte sällan löses av politiska ställningstaganden från nationella myndigheter och domstolar, genom applicering av principerna för den inre marknaden på inkomstskatterätten, oavsett om aktuell fråga omfattas av en rättsakt från EU.

I sistnämnda hänseende får nämnas att det är en avgörande skillnad att kompetensen för bestämningen av skattesubjektet momsmässigt generellt ligger hos EU,¹⁵ medan det inte är så angående vem som är företagare enligt inkomstskatterätten. Direktiv såsom mervärdesskattedirektivet är bindande för EU:s medlemsstater, enligt artikel 288 tredje stycket fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF), och för indirekta skatter såsom moms gäller ett harmoniseringskrav för lagstiftningarna i medlemsstaterna enligt FEUF artikel 113. För inkomstskatt gäller dock bara ett krav om tillnärmning av de nationella lagstiftningarna till varandra enligt FEUF artikel 115. Rådet har utfärdat ett fåtal direktiv om inkomstskatt, till exempel fusionsdirektivet (2009/133/EG) och moder- och dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU),¹⁶ men inget om vem som är företagare inkomstskattmässigt.¹⁷ Kravet på

¹⁴ Jfr Forssén 2011, s. 33 och 268 samt förarbetena till bokföringslagen (1999:1078, här förkortad BFL) – prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1, s. 205.

¹⁵ På momsområdet har kompetensen tilldelats EU:s institutioner av Sveriges riksdag, enligt 10 kap. 6 § regeringsformen (1974:152, här förkortad RF, samt artiklarna 4.1 och 5.2 i fördraget om EU (FEU). Jämför även prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1, s. 139–143.

¹⁶ Direktivens fullständiga titlar är: Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan; och Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

¹⁷ Jfr även Forssén 2011, s. 44.

harmonisering är däremot generellt för de nationella moms­lagstiftningarna hos medlemsstaterna.

Genom att införa en gemensam beskattningsram för bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt avseende moms och inkomstskatt bör en effektivisering av uppbörden åstadkommas för båda skatterna hos de företag som agerar på den inre marknaden. I såväl Forssén 2011 som i min doktorsavhandling, Forssén 2013,¹⁸ lyfte jag att EU-kommissionen från och med sin grönbok 2010 framhöll att förhållningssättet att släppa in så många företagare som möjligt i momsregistret hade fört fel. Kommissionen förordade en prioritering av uppbördsfrågan och registreringen till moms, för att motverka momsbedrägerier från dem som egentligen bara vill komma åt statens pengar.¹⁹ I avhandlingarna lyfter jag också – utifrån min tolkning av ”Gregg”-målet (C-216/97)²⁰ – att EU-domstolen vid tolkningen av direktivbestämmelserna på momsområdet också framhåller uppbörden framför själva beskattningsfrågan.²¹ En effektiv uppbörd är således mycket viktig för ett fungerande företagsskattesystem, och i brist på en empirisk undersökning därvidlag får jag i ord uttrycka följande om uppbördens betydelse för beskattningsfrågan.

Jag anför att nationalekonomerna inte borde få i uppdrag att förbereda skattetabeller, innan en empirisk undersökning har skett av vilket stöd företagare anser sig ha i en skatteprocess, genom att kunna visa upp en kronologiskt ordnad, granskad och godkänd bokföring. Jag har skrivit detta i en förstudie till fördjupade studier i *fiscal sociology*, vilket jag översätter till *skattesociologi* på svenska.²² Om företagen inte uppfattar att de omfattas av en rättssäker process, tenderar deras lojalitet till skattesystemet att minska, det vill säga uppbörden för finansieringen av välfärden förlorar i effektivitet. I detta sammanhang får särskilt omnämnas beträffande momsen att lagstiftaren har benämnt företagaren för en uppbördsman åt staten.²³

Vidare anför jag särskilt när det gäller momsen att registreringsfrågan är i högsta grad avgörande för en effektiv uppbörd, vilket jag bland annat har anført i Tidningen Balans.²⁴ För en effektiv uppbörd av moms är registreringsfrågan avgörande oavsett om fråga är om rådande system eller ett företagsskattesystem enligt den av mig föreslagna omvända ordningen för bestämningen av vem som är företagare skatterättsligt. Jag nämner i Forssén

¹⁸ Vilka ingick i samma projekt avseende det momsmässiga skattesubjektet som jag genomförde 2011–13 vid Örebro universitet.

¹⁹ Jfr Forssén 2011, s. 223.

²⁰ Jfr EU-domen C-216/97 (Gregg), ECLI:EU:C:1999:390, av den 7 september 1999.

²¹ Jfr ang. punkt 20 i EU-målet C-216/97 (Gregg): Forssén 2011, s. 93 och 94 samt Forssén 2013, s. 72.

²² Jfr Björn Forssén, *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law*: Fourth edition, s. 59, 112, 146 och 212 (eget förlag 2019). (Forssén 2019a). Min andra förstudie i det projektet är Björn Forssén, *Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics*: Fourth edition (eget förlag 2019). (Forssén 2019b).

²³ Jfr Forssén 2011, s. 286, där jag hänvisar för den inställningen till prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdeskatt m.m.), s. 294. Därvidlag hänvisade jag också till samma inställning enligt skatterättslig litteratur i Storbritannien, nämligen Graham Virgo, *Restitution of Overpaid VAT*, *British Tax Review* 1998 s. 582–591, 591, som anger att ”the taxpayer” kan ses som ”agent for the Commissioners” (*Inland Revenue Commissioners*).

²⁴ Jfr Björn Forssén, *Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier*, *Tidningen Balans* fördjupning 2024 s. 1–11 (publicerad på www.tidningenbalans.se 2024-05-07). (Forssén 2024c).

2024b beträffande momsreformen den 1 juli 2023, varigenom ML ersatte GML, att om inte registreringskontrollen hos SKV prioriteras, blir lagstiftningsåtgärder som vidtas mot momsbedrägerier av så kallad karuselltyp tämligen verkningslösa. Det är först genom registreringen som den som avser att fuska kommer åt statskassan i form av skattekontosystemet. Jag har därför anført att lagstiftaren för länge sedan borde ha beaktat dessa för beskattningsförfarandet och en effektiv uppbörd av moms så avgörande frågorna om registrering och kontroll, men så skedde inte i samband med reformen 2023.²⁵ Jag noterar dessutom för sammanhanget att momsregistrering inte ens nämndes i förarbetena till reformen. Det nya Skatteverket, som genomfördes den 1 januari 2004, det vill säga för drygt 20 år sedan, genom lag (2003:642) med anledning av inrättande av Skatteverket.²⁶

4 Rättssäkerhetsmässig fördel om momsen styr inkomstskatten vid bestämningen av skattesubjektet

Det bör typiskt sett gynna rättssäkerheten, om momsen styr inkomstskatten vid bestämningen och bedömningen av skattesubjektet företagsskatterettsligt, så att förvaltningsdomstolarna bättre kan avgöra svåra tolkningsfrågor, genom att problematiseringen av aktuell tolkningsfråga sker sammanhållet för båda skattelagen. Därigenom bör en utveckling av rättspraxis ske utan risk för deviationer mellan HFD och EU-domstolen. Det kan bli fallet om statusen på skattesubjektet måste hållas ihop genom att HFD förväntas beakta villkoren för den inre marknaden mera av politiska än juridiska skäl.²⁷ Om en samordning för att bestämma skattesubjektet, med EU-rätten som ledstjärna för både moms och inkomstskatt, inte genomförs, utgör även dubbelbeskattningsavtal för inkomstskatteområdet en splittrande omständighet, eftersom OECD:s modellavtal är grunden i det hänseendet – inte EU-rätten.²⁸

Rättssäkerheten för företagaren stärks totalt sett, om en företagsskatterättslig fråga av prejudikatsintresse beträffande bestämningen och bedömningen av skattesubjektet sker genom att HFD låter det som avser momsen avgöra om förhandsavgörande ska inhämtas hos EU-domstolen som högsta uttolkare av EU-rätten. Då det inte finns en OECD-domstol som högsta uttolkare av dubbelbeskattningsavtal, bör rättssäkerheten gynnas om mervärdesskatterätten därmed styr inkomstskatterätten i svåra fall.

²⁵ Jfr Forssén 2024b, s. 73. Jämför även Forssén 2024b, s. 56 och 73, där jag hänvisar till Björn Forssén, Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, JFT 4–6/2023, s. 344–378 (Forssén 2023b), samt Björn Forssén, ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna”, publicerad i Dagens Juridik 2021-05-05 (www.dagensjuridik.se). (Forssén 2021a). Jämför dessutom Forssén 2011, där jag som bifråga E lämnade förslag beträffande momsregistrerings- och kontrollfrågor.

²⁶ Jfr Skatteutskottets betänkande 2003/04:SkU2 [Det nya Skatteverket (prop. 2002/03:99, delvis)], Regeringens proposition 2002/03:99 (Det nya Skatteverket) och departementspromemorian Ds 2002:15 (Det nya Riksskatteverket). Jämför även Forssén 2021a.

²⁷ Jfr ang. i första hand principerna om fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital resp. EU-medborgarnas rätt till fri etablering inom unionen: FEUF artiklarna 28, 45, 56 och 63 resp. 49.

²⁸ OECD: *Organization for Economic Co-operation and Development*.

5 En återinförd revisionsplikt för småföretag stärker det kopplade området mellan företagsbeskattningen och den civilrättsliga redovisningsrätten och en rättssäker bestämning av skattesubjektet

Jag avslutar Forssén 2024c med att det bör övervägas om undantaget från revisionsplikt för mindre företag ska kvarstå, och nämner att undantaget har berörts ett par gånger de senaste åren under fliken Yrkesvardag i Tidningen Balans.²⁹ I denna artikel sätter jag frågan om att återinföra revisionsplikten för de mindre företagen i samband med mitt förslag om en gemensam beskattningsram för skattelagen mervärdesskatt och inkomstskatt.

Bokföringen är central för mitt förslag till en företagsskatterättslig skattereform på grund av dess betydelse vid prövningen av om en person är ett skattesubjekt företagsskatterättsligt. Då måste det bli rätt från starten av en verksamhet. Seriösa företagare ska kunna stödja sig på den externa revisorns granskning, om SKV har frågor. De ska ha med sig stödet av ett godkännande från revisorn också om SKV exempelvis vägrar företaget rätt till momsavdrag. Då ska inte domstolarna slentrianmässigt svälja påförda skattetillägg vid påstående om oriktig uppgift, även om de går på SKV:s linje i själva beskattningsfrågan. Det kräver att revisorerna håller sin fana högt. Vad jag eller andra praktiker anför är med andra ord sekundärt i sammanhanget. Den civilrättsliga redovisningsrätten är grunden för skatterätten i förevarande sammanhang, och då återfinns expertis hos revisorer och redovisningskonsulter.

Jag var emot den slopade revisionsplikten för mindre aktiebolag redan när förslaget lämnades 2005 i en rapport från professorerna Per Thorell och Claes Norberg.³⁰ I en artikel i Ny Juridik 2006 anförde jag att rättssäkerheten krävde en analys av det processuella värdet av att ha en godkänd bokföring, innan revisionsplikten för småföretagare avskaffades.³¹ Revisionsplikten för de mindre företagen avskaffades dock den 1 november 2010,³² och det har enligt min erfarenhet missgynnat de mindre företagen såväl i skatteprocesser som i mål om ekobrott avseende skatt. Jag anförde avslutningsvis i Forssén 2006 att om värdet av att ha en ordnad, granskad och godkänd bokföring inte analyseras, vet ingen vilket rättssäkerhetsmässigt motsvarande värde som ska träda i stället vid avskaffandet av revisionsplikten för mindre företag. Jag hävdar alltså att risken med att vidta åtgärden okritiskt är att det – av SKV – utvecklas en skattemässig god redovisningssed vid sidan av BFL:s begrepp. Om ansvaret för utvecklingen av begreppet god redovisningssed inte ligger enbart hos bokföringsnämnden (BFN),³³ är risken uppenbar för att det uppstår stor rättsosäkerhet för företagen, genom att det kopplade området mellan företagsbeskattningen och den civilrättsliga redovisningsrätten bryts i bevishänseende. Motparten – SKV – ges då en omotiverat stark ställning i skatteprocesserna.

BFN:s roll i sammanhanget är således viktig för mitt reformförslag, men redan under rådande skattesystem är BFN:s funktion som normbildare angående företagsskattefrågor betydelsefull

²⁹ Jfr Forssén 2024c, s. 10.

³⁰ Jfr Rapporten Revisionsplikten i små aktiebolag, mars 2005, av Per Thorell (avliden) och Claes Norberg. Rapporten lämnad på uppdrag av Svenskt Näringsliv.

³¹ Jfr Björn Forssén, Revisionsplikten för små företag – börda eller komplement till brist på småföretagarpolitik? Ny Juridik 2/2006 s. 19–25 (VJS 2006). (Forssén 2006).

³² Jfr lag (2010:837) om ändring i revisionslagen (1999:1079).

³³ Jfr BFL 8 kap. 1 § första stycket första meningen.

för ett rättssäkert beskattningsförfarande och i skatteprocessen. Därför behöver normbildningen genom BFN förstärkas, oavsett om mitt reformförslag skulle genomföras. Därvidlag får jag nämna debatten om vinster i välfärden som startade för snart ett decennium sedan,³⁴ och lär förekomma även i valrörelsen 2026 i Sverige. Om BFN utfärdar särskilda vägledningar, uttalanden eller allmänna råd för företag inom sektorerna vård, skola och omsorg, rensas de bort som inte är seriösa aktörer, om de inte betraktas som företag som ska vara med och konkurrera inom dessa sektorer. Att de inte håller måttet skulle visa sig vid en granskning där de prövas av en revisor inte endast utifrån BFL, utan också med beaktande av sådana för sektorerna i fråga särskilda normer utvecklade av BFN. Att exempelvis ett privat vårdföretag gör en vinst blir därmed en fråga som kan debatteras mera nyanserat än hittills.

Jag konkluderar att en återinförd revisionsplikt för de mindre företagen bör stärka det kopplade området mellan företagsbeskattningen och den civilrättsliga redovisningsrätten, och gagna en rättssäker bevisning vid bedömningen av skattesubjektet. För övrigt anför jag ytterligare en orsak till att upphäva undantaget från revisionsplikten. Det är att små företag förhoppningsvis blir framgångsrika, och då har det – enligt min erfarenhet som jurist – ett stort värde att kunna uppvisa en av revisor årligen granskad och godkänd bokföring. Annars kan företagaren få svårt att sälja sitt företag på grund av att en *due diligence* blir för dyr.

6 Om momsens styr inkomstskatten vid bestämningen av skattesubjektet gynnas ett införande av EU-skatt

Grundläggande för mitt förslag till en skattereform är sålunda att det inte finns något hinder mot en reform som innebär att den nationella inkomstskatterätten beträffande bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt styrs av EU-rätten på mervärdesskatteområdet. För att förbättra effektiviteten i det svenska skattesystemet rangordnar jag EU och dess institutioner framför OECD generellt sett, beträffande såväl debitering av skatt som uppbörd.

Om inte de indirekta skatterna, det vill säga i första hand moms, punktskatter och tull, fungerar konkurrens- och konsumtionsneutralt samt uppbördsmässigt, faller förutsättningarna för den inre marknaden och finansieringen av välfärden. Jag anser att för mycket tid har ägnats de senaste åren i Sverige åt det så kallade BEPS-projektet,³⁵ ett OECD-projekt som främst ska motverka att OECD-ländernas skattebaser eroderas av internationell skatteplanering såsom när beskattningen flyttas från Sverige till ett land där bolagsskatt saknas eller är låg. Om skattebasen för inkomstskatt inte urholkas, är det ändå så att den inre marknaden inte får förvanskas på grund av att de indirekta skatterna inte fungerar konkurrens- och konsumtionsneutralt respektive uppbördsmässigt. Jag anser att BEPS-projektet är en gökunge som inte bör få stjäla utrymme från de indirekta skatterna. Det är viktigare att få igenom ett sådant projekt som det pausade arbetet med ett frihandelsavtal mellan USA och EU, det så kallade TTIP-avtalet.³⁶ Det har jag framhållit i ett flertal

³⁴ Jfr Valfärdsutredningens betänkande SOU 2016:78 (Ordning och reda i välfärden) från november 2016.

³⁵ BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*. Jämför Bertil Wiman, Jan Bjuvberg och Jari Burmeister, Fasta etableringsställen och fasta driftställen, Svensk Skattetidning 2016 s. 91–92, 91. Jämför även t.ex. Björn Forssén, Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare, s. 63 (eget förlag 2019). (Forssén 2019c).

³⁶ TTIP eller T-TIP: *The Transatlantic Trade and Investment Partnership*.

sammanhang.³⁷ Genom att USA införde *the Inflation Reduction Act – IRA – of 2022* om stora lokala miljöinvesteringar missgynnar USA konkurrerande företag inom EU,³⁸ och efter presidentvalet i USA 2024 verkar till och med ett handelskrig vara på gång mot EU och Kina. Jag knyter ett genomförande av TTIP-avtalet till frågan om en effektiv uppbörd på området indirekta skatter på så sätt att TTIP bör gagna en fortsatt utveckling av tullfrågorna. I det sammanhanget bör också forskningsinsatser företas för att undersöka möjligheten att införa ett gemensamt varubegrepp för samtliga indirekta skatter. Det bör i sig gagna en effektiv uppbörd och därmed upprätthållandet av den inre marknaden.³⁹ Det är således viktigt att en stor skattereform i Sverige sätts i ett sammanhang som gynnar genomförandet av EU-projektet.

I förlängningen av mitt förslag om att i en stor skattereform knyta ihop inkomstskatten och momsen, så att en gemensam bestämning av skattesubjektet och därmed en gemensam beskattningsram förfarandemässigt införs för de båda skatteslagen, ligger också att förbereda en EU-skatt. Redan 2004 förordade EU-kommissionen införandet av en EU-skatt från och med 2014, och uppmanade rådet att arbeta med frågan,⁴⁰ men det är först på senare tid som det har nämnts igen – efter att frågan lagts på is i flera långtidsbudgetar hos EU. Jag har upprepat i olika sammanhang efter mina avhandlingar att frågan bör återupptas, så att det svenska skattesystemet förbereds för att EU-projektet skulle komma att innebära införande av en EU-skatt.⁴¹ Genom att ge EU egen beskattningsrätt kan EU-kommissionen direkt ställa krav på medlemsstater som inte sköter fördelningen av medel för uppbyggnad av välfärdssystem. I stället för att ge bidrag och gynna korrupta regimer och myndigheter i exempelvis Bulgarien och Rumänien, borde EU ställa mera direkta krav i det hänseendet. Enligt förarbetena till lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (den så kallade anslutningslagen eller EU-lagen) bör EU-projektet ses som ett makroekonomiskt samarbete som dels ska främja freden, dels ska fungera som ett medel för att uppnå välbefinnande, där samarbetet möjliggör högre tillväxt och större ekonomisk stabilitet för EU:s medlemsstater.⁴² Beträffande de enskilda anges i nämnda förarbeten att EU-rätten ska ge alla EU-medborgare rättigheter som utgör ”en del av deras rättsliga arv”.⁴³

³⁷ Jfr t.ex. Forssén 2019c, s. 63 och Björn Forssén, EU:s frihandelsavtal med USA, TTIP – en motvikt till förflyttningen av världsekonomin tyngdpunkt till Asien och till gagn för världsfred, JFT 4/2022, s. 425–436. (Forssén 2022a).

³⁸ Jfr Forssén 2022a, s. 432.

³⁹ Jfr Forssén 2022a, s. 435 och 436. Jämför även t.ex. Forssén 2019c, s. 63 och Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020, s. 716–757, 757. (Forssén 2020d).

⁴⁰ Jfr Forssén 2011, s. 269 och Forssén 2013, s. 41 och 42.

⁴¹ Jfr Björn Forssén, Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan, JFT 3/2022, s. 242–276, 267 (Forssén 2022b), samt Björn Forssén, Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten (eget förlag 2023), s. 91, Forssén 2023c, och Björn Forssén, Indirekta skatter – en svensk erfarenhet av forskningen i EU-rätten (eget förlag 2024), s. 96, Forssén 2024d. Jag har översatt Forssén 2023c och Forssén 2024d till engelska med titlarna: *Indirect taxes – the research in Sweden and the EU law* (eget förlag 2023), Forssén 2023d; och *Indirect taxes – A Swedish experience of the research on the EU law* (eget förlag 2024), Forssén 2024e.

⁴² Jfr prop. 1994/95:19 Del 1, s. 45.

⁴³ Jfr prop. 1994/95:19 Del 1, s. 485. Jämför även Björn Forssén, En EU-skatt är avgörande för att bl.a. Sverige ska ta ansvar på lång sikt för tiggande EU-migranter, Socialmedicinsk tidskrift 1/2024 s. 90–95, 92. (Forssén 2024f).

Sålunda ska medlemsstaterna bygga stabila välfärdssystem och de enskilda EU-medborgarna har i en juridisk mening rätt att ta del av välfärden. Därför har jag anfört att EU-migranten, som ju inte enbart är rumän eller bulgar, utan också EU-medborgare (enligt FEU artikel 9 och FEUF artikel 20.1), sannolikt inte vet att det redan finns en lösning inom EU-projektet på problemet med att göra finansieringen av välfärden också i Rumänien och Bulgarien effektiv, nämligen genom att en EU-skatt införs.⁴⁴ Detta kan i så fall ske i form av en bruttoskatt knuten till företagets förädlingsvärde, vilken jag föreslår ska innehålla en breddad skattebas som ersätter i första hand moms, punktskatt och bolagsskatt, till exempel i form av en så kallad proms, produktionsfaktorskatt. Det diskuterades redan i samband med skattereformen i början på 1990-talet.⁴⁵ Jag konkluderar att om momsen skulle komma att styra inkomstskatten vid bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt gagnar det genomförandet av EU-projektet. Därigenom kommer Sverige långt i förberedelserna för ett eventuellt införande av en EU-skatt som en del av en bruttoskatt. Bruttoskatten ersätter bland annat momsen, och knyts då till ett företags förädlingsvärde, men det finns även andra lösningar med bruttoskatt.

En bruttoskatt skulle i sig också kunna fungera väl på ett annat sätt än nyss nämnda, nämligen i enlighet med en gammal idé om att byta ut aktiebolagsskatten (bolagsskatten) mot en bruttobeskattning på företagets samtliga kostnader. Detta tog jag upp i Forssén 2020c, varvid jag hänvisade till en artikel från 1976 av en legendarisk lundaprofessor, Carsten Welinder. I den artikeln, Tre aktuella skatteproblem, nämnde professor Welinder att en diskussion om idén om en sådan bruttoskatt hade förts 10–20 år dessförinnan.⁴⁶ I Forssén 2020c anför jag att det inte är möjligt att lägga in momsen i basen för bruttoskatten, så att en i princip gemensam skattebas för bolagsskatt och moms grundas på ett företags samtliga kostnader. Anledningen är att det inte vore förenligt med mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet att momsen därmed ersätts med en skatt som tas ut på kostnadsmassan utan tillägg av ett vinstpåslag.⁴⁷ EU-kommissionen nämnde 2004 drivmedelsskatt, mervärdesskatt eller bolagsskatt som skattebaser för en EU-skatt och idén om att basera en bruttoskatt enbart på kostnadsmassan i ett företag är inte bara från tiden innan Sverige gick med i EU 1995, utan till och med från tiden innan Sverige införde moms 1969. Sålunda föreslår jag ändå att en proms baserad på företagets förädlingsvärde införs med en breddad skattebas som ersätter i första hand moms, punktskatt och bolagsskatt, så att en EU-skatt kan införas som en del av en sådan bruttoskatt. Om övriga medlemsstater i EU följer Sverige, kan ett EU-direktiv om EU-skatt tas fram med mervärdesskattedirektivet som förebild. Genom införandet av bruttoskatt – proms – får företagen inte en fordran mot staten på erlagd skatt. Därför måste skattesatsen vara tämligen låg – i vart fall lägre än dagens normalskattesats för moms i Sverige om 25 procent. Då kan EU ges egen beskattningsrätt. Genom att proms, till skillnad från moms, inte ger en fordran på en ingående skatt mot staten, minskar den också i sig skattebedrägerierna.⁴⁸ Finansiering av välfärd inom EU bör dock

⁴⁴ Jfr Forssén 2024f, s. 90.

⁴⁵ Jfr Forssén 2011, s. 269 och 270, där jag även hänvisar till SOU 1989:34 (Reformerad företagsbeskattning) Del I s. 189–206. För övrigt nämndes inför skattereformen 1990–91 dynamiska effekter som en möjlig följd av nya skatteregler (SOU 1989:36, s. 109). Det anser jag är mera troligt vid en effektivare uppbörd enligt 'EU-linjen'.

⁴⁶ Jag hämtade artikeln på internet 2020-02-07, när jag skrev Forssén 2020c.

⁴⁷ Jfr Forssén 2020c.

⁴⁸ Jfr avsnitt 3.

prioriteras, så att en EU-skatt till en början utgör en del av momsen och görs till en del av promsen, när den ersätter moms etc.

7 Vissa punktskatter måste åtgärdas beträffande bestämningen av skattesubjektet utan avvaktan på införande av en EU-skatt

För övrigt får jag också nämna att mitt förslag även skulle lösa problemet med att det för två av punktskatterna alltför ofta sker en hänvisning till begreppet näringsverksamhet i *hela* IL 13 kap. för bestämningen av yrkesmässig verksamhet (dvs. av skattesubjektet). Den kopplingen infördes utan motivering redan den 1 januari 2000 för bestämmelserna av yrkesmässig verksamhet i 1 kap 4 § 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, och har ännu inte åtgärdats av lagstiftaren.⁴⁹

Lagstiftaren har hittills varit passiv angående kopplingen i fråga till hela IL 13 kap. Detta trots att jag redan i Forssén 2011 särskilt nämnde lagen om skatt på energi i samband med att jag berörde problematiken med den svenska traditionen att knyta beskattningen på området indirekta skatter till direkt skatt. I förevarande hänseende innebär näringsverksamhetsbegreppet enligt hela IL 13 kap. en alltför omfattande bestämning av skattesubjekten beträffande juridiska personer.⁵⁰ Jag berörde problematiken i samband med huvudfrågan angående momsen i Forssén 2011, och lagstiftaren åtgärdade den, som nämnts, genom att kopplingen för bestämningen av skattesubjektet i GML 4 kap. 1 § 1 till IL 13 kap. upphävdes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368.⁵¹ Emellertid är motsvarande koppling inte heller förenlig med artikel 7.1 i punktskattedirektivet (EU) 2020/262 angående vilka personer som är skyldiga att betala punktskatt. Det innebär beträffande bestämningen av yrkesmässig verksamhet i lagen om skatt på energi att det föreligger ett fördragsbrott från Sveriges sida avseende skatter på energiprodukter och elektricitet – vilka är exempel på harmoniserade punktskatter. Skatten på bekämpningsmedel är ett exempel på en icke-harmoniserad punktskatt, men också för den bör kopplingen till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten för bestämningen av yrkesmässig verksamhet upphävas eller – i avvaktan på ett eventuellt genomförande av mitt reformförslag – begränsas till att avse egentlig näringsverksamhet enligt IL 13 kap. 1 §, då urvalet av skattesubjekt på den inre marknaden bör vara neutralt för alla punktskatter.⁵²

Jag konkluderar att kopplingen till begreppet näringsverksamhet enligt hela IL 13 kap. för bestämmelserna av yrkesmässig verksamhet i 1 kap 4 § 1 lagen om skatt på energi och i 4 § tredje stycket lagen om skatt på bekämpningsmedel måste upphävas av lagstiftaren, oavsett om mitt förslag om införande av en EU-skatt genomförs. Även om det skulle lösa problematiken för de båda punktskatterna, bör lagstiftaren inte vänta med åtgärden, då det för skatt på energiprodukter och elektricitet föreligger ett fördragsbrott av Sverige samt urvalet av skattesubjekt på den inre marknaden bör vara neutralt också för skatt på bekämpningsmedel.

⁴⁹ Jfr Forssén 2022b, bl.a. s. 252 och 253.

⁵⁰ Jfr Forssén 2011, avsnitt 1.2.4 (s. 54) som jag också refererar till i Forssén 2022b, s. 259.

⁵¹ Jfr avsnitt 2.

⁵² Jfr Forssén 2022b, s. 253 och 262.

8 Företagsbeskattningen och beskattningen för privatpersoner – grundbultarna i förevarande förslag till en stor skattereform i Sverige

Jag anser att grunden i en stor skattereform måste vara en fungerande företagsbeskattning. Det är företagen som genom produktionen av varor och tjänster *skapar* nya pengar i samhället, och beskattningen av den produktionen måste bli så effektiv som möjligt. Jag sätter beskattningen för privatpersoner i relation till det, och nämner översiktligt varför förslaget från professorerna Lodin och Englund i ESO-rapport 2017:4 kan fungera som den andra grundbulten i mitt förslag till en stor skattereform i Sverige, det vill säga i den del som gäller kapital- och bostadsbeskattningen för privatpersoner. Allt behöver inte tas i ett steg, utan lagstiftaren ska kunna förena de båda grundbultarna om företagsbeskattningen respektive beskattningen för privatpersoner, och därifrån gå vidare med det stora reformarbetet.

Förslaget i ESO-rapport 2017:4 från professorerna Lodin och Englund om att införa en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning med den nederländska boxmodellen som förebild är intressant. Det har jag, som nämnts, redan kommenterat särskilt i Tidningen Balans.⁵³ Det är givetvis värt att gå igenom professorerna Lodin och Englunds förslag som en del i en större skattereform – boxmodellen hade ju enligt ESO-rapport 2017:4 funnits i det närmaste oförändrad i EU-staten Nederländerna sedan 2001.⁵⁴ Jag konstaterade, efter min genomgång i Forssén 2011 av EU:s dåvarande medlemsstater och ett antal tredjeländer,⁵⁵ att den svenska lagtekniska lösningen för bestämningen av skattesubjektet i momshänseende, med kopplingen därvidlag från GML 4 kap. 1 § 1 till IL 13 kap., var unik för Sverige.⁵⁶ I exempelvis Nederländerna var och är bestämningen av skattesubjektet självständig enligt artikel 7.1 i *Wet op de omzetbelasting 1968* (Nederländernas mervärdesskattelag av 1968).⁵⁷ Detta uppgav också den nederländska skatteförvaltningen i svaret på en enkät som jag hade genomfört till utländska skatteförvaltningar och finansministerier angående bestämningen av skattesubjektet i momshänseende, och Dr. A.J. van Doesum, Universitetet i Tilburg, bekräftade det också till mig i en e-brevsintervju.⁵⁸ Genom att bestämningen av skattesubjektet i momshänseende är självständig påverkar inte boxsystemet för kapital- och fastighetsbeskattning för privatpersoner omfattningen av momsen. Genom reformen den 1 juli 2013 är bestämningen av skattesubjektet i momshänseende självständig även i Sverige.⁵⁹ Jag anser sålunda att det inte föreligger något hinder för att också i Sverige införa kapital- och fastighetsbeskattning för privatpersoner enligt den nederländska boxmodellen. Detta eftersom den inte påverkar momsen och således inte hindrar mitt förslag om en omvänd ordning för bestämningen av

⁵³ Jfr avsnitt 1.

⁵⁴ Jfr ESO-rapport 2017:4, s. 7 och 9. Jämför även avsnitt 1.

⁵⁵ Jfr Forssén 2011, Bilaga 2 – Internationell utblick (s. 279–297).

⁵⁶ Jfr Forssén 2011, s. 297.

⁵⁷ Artikel 7.1 i *Wet op de omzetbelasting 1968* lyder: ”Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.” Se <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002629/2024-01-01> (besökt 2024-07-21). Jag översatte artikel 7.1 enligt följande: Beskattningsbar person (*ondernemer*) är alla som utövar verksamhet självständigt. Se Forssén 2011, s. 291.

⁵⁸ Jfr Forssén 2011, s. 291. Jämför även Forssén 2011, s. 349 ang. min enkät till utländska skatteförvaltningar och finansministerier under 2003 samt min e-brevsintervju med Adrianus Johannes van Doesum av 2010-08-04.

⁵⁹ Jfr ang. SFS 2013:368 i avsnitten 2 och 7.

vem som är skattesubjekt företagsskatterettsligt, där momsen styr inkomstskatten.⁶⁰ Därmed utgör boxmodellen inte heller hinder för en bruttoskatt knuten till företagets förädlingsvärde som ersätter i första hand moms, punktskatt och bolagsskatt, till exempel i form av en proms. Det skulle även förbereda att en EU-skatt införs i framtiden.⁶¹ Politiskt ser jag dock vissa problem särskilt med boxsystemet, nämligen följande.

När debatten om en skattereform börjar på allvar, gäller sannolikt invändningarna mot ett svenskt boxsystem för kapital- och fastighetsbeskattningen, om nu något riksdagsparti tar upp förslaget enligt ESO-rapport 2017:4, att ett införande av boxsystemet vore detsamma som att förmögenhetsskatten återinförs för privatpersoner. I boxsystemet skulle på nettot av tillgångar och skulder en schabloninkomst beräknas om 4 procent för vilken skattesatsen är 30 procent, och ingen avdragsrätt föreligger för negativt nettovärde av boxen. Även om förslaget i ESO-rapporten innebär att inkomst av kapital består vid sidan av boxbeskattningen, försvinner med det systemet hushållens skattereduktioner för kapitalunderskott föranledda av höga ränteutgifter.⁶² Politikerna får dock ta den debatten likväl, då skattereduktionerna minskar för hushållen redan om förslaget enligt promemorian från Finansdepartementet i januari 2024, ”Avtrappat ränteavdrag för vissa lån” (Fi2024/00174), genomförs. Frågan kunde debatteras som en del i förslaget om boxsystemet. Inom boxsystemet kommer beskattning av tillgångar och skulder att ske med 1,2 procent ($0,04 \times 30 \text{ procent} = 1,2 \text{ procent}$) på ett finansiellt netto.⁶³ Det liknar förmögenhetsskatten, som avskaffades vid utgången av år 2007.⁶⁴ En stötesten är att privatpersoners bostäder ingår på tillgångssidan, varvid för småhusfastigheter det taxerade byggnadsvärdet och för bostadsrätter och ägarlägenheter den dithörande andelen av fastighetens taxeringsvärde kommer att utgöra värdet på tillgången. Detta skulle gälla i stället för dagens indexbundna kommunala fastighetsavgift för småhus med ett jämförelsevis lågt takbelopp (= 9 287 kr för inkomståret 2023). Ett förslag om att införa boxsystemet ställer olika intressegrupper mot varandra, men det är politikerna vana vid att hantera.

En svårare nöt att knäcka för politikerna gäller företagsbeskattningen beträffande skattesubjektsfrågan respektive beskattningen på ägarnivå i fåmansföretag och huruvida dessa båda aspekter på företagen kan tillgodoses i samma reform enligt mitt förslag eller om förstnämnda i och för sig skulle komma att anses genomförbart politiskt, men under förutsättning att det inte förenas med boxsystemet. Jag avser den inte sällan förekommande debatten om att de så kallade 3:12-reglerna (IL 56 och 57 kap.) gynnar beskattningen av utdelning och kapitalvinst till delägare i fåmansföretag jämfört med beskattningen för anställda. Den debatten lär förekomma oavsett om boxsystemet införs, men utifrån skattejuridiken anser jag att boxmodellen inte bör medföra några problem. Detta eftersom onoterade värdepapper, såsom 3:12-aktier, inte ska ingå i boxsystemet, utan omfattas av inkomst av kapital i övrigt. I det hänseendet upprepar jag dock vad jag redan har anfört i min kommentar av boxmodellen, nämligen att tydlighet bör eftersträvas vid utarbetningen av en svensk boxmodell för kapitalbeskattningen, så att sådant som den så kallade Lex Uggla-problematiken inte återuppstår för en boxbeskattning. Den problematiken förekom under en

⁶⁰ Jfr avsnitten 2 och 4.

⁶¹ Jfr avsnitt 6.

⁶² Jfr ESO-rapport 2017:4, s. 10.

⁶³ Jfr ESO-rapport 2017:4, s. 9.

⁶⁴ Jfr lag (2007:1403) om upphävande av lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

tid beträffande förmögenhetsskatten, och försvann i och med att den skatten helt avskaffades vid utgången av år 2007. Problematiken innebar att SKV ansåg att ägare till onoterade aktiebolag skulle betala förmögenhetsskatt på överlikvid i bolaget, varför de riskerade att tvingas betala förmögenhetsskatt på kapital som behövdes i företaget för investeringar och nyanställningar.⁶⁵ Det kan åter bli en fråga som splittrar i debatten, men enbart av partipolitiska skäl, genom att kapitalbeskattningen av delägare i fåmansföretag ställs – på temat rättvisa – mot beskattningen i största allmänhet av så kallade låglönegrupper. Då heter det att ”3:12-reglerna” ska slopas eller försämrats för ägarna i de mindre företagen.

Jag får givetvis anledning att återkomma mera till detaljer, men ändringarna av företagsbeskattningen och beskattningen för privatpersoner utgör grundbultarna i mitt förslag till en stor skattereform i Sverige. Utöver redan nämnda bör det även ge följande fördelar.

Beträffande en större skattereform anförde jag i Forssén 2020c, att om mitt förslag med en bruttoskatt för företagen genomförs i kombination med boxmodellen kan också behovet för privatpersoner att årligen lämna inkomstdeklarationer i stort sett elimineras. Beskattningen för löntagare kan ske genom att företagen jämte bruttoskatten redovisar en definitiv källskatt på löner. Egenavgifterna för fysiska personer som är företagare kan också ingå i bruttoskatten, och en del av underlaget för skatten bildar då den pensionsgrundande inkomst som SKV rapporterar till Pensionsmyndigheten för beräkning och beslut avseende den enskilde näringsidkarens pensionspoäng.⁶⁶ Arbetsgivaravgifterna skulle dock till en början efter ”min” skattereform fortsatt särredovisas av arbetsgivare som är juridiska personer – och av privatpersoner som är arbetsgivare, men för företagarna bör detta också kunna lösas på sikt.

Beträffande kapital- och fastighetsbeskattning skulle de privatpersoner som alltså vore skyldiga att lämna inkomstdeklarationer endast bestå av dem som har haft sådana inkomster från utbetalare som inte omfattas av kontrolluppgiftsskyldighet, då banker etc. som omfattas av kontrolluppgiftsskyldighet kommer att omfattas av boxsystemet och därvidlag sköter uppbörden på samma sätt som sker idag för schablonintäkter från investeringssparkonton (ISK). Ett problem som förekom på förmögenhetsskattens tid var att lån togs över årsskiftet, för att sänka nettoförmögenheten per beskattningsdatum den 31 december. Det löses i det förslagna boxsystemet, med förebild i dagens ISK-system, genom att avstämning av innehav sker vid varje kvartalsskifte, och skattebasen utgör årets genomsnittliga värde inom varje tillgångsslag.⁶⁷ Bland annat banker kommer således att ha en avgörande roll för en boxbeskattning.

⁶⁵ Jfr Promemoria om reformerad förmögenhetsskatt, Finansdepartementet i februari 2007, s. 2. Jämför även Forssén 2017a, s. 13.

⁶⁶ Ang. att SKV fastställer pensionsgrundande inkomst resp. att Pensionsmyndigheten beslutar om pensionsgrundande belopp, pensionsrätt och pensionspoäng: se 8 § förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket och 53 kap. 5 § socialförsäkringsbalken (2010:110) resp. socialförsäkringsbalken 53 kap. 5 §, 58 kap. 9 §, 60 och 61 kap.

⁶⁷ Jfr ESO-rapport 2017:4, s. 59.

9 Förslaget avseende företagsbeskattningen och proms beaktar principen om god förvaltning och erfarenheter från lagstiftningen och forskningen i Sverige

9.1 Förslag för en gemensam beskattningsram för beskattningsförfarandet och i skattemål

De båda grundbultarna i mitt förslag till en stor skattereform i Sverige gäller, som nämnts, att anpassa de indirekta skatterna och inkomstskatten till EU-rätten för bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt och att införa en beskattning av kapital och egna bostäder för privatpersoner liknande den boxmodell som har gällt sedan 2001 i Nederländerna.⁶⁸ Jag har konkluderat att det är möjligt att kombinera frågorna, så att de utgör just grundbultarna i mitt reformförslag.⁶⁹ Oavsett om den kombinationen genomförs, bör företagsbeskattningen reformeras, så att bestämningen och bedömningen av vem som utgör skattesubjekt företagsskatterättsligt kan ske samlat för moms och punktskatter respektive inkomstskatt inom en gemensam beskattningsram för beskattningsförfarandet och i skattemål.

Därmed går jag vidare med en genomgång av mitt förslag till en skattereform särskilt beträffande företagsbeskattningen. De frågor som jag tar upp i det hänseendet gäller i första hand hur förslaget ska fungera i förhållande till rättssäkerheten för de enskilda. En effektiv uppbörd får inte ske på bekostnad av rättssäkerheten för företagaren i beskattningsförfarandet och i skattemål eller skattebrottmål. Jag anser att en så kallad god förvaltning ska motsvaras i praktiken av god teknokrati, så att individen inte kommer i kläm i onödan genom statens utredningsmaskineri på skatteområdet. I avsaknad av en empirisk undersökning motiverar jag sedan mitt förslag om en reformering av företagsbeskattningen utifrån mina egna erfarenheter som akademiker och praktiker av brister hos lagstiftaren och forskningen i Sverige, när det gäller att åstadkomma ett effektivt *och* rättssäkert skattesystem.

För att åstadkomma att bestämningen och bedömningen av vem som utgör skattesubjekt företagsskatterättsligt kan ske samlat för moms och punktskatter respektive inkomstskatt inom en gemensam beskattningsram för beskattningsförfarandet och i skattemål föreslår jag, som nämnts, att en bruttoskatt (proms) knuten till företagets förädlingsvärde ersätter i första hand moms, punktskatt och bolagsskatt. Oavsett om en EU-skatt införs i närtid, förbereder den reformen skattelagstiftningen i Sverige för en reform på EU-nivå. En EU-skatt är, som också har nämnts, en lösning på att samtliga medlemsstater ska kunna bygga stabila välfärdssystem och ge de enskilda EU-medborgarna en juridisk rätt att få del av välfärden.⁷⁰ Jag fördjupar mig inte i frågan om EU-skatt, utan motiverar mitt förslag om en svensk proms i två perspektiv utifrån mina erfarenheter från projektet där jag behandlade bestämningen av skattesubjektet momsmässigt: den svenska lagstiftarens respektive forskningens perspektiv.

Sålunda motiverar jag mitt förslag om införande av en proms med en genomgång av varför det, jämfört med lagstiftningsinsatserna hittills, skulle ge en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet som bättre gagnar rättssäkerheten i skattemål och skattebrottmål. Dessutom motiverar jag förslaget genom att beröra bristerna som jag anser vidlåder forskningen i Sverige avseende momsen och bestämningen av skattesubjektet. Om rättssäkerhetsmässiga brister i skattemål och

⁶⁸ Jfr avsnitten 1 och 8.

⁶⁹ Jfr avsnitt 8.

⁷⁰ Jfr avsnitt 6.

skattebrottmål i exempelvis fall av påstådda momsbedrägerier inte kan åtgärdas, så att åtminstone bestämningen av skattesubjektet blir mer rättssäker, är det ingen idé att gå vidare med förslag om frågor beträffande skatteobjektet. Om forskningen i företagsbeskattning inte förbättras jämfört med vad jag har erfarit angående insatser beträffande bestämningen av skattesubjektet mervärdesskatterättsligt, får inte heller lagstiftaren erforderliga influenser till konstruktiva lagförslag. Då saknar också forskning avseende frågor om skatteobjektet relevans för rättssäkerheten, eftersom användbara forskningsresultat förutsätter en problematisering av såväl skattesubjektet som skatteobjektet.

Motiven till mitt förslag om införande av en proms, för att åstadkomma en gemensam företagsskatterättslig bestämning av skattesubjektet och därmed ett mer rättssäkert beskattningsförfarande samt process i skattemål och skattebrottmål, bottnar i de projektmässiga perspektiven i Forssén 2011 och Forssén 2013 respektive i det material som jag sedan 2015 har tagit fram till föreläsningar och seminarier på Europarättsprogrammet.

I avsnitten 9.2–9.2.2 berörs att den primärrättsliga principen om god förvaltning förutsätter att en EU-skatt införs oavsett om EU fortsätter som en mellanstatlig sammanslutning eller blir en federation (avsnitt 9.2.1). Dessutom berörs att god förvaltning i praktiken ska motsvaras av god teknokrati, så att också ett effektivt skattesystem tar hänsyn till rättssäkerheten för den enskilde – företagaren (avsnitt 9.2.2).

I avsnitten 9.3–9.3.2.4 berörs att en proms ger en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet som gagnar rättssäkerheten i skattemål och skattebrottmål (avsnitt 9.3.1). Jag framför också att brister i forskningen avseende skattesubjektet mervärdesskatterättsligt visar på behovet av en reform av företagsbeskattningen genom att en proms införs (avsnitten 9.3.2.1–9.3.2.4).

9.2 Principen om en god förvaltning och god teknokrati som en motsvarighet i praktiken

9.2.1 Principen om god förvaltning förutsätter att en EU-skatt införs oavsett om EU fortsätter som en union eller blir en federation

Enligt förarbetena till EU-lagen bör EU-projektet, som nämnts, ses som ett makroekonomiskt samarbete som ska främja freden och fungera som ett medel för att uppnå välbefinnande, genom att medlemsstaternas samarbete möjliggör högre tillväxt och större ekonomisk stabilitet.⁷¹ I förstnämnda hänseende har projektet fått ett kvitto på framgång genom att organisationen EU förärades Nobels fredspris 2012. Europaparlamentet återgav den 12 oktober 2013, att EU fick priset för att ha bidragit till att *förändra större delen av Europa, från en krigshärjad kontinent till en kontinent präglad av fred*. Europaparlamentet noterade också att Nobelpriskommittén vid offentliggörandet av sitt beslut samma dag slog fast att *Unionen och dess företrädare hade i över sex decennier bidragit till fred och försoning, demokrati och mänskliga rättigheter i Europa*.⁷² Med mitt förslag till en stor skattereform i Sverige avser jag, som framgår ovan, att också framhålla betydelsen av att den även förbereder införandet av en EU-skatt, så att frågan om tiggande EU-migranter förhoppningsvis får en lösning, genom att EU kan ställa krav direkt på medlemsstaterna om skyldigheten att utveckla den nationella

⁷¹ Jfr prop. 1994/95:19 Del 1, s. 45. Jämför även avsnitt 6.

⁷² Jfr EU:s hemsida, <https://www.europarl.europa.eu/topics/sv/article/20121012STO53551/eu-vinner-nobels-fredspris-2012> (besökt 2024-07-14).

välfärden med användning av skattemedel.⁷³ I det hänseendet får jag nämna följande till stöd för att den primärrättsliga principen om *god förvaltning* i FEUF artikel 15.1 förutsätter att en EU-skatt införs, oavsett om EU fortsätter som en internationell mellanstatlig sammanslutning eller skulle komma att övergå i en federation, en statsbildning à la Europas förenta stater.⁷⁴

I samband med att jag under vårterminen 2018 föreläste på kursen Rättsstat och offentlig rätt vid Södertörns högskola skrev jag ett studiematerial om den nya förvaltningslagen (2017:900, här förkortad FL), som trädde i kraft den 1 juli 2018, och hänvisar i denna artikel till andra upplagan av detta.⁷⁵ I förarbetena till EU-lagen anges ”att det inte finns några EG-regler för hur ett medlemsland skall organisera sin förvaltning”.⁷⁶ I kursen behandlades den primärrättsliga principen om god förvaltning. Den uttrycks i FEUF artikel 15.1, som har följande lydelse: ”För att främja en god förvaltning och se till att det civila samhället kan delta ska unionens institutioner, organ och byråer utföra sitt arbete så öppet som möjligt”. Ett generellt problem föreligger inom förvaltningsrätten i det att kompetens därom inte har tilldelats EU:s institutioner av Sveriges riksdag, även om materiella regler på ett sakområde styrs av EU-rätten. Så är det idag med momsområdet, där kompetensen har tilldelats EU av Sveriges riksdag,⁷⁷ men kompetensen i princip finns kvar hos Sveriges riksdag för frågor om beskattningsförfarande och processrättsligt.

Jag upprepar följande från Forssén 2019d angående vad förvaltningslagsutredningen (SOU 2010:29 – En ny förvaltningslag), som ledde till att FL infördes, uttryckte om problematiken med att det inte finns ett förvaltningsrättsligt EU-direktiv och nämner kommentaren av utredningen i det hänseendet av professor Wiweka Warnling-Nerep (numera Warnling Conradsson).⁷⁸ Förvaltningslagsutredningen anförde att medborgarnas rättsskydd enligt den svenska förvaltningsrättsliga traditionen ”i flera avseenden är överlägsen europeisk normalstandard”, men ansåg att det ändå vore bra att underlätta samspelet med unionsrätten, om avvikelserna inte är alltför stora.⁷⁹ I Warnling-Nerep 2015 nämns också att utredningen hade ett genomgående europarättsligt perspektiv på vad som bör beaktas vid ny lagstiftning.⁸⁰ Stöd saknas dock för att kompetens skulle anses generellt tilldelad EU för förvaltningsrättsliga regler, till exempel om beskattningsförfarandet, även om innebörden av de materiella reglerna för exempelvis moms styrs av EU-rätten – dvs. i första hand av mervärdesskattedirektivet.⁸¹

⁷³ Jfr avsnitt 6.

⁷⁴ Jfr även Forssén 2013, s. 41.

⁷⁵ Se Björn Forssén, Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial: Andra upplagan (eget förlag 2019). (Forssén 2019d).

⁷⁶ Se prop. 1994/95:19 Del 1, s. 453. Jämför även Forssén 2019d, s. 18.

⁷⁷ Jfr i avsnitt 3 ang. RF 10 kap. 6 §, FEU artiklarna 4.1 och 5.2 och prop. 1994/95:19 Del 1, s. 139–143.

⁷⁸ Se Wiweka Warnling-Nerep, RÄTTSMEDEL: om- & överprövning av förvaltningsbeslut, Jure Förlag AB 2015. (Warnling-Nerep 2015).

⁷⁹ Se SOU 2010:29, s. 21. Jämför även Forssén 2019d, s. 19.

⁸⁰ Jfr Warnling-Nerep 2015, s. 181. Jämför även Forssén 2019d, s. 19.

⁸¹ Jfr Forssén 2019d, s. 19.

Enligt FL 4 § tar specialförfattningar på förvaltningsrättens område över i förhållande till FL som allmän lag på området: FL är subsidiär i förhållande till skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL) för beskattningsförfarandet. Därmed anser jag att SFL inte påverkas generellt sett av EU-rätten i det hänseendet så länge som det inte finns en förvaltningsrättslig rättsakt från EU, oavsett om EU-rätten styr innebörden av de materiella reglerna på sakområdet, såsom med mervärdesskattedirektivet vars regler ska implementeras i ML enligt FEUF artikel 288 tredje stycket.⁸² Däremot får EU-domstolens uppfattning om bedömningen av bevisfrågor i förhållande till artikel 178 a) i mervärdesskattedirektivet genomslag vid tolkningen och tillämpningen av ML 13 kap. 31 § (motsvarar GML 8 kap. 5 §), som är en bevisregel.⁸³ Av EU-domstolens mål C-516/14 (Barlis 06) följer nämligen att SKV inte får undertrycka bevisning som kan komplettera mottaget fakturaunderlag för prövningen av den enskildes rätt att utöva rätten till avdrag för ingående moms på en förvärvad vara eller tjänst.⁸⁴ Synsättet överensstämmer med lagstiftarens resonemang om FL:s subsidiaritet. Det innebär i förevarande hänseende att om en avvikande föreskrift om förvaltningsförfarandet finns i en bindande EU-rättsakt så gäller den – vilket enligt lagstiftaren följer ”redan av principen om unionsrättens företräde framför nationell rätt på de områden där beslutanderätt har överlåtits till EU (jfr prop. 1994/95:19 s. 35)”.⁸⁵ Av domskälen i EU-målet 6-64 (Costa) framgår att ”[g]emenskapsrättens företräde” framför nationell rätt bekräftas genom artikel 189 (numera FEUF artikel 288).⁸⁶ Efter ”Costa”-målet har principen om att EU-rätten har företräde framför nationell rätt konstant bekräftats av EU-domstolen, och gäller både primär- och sekundärrättsligt.⁸⁷ Då kompetensen har tilldelats EU av Sveriges riksdag på momsområdet, anser jag att SKV och förvaltningsdomstolarna är bundna vid att pröva hela bevismaterialet som åberopas av den beskattningsbara personen (företagaren). De får inte bortse från bevisning som företagaren åberopar till komplettering av en faktura eller fakturor som inte till fullo uppfyller formella innehållskrav på fakturor enligt ML 17 kap. 24 § (motsvarar GML 11 kap. 8 §) och artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.⁸⁸

⁸² Jfr avsnitt 3.

⁸³ Jfr prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag), s. 210, 211 och 217. Jämför även Forssén 2019d, s. 19.

⁸⁴ Jfr punkt 49 i EU-domen C-516/14 (Barlis 06), ECLI:EU:C:2016:690, av den 15 september 2016. Jämför även Forssén 2019d, s. 19, 20 och 37 samt Björn Forssén, Momsen och fakturan: tredje upplagan (eget förlag 2019), avsnitt 5.2.1 [EU-målet Barlis 06 (C-516/14)]. (Forssén 2019e).

⁸⁵ Jfr prop. 2016/17:180 (En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag), s. 38 och 39. Jämför även Forssén 2019d, s. 17.

⁸⁶ Jfr EU-domen 6-64 (Costa), ECLI:EU:C:1964:66, av den 15 juli 1964. Jämför även Forssén 2011, s. 55 och Forssén 2013, s. 41.

⁸⁷ Jfr Sacha Prechal, Directives in EC law (Second, Completely Revised Edition), Oxford University Press. Oxford 2005 (ingår i serien Oxford EC Law Library), där hon noterar detta på s. 94 ang. ”*the supremacy of Community Law over national law*”. Jämför även Forssén 2011, s. 55.

⁸⁸ Jfr även min hänvisning i Forssén 2019e, s. 56 till Björn Forssén, Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? Skattenytt 1999, s. 258–268, 268 (Forssén 1999), där jag anförde, beträffande GML:s innehållskrav på en faktura, att en faktura som uppfyller dessa krav ”är en nödvändig förutsättning för att utöva (yrka) avdraget i skattedeklarationen, om inte en utredning i övrigt gör sannolikt att förutsättningarna för avdragsrätt är uppfyllda”. Jag noterade därvid också i Forssén 2019e, s. 56 att dåförtiden återfanns huvudregeln om fakturans innehåll i GML 11 kap. 5 §, och att den överfördes 2004 till 11 kap. 8 §, genom SFS 2003:1134.

Jag konkluderar att det för en verkligt god förvaltning krävs att en EU-skatt införs på företagsskatterättens område. En gemensam bruttoskatt knyter ihop det förfarandemässigt och därmed även processuellt. Om en bruttoskatt i form av en proms ersätter inte bara moms och punktskatter, utan även bolagsskatten, uppkommer en gemensam skattebas och den skulle omfattas av ett tillika gemensamt beskattningsförfarande. Det innebär också att bevisningen hålls samman i skatteprocesserna, så att bokföringen med fakturaunderlag m.m. utgör det främsta beviset, för att bedöma vem som utgör skattesubjekt och vilka rättigheter och skyldigheter som omfattar denne enligt skattesystemet. Det ger den enskilde rättssäkerhetsmässiga fördelar, genom att prövningen av status som företagare samt av rättigheter och skyldigheter inte sker genom dubbla förfaranden.⁸⁹ Detta stödjer att principen om god förvaltning kräver att en EU-skatt införs som en del av en proms på företagsskatteområdet, oavsett om EU fortsatt utgör en mellanstatlig sammanslutning eller övergår i en federation.

9.2.2 En proms ger en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet som gagnar god teknokrati och rättssäkerheten

Nämnda primärrättsliga princip om god förvaltning bör för företagsbeskattningen återspeglas i praktiken av vad jag kallar *god teknokrati*. I FL uttrycks *grunderna för god förvaltning* i handläggande verksamhet hos förvaltningsmyndigheterna och i handläggning av förvaltningsärenden hos domstolarna samt i annan förvaltningsverksamhet hos förvaltningsmyndigheter och domstolar genom dessa principer: legalitet, objektivitet och proportionalitet (5 §); service (6 §); tillgänglighet (7 §); och samverkan (8 §).⁹⁰ Proportionalitetsprincipen för beskattningsförfarandet kodifierades 2012 i SFL 2 kap. 5 §.⁹¹

Om en gemensam beskattningsram inte införs företagsskatterättsligt, föreligger svårigheter med att hålla ihop beskattningsförfarandet och processen i förvaltningsdomstolarna när exempelvis momsen styrs av EU-rätten angående vem som utgör skattesubjekt, medan kompetensen ligger kvar på nationell nivå för inkomstskatten i det hänseendet. En reform som ger skattelagen i fråga en gemensam beskattningsram skulle, som nämnts, medföra rättssäkerhetsmässiga fördelar genom att prövningen av bevisningen i exempelvis frågor om en persons status som företagsskatterättsligt skattesubjekt inte sker genom dubbla förfaranden, vilket skulle strida mot principen *ne bis in idem*.⁹² Utan en sådan reform kvarstår problematiken hos SKV med dubbla förfaranden för beskattningen av moms och inkomstskatt. Det är ett problem också för Ekobrottsmyndigheten (EBM) vid utredningar om skattebrott och för de allmänna domstolarna, när utredningarna leder till åtal och skattelagen beaktas därvidlag. De båda förvaltningsmyndigheterna SKV och EBM samt domstolarna ska inte bara beakta *grunderna för god förvaltning*, utan även de grundlagsfästa principerna om allas likhet inför lagen samt saklighet och opartiskhet enligt RF 1 kap. 9 § respektive den tillika grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt RF 8 kap. 2 § första

⁸⁹ Jfr även avsnitt 2.

⁹⁰ Jfr FL 1 §. Jämför även Forssén 2019d, s. 10.

⁹¹ Vid införandet av SFL den 1 januari 2012 noterade lagstiftaren att proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt som gäller som en allmän rättsgrundsats inom förvaltningsrätten. Lagstiftaren anförde att SFL skulle innehålla att proportionalitetsprincipen gäller. Den kodifierades för beskattningsförfarandet i SFL 2 kap. 5 §. Jämför prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1, s. 301 och 303. Jämför även Forssén 2019d, s. 10.

⁹² Jfr avsnitten 2 och 5.

stycket 2.⁹³ En legalitetsprincip gäller också för straffrättsliga åtgärder mot den enskilde, enligt 1 kap. 1 § brottsbalken (1962:700, här förkortad BrB). Med dessa rättssäkerhetsmässiga principer kan den enskilde möta statens angrepp mot ekonomi och person, men eftersom staten förfogar över utredningsmaskineriet måste de uttryckas i ett koncept som ger dem ett praktiskt värde för den enskilde, vilket jag kallar för *god teknokrati* (eng. *good technocracy*).

Med god teknokrati avser jag att skattesystemet bygger på ett fundament av effektiv debitering och uppbörd av skatt som sker på ett sätt som ger systemet trovärdighet. Proceduren för att skapa regler som stipulerar skyldighet att betala skatt bör förenas med ambitionen att en kommunikativ distorsion inte uppstår mellan lagstiftarens avsikt med reglerna och hur de uppfattas av tillämparna, det vill säga enskilda, myndigheter och domstolar. De ska uppfatta systemet som så neutralt som möjligt avseende skapandet av skattereglerna (eng. *the making of tax rules*) respektive förfarandet hos SKV och i domstolarna.⁹⁴ För att åstadkomma en sådan god teknokrati till gagn för finansieringen av välfärden genom skatter som samtidigt skapar ett incitament för den enskilde att vara lojal mot skattesystemet och, om denne är företagare, uppfylla funktionen som uppbördsman åt staten, vore det en fördel om en gemensam beskattningsram införs företagsskatterättsligt för i första hand moms och inkomstskatt. Jag anser det som särskilt angeläget med god teknokrati hos SKV i beskattningsförfarandet och hos förvaltningsdomstolarna i skattemål respektive hos EBM och de allmänna domstolarna i skattebrottmål, om en gemensam beskattningsram inte införs.

9.3 Erfarenheter från lagstiftningen respektive forskningen i Sverige som talar för införandet av en gemensam beskattningsram företagsskatterättsligt genom proms

9.3.1 En proms ger en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet till gagn för rättssäkerheten i skattemål och skattebrottmål

Till stöd för min uppfattning att en proms skulle ge en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet till gagn för rättssäkerheten i skattemål och skattebrottmål hänvisar jag i detta avsnitt till min genomgång av problem i förevarande hänseenden som jag har redovisat bland annat i Forssén 2023b, och i en annan artikel i JFT under 2024.⁹⁵ Genomgången gäller framför allt fenomenet med mervärdesskattebedrägerier genom så kallad karusellhandel samt den särskilda ordningen för moms vid handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, det vill säga vinstmarginalbeskattning (VMB).⁹⁶ Jag nämner följande på temat god teknokrati utifrån vad jag i nämnda hänseenden har redogjort för särskilt om bestämningen av skattesubjektet.

⁹³ Jfr principen ingen skatt utan lag (*nullum tributumj sine lege*), vilken kommer till uttryck genom legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt RF 8 kap. 2 § första stycket 2.

⁹⁴ Jfr Forssén 2019a, s. 36, 37, 119, 281 och 282 samt Forssén 2019b, s. 144.

⁹⁵ Jfr Björn Forssén, Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige, JFT 4/2024, s. 294–329. (Forssén 2024g).

⁹⁶ Jfr ang. VMB: ML 20 kap. (Särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter), tidigare GML 9 a kap. Reglerna om denna särskilda ordning har sin motsvarighet i artiklarna 311–343 i mervärdesskattedirektivet. Jämför även avsnitt 3.

I en e-bok har jag sammanställt mina artiklar om mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel, där bland annat artiklarna Forssén 2021a, Forssén 2023b och Forssén 2024c ingår.⁹⁷ I Forssén 2023b utgick jag bland annat från min artikel av 2023-06-13 i Tidningen Balans, vilken också ingår i min artikelsamling i Forssén 2024h.⁹⁸ Utifrån genomgången i Forssén 2024h är min övergripande konklusion att företagarna som skattesubjekt ska fungera som uppbördsmän åt staten beträffande momsen. Då är det betydelsefullt för en effektiv uppbörd att de som momsregistreras är lojala mot skattesystemet. Registreringskontrollen är således avgörande för en effektiv uppbörd och för att nämnda lojalitet upprätthålls hos företagarna.⁹⁹

I avsnitt 3 i denna artikel anför jag att beträffande momsen är registreringsfrågan av avgörande betydelse för en effektiv uppbörd, oavsett om fråga är om rådande system eller det företagsskattesystem som jag föreslår i denna artikel. Jag upprepar från avsnitt 3 att jag nämner i Forssén 2024b beträffande momsreformen den 1 juli 2023, varigenom ML ersatte GML, att om inte registreringsfunktionen hos SKV prioriteras blir lagstiftningsåtgärder som vidtas mot momsbedrägerier genom karusellhandel tämligen verkningslösa. Det gäller alla slag av momsbedrägerier, eftersom det, som också nämnts, är först genom registreringen som den som avser att fuska kommer åt statskassan i form av skattekontosystemet. Därför upprepar jag också att lagstiftaren för länge sedan borde ha beaktat de i sammanhanget avgörande frågorna om momsregistrering och kontroll. Det skedde dock inte i samband med momsreformen 2023. Frågorna om momsregistrering och kontroll och deras avgörande betydelse för ett effektivt och trovärdigt skattesystem ingår också i mitt projekt som presenteras i artikelsamlingen i e-boken Forssén 2024h. En effektiv uppbörd av skatt motverkas dock typiskt sett om företagarna inte uppfattar att beskattningsförfarandet och mål som berör skatt omfattas av rättssäkerheten. På temat rättssäkerhet får jag,¹⁰⁰ anföra följande till stöd för att en proms bör ge en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet till gagn för rättssäkerheten i skattemål och skattebrottmål.

Forssén 2024g är en fortsättning på en av artiklarna i e-boken Forssén 2024h, nämligen Forssén 2024i (vilken artikel avslutade Forssén 2024h på projektets dåvarande stadium). I Forssén 2024g berör jag bland annat bakgrunden till att SKV – och EBM – har hävdade att det enligt GML 6 kap. 7 § och dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i lagen (1968:430) om mervärdesskatt, förekom en särskild *momskommissionsregel*. De påstod att regeln medförde att en mellanman jämställdes med en kommissionär i momshänseende, om mellanmannen uppbär likviden från kunden *och* underlåter att identifiera huvudmannen i fakturan avseende varan eller tjänsten som förmedlas.¹⁰¹ Genom momsreformen 2023 och

⁹⁷ Jfr Björn Forssén, ”Momskaruseller” samt näringspenningtvätt, m.m. (eget förlag 2024). (Forssén 2024h).

⁹⁸ Jfr Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1–9 (publicerad 2023-06-13 på www.tidningenbalans.se), Forssén 2023e. I Forssén 2024h ingår således artiklarna Forssén 2021a, Forssén 2023b, Forssén 2023e och Forssén 2024c samt bl.a. dessa båda av mina artiklar: Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare, publicerad i Dagens Juridik 2023-11-27 (www.dagensjuridik.se), Forssén 2023f; och ’Momskaruseller’ och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln genom nya mervärdesskattelagen, publicerad i Dagens Juridik 2024-05-16 (www.dagensjuridik.se), Forssén 2024i.

⁹⁹ Jfr även avsnitt 3.

¹⁰⁰ Från mitt projekt med att ta fram ett studiematerial avseende frågor om mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel samt avseende VMB-frågor.

¹⁰¹ Jfr Forssén 2024b, avsnitt 6 och Forssén 2024g, avsnitt 2.

införandet av ML ändrades i vart fall den särskilda förmedlingsregeln i GML 6 kap. 7 §, så att den numera består i två regler, ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §, vilka i princip motsvarar de obligatoriska bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, artiklarna 14.2 c och 28.¹⁰²

Oavsett om SKV – och EBM – skulle anses ha haft belägg för sin ståndpunkt om förekomsten av en särskild *momskommissionsregel* i äldre svensk mervärdesskatterätt, är min konklusion i Forssén 2024g att momsreformen 2023 har inneburit att en sådan inte gäller numera, enligt ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §. Utifrån den konklusionen anser jag att om EBM i en utredning som avser tiden före den 1 juli 2023 har anfört GML 6 kap. 7 § som något som jag kallar för en *gummiregel* avseende vad som menas med kommission, kan de allmänna domstolarna inte avkunna dom mot den enskilde i sådant mål den 1 juli 2023 eller senare för skattebrott eller grovt skattebrott enligt 2 eller 4 § i skattebrottslagen (1971:69, här förkortad SBL).¹⁰³ Genom momsreformen 2023 anser jag det sålunda klarlagt att det inte längre finns en *gummiregel* av innebörd att den i sig medför att en vanlig agent kan anses som skattskyldig (numera betalningsskyldig) för hela försäljningspriset på en vara eller en tjänst till kund, i stället för enbart avseende provisionen som vederbörande uppbär från huvudmannen, bara för att agenten har uppburit likvid från kund *och* utfärdat faktura i eget namn.¹⁰⁴

Samtidigt med att jag har anfört sistnämnda i Forssén 2024g har jag nämnt att det inte heller längre kan anses förekomma en specialregel som utvidgar fall av kommission till att omfatta även vanliga privatpersoner, såsom jag anförde i avsnitt 2.2 (The special rule on tax liability for intermediary services – Ch. 6 sec. 7 ML) i Forssén 2019b att GML 6 kap. 7 § gjorde. Detta på grund av att det i ML anges i 16 kap. vem som är betalningsskyldig, och i vilka kapitel i övrigt som bestämmelser därom förekommer, medan vilka transaktioner som är beskattningsbara anges i ML 5 kap. Det innebär att en tudelning har införts genom ML av bestämningen av skattesubjektet respektive skatteobjektet, i stället för att som i GML 1 kap. 2 § sjätte stycket utvidga begreppet skattskyldig med *särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig*, vilka återfanns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. med ifrågavarande specialregel, 7 §, i GML 6 kap. Även om det inte var avgörande för frågeställningarna som jag tog upp i Forssén 2024g, nämnde jag för sammanhanget att det således också får anses klarlagt genom momsreformen 2023 att mellanmän – i likhet med egenförsäljare – måste ha karaktären av beskattningsbara personer för att omfattas av mervärdesskatten.¹⁰⁵

Den stora frågan som jag tog upp i Forssén 2024g beträffande specialregeln GML 6 kap. 7 § gällde den rättsosäkerhet som har gällt för en företagare som har agerat som en mellanman och utgått från att vederbörande har intagit en vanlig agentroll i förhållande till huvudman och kund, men som i efterhand har tvingats försvara sig mot att statens utredningsmaskineri använts för att driva igenom att denne i stället ska jämföras momsmässigt med en kommissionär. Vederbörande skulle då anses ha ett beskattningsunderlag motsvarande det hos en egenförsäljare, i stället för motsvarande provisionen från huvudmannen.

¹⁰² Jfr Forssén 2024g, avsnitt 1.

¹⁰³ Jfr Forssén 2024g, avsnitt 8.

¹⁰⁴ Jfr Forssén 2024g, avsnitt 2.

¹⁰⁵ Jfr Forssén 2024g, avsnitt 2.

I samband med att jag skrev om momsreformen 2023 i Forssén 2024b anförde jag i avsnitt 6 däri att problematiken med uttrycket *i eget namn* i specialregeln i fråga inte har varit av samma omfattning och frekvens angående tjänster som till den del 6 kap. 7 § avsåg varor. Angående momsbedrägerier genom karusellhandel återknyter jag till att jag i inledningen av Forssén 2023b benämner detta för fenomen, då det inte finns en entydig definition. Olika varianter förekommer med den gemensamma nämnaren att oseriösa företag vidtar åtgärder via momsdeklarationerna så att staten förlorar pengar. Vad som är särskilt problematisk på temat rättssäkerhet är att det, är oklart om SKV anser att det även efter momsreformen 2023 finns en sådan särskild *momskommissionsregel* såsom SKV, och föregångaren Riksskatteverket, tidigare har hävdad.¹⁰⁶ Jag upprepar från Forssén 2024g att SKV i sitt ställningstagande¹⁰⁷ av 2020-09-25 har gjort ett tillägg, ”Nytt: 2023-05-31”. Där noterar SKV att ”en ny mervärdesskattelag (2023:200) träder i kraft den 1 juli 2023”, vilket medför att ”vissa begrepp i ställningstagandet blir inaktuella”. Emellertid är ”Skatteverkets uppfattning [...] att den rättsliga bedömningen [...] kvarstår varför ställningstagandet ska finnas kvar”. Frågan som ställer sig är om SKV vid sitt ställningstagande beaktar att lagstiftaren i lagrådsremissen den 17 februari 2022 frångick uppfattningen i SOU 2020:31 (En ny mervärdesskattelag) om att GML 6 kap. 7 § skulle få en direkt motsvarighet i ML.¹⁰⁸

Det nyss nämnda anser jag visar på en betydande rättsosäkerhet, när det gäller handläggningen hos SKV – och EBM – samt i domstolarna av så allvarliga fall som påstådda mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel. Jag upprepar därför från Forssén 2024g även att lagstiftaren angav, i samband med reformen av SBL den 1 juli 1996 (SFS 1996:658), att vad som är en oriktig uppgift måste avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten och att ”detta samband mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan kan givetvis inte brytas”.¹⁰⁹ Jag upprepar dessutom, på temat mellanmän och VMB-frågor, från Forssén 2024b, att jag anförde att fenomenet med GML 6 kap. 7 § som en särskild *momskommissionsregel* blev desto märkligare, när SKV åberopade specialregeln till stöd för att mellanmannen skulle anses ha gjort ett förvärv i momshänseende från en huvudman i ett annat EU-land än Sverige, men samtidigt inte ansågs skyldig att beakta varorna i en varulagerinventering enligt lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen. GML 6 kap. 7 § ansågs innebära att en mellanman gjorde ett förvärv av exempelvis en vara från huvudmannen, i stället för att enbart agera som agent åt denne. Det medförde att mellanmannen inte ansågs ha ett beskattningsunderlag motsvarande provisionen och, om huvudmannen var en handlare som exempelvis säljer begagnade varor, men som inte själv tillämpade VMB, att mellanmannen inte heller fick tillämpa VMB, utan denne skulle ta ut moms på hela priset som kunden betalar. Genom momsreformen 2023 och ändringen av specialregeln i fråga anser jag att SKV – och EBM – inte längre kan hävda att det finns en sådan som innebär att ett fingerat förvärv av vara har skett av mellanmannen från huvudmannen.¹¹⁰ Den rättsosäkerhet som jag

¹⁰⁶ Se Forssén 2024g.

¹⁰⁷ Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt, dnr 8-314934.

¹⁰⁸ Jfr Forssén 2024g, avsnitt 2.

¹⁰⁹ Jfr prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen), s. 91. Jämför även Forssén 2024g, avsnitt 8.

¹¹⁰ Jfr Forssén 2024b, s. 66.

har anført förelåg bör anses åtgärdad, så att en mellanman kan förlita sig på att bli likställig med en egenförsäljare först om ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger.¹¹¹

I Forssén 2024g anför jag att det beskrivna synsättet på GML 6 kap. 7 § hos SKV, EBM och HFD har lett till konkurser för återförsäljare av exempelvis begagnade bilar, då de inte kunde debitera momshöjningen i efterhand till sina kunder och ibland till och med drabbades av straffrättsliga åtgärder.¹¹² Jag anför exemplet ovan till belägg av att SKV:s tillägg om fortsatt giltighet av dess ställningstagande av 2020-09-25 visar på ett behov av klarare regler om bestämningen av skattesubjektet. Införandet av en proms bör ge en sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet företagsskatterättsligt. Om företagsskatter såsom moms ersätts med proms, avhjälpes den gemensamma beskattningsramen rättsosäkerheten, och den enskilde får sin rätt till rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i Den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna (Europakonventionen) i både skattemål och skattebrottmål. I det hänseendet får jag särskilt anför min kommentar av Svea hovrätts dom av 2023-11-07 (mål nr B 15272-22) med fokus på hovrättens bedömning av skattebrottsfrågan, det vill säga SBL 2 §. Jag tog upp domen i artikeln Forssén 2023f.¹¹³ I min kommentar av fallet ifrågasätter jag att Svea hovrätt tillät åklagaren att justera gärningspåståendena, genom att anför som ett förtydligande, att det i skattebrottsförhållande saknade betydelse om de transaktioner som avses i åtalet utgör mervärdesskattepliktig omsättning eller om det är fråga om skenrättshandlingar, eftersom fara för skatteundandragande föreligger i båda fallen.

I Svea hovrätt garaderade åklagaren med att tillägga till gärningsbeskrivningarna att vad som hade angivits som mervärdesskatt i aktuella fakturor ”i vart fall” utgjorde felaktigt debiterad moms enligt GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e §.¹¹⁴ Det benämner jag oäkta moms, eftersom det, enligt förarbetena till implementeringen i dessa regler av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet den 1 januari 2008 (SFS 2007:1376), enbart kan uppkomma en betalningsskyldighet för utfärdaren av en faktura avseende ett belopp som felaktigt betecknats som moms, såsom vid utfärdande av en skenfaktura.¹¹⁵ Åklagaren anförde att sådan oäkta moms skulle ha redovisats vid samma tidpunkter som om fråga vore om äkta moms. Åklagaren stödde sin gartering på redovisningsregler – inte på ett handlingsimperativ i en beskattningsregel med uppmaningen att betala *skatt*. Det strider mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt RF 8 kap. 2 § första stycket 2, och för straffrättsliga åtgärder mot den enskilde enligt BrB 1 kap. 1 §.¹¹⁶ Dessutom strider det mot lagstiftarens nämnda uppfattning av innebörd att vad som är en riktig uppgift måste avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten, varvid det sambandet mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan inte kan brytas.¹¹⁷ I

¹¹¹ Jfr även Forssén 2024b, s. 67.

¹¹² Jfr Forssén 2024g, avsnitt 7.

¹¹³ Den ingår i artikelsamlingen Forssén 2024h som Bilaga 2. Se Forssén 2024h, s. 89–91. Min rubrik på artikeln Forssén 2023f och Bilaga 2 i Forssén 2024h är: ”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ’karusellen’ går vidare”.

¹¹⁴ GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § motsvaras av ML 16 kap. 23 §.

¹¹⁵ Jfr prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), s. 90 och 91. Jämför även Forssén 2023f och Forssén 2024h, s. 90 och 91.

¹¹⁶ Jfr avsnitt 9.2.2.

¹¹⁷ Jfr prop. 1995/96:170, s. 91.

kommentaren av Svea hovrätts dom (Forssén 2023f) nämner jag att jag tidigare¹¹⁸ har anført att mottagaren av en skenfaktura med en felaktigt debiterad moms kan omfattas av skattebrott enligt SBL 2 §, men inte utfärdaren. Utfärdaren ska enligt SFL 26 kap. 7 § redovisa beloppet i en särskild skattedeklaration till SKV – inte som äkta moms i en momsdeklaration (SFL 26 kap. 21 §). Jag upprepar att åklagarens resonemang kräver ett förtydligande i SBL om att *skatt* även avser belopp som felaktigt betecknats som moms. Åklagarens resonemang är ogiltigt, när denne gör tillägget för att gardera påståendet om skattebrott som om specialregeln om betalningsskyldighet vore subsidiär till huvudregeln om skattskyldighet i GML 1 kap. 1 § första stycket 1. Därför borde Svea hovrätt ha underkänt tillägget om att fakturorna ”i vart fall” innebar felaktigt debiterad moms enligt GML 1 kap. 1 § tredje stycket.

Jag förvånades över att högsta domstolen (HD) beslutade 2024-01-17 (mål nr B 8498-23) att inte medge prövningstillstånd med anledning av överklagande av Svea hovrätts dom. Om inte HD tar upp till prövning ens de frågor som uppenbart borde prövas på temat förenlighet med EU-rätten, vilket jag anser är påkallat angående åklagarens gardering i målet i fråga i Svea hovrätt, är det till ett uppenbart men för genomförandet av EU-projektet. Artikelsamlingen Forssén 2024h innehåller omfattande resonemang om momsbedrägerier genom karusellhandel samt näringspenningtvätt, m.m., men jag stannar av utrymmesskäl vid att anföra nämnda mål i Svea hovrätt som betecknande för att rättsläget är prekärt för den enskildes rätt till rättvis rättegång, beträffande att en företagare ska kunna förlita sig på att EU-rätten på momsområdet beaktas i samband med prövningen av ett straffrättsligt ansvar för denne. För övrigt får jag nämna att om en proms införs enligt mitt förslag, krävs det alltjämt ett förtydligande i SBL att en oäkta sådan skatt också utgör *skatt* enligt SBL, för att utfärdaren av en faktura med en felaktigt debiterad proms ska kunna omfattas av skattebrott enligt SBL 2 §. Den frågan löses inte automatiskt av att en proms ger en sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet. Rättssäkerheten i skattebrottmål kräver nämnda extra åtgärd i SBL.

9.3.2 Brister i forskningen i Sverige avseende mervärdesskatten och skattesubjektet som visar på behovet av en reform av företagsbeskattningen genom införande av en proms

9.3.2.1 Angående projekten till föreläsningar och seminarier på Europarättsprogrammet

Till ytterligare stöd för min uppfattning att en proms ger en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet till gagn för rättssäkerheten i skattemål och skattebrottmål, hänvisar jag i detta avsnitt ytterligare till ett projekt som jag i huvudsak har genomfört i form av artiklar i JFT och Tidningen Balans, nämligen angående forskningen i Sverige avseende indirekta skatter i förhållande till EU-rätten. Projektet bildade steg för steg det centrala materialet till mina föreläsningar och seminarier på Europarättsprogrammet åren 2021–2023, vilka övergick år 2024 till att gälla framför allt mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel. Det samlade materialet till undervisningen i fråga under åren 2021–2023 bestod i sju av mina artiklar i de båda tidskrifterna under åren 2020–2023, nämligen följande:

JFT 2020, 2021 och 2022

- Momsforskningen i Sverige – metodfrågor¹¹⁹

¹¹⁸ Se Forssén 2023e, som även återges i artikelsamlingen Forssén 2024h, s. 22–30.

¹¹⁹ Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020, s. 716–757. (Forssén 2020d).

- Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning¹²⁰
- Punktskatteforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan¹²¹

Tidningen Balans fördjupningsbilaga 2021, 2022 och 2023

- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1¹²²
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2¹²³
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 3¹²⁴
- Indirekta skatter och forskningen i Sverige – vart borde den vara på väg? Del 4¹²⁵

Mitt projekt med en genomgång av forskningen i Sverige under tidsperioden 1994–2020 avseende området indirekta skatter, vilket i första hand omfattar mervärdesskatt, punktskatter och tull, har genomförts på så sätt att jag har skrivit de detaljerade artiklarna i ämnet i fråga i JFT och sedan steg för steg följt upp med kortare genomgångar av berörda frågor i projektet i Tidningen Balans fördjupningsbilaga. Jag har, som ett slutsteg tills vidare i det projektet, sammanställt artiklarna i fråga i Forssén 2024d, där även bland annat ytterligare en av mina artiklar i JFT från det projektet ingår, för att särskilt förbereda fortsatt forskning i tullrätt, nämligen: EU:s frihandelsavtal med USA, TTIP – en motvikt till förflyttningen av världsekonomin tyngdpunkt till Asien och till gagn för världsfred.¹²⁶

Av metodologiska skäl anför jag som en röd tråd i mina projekt på områdena moms och punktskatter betydelsen av att undersöka regler om bestämningen av skattesubjektet, för att kunna problematisera frågor om skatteobjektet. Den gemensamma nämnaren för min kritik av forskningen beträffande indirekta skatter i Sverige gäller främst åsidosättandet av frågan om bestämningen av skattesubjektet och vem som är företagare angående moms och punktskatter. För tull däremot kan skattesubjekt vara antingen företagare eller vanliga privatpersoner. Även vid 2024 års insats på Europarättsprogrammet lyfte jag betydelsen av bestämningen av skattesubjektet, när EU-rätten styr innehållet i den nationella skattelagstiftningen, varvid jag fokuserade på momsen i samband med bedrägerier genom karusellhandel. Problematiken är särskilt intressant för tillämpningen av straffrättsliga bestämmelser, då det området, i likhet med förvaltningsrätten,¹²⁷ i princip omfattas av nationell kompetens,¹²⁸ medan kompetensen

¹²⁰ Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, JFT 6/2021, s. 412–447. (Forssén 2021b).

¹²¹ Punktskatteforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan, JFT 3/2022, s. 242–276 (Forssén 2022b).

¹²² Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1, Tidningen Balans fördjupningsbilaga 2/2021, s. 22–28. Se www.tidningenbalans.se (2021-03-25). (Forssén 2021c).

¹²³ Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2, Tidningen Balans fördjupningsbilaga 2/2021, s. 29–36. Se www.tidningenbalans.se (2021-04-07). (Forssén 2021d).

¹²⁴ Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 3, Tidningen Balans Fördjupning 2/2022, s. 1–8, publicerad 2022-10-31 på www.tidningenbalans.se. (Forssén 2022c).

¹²⁵ Indirekta skatter och forskningen i Sverige – vart borde den vara på väg? Del 4, Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1–8, publicerad 2023-04-25 på www.tidningenbalans.se. (Forssén 2023g).

¹²⁶ EU:s frihandelsavtal med USA, TTIP – en motvikt till förflyttningen av världsekonomin tyngdpunkt till Asien och till gagn för världsfred, JFT 4/2022 s. 425–436. (Forssén 2022a).

¹²⁷ Jfr avsnitt 9.2.1.

avseende de materiella skattereglerna och bevisreglerna för moms har tilldelats EU:s institutioner varvid i första hand följande rättsakter gäller: mervärdesskattedirektivet och rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.¹²⁹

9.3.2.2 Erfarenheter till stöd för uppfattningen att en rigid forskningsmiljö i Sverige är kontraproduktiv för EU-projektets framgång

Med projektet där jag går igenom forskningen avseende moms och punktskatter i Sverige avseende tidsperioden 1994–2020,¹³⁰ har jag visat att frågor angående skattesubjektet enbart har behandlats i Forssén 2011 och Forssén 2013 och i Jesper Öbergs doktorsavhandling från 2001, som också gällde mervärdesskatt, respektive – om än tämligen begränsat – i Stefan Olssons doktorsavhandling från 2001 beträffande punktskatter.¹³¹

I Forssén 2013 anförde jag, med anledning av att jag konstaterade att enkla bolag och partrederier inte betraktas som skattesubjekt enligt GML, medan sammanslutningar och partrederier betraktas som skattskyldiga enligt finska mervärdesskattelagen (1501/1993), trots att ingen av dessa rättsliga figurer utgör rättssubjekt, att den skillnaden innebär att Sverige och Finland borde gemensamt ta upp på EU-nivå frågan om att ändra artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Jag anser att rättsläget bör klarläggas i skattesubjektsfrågan, så att även dessa företagsformer kan anses utgöra beskattningsbara personer (om de bedriver ekonomisk verksamhet).¹³² Jag har upprepat detta bland annat i Forssén 2024d,¹³³ och i Forssén 2024b anför jag att det var ett stort minus i momsreformen 2023 att lagstiftaren inte ens signalerade att frågan kan komma att tas på EU-nivå, eftersom den situation som råder medför en uppenbar risk för tillämpningsproblem angående affärer mellan de båda medlemsstaterna.¹³⁴

Mitt förslag om att ersätta bland annat moms med en proms bör, som nämnts,¹³⁵ ge en företagsskatterettsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet, så att rättssäkerheten stärks genom en gemensam beskattningsram företagsskatterettsligt som eliminerar dubbla förfaranden. Jag anser att det stärker rätten för skattesubjektet (företagaren)

¹²⁸ Enligt förarbetena till EU-lagen är straffrätten ett av de områden som omfattas av en exklusiv nationell kompetens – jämför prop. 1994/95:19 Del 1, s. 472.

¹²⁹ Genomförandeförordningens fullständiga titel är: Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

¹³⁰ Jfr Forssén 2024d, s. 149.

¹³¹ Jfr Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, Andra upplagan, Norstedts Juridik AB 2001 resp. Stefan Olsson, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, Iustus förlag 2001 (Olsson 2001).

¹³² Jfr Forssén 2013, s. 225.

¹³³ Jfr Forssén 2024d, s. 57 och 112 samt dessutom Björn Forssén, Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, JFT 1/2019, s. 61–70, 70 (Forssén 2019f) och Forssén 2020a, s. 394.

¹³⁴ Jfr Forssén 2024b, s. 62.

¹³⁵ Jfr avsnitt 9.3.1.

till en rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i Europakonventionen i skattemål och skattebrottmål. Bristerna i forskningen i Sverige avseende moms och skattesubjektet visar på behovet av en reformerad företagsbeskattning genom att en moms införs. En sådan reform bör kompensera för bristerna i forskningen. Det är nödvändigt, eftersom EU-projektet förutsätter en dynamisk lagstiftning i en föränderlig värld och inte kan vänta på att bristerna åtgärdas. I Forssén 2024d anför jag att en gemensam beskattningsram för inkomstskatt och moms förbättrar rättssäkerheten för företagaren, och dessutom att jag konkluderade i Forssén 2011 att det var möjligt att ha en gemensam beskattningsram för bestämningen av skattesubjektet för de båda skatterna.¹³⁶

Sålunda har jag i denna artikel nämnt i avsnitt 2 att jag i Forssén 2011 anförde att stöd saknades för att invända mot den omvända ordningen för bestämningen av vem som är företagare skatterättsligt. Jag anförde också i Forssén 2011, att det skulle föra för långt att däri analysera den frågeställningen fullt ut, men att det borde undersökas om den omvända ordningen är ett alternativ till rådande ordning, då det finns fördelar med en gemensam beskattningsram bevismässigt, förfarandemässigt och processuellt för bestämningen av skattesubjektet.¹³⁷ Med denna artikel anser jag mig ha ytterligare belagt att ifrågavarande omvända ordning bör undersökas vidare av lagstiftaren.

Om EU-projektet ska lyckas på skatteområdet, krävs att forskningen ger användbara influenser till lagstiftaren. Min genomgång av forskningen i Sverige på området indirekta skatter visar framför allt beträffande mervärdesskatten att vetenskapen inte förs vidare, så att lagstiftaren influeras till att anpassa lagstiftningen väl till EU-rätten i det hänseendet. Dessa brister visar sig främst i att frågor om skattesubjektet inte analyseras ordentligt, innan författarna skriver om skatteobjektet. Sålunda är mervärdesskatterätten i långa stycken alltför obeforskad, på grund av ofullständiga problematiseringar av skatteobjektsfrågan.

När det gäller punktskatterna finns hittills endast en avhandling i Sverige, Olsson 2001, och i den behandlas skattesubjektet, som nämnts, tämligen begränsat. Därför återkommer jag i första hand till mina synpunkter på forskningens påverkan av lagstiftaren angående skattesubjektsfrågan för moms. I Forssén 2011 behandlade jag främst kopplingen till IL för bestämningen av skattesubjektet enligt GML. Det kan ha stimulerat lagstiftaren till reformen som upphävde den kopplingen (SFS 2013:368). Emellertid har lagstiftaren varit passiv hittills angående att kopplingen i fråga till IL 13 kap. förekommer också för vissa punktskatter, trots att jag redan i Forssén 2011 nämnde särskilt att problematiken med den svenska traditionen att knyta beskattningen på området indirekta skatter till direkt skatt förekommer beträffande lagen om skatt på energi.¹³⁸ Jag anförde i JFT och i Forssén 2024d att ingen har intresserat sig hittills för att problematiken med den traditionen alltför föreligger för vissa punktskatter, och att jag förväntade mig efter Forssén 2011 att forskningen eller lagstiftaren skulle ta upp frågan om förenligheten med EU-rätten även angående sådana kopplingar till IL, men att så inte har skett.¹³⁹ Frågan är dock en lågt hängande frukt för lagstiftaren, och jag återkommer

¹³⁶ Jfr Forssén 2024d, s. 149 och 150.

¹³⁷ Jfr Forssén 2011, s. 267. Jämför även Forssén 2011, s. 325 och de avslutande synpunkterna i Forssén 2013, dvs. s. 34 i kappan till Forssén 2011 och Forssén 2013, vartill jag också hänvisar i Forssén 2024d, s. 150.

¹³⁸ Jfr avsnitt 7. Jämför även Forssén 2024b, s. 81 och 82.

¹³⁹ Jfr Forssén 2020d, s. 755 och Forssén 2024d, s. 47.

bara kort till följande för att komplettera bilden av att forskningen inte stimulerar lagstiftaren till att åtgärda bristande implementering av EU-rätten för indirekta skatter.

I JFT och i Forssén 2024d har jag också anført att professor Olsson deltog vid slutseminariet avseende Forssén 2011 den 13 juni 2011, och att jag berörde problematiken med den (riks)svenska traditionen att knyta beskattningen på området indirekta skatter till direkt skatt. Det ger, genom kopplingen till begreppet näringsverksamhet i hela IL 13 kap., en alltför omfattande bestämning av skattesubjekten beträffande juridiska personer. Jag nämnde att professor Olsson vid det tillfället sade sig inte förstå min jämförelse med Olsson 2001. Jag nämnde sedermera att det var en avsevärd brist i Olsson 2001 att kopplingen i fråga till IL 13 kap. för bestämningen av skattesubjektet avseende energiskatt, reklamskatt och skatten på bekämpningsmedel inte berördes däri. Jag nämnde också att jag i en e-brevskommunikation med professor Olsson åren 2018 och 2019 förutskickade att jag avsåg att skriva en artikel i frågan. Det skedde sedan i JFT, genom Forssén 2022b. Jag förväntade mig att forskningen eller lagstiftaren skulle ta upp frågan om förenligheten med EU-rätten beträffande kopplingen till IL avseende indirekta skatter, men så har enbart skett avseende momsen genom SFS 2013:368. Beträffande nämnda punktskatter noterade jag också att problemet i fråga löste sig särskilt beträffande reklamskatten helt enkelt som en konsekvens av att den avskaffades i Sverige den 1 januari 2022, genom SFS 2021:1166.¹⁴⁰

Med andra ord har akademiker i Sverige svårigheter med att skriva användbara avhandlingar inom området indirekta skatter. Sannolikt var det också svårighetsgraden i mitt ämnesval, det vill säga bestämningen av skattesubjektet, som gjorde att det inte gick att få tag på opponenter i Sverige. Min huvudhandledare, professor Eleonor Kristoffersson vid Örebro universitet (JPS), där jag genomförde mitt projekt avseende skattesubjektsfrågan för momsen, kontaktade Aarhus Universitet, som ställde upp med professor Dennis Ramsdahl Jensen respektive professor Henrik Stensgaard som opponenter på Forssén 2011 respektive Forssén 2013. Genomgången av forskningen i Sverige avseende indirekta skatter under åren 1994–2020 bekräftade uppfattningen från mitt avhandlingsarbete, som startade i början av 2000-talet vid Lunds universitet, det vill säga att ämnet var för svårt för att akademiker i Sverige skulle ta sig an rollen som opponenter på mitt arbete, eftersom jag inte ägnade mig åt avgränsningar som i förväg stympar ämnet. Utan JFT och Tidningen Balans hade jag aldrig fått lägga fram detta i Sverige, och då hade mitt material till Europarättsprogrammet åren 2021–2023 aldrig upprättats.¹⁴¹ Med denna artikel framhåller jag återigen att en rigid forskningsmiljö i Sverige är kontraproduktiv för EU-projektets framgång.

9.3.2.3 EU-projektet kan inte vänta längre på förverkligandet av EU-kommissionens ambitioner – risken är att det imploderar på grund av brister i forskningen avseende moms

Utifrån denna artikel anför jag också att mina synpunkter i projekten från och med Forssén 2011 bör stimulera lagstiftaren till att överväga en stor skattereform i Sverige. Vad jag anför

¹⁴⁰ Jfr Forssén 2022b, s. 258 och 259 och Forssén 2024d, s. 90 och 91.

¹⁴¹ I en SVT-intervju 2024-02-21 uttalade sig Magnus Zetterholm, styrelseledamot i Insamlingsstiftelsen Academic Rights Watch, om den akademiska friheten. Jag kommenterade i e-brev till honom 2024-02-22 att den akademiska friheten i Sverige har givit mig anledning att söka mig till Finland, för att bli publicerad. I e-brev samma dag bekräftade han min uppfattning med att svara: ”Ja, det finns en mängd rätt allvarliga problem i Sverige så att ta sig till Finland är nog inte en dum idé. De har ofta legat bättre till och man får hoppas att det består”. *Academic Rights Watch* har följande motto: *Bevakar den akademiska friheten i Sverige*. Se <https://academicrightswatch.se/> (besökt 2024-07-29). SVT, Sveriges television (hemsida www.svt.se).

utgör åtminstone underlag till den diskurs som jag förväntar mig om en stor skattereform. Det borde vara dags för en sådan mot bakgrund av att det är över tre decennier sedan den stora skattereformen i Sverige 1990–91, vilken inte bör lappas och lagas mer. Jag anför också att om den beskrivna attityden i forskningen i Sverige får gehör inom unionen imploderar EU-projektet, genom att lagstiftaren blir understimulerad beträffande influenser från forskningen. Det är särskilt allvarligt för momsens som utgör 20 öre av varje krona i de flesta ekonomiska situationer i människors liv, och därmed också är en viktig finansieringskälla för välfärden.

Jag anser att EU-projektet inte kan vänta längre på genomförandet av EU-kommissionens ambitioner med att prioritera uppbördsfrågan och registreringen till moms, för att motverka momsbedrägerier, respektive med att införa en EU-skatt.¹⁴² Jag avser att bidra till förbättringar av forskningen i Sverige, så att studenterna får uppslag till uppsatser eller ämnen till avhandlingar, och att samtidigt bidra till att EU-projektet inte imploderar på grund av brister i forskningen avseende framför allt moms. Om en så viktig skatt som moms inte fungerar uppbördsmässigt samt beträffande rättssäkerheten för skattesubjektet i förfarande och mål om skatt, det vill säga för företagaren som ska fungera som uppbördsman åt staten, bidrar det politiskt till federationssträvanden. Det motsätter jag mig: jag röstade för Sveriges anslutning till en union med en inre marknad för fri handel – inte på ett Europas förenta stater. Det anförde jag redan inför EU-valet 2019,¹⁴³ vilket också är ett motiv till mitt engagemang.

9.3.2.4 Europarätten bör vara en egen juridisk disciplin på universitet och högskola som ger lagstiftaren användbara resultat från forskningen till gagn för EU-projektets genomförande

Med denna artikel anser jag också att jag har visat på behovet av att europarätten bör betraktas som en egen juridisk disciplin. Det nämnde jag i Forssén 2019d (s. 16) med hänvisning till professor Ulf Bernitz, som 2012 anförde detta, i stället för att europarätten integreras i enskilda ämnen, varvid han nämnde att europarätten utgör en egen juridisk disciplin i juristutbildningarna på de flesta håll i Europa. Professor Bernitz anförde följande därvidlag:

”Juristutbildningen i europarätt behöver alltså förbättras och fördjupas. Hur bör man gå till väga? Man hör ofta att europarätten bör integreras i de enskilda ämnena. Enligt min mening skall dock europarätten betraktas som en egen disciplin, såsom är det vedertagna på de flesta håll i Europa. Det behöver absolut finnas en egen, fristående kurs i grundläggande EU-rätt i början av juristutbildningen. Det vore olämpligt att begränsa dessa till konstitutionella och institutionella aspekter, eftersom dessa hänger så nära ihop med den materiella rätten; de lever i symbios. För att förstå den konstitutionella EU-rätten måste man också förstå hur den materiella EU-rätten fungerar på centrala områden, naturligen i första hand den fria rörligheten och den inre marknaden, ’de fyra friheterna’.”¹⁴⁴

Europarättsprogrammet på Södertörns högskola är ett program med fokus på principerna om god förvaltning.¹⁴⁵ Jag avser med mina projekt att bidra till att utveckla programmet, genom

¹⁴² Jfr avsnitten 3 och 6.

¹⁴³ Jfr Björn Forssén, Det räcker inte med den s.k. sociala pelaren – det behövs en EU-skatt för att stoppa tiggeriet, publicerad i Dagens Juridik 2019-05-23 (www.dagensjuridik.se). (Forssén 2019g).

¹⁴⁴ Jfr Ulf Bernitz, Europarättens genomslag, Norstedts Juridik 2012, s. 43. (Bernitz 2012).

¹⁴⁵ Ang. Magisterprogrammet i Europarättsliga studier vid Södertörns högskola, se <https://www.sh.se/program--kurser/program/avancerad/magisterprogram-i-europarattsliga-studier> (besökt 2024-07-20).

att beröra frågor om mervärdesskatten, vilken är central för den inre marknaden. Inget land i Europa får bli medlemsstat i unionen utan att ha moms i sin ekonomi som finansieringskälla av välfärden, och för medlemsstaterna gäller enligt FEUF artikel 113 ett krav på harmonisering av deras lagstiftningar om indirekta skatter, vilka i första hand är moms, punktskatter och tull, och harmoniseringen anges som ”nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen”. Programmet kan förhoppningsvis byggas ut till ett eget ämne, Europarätt, där EU-rätten ingår med inslag av materiella frågeställningar om exempelvis indirekta skatter, bland annat moms. Jag anser att ett sådant ämne inte bara bör ingå i juristutbildningen, utan också till exempel i undervisningen i nationalekonomi och företagsekonomi. Det bör underlätta för ekonomer och jurister m.fl. att ta fram adekvata empiriska undersökningar av vilket stöd företagare uppfattar sig ha i en skatteprocess av en bokföring som visar på en korrekt redovisning av skatter och avgifter. Jag berörde, som nämnts, frågeställningen i en förstudie till fördjupade studier i *fiscal sociology*.¹⁴⁶

Genom att lyfta den processuella aspekten betonar jag också betydelsen av bevisningen för att bestämma skattesubjektet, och anför återigen att en återinförd revisionsplikt för småföretag stärker det kopplade området mellan företagsbeskattningen och den civilrättsliga redovisningsrätten, och gagnar en rättssäker bevisning.¹⁴⁷ I Forssén 2011 anförde jag att bevisproblem uppstår om de skatterättsliga redovisningsreglerna frikopplas från de civilrättsliga såsom föreslogs i SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) och SOU 2008:80 (Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet).¹⁴⁸ Det har aldrig lett till lagförslag, och positivt för bevisningen om att åtskilja företagare från vanliga privatpersoner är att inte heller momsreformen 2023 innebar en sådan frikoppling från civilrättens god redovisningssed.¹⁴⁹

Jag anför således att det processuella synsättet på frågor om ekonomi och skatter är en pragmatisk nödvändighet för att överhuvudtaget kunna skapa användbara skatteregler. Jag återkommer avslutningsvis till betydelsen av processrätten för den konstitutionella dimensionen med beaktande av europarätten avseende exempelvis skatterättens område. Dessförinnan får jag nämna att jag i båda de i avsnitt 3 angivna böckerna med mina förstudier till *fiscal sociology*-projektet, Forssén 2019a och Forssén 2019b, anför att Johan Henric Kellgren (1751–1795), Sveriges och Finlands främste representant inom upplysningen, i slutet på 1700-talet argumenterade för att skråväsendet skulle avskaffas och näringsfrihet införas, men på grund av motstånd från ”illa uplyste Regeringar” skedde det först ett halvt sekel efter Kellgrens död.¹⁵⁰ EU-projektet kan inte vänta så länge på en effektivisering av

¹⁴⁶ Jfr i avsnitt 3 ang. min hänvisning till Forssén 2019a.

¹⁴⁷ Jfr avsnitt 5.

¹⁴⁸ Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.6, där jag berör bevisningens påverkan av bestämningen av skattesubjektet. Jämför även SOU 2002:74 Del 1, s. 20, där det anges att den utredningen föreslog att anknytningen till vad som utgör god redovisningssed enligt BFL skulle slopas, samt SOU 2008:80 Del 1, s. 19 och 20, där det anges att också den utredningen föreslog ett avskaffande av det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning.

¹⁴⁹ Jfr ang. begreppet god redovisningssed: mervärdesskatten, och ML 7 kap. 14 § 1 som motsvarades av GML 13 kap. 6 § 1 resp. ML 7 kap. 31 § 1 som motsvarades av GML 13 kap. 16 § 1; samt inkomstskatten, och IL 14 kap. 2 § andra stycket, vilket också är oförändrat avseende hänvisningen till god redovisningssed.

¹⁵⁰ Jfr s. 10 i Johan Henric Kellgren, Afhandling om Naringstvånget i gemen och Skrån i synnerhet. (Kellgren). Jämför även mina hänvisningar till Kellgren i Forssén 2019a, s. 283 och Forssén 2019b, s. 145.

skatteuppbörden och minimering av momsbedrägerierna samt förbättrad rättssäkerhet för den enskilde i beskattningsförfarandet och i mål som berör skatt, varför forskningen bör förbättras när det gäller användbarheten av vad den producerar. Ett steg i rätt riktning vore att genomföra professor Bernitz förslag om att göra europarätten till en egen disciplin på juristutbildningen vid universitet och högskola,¹⁵¹ men att också tillämpa detta i exempelvis undervisningen i nationalekonomi och företagsekonomi. Då skulle lagstiftaren sannolikt ges en nödvändig impuls i form av användbara resultat från forskningen. I Forssén 2024g nämner jag att jag höll föredrag om åtgärder mot ”momskaruseller” på Svensk Juriststämma för över två decennier sedan, den 14 november 2001,¹⁵² och om inte åtminstone kontrollen av registreringen blir effektiv lär föredraget inte förlora i aktualitet än på länge. Det är enligt min uppfattning en aspekt som bör beaktas beträffande tillämpningsfrågor avseende moms inom både juristutbildningen och utbildningen av bland annat ekonomer som rekryteras som revisorer till revisionsbyråer och Skatteverket etc.

10 Sammanfattning och avslutande synpunkter

10.1 Sammanfattning

Med denna artikel lämnar jag ett förslag till en stor skattereform i Sverige. Beträffande företagsbeskattningen går det ut på att införa en ordning där mervärdesskatten styr bestämningen av skattesubjektet avseende både moms och inkomstskatt. Det finns inga hinder för en sådan ordning med hänsyn till EU-rätten.¹⁵³ Tvärtom, det vill säga att inkorporera inkomstskattens näringsverksamhet i mervärdesskattelagstiftningen, gav ett alltför stort urval av skattesubjekt var huvudfrågan i Forssén 2011 och den kopplingen upphävdes också den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368. Ett problem är att kopplingen i fråga kvarstår ännu idag beträffande punktskatterna på energiprodukter och elektricitet samt på bekämpningsmedel, trots att jag i Forssén 2011 nämnde att begreppet näringsverksamhet enligt hela IL 13 kap. också medför problem i förhållande till EU-rätten beträffande punktskatter, när det används för att bestämma skattesubjektet.¹⁵⁴ I avsnitt 3 anför jag att en ordning där momsen styr bestämningen av skattesubjektet för både moms och inkomstskatt medför en gemensam beskattningsram för de båda skatteslagen, vilket skulle medföra en effektivare uppbörd, men framhåller samtidigt att registreringskontroll alltid är viktigast för momsen i det hänseendet. I detta sammanhang anför jag vidare i avsnitt 5 att en återinförd revisionsplikt för småföretag bör stärka det kopplade området mellan företagsbeskattningen och den civilrättsliga redovisningsrätten, och att det också bör stärka en rättssäker bestämning av skattesubjektet.

Med en ordning där momsen styr bestämningen av skattesubjektet avseende både moms och inkomstskatt öppnas möjligheterna till att införa en bruttoskatt, vilket dessutom kan bli vägledande för en fortsättning på det sedan 2004 pausade EU-projektet med att introducera en EU-skatt. Jag föreslår sålunda införandet av en proms baserad på företagets förädlingsvärde, det vill säga en bruttoskatt med en breddad skattebas som ersätter i första hand moms,

¹⁵¹ Jfr Bernitz 2012, s. 43 och citat därifrån som återges ovan i detta avsnitt.

¹⁵² Jfr Forssén 2024g, avsnitten 5, 7 och 8 ang.: Björn Forssén, Föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS.

¹⁵³ Se avsnitt 2.

¹⁵⁴ Se avsnitt 7.

punktskatt och bolagsskatt. Detta skulle kunna följas upp med införandet av en EU-skatt som en del av en sådan bruttoskatt. I så fall kan ett EU-direktiv om EU-skatt tas fram med mervärdesskattedirektivet som förebild. Emellertid innebär en bruttoskatt att företagen inte får en fordran mot staten på erlagd skatt. Det innebär att skattesatsen måste vara tämligen låg – i vart fall lägre än dagens normalskattesats för moms i Sverige om 25 procent. Fördelen med att företagarna inte får en fordran på staten avseende skatten är att skattebedrägerierna bör minska radikalt. Finansieringen av välfärden inom EU bör dock prioriteras, så att en EU-skatt till en början utgör en del av momsen och görs till en del av bruttoskatt (t.ex. en proms), när den ersätter moms etc.¹⁵⁵

I avsnitten 9.2–9.3.2.3 motiverar jag mitt förslag om en svensk proms i två perspektiv utifrån mina erfarenheter från projektet där jag behandlade bestämningen av skattesubjektet momsmässigt: den svenska lagstiftarens respektive forskningens perspektiv. Motiven till mitt förslag om införande av en proms, för att åstadkomma en gemensam företagsskatterättslig bestämning av skattesubjektet och därmed ett mer rättssäkert beskattningsförfarande samt process i skattemål och skattebrottmål, bottnar sålunda i de projektmässiga perspektiven i Forssén 2011 och Forssén 2013 respektive i det material som jag sedan 2015 har tagit fram till föreläsningar och seminarier på Europarättsprogrammet.¹⁵⁶

Den ena grundbulten i mitt förslag till en stor skattereform i Sverige är sålunda att inte bara de indirekta skatterna, utan även inkomstskatten, anpassas till EU-rätten för bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt. Den andra gäller kapital- och bostadsbeskattningen för privatpersoner, där jag helt enkelt förordar att EU-landet Nederländerna får ge vägledning, genom sin så kallade boxmodell, vilken har gällt där sedan 2001. Jag anser att det inte föreligger något hinder för att också i Sverige införa kapital- och fastighetsbeskattning för privatpersoner enligt den nederländska boxmodellen. Modellen påverkar inte momsen och hindrar således inte mitt förslag om en ordning för bestämningen av vem som är skattesubjekt företagsskatterättsligt, där momsen styr inkomstskatten.¹⁵⁷ Därmed utgör boxmodellen inte heller hinder för en bruttoskatt knuten till företagets förädlingsvärde som ersätter moms, punktskatt och bolagsskatt, till exempel i form av en proms. Det förbereder även införandet av en EU-skatt i framtiden.¹⁵⁸

I avsnitt 9.3.2.4 anför jag – varvid jag också hänvisar till Bernitz 2012 – att Europarätt bör vara en egen juridisk disciplin på universitet och högskola, så att lagstiftaren influeras av användbara resultat från forskningen till gagn för EU-projektets genomförande.

10.2 Avslutande synpunkter

Avslutningsvis får jag nämna något om betydelsen av processrätten för den konstitutionella dimensionen avseende skatterätten med beaktande av europarätten. Processrätten har enligt min mening en särskild betydelse för bedömningen av tolknings- och tillämpningsfrågor därvidlag så länge som EU är en union och inte en federation med egen konstitution.

¹⁵⁵ Se avsnitt 6.

¹⁵⁶ Se avsnitt 9.1.

¹⁵⁷ Se avsnitten 2 och 4.

¹⁵⁸ Se avsnitt 8.

I projektet med mina föreläsningar och seminarier på Europarättsprogrammet gällde den centrala frågan hur den formella lagkraftens princip ska beskrivas, om den konstitutionella dimensionen ses i ett perspektiv av europarätten. Till min föreläsning 2015 skrev jag en föreläsningsspromemoria om principen *ne bis in idem* avseende skattebrott och skattetillägg, vilken jag rubricerade Skattetillägg och Europakonventionen och EU-rätten – behov av mer djupgående analyser av *ne bis in idem*-frågan angående skattetillägg och skattebrott (i samband med oriktiga uppgifter om mervärdesskatt och inkomstskatt)?¹⁵⁹ Därefter lämnade jag promemorian som ett yttrande till Finansdepartementet på ett utkast till lagrådsremiss om utredningen SOU 2013:62 (Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet). Vid föreläsningen år 2016 kompletterade jag med lagstiftning som hade trätt i kraft den 1 januari 2016 om *ne bis in idem*-frågan för skattetillägg och skattebrott,¹⁶⁰ enligt propositionen som följde på utredningen, det vill säga prop. 2014/15:131 (Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor). I propositionen (s. 294) nämns mitt yttrande bara med: ”Yttrande har också inkommit från Björn Forssén.”

Om den konstitutionella dimensionen sätts i ett perspektiv där europarätten beaktas, kan den formella lagkraftens princip inte beskrivas rättskällehierarkiskt i en steg. I stället rangordnade jag regelverk beslutade av Sveriges Riksdag, EU och Europarådet i en trappa i tre steg med fem hierarkiska nivåer, varvid jag, mellan nivåerna där kompetens har respektive inte har tilldelats EU, lägger in principen om EU-konform (direktivkonform) tolkning som ett processuellt inslag. I en artikel presenterade jag detta som Europatrappan.¹⁶¹

Jag går inte in mer på det konstitutionella än att upprepa, att jag från början har anfört att HD, i det mål som gav upphov till SOU 2013:62 och lagstiftningarna 2016, det vill säga NJA 2013 s. 502 (mål nr B 4946-12), felaktigt anger att *ne bis in idem*-principen enligt artikel 50 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna gäller inte endast moms, ett område där kompetensen ligger hos EU, utan även generellt för inkomstskatt. I punkt 59 i domstolsprotokollet nämner HD därvidlag FEU artikel 6.3, men inte FEU artikel 6.2. I FEU artikel 6.3 anges att de grundläggande rättigheterna enligt Europakonventionen ingår som allmänna principer i unionsrätten. Vad HD anför om inkomstskatten är faktiskt enbart ett politiskt ställningstagande från HD:s sida för EU-rättens genomslag.¹⁶² HD borde ha beaktat även FEU artikel 6.2, som anger att EU ska ansluta sig till Europakonventionen, men som inte har ratificerats av medlemsstaterna. Det innebär att *ne bis in idem*-principen enligt artikel 50 i stadgan inte gäller den icke-harmoniserade inkomstskatterätten. Principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt, som uttrycks av EU-domstolen i ”Costa”-målet,¹⁶³ måste också kodifieras i fördragen (dvs. FEU och FEUF), så att nationella myndigheter och domstolar blir skyldiga att *ex officio* (dvs. på eget initiativ) tillämpa EU-rätten och därmed *ne*

¹⁵⁹ Se min hemsida www.forssen.com, där materialet till mitt projekt på Europarättsprogrammet för resp. av åren 2015–2020 redovisas under: Material Föreläsningar (FÖ) och Seminarier (SEM) av Björn Forssén vid Södertörns högskola (Sh), Institutionen för samhällsvetenskaper (offentlig rätt) från och med 2015.

¹⁶⁰ Jfr lagstiftningen i det hänseendet den 1 januari 2016: 1 § lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall; SFL 49 kap. 10 a § första stycket och 10 b §, SFS.2015:633; och SBL 13 b §, SFS 2015:634.

¹⁶¹ Se Björn Forssén, Europatrappan – En normhierarkisk bild vid regelkonkurrens mellan svenska nationella och europarättsliga regler med skatterättsexempel. Publicerad i Tidningen Balans i tryckt version, fördjupningsbilaga 4/2017, s. 15–19, och på www.tidningenbalans.se 2017-09-01. (Forssén 2017b).

¹⁶² Jfr avsnitten 3 och 4.

¹⁶³ Jfr avsnitt 9.2.1.

bis in idem-principen enligt artikel 50 i stadgan, när en aktuell direktivbestämmelse har direkt effekt.¹⁶⁴ En EU-grundlag (konstitution), där principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt kodifierades, beslutades 2004, men ratificerades inte av alla medlemsstater.¹⁶⁵ Ersättaren, Lissabonfördraget, införlivades i Sverige den 1 december 2009 (SFS 2009:1110), men innebär inte en kodifiering av den principen i fördragen.¹⁶⁶ Sålunda anser jag mig ha visat att processrätten är betydelsefull i ett konstitutionellt perspektiv på EU-rätten. Mitt reformförslag, med en gemensam beskattningsram för moms och inkomstskatt, ger rättssäkerhetsmässiga fördelar på temat *ne bis in idem*, genom att bevisprövningen av exempelvis en persons status som skattesubjekt inte sker genom dubbla förfaranden för de båda skattelagen.

¹⁶⁴ Enligt EU-målet 26/62 (van Gend en Loos), ECLI:EU:C:1963:1, har en direktivbestämmelse direkt effekt om den är klar, precis (entydig), ovillkorlig och genomförandetiden har löpt ut.

¹⁶⁵ Jfr Artikel I-6 i Fördrag om upprättande av en konstitution för Europa, av 2004-12-16 (2004/C 310/1). Se https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2004:310:FULL#C_2004310SV.01000101-d-004 (besökt 2024-07-26).

¹⁶⁶ Lissabonfördragets fullständiga titel: Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen. Fördraget beslutades resp. undertecknades i Lissabon 2007-10-19 resp. 2007-12-13 och hade per 2009-11-03 ratificerats av samtliga dåvarande EU27-stater.

Bilaga 1 – Boxmodell för en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning: Yes box – alright?¹⁶⁷

I denna artikel lämnar Björn Forssén vissa synpunkter avseende bland annat tillämpningsproblem med den så kallade boxmodell för en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning som har presenterats i september 2017 i en studie i rapportform av professorerna Sven-Olof Lodin och Peter Englund till Expertgruppen för Studier i Offentlig ekonomi (ESO), som är en kommitté under Finansdepartementet. Rapporten har nr 2017:4 och behandlades vid ett välbesökt ESO-seminarium i Rosenbads konferenscenter i Stockholm den 5 september 2017 som leddes av ordföranden i ESO, Hans Lindblad.

Inledning

Professorerna Sven-Olof Lodin och Peter Englunds studie har titeln *Yes box! En ESO-rapport om en ny modell för kapital- och bostadsbeskattning*, och i denna artikel används kortbeteckningen ESO-rapport 2017:4. Den i ESO-rapport 2017:4 föreslagna boxmodellen för en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning har inspirerats dels av det i Nederländerna sedan 2001 tillämpade boxsystemet, dels av det svenska frivilliga investerarsparkontot. Tanken enligt rapporten är att bygga upp en svensk boxmodell för en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning som ska vara obligatorisk. I denna artikel behandlar jag förslaget enligt följande:

- Först beskrivs överskådligt hur den nederländska förlagan fungerar och hur den svenska boxmodellen är tänkt att fungera.
- Därefter redogörs för vissa problem kring dagens kapitalbeskattning som kan lösas med boxmodellen enligt ESO-rapport 2017:4.
- Jag avslutar med att kommentera boxmodellen i stort, varvid jag även lämnar några egna synpunkter avseende bland annat tillämpningsproblem som skulle kunna förekomma med boxmodellen jämfört med rådande svenska regler om kapital- och fastighetsbeskattning. Det finns frågor som behöver utredas, varför titeln på denna artikel avslutas *Yes box – alright?* Emellertid leder mina konklusioner till att jag också säger *Yes box!*

Överskådligt om den nederländska boxmodellen och om en framtida svensk boxmodell

Den nederländska boxmodellen

Nederländerna introducerade 2001 en schabloniserad beskattning av finansiella intäkter som benämns boxmodellen och den har sedan dess varit i det närmaste oförändrad. Grundtanken är att tillgångar och skulder tas upp till marknadsvärde, och på nettot beräknas en fast schabloniserad avkastning på vilken skatt påläggs. Det nederländska boxsystemet ersatte både inkomstskatt på kapitalavkastning och förmögenhetsskatt, och innebär enligt Bilaga 1 i ESO-rapport 2017:4 att tre olika slags inkomster beskattas på olika sätt, nämligen enligt följande:

¹⁶⁷ Artikel: Forssén 2017a.

- I Box 1 ingår huvudsakligen arbets- och pensionsinkomster, vilka beskattas progressivt enligt en särskild skala.
- I Box 2 ingår makar eller sambors inkomster av utdelningar och kapitalvinster i ett företag i vilket de innehar 5 procent eller mer av aktiekapitalet, och beskattning sker med en proportionell skatt om 25 procent. Räntekostnader och förluster är avdragsgilla, och ett underskott från Box 2 får avräknas mot inkomstskatten för arbete enligt Box 1.
- I Box 3 utgörs basen för beskattningen i huvudsak av värdet på finansiella tillgångar minus andra skulder än bostadslån på huvudbostaden eller lån vars räntor är avdragsgilla i Box 2. På nettot i Box 3 beräknas en tänkt schablonintäkt om 4 procent, vilken beskattas med 30 procent proportionell skatt. Det innebär i praktiken ett skatteuttag om 1,2 procent ($0,04 \times 30$ procent) av det finansiella nettot i Box 3. Översiktligt utifrån Bilaga 1 i ESO-rapport 2017:4 får följande nämnas angående Box 3.
 - Av finansiella tillgångar ingår i Box 3 förutom vanligt banksparande endast finansiella tillgångar som är marknadsnoterade och inte ska tillhöra Box 2. Därmed utesluts från Box 3 t.ex. onoterade aktier och andelar i andra företag och, på skuldsidan, även sådana skulder som är hänförliga till egendom utanför Box 3, såsom lån investerade i ett onoterat företag.
 - I Box 3 ingår utöver finansiella tillgångar även småhusfastigheter som inte utgör ägarens huvudbostad, oavsett om de hyrs ut eller inte, och annan egendom som förvärvats i investeringssyfte, t.ex. segelbåt som förvärvats för uthyrning och inte för personligt bruk.
 - Skulder över € 3 000 (knappt 30 000 kr) hänförliga till egendom i Box 3 samt konsumtionsskulder är avdragsgilla från tillgångssidan i Box 3. Ett underskott i Box 3 är inte avdragsgillt från andra inkomster.
 - Någon kapitalvinstbeskattning utgår inte vid försäljning, utan box 3-beskattningen gäller i stället vid den årliga beskattningen.
 - Samma schablonintäkt tillämpas vid den årliga beskattningen för alla tillgångar i Box 3 oavsett om värdeförändring kan förekomma och på samma sätt tillämpas samma schablonnivå för skulder i Box 3 oavsett verklig räntenivå.
 - Det nederländska systemet har fungerat sedan 2001 utan ändring av vare sig schablonavkastningsprocenten om 4 procent eller skattesatsen om 30 procent, dvs. i praktiken 1,2 procent skatt i Box 3, trots att en orolig värld har medfört stora ränte-, avkastnings- och marknadsvärdesfluktuationer. Systemet med en tänkt, fast schabloniserad avkastning har – efter en viss tid av misstänksamhet mot dess rättvisa – helt accepterats av skattskyldiga, myndigheter och politiker i Nederländerna.

Förslaget om en svensk boxmodell är enligt sammanfattningen i ESO-rapport 2017:4 tänkt att ersätta större delen av dagens kapitalbeskattning, inklusive skatten på kapitalvinster, och även de olika formerna av bostadsbeskattning. För att få större likformighet och rättvisa i bostadsbeskattningen inkluderar modellen inte bara småhus utan också bostadsrätter. Alla personliga skulder som inte tillhör andra inkomstslag än kapital ingår på minussidan i boxen. På samma sätt som med Box 3 i det nederländska systemet föreslås som skattebas en schablonberäknad avkastning beräknad på nettot i boxen (tillgångar minus skulder). Schablonavkastningen föreslås vara fast och oberoende av ränte- och konjunkturläge, så att en schablonintäkt om 4 procent är tänkt att inkludera såväl direkt som indirekt avkastning, varvid en skattesats om 30 procent i praktiken medför en skatt om 1,2 procent av nettot inom boxen. Genom att skatten tas ut löpande under innehavstiden försvinner den inlåsnings effekt som dagens kapitalvinstbeskattning (realisationsvinstbeskattning) kan medföra, dvs. det sker inte någon beskattning vid försäljning av t.ex. bostad eller aktier.

Skattebasen för den föreslagna svenska boxmodellen sammanfattas enligt följande:

På tillgångssidan ingår

1. marknadsnoterade finansiella instrument, till sitt marknadsvärde
2. 50 procent av nominellt sparande, till nominellt belopp
3. privata kapitalförsäkringar till sitt värde beskattningsåret (men inte pensionsförsäkringar)
4. bostäder: taxerade byggnadsvärdet på småhusfastigheter, och för bostadsrätter och ägarlägenheter dithörande andel av fastighetens taxeringsvärde.¹⁶⁸

På **skuldsidan** ingår 50 procent av privata skulder som inte tillhör annan förvärvskälla, dvs. som inte tillhör annat inkomstslag än kapital.

På **nettot** av tillgångar och skulder beräknas en schabloninkomst om 4 procent för vilken skattesatsen är 30 procent. Ingen avdragsrätt föreligger för negativt nettovärde av boxen. Beskattning utgår således i praktiken med 1,2 procent ($0,04 \times 30$ procent) av ett positivt netto i boxen.

Inkomst av kapital består enligt förslaget som inkomstslag vid sidan av den beskrivna boxbeskattningen. I inkomstslaget kapital beskattas således, vid sidan av investeringar som ska ingå i boxen, inkomsten från sådana tillgångar som inte kan ingå i boxmodellen på grund av värderingsproblem minus dithörande räntor. Det gäller bl.a. inkomster från onoterade värdepapper (jfr den nederländska boxmodellen), främst 3:12-aktier och, analogt med ISK-modellen (investeringssparkonto), vissa mycket stora värdepappersinnehav.

Vissa problem kring dagens kapitalbeskattning som kan lösas med boxmodellen

Den stora skattereformen 1991 innebar en likformig behandling av olika slag av kapitalinkomster liksom av förluster och ränteutgifter. Emellertid har med tiden avsteg skett från den enhetligheten, där ESO-rapport 2017:4 i avsnitt 1.1 särskilt framhåller två reformer av principiell betydelse, nämligen förändringarna av fastighetsbeskattningen 2008 och

¹⁶⁸ Ägarlägenhetsfastighet är sedan den 1 maj 2009 en helt ny typ av fastighet. Första gången en ägarlägenhet fastighetstaxerades var, enligt SKV:s hemsida (www.skatteverket.se), år 2010.

införandet 2012 av Investeringsparkonto (ISK) för finansiella tillgångar. Att likformigheten inte har upprätthållits har medfört minst tre problem: ägande av bostäder, särskilt bostadsrätter, gynnas skattemässigt i förhållande till hyresbostäder och andra investeringar; skiftet till skatt på kapitalvinst vid fastighetsförsäljning har skapat inlåsnings effekter på bostadsmarknaden; och skuldsättning är nu skattemässigt gynnat i förhållande till flertalet investeringar. För att återupprätta en likformig kapitalbeskattning anger ESO-rapport 2017:4 två vägar: en återställare till principerna för 1991 års reform, genom att avskaffa ISK och återupprätta en värderelaterad fastighetsskatt eller att övergå till ett konsekvent schabloniserat system med en värdering av hushållens samtliga tillgångar och en schablonskatt som enligt den i Nederländerna redan existerande *Boxmodellen*.

Genom en svensk boxmodell med den nederländska som förlaga kan en enhetlig skattesats tillämpas för större delen av kapitalbeskattningen. Idag finns inte mycket kvar av den enhetliga och likformiga kapitalbeskattningen från 1991 års skattereform, utan den är uppsplittrad i följande skattesatser:

- skatten på normalvinsten på aktier i ISK-modellen är i praktiken ca 10 procent på en normal värdestegring;
- skatten är 20 procent för 3:12-utdelning på fåmansbolagsaktier inom gränsbeloppet;
- skatten är 40-57 procent på 3:12-inkomster på fåmansbolagsaktier utöver gränsbeloppet;
- skatten är 22 respektive 27 procent för kapitalvinster vid bostads- och fastighetsförsäljningar;
- skatten är 25 procent på utdelning och kapitalvinst på onoterade aktier; och
- normalskattesatsen 30 procent gäller endast för avkastningen på marknadsnoterade aktier och på avkastningen på konventionellt sparande.

Även skatteeffekten av ränteavdrag beror på vilken skattesats som kapitalinkomsten i fråga har.

Det har inte gjorts någon utredning av i vilken mån de skattskyldigas beteende påverkas av de avsteg som skett från en likformig kapitalbeskattning under åren efter skattereformen 1991, och någon sådan utredning presenteras inte heller i ESO-rapport 2017:4. I stället hänvisar rapporten till att det i den skattepolitiska debatten har varit en närmast självklar utgångspunkt att beskattningens ojämnheter har haft en betydande påverkan. En mycket snabb tillväxt av värdepappersplaceringar i det 2012 införda ISK-systemet har bl.a. ansetts visa hur stark den påverkan är på finansiella investeringar. Rapporten pekar dock på skattesystemets allt tydligare effekter på bostadsmarknadens funktion som motiv för att undersöka om det är möjligt att låta också bostäder ingå i en svensk boxmodell. Under tiden 2005-01-01—2016-05-01 har, enligt en statistik från Sveriges Riksbank som presenteras i rapporten, bostadspriserna i Sverige stigit kraftigt: småhuspriserna har i genomsnitt fördubblats i landet och i Storstockhomsområdet har de stigit ännu mer (med ca 120 procent).

Det är inte bara låga räntor som har skapat en brist på balans mellan utbud och efterfrågan på villa- och bostadsrättsmarknaderna, utan rapporten pekar även på två skevheter i kapitalbeskattningen som bidragande orsak:

- Det ena är att det råder en ojämnheter mellan beskattningen av fastighetsinnehav – vilken är begränsad – och avdragsrätten för ägarens låneräntor, vilken är i princip obegränsad. Särskilt gäller det efter införandet av en *fastighetsavgift* med ett tak

2008.¹⁶⁹ Den beskrivna ojämnheten stimulerar efterfrågan på bostäder och driver upp prisnivån – professor Lodin återkom vid ESO-seminariet den 5 september 2017 flera gånger till risken med en s.k. bubbla på bostadsmarknaden. Professor Lodin nämnde i det sammanhanget också den latent skatteskuld som består i hushållens uppskovsbelopp med kapitalvinst för bostadsförsäljningar, de uppgår enligt avsnitt 1.3 i ESO-rapport 2017:4 idag till sammanlagt nära 300 miljarder kronor och innebär en stor risk för staten.

- Det andra är att den existerande kapitalvinstbeskattningen vid försäljning förorsakar – särskilt efter höjningen av skattesatsen 2008 – en ovilja hos bostadsinnehavarna att byta bostad, eftersom försäljningen utlöser beskattning av värdestegring under innehavstiden. En sådan *flyttskatt* i kombination med otillräckligt bostadsbyggande särskilt i storstadsområden bidrar till en obalans mellan utbud och efterfrågan på bostadsmarknaden. Även om det inte är empiriskt belagt, anges i rapporten att det är naturligt, mot bakgrund av kunskaper om skatters effekter på de skattskyldigas beteende, att anta att det förekommer inlåsnings effekter, och hänvisning sker också till att det i den allmänna bostadsdebatten har rests krav från många politiska företrädare att kraftigt minska beskattningen av försäljningsvinster i syfte att minska sådana effekter på bostadsmarknaden. Rapporten anger också att nuvarande möjligheter till skattereduktion av förvärvsinkomster på grund av underskott i inkomstslaget kapital också bidrar till de beskrivna inlåsnings effekterna och risken för en bubbla på bostadsmarknaden, eftersom de underlättar för bostadsköparen att följa med uppåt i bostadsprisutvecklingen. Dagens belåningsgrad uttryckt som skuldkvot – dvs. skuld i förhållande till inkomst efter skatt – ligger dessutom mycket högt, nämligen ca 182 procent för 2016, vilket kan medföra hot mot den finansiella stabiliteten vid ett högre ränteläge. Den risken har dämpats av det låga ränteläget de senaste åren, men ökar vid framtida förväntade räntehöjningar.

De beskrivna effekterna av nuvarande kapitalbeskattning har enligt ESO-rapport 2017:4 gjort det angeläget att – till skillnad från vad som gäller i den nederländska boxmodellen – inkludera även den skattskyldiges huvudbostad och dit hörande skulder i boxen. Den nederländska lösningen i det hänseendet anses enligt rapporten bero på en vilja att där snarast stödja ägandet av den egna huvudbostaden och den belåning som krävs för dess förvärv.

Tillämpningsproblem med mera angående boxmodellen

I ESO-rapport 2017:4 anges i avsnitt 1.1 att den utformning av boxmodellen som presenteras för svenskt vidkommande ska ses som ett förslag till utformning bland flera andra möjliga alternativ. Jag tycker att boxmodellen verkar spännande och argumenten för den i rapporten är övertygande jämfört med att försöka åstadkomma en återställare till vad som gällde ursprungligen enligt skattereformen från 1991. Det är – precis som anförs i rapporten – en hel del reformer som skett på kapitalbeskattningsområdet sedan dess, och det mest övertygande argumentet för min del är att boxmodellen så att säga har bestått provet i Nederländerna under den avsevärda tid som förflutit sedan boxmodellen infördes där 2001. EU-landet Nederländerna har – i likhet med EU-länderna Finland, Irland och Ungern samt EFTA-/EES-

¹⁶⁹ Fastigheter med färdigbyggda bostäder har kommunal fastighetsavgift och nybyggda bostadshus är befriade från fastighetsavgift. Fastigheter som utan färdigbyggda bostäder har statlig fastighetsskatt. Den kommunala fastighetsavgiften blir aldrig högre än ett bestämt takbelopp, vilket är indexbundet och räknas varje år om efter förändringarna av inkomstbasbeloppet. Enligt SKV:s hemsida var takbeloppet 7 412 kr för inkomståret 2016.

landet Norge – i stort sett samma inkomstskattemässiga system som det svenska, för att fördela förvärvsinkomster (arbetsinkomster) och kapitalinkomster i fåmansföretag, eller regelverk som medför liknande konsekvenser som enligt det svenska i det hänseendet, vilket jag har nämnt i min licentiatavhandling 2011.¹⁷⁰

Det bör enligt min mening anses vara av stort intresse för Sverige att undersöka möjligheterna att införa boxmodellen enligt nederländsk förlaga inom den svenska kapitalbeskattningen. Jag anser att det bör ha ett särskilt värde att närma sig ett annat EU-land i det hänseendet, när det andra landet har goda erfarenheter av systemet i fråga och en reform får anses angelägen på området i Sverige. Varför pröva något annat i reformväg, när det bör vara möjligt att ta upp boxmodellen i den svenska skattelagstiftningen? Jag förenar mig emellertid med dem vid ESO-seminariet den 5 september 2017 som förordade att genomföra reformen i samband med en större översyn av det svenska skattesystemet. Jag föreslår därför att så sker antingen inom ramen för EU eller, med tanke på närheten till Norge, inom ramen för OECD. Om det skulle visa sig vara en alltför långsam process, anser jag att boxmodellen bör införas ändå, varvid jag anför att professor Lodin vid nämnda seminarium ansåg att boxmodellen i sig kan förväntas ge önskade effekter för kapitalbeskattningen, dvs. t.ex. att en enhetlig skattesats tillämpas i stället för det flertal som förekommer idag och att inlåsnings effekter med risk för en s.k. bubbla undviks på bostadsmarknaden. Jag begränsar därför mina synpunkter i övrigt till att gälla följande exempel på tillämpningsproblem vilka bör lösas avseende boxmodellen i samband med att arbetet med en reform om införande av den påbörjas inom området kapitalbeskattning:

- Skattskyldighetens uppkomst och inträde bör – i likhet med den sedermera avskaffade förmögenhetsskatten – bestämmas utifrån förhållandena på den sista dagen för beskattningsåret (inkomståret), dvs. den 31 december. Förmögenhetsskatten baserades i likhet med en kapitalbeskattning enligt boxmodellen på ett nettovärde av tillgångar minus skulder, och innebar att lån upptogs för att åstadkomma en nollbeskattning per den 31 december varefter lånet löstes efter årsskiftet. Liknande beteenden kan innebära bristande rättvisa beroende på att olika personer har olika möjligheter att uppta lån. Det kan också medföra kontrollproblem angående huruvida lån mellan privatpersoner är verkliga lån. Lösningen kunde exempelvis vara att upprepade sådana beteenden kring årsskiftet skulle vara möjliga att underkänna vid Skatteverkets (SKV) granskning av inkomstdeklarationerna. En bedömning av om oönskade förfaranden föreligger borde då vara möjliga inom omprövningsperioden utan hänsyn till den s.k. tvåårsfristen efter beskattningsårets utgång, dvs. utan att SKV behöver tillämpa efterbeskattningsinstitutet för tid därefter under omprövningsperioden.
- För att möjliggöra för den skattskyldige att göra en preliminärskatteberäkning inför och under inkomståret bör karaktärsbyten avseende tillgångar som innehades vid inkomstårets ingång eller som har förvärvats under inkomståret inte medföra en negativ beskattningseffekt för den skattskyldige, om en sådan skulle bero på sådant karaktärsbyte avseende tillgången under inkomståret så att den effekten uppkommer per dagen för skattskyldighetens uppkomst och inträde, dvs. den 31 december. Det skulle enligt min mening inte bara innebära en omöjlighet att göra en korrekt preliminärskatteberäkning under inkomståret, utan också att retroaktiv beskattning uppkommer. Det var enligt min uppfattning 1998, när förmögenhetsskatten ändrades så att skattefrihet som dessförinnan hade gällt för aktier noterade på Stockholms

¹⁷⁰ Jfr Forssén 2011, s. 289.

fondbörs A-lista efter 1991 endast skulle gälla för s.k. huvuddelägare. Det föranledde att flera bolag flyttade från A-listan till OTC- eller O-listorna för att aktieägarna skulle slippa förmögenhetsskatten. Ett stoppdatum infördes per den 29 maj 1997 för att stävja sådana företeelser. Jag anförde i en artikel att den omständighet som borde utlösa skattskyldighet till förmögenhetsskatt för en fysisk person avseende visst slag av förmögenhetsskattepliktig egendom är att denne har förvärvat egendomen före eller under inkomståret och har den kvar vid inkomstårets utgång, dvs. den omständigheten att O-listeaktierna i ett exempel som uppställde i artikeln kunde anses förmögenhetsskattepliktiga på grund av flytt från A-listan den 29 maj eller senare inte i sig skulle innebära att skattskyldighet till förmögenhetsskatt för aktierna skulle anses ha inträtt bara genom att de innehades av personen i fråga vid utgången av år 1997. Jag ansåg att en sådan förmögenhetsbeskattning vid 1998 års taxering stred mot det grundlagsfästa förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning. För att retroaktivitetsförbudet skulle ha någon effektiv funktion på förmögenhetsskattens område ansåg jag att det vore rimligt att omständigheten som utlöser skattskyldigheten till förmögenhetsskatt för viss egendom i den fysiska personens ägo borde anses ha en viss utsträckning i tiden, så att den börjar med förvärvet av egendomen och slutar vid beskattningsårets utgång med konstaterandet att denne vid den tidpunkten fortfarande är ägare till egendomen.¹⁷¹ På ett motsvarande sätt bör enligt min mening kapitalbeskattning enligt boxmodellen ske, så att den skattskyldige inte drabbas av negativa beskattningseffekter beroende på karaktärsbyten avseende sin egendom, om denne inte har kunnat påverka en sådan förändring.

- Med karaktärsbyten på tillgångar vilka skulle kunna påverka den skattskyldiges beskattningssituation negativt avser jag i förevarande sammanhang i första hand följande situationer: en tillgång som omfattas av boxmodellen, dvs. ingår i boxen, övergår från att betraktas som en investering med låg risk och värdering till 50 procent av nominellt sparande, såsom konventionellt banksparande, till att betraktas som en tillgång med hög risk och värdering till marknadsvärdet (jfr ovan), vilket exempelvis skulle kunna ske om riskprofilen på en penningmarknadsfond ändras; en tillgång i form av en fordran som skulle falla utanför omfattningen av inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ändrar karaktär och kommer att ingå i boxen; respektive en tillgång som antingen ingår i en hobbyverksamhet eller utgör en tillgång för personligt bruk övergår till att utgöra ett samlarobjekt och betraktas som en investering som ska ingå i boxen. I sistnämnda hänseende föreligger idag svåra gränsdragningsproblem dels mellan å ena sidan inkomster som inte ingår i näringsverksamhet eller utgör inkomst av tjänst i form av anställning, utan uppkommer i en hobbyverksamhet och därför ingår i särskild verksamhet inom inkomstslaget tjänst (vilket ibland kallas Tjänst 2 och anges i 10 kap. 1 § tredje stycket och 12 kap. 37 § IL) och å andra sidan inkomst av kapital enligt 52 kap. IL, dels mellan tillgångar för personligt bruk (personliga tillgångar) och tillgångar som utgör investeringsobjekt, vilka inte omfattas av andra regler om inkomst av kapital i IL utan hänförs till 52 kap. som en uppsamlingspost.¹⁷² Sedan skattereformen i början på 1990-talet fungerar inkomstslaget tjänst, genom Tjänst 2, som ett restinkomstslag: om en inkomst inte kan hänföras till något av de tre

¹⁷¹ Se Lagrådets avstående från prövning av ny förmögenhetsskatteregels grundlagsenhetlighet vid 1998 års taxering, artikel av Björn Forssén i Skattenytt 1998 s. 509–517.

¹⁷² Jfr s. 139, 230 och 292 *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* (16:e uppl.), av Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, Peter Melz, Christer Silfverberg och Teresa Simon-Almendal, Studentlitteratur 2017.

inkomstslagen näringsverksamhet, tjänst (anställning) eller kapital – och inte heller faller utanför IL eller omfattas av explicit undantag från beskattning enligt 8 kap. IL – hänförs den till Tjänst 2. Mot bakgrund av nämnda gränsdragningsproblem mellan Tjänst 2 (hobby) och inkomst av kapital respektive inom kapital enligt 52 kap. IL samt att ESO-rapport 2017:4 anger att inkomst av kapital ska bestå som inkomstslag vid sidan av boxbeskattningen anser jag att det vid ett införande av boxmodellen bör övervägas att göra boxen till restinkomstslag i stället för Tjänst 2. Staten förlorar i och för sig något i form av skatt och socialavgifter på överskott i hobbyverksamheter, men gränsdragningsproblemen blir färre om dagens Tjänst 2 hänförs till boxen, där den beskrivna gränsdragningsproblematiken idag begränsas till att särskilja inventarier i hobbyverksamheter och investeringsobjekt, vilka ska ingå i boxen, från personliga tillgångar, vilka inte ska ingå i boxen men alltså omfattas av kapitalvinst enligt inkomstslaget kapital i övrigt. För övrigt gäller i så fall alltså att om en verksamhet som från början utgjorde hobby förändras under den för den skattskyldige femåriga fria omprövningsperioden, så att den utifrån en bedömning i ett längre perspektiv kan anses ha uppfyllt kriterierna för näringsverksamhet, kan denne ansöka hos SKV om omprövning, varvid tillgångarna i verksamheten inte ska ingå i boxen utan i inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁷³ Dessutom var inkomster i hobbyverksamheter helt skattefria före skattereformen i början på 1990-talet, varför en övergång till att ha en boxbeskattning av tillgångar i sådana verksamheter i stället för dagens beskattning av överskott i dem inte behöver anses oöverkomlig för staten.¹⁷⁴

- En annan reform som skulle vara lämplig att genomföra samtidigt med ett införande av boxmodellen vore att göra handelsbolagen till skattesubjekt enligt IL. Då skulle kapitalvinstbeskattning som alltså skulle kunna ske utanför boxen för avyttring av andelar i ett handelsbolag ske enligt samma regler som för delägare i aktiebolag m.fl. juridiska personer.¹⁷⁵ Även en sådan åtgärd skulle ge en klarare systematik i IL. Genom att onoterade värdepapper, såsom 3:12-aktier inte ska ingå i boxen, utan omfattas av inkomst av kapital i övrigt (se ovan), bör således tydlighet eftersträvas vid utarbetningen av en svensk boxmodell för kapitalbeskattningen. Det innebär också sådant som att den s.k. Lex Uggle-problematik som förekom på förmögenhetsskattens tid inte bör få uppstå igen vid boxbeskattningen. Den problematiken innebar att ägare till onoterade aktiebolag m.m. riskerade att få betala förmögenhetsskatt på kapital som behövdes i företaget för investeringar och nyanställningar.¹⁷⁶
- I avsnitt 3.2.4 i ESO-rapport 2017:4 anges att framför allt nationalekonomer anser att investeringen i eget boende är en investering bland andra och att basen för beskattningen bör utgöra marknadsvärdet eller i vart fall hela taxeringsvärdet inklusive markvärdet, så att dessa investeringar behandlas på samma sätt som finansiella investeringar. Emellertid anförs i rapporten att studien av boxmodellen intar en något mer flexibel inställning, där också praktiska omständigheter beaktas. Ett skäl är att rapporten anger som orimligt att i boxen dels beskatta en tomträtthavare med hela taxeringsvärdet som bas som om denne ägde fastigheten, dels tvinga vederbörande att

¹⁷³ Jfr prop. 1989/90:110 (Reformerad inkomst- och företagsbeskattning) Del 1 s. 312 och 313.

¹⁷⁴ Jfr prop. 1989/90:110 Del 1 s. 310.

¹⁷⁵ Jfr SOU 2002:35 s. 151 och 152.

¹⁷⁶ Jfr s. 2 i *Promemoria om reformerad förmögenhetsskatt*, Finansdepartementet i februari 2007.

betala en hög tomträttsavgäld. Studien stannar för att det taxerade byggnadsvärdet är en lämplig skattebas, vilket professor Lodin även anförde vid ESO-seminariet den 5 september 2017. Jag förenar mig med dennes inställning, och får tillägga att byggnadsvärdet bör användas som skattebas även med hänsyn till gränsdragningsproblem som annars lär uppkomma när den nytillkomna företeelsen tredimensionell fastighetsindelning (3D-fastighet) tillämpas. En fastighet utgör vanligen en yta på marken. Emellertid kan en fastighet också vara under jord (som ett garage) eller ovanför marken (som en ägarlägenhet i ett bostadshus – jfr ovan). Garaget och ägarlägenheten är exempel på 3D-fastigheter. En fastighet ska inrymma minst tre bostadslägenheter för att det ska vara tillåtet att bilda en 3D-fastighet avsedd för bostadsändamål.¹⁷⁷

Med dessa reflektioner säger jag också *Yes box!* Beträffande övergångsproblematiken anges i avsnitt 6.2 i ESO-rapport 2017:4 att det svåraste problemet med en övergång till boxmodellen utgör själva övergångsmomentet och beskattningen av de schablonbeskattade kapitalvinster som uppkommit före en övergång till boxmodellen. Emellertid är det knappast hållbart att fortsätta med rådande kapitalbeskattningssystem och de beskrivna problemen med en annalkande bristande bubbla på bostadsmarknaden. Professor Lodin anförde också vid ESO-seminariet den 5 september 2017, att erfarenheten visar att övergångsproblem ofta visar sig överdrivna i efterhand. Här finns en i Nederländerna beprövad modell – boxmodellen – som bör kunna råda bot på de problem för framför allt bostadsmarknaden vilka förvärras med rådande kapitalbeskattningssystem. Sålunda anser jag att arbetet med att införa en svensk boxmodell på kapitalbeskattningsområdet bör fortsätta och gå i mål så snart det är möjligt.

¹⁷⁷ Jfr Lantmäteriets hemsida, www.lantmateriet.se.

Bilaga 2 – En EU-skatt är avgörande för att bl.a. Sverige ska ta ansvar på lång sikt för tiggande EU-migranter¹⁷⁸

Denna artikel kan ses som en uppföljning till ambassadör Mats Åbergs artikel i Socialmedicinsk tidskrift 3/2015 (s. 296-302), *Tiggande EU-migranter – ett ansvar för Sverige, hemländerna och Europa*. För åtta år sedan tog Mats Åberg bland annat upp att huvudansvaret i det längre perspektivet för minoriteternas situation, särskilt romernas, åvilar hemländerna, för att förbättra levnadsvillkoren för dem, så att de inte ska behöva tigga på gatorna i medlemsstater i EU med en utvecklad välfärd, såsom i Sverige. Med denna artikel avser jag att argumentera för införande av en allmän EU-skatt, för att motverka korruption i till exempel Rumänien och Bulgarien, så att EU-kommissionen kan ställa krav på statsmakterna i dessa länder, för att motivera dem att utveckla välfärden och eliminera behovet av att tigga i exempelvis Sverige. Det vore en verklig social insats, i stället för att debatten ska fortsätta att fokusera på den mera abstrakta sociala pelaren som en lösning på EU-migrantfrågan. Den som sitter utanför en mataffär med en pappersmugg i vilken förbipasserande förväntas lägga några slantar vet förmodligen inte att han eller hon har rättigheter som EU-medborgare, vilket jag ser som min plikt att framhålla. Jag har argumenterat för införande av en verklig EU-skatt i min doktorsavhandling från 2013, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier* (Örebro Studies in Law 4, Örebro universitet 2013), och fortsatt göra så även därefter. Med denna artikel hoppas jag att få gehör för mitt förslag, så att Sverige – förslagsvis i samråd med Finland och Danmark – tar upp på EU-nivå frågan om införande av en EU-skatt.

Sedan Mats Åbergs artikel i denna tidskrift publicerades har en debatt förts angående införande av ett tiggeriförbud i Sverige. Ett sådant föreslås bli föremål för utredning, enligt en överenskommelse mellan de så kallade samarbetspartierna sverigedemokraterna, moderaterna, kristdemokraterna och liberalerna, vilka bildar underlaget för regeringen Kristersson, med sverigedemokraterna som samarbetsparti utanför regeringen. Samarbetet för mandatperioden 2022–2026 baseras på "Tidöavtalet: Överenskommelse för Sverige". På sidan 27 i den överenskommelsen anges följande under rubriken Ett nationellt tiggeriförbud utreds:

"Ett nationellt tiggeriförbud ska utredas. I utredningens uppdrag ska ingå att pröva för- och nackdelar med ett system med möjlighet till kommunala tiggeriförbud jämfört med ett nationellt förbud. Utredningen ska, oavsett ställningstagande, lägga fram ett författningsförslag som innebär tiggeriförbud i Sverige."

Om regeringen Kristersson och Sverigedemokraterna fullföljer Tidöavtalet, gäller således att Sveriges riksdag kommer att få ta ställning till ett författningsförslag som antingen innebär införande av kommunala tiggeriförbud eller ett nationellt tiggeriförbud. Oppositionen, med eventuellt stöd av ett par riksdagsledamöter från liberalerna, kan komma att rösta ned ett förslag om tiggeriförbud i den ena eller andra formen. Liberalerna Anna Starbrink och Lina Nordquist säger nämligen nej till tiggeriförbud, enligt en artikel av Victor Stenquist i Aftonbladet den 14 oktober 2022. Vad jag vill lyfta i debatten är emellertid att förslaget enligt Tidöavtalet ställs kontradiktoriskt. Bland forskare är det känt att kontradiktioner kan användas i argumentation, men bör undvikas som metod. En metod som innebär att *om a är rätt måste b vara fel* – och vice versa – innebär att forskaren förbigår att både a och b kan vara fel,

¹⁷⁸ Artikel: Forssén 2024f.

varvid analysen måste fortsätta med att undersöka om det finns ett fall c och kanske ett fall d osv. som bör ingå i den vetenskapliga studien. Detta är något som jag framhåller i undervisningen på exempelvis EU-magisterprogrammet vid Södertörns högskola, där jag har hållit föreläsning och seminarium i EU-rätt med inriktning på skatt varje år sedan 2015.

Det är också EU-rätten som bör beaktas, när problematiken med fattiga EU-migranter ska anses få sin lösning genom ett tiggeriförbud. Jag anför en *tredje väg*, och den heter EU-skatt. I vart fall om en långsiktig lösning på EU-migrantfrågan ska uppnås, och Sverige fortsatt ska kunna framställa sig – med anspråk på trovärdighet – som en humanitär stormakt. Jag relaterar till följande från min doktorsavhandling och en av mina artiklar i Dagens Juridik.

I min doktorsavhandling berör jag bland annat EU-kommissionens grönbok av den 1 december 2010,¹⁷⁹ varav följer att uppbördsfrågor ska prioriteras på mervärdesskatteområdet. I det hänseendet skulle EU-kommissionens förslag om införande av en EU-skatt komma väl till pass, och jag nämner i avhandlingen att kommissionen redan år 2004 uppmanade rådet att arbeta med frågan.¹⁸⁰ Det arbetet lades dock på is i samband med EU:s långtidsbudget 2013–2020, och har inte återupptagits i samband med den nuvarande långtidsbudgeten som gäller 2021–2027. Emellertid anser jag att en EU-skatt, det vill säga en allmän skatt som tas ut på EU-nivå, är något som många EU-medborgare efterfrågar utan att kanske veta om det. Angående EU och skatt har det i och för sig förekommit en diskussion hos medlemsstaterna om att införa en koldioxidskatt på EU-nivå,¹⁸¹ men kommissionens förslag om införande av en allmän EU-skatt debatteras inte alls enligt min uppfattning. Med en allmän EU-skatt skulle enligt min mening framför allt de fattiga EU-migranterna få ett effektivt stöd för krav på att deras hemländer ska använda skattemedel för att trygga välfärden, genom att EU-kommissionen därmed kunde föra fördragsbrottstalan vid EU-domstolen med krav på skadestånd mot exempelvis Rumänien eller Bulgarien, om länderna inte säkerställer uppbörden och en sådan användning av EU-skatten. Det vore något helt annat än att EU:s medlemsstater betalar en avgift till finansieringen av EU:s institutioner, för att sedan ansöka om bidrag från EU, vilket är ett system som gjort för korrupta regimer och myndigheter.

I artikeln *Det räcker inte med den s.k. sociala pelaren – det behövs en EU-skatt för att stoppa tiggeriet* (Dagens Juridik 2019-05-23) framhöll jag behovet av att införa en EU-skatt. EU-förespråkare anför att sådant som problemet med tiggande EU-migranter ska lösas genom den sociala pelaren.¹⁸² I artikel 3.3 i Fördraget om EU anges i och för sig att EU ska bekämpa social utestängning och diskriminering samt främja social rättvisa och socialt skydd, jämställdhet mellan kvinnor och män, solidaritet mellan generationerna och skydd av barnets rättigheter, men det blir ineffektiva mål, om vissa medlemsstater inte upprätthåller en rättvis fördelning av medel för välfärden. För att långsiktigt råda bot på företeelsen med tiggande EU-migranter räcker det således inte med att bara yttra frasen 'det ska ju lösas genom den sociala pelaren'.

¹⁷⁹ Jfr *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier* (Örebro Studies in Law 4, Örebro universitet 2013), s. 32, 59, 60, 76 och 86 (Forssén 2013) och EU-kommissionens GRÖNBOK om mervärdesskattens framtid. Ett enklare, stabilar och mera effektivt mervärdesskattesystem, KOM(2010) 695 slutlig av den 1 december 2010.

¹⁸⁰ Se Forssén 2013, s. 41 och 42.

¹⁸¹ Jfr Nyhetssajten Europaportalen – uppdaterad senast den 30 november 2022 (besökt 2023-06-07).

¹⁸² Forssén 2019g.

Det som är mest bestickande med hela situationen är enligt min mening, att EU-migranten som sitter och tigger utanför en mataffär i exempelvis Stockholm inte bara är rumän eller bulgar, utan tillika EU-medborgare.¹⁸³ EU-rätten ska ge alla EU-medborgare rättigheter som utgör ”en del av deras rättsliga arv”.¹⁸⁴ Jag nämnde i artikeln i Dagens Juridik, att Amnestys Johanna Westeson i en intervju i Sveriges Televisions (SVT) Aktuellt den 18 februari 2019 anförde, med anledning av HFD:s dom den 17 december 2018 (målnummer 2149-18),¹⁸⁵ om att lokala tiggeriförbud numera är lagliga, att Amnesty ska driva kampanj mot sådana i kommunerna. Detta borde enligt min uppfattning inte vara nödvändigt, om min *tredje väg* genomförs; en EU-skatt skulle med största sannolikt ge den långsiktiga lösning som Mats Åberg nämnde i sin artikel 2015, genom att EU-kommissionen därmed fick möjlighet att tillse att regeringarna och myndigheterna i exempelvis Rumänien och Bulgarien använder sådana medel till att bygga välfärd, i stället för att EU ska betala ut bidrag på ansökan av dessa medlemsstater.

Den 12 februari 2015 skrev jag ett mejl till SVT angående att Martin Valfridsson, socialdemokraterna, yttrade att han ’önskade att det inte vore så’, när det gällde att EU-medborgare reser långväga för att titta på Stockholms gator. Jag framhöll i mejlet, att det inte *ska* vara så, eftersom dessa medmänniskor redan har rättigheter som EU-medborgare. Min uppfattning var – och är – att allt tal om för och emot tiggeri, och om rättvisa, är förfelat, när det riktiga förhållningssättet är att tala om rätt och rättigheter i kraft av EU-medborgarskapet – för EU-migranterna precis som för exempelvis mig själv. Tiggarna ska inte behöva förlita sig på allmosor, och min *tredje väg*, i motsats till kontradiktoriska resonemang om huruvida ett författningsförslag om tiggeriförbud ska gälla på kommunal nivå eller på riksnivå, borde ses som en väsentlig del i att driva EU-projektet framåt: lösningen på lång sikt heter då införande av en EU-skatt. Samordnaren är en av dessa felinformerade som borde skilja rätt från allt irrelevant tal om rättvisa. Det är vad tiggarna säger, om de kunde formulera sina rättigheter, det vill säga det rättsliga arv de redan har som EU-medborgare. Ingen juridisk skillnad föreligger för dem jämfört med vad som gäller för övriga EU-medborgare. Det är överhuvudtaget slående hur okunnigt den politiska debatten förs, när det som redan är juridik – EU-rätt – förvanskas, genom en pseudodebatt som om det gällde en partipolitisk fråga.

I sistnämnda hänseende får jag nämna *public service* som ett forum där åtskillnad inte görs i debatten mellan rätt och rättvisa. Under ett halvt decennium, 2014–2019, försökte jag väcka SVT angående EU-skatten som en lösning av tiggerifenomenet. Ett nyhetsinslag i SVT den 17 februari 2019 om tiggeri inleddes med att regeringen tre år dessförinnan ”hoppades” att tiggeriet skulle minska i Sverige. Mikael Damberg, socialdemokraterna, talade i inslaget om att Regeringen hade försökt att träffa avtal med länderna som tiggarna kommer från om att de ska engagera sig. Jag hänvisade till att jag sedan 2014 hade försökt att hos SVT lyfta frågan om införande av en EU-skatt, i stället för att SVT bidrar till att hålla liv i debatten om tiggeriförbud. Jag framhöll att regeringen måste driva EU-projektet såsom det är tänkt att fungera, vilket innebär att alla EU-medborgare har samma rättigheter. Allt annat innebär att medborgarna snart upptäcker att EU-projektet innebär rättsosäkerhet beträffande de områden som omfattas av nationell kompetens såväl som beträffande de områden där kompetensen har

¹⁸³ Jfr artikel 9 i Fördraget om EU och artikel 20.1 i Fördraget om EU:s funktionssätt.

¹⁸⁴ Se Regeringens proposition 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1 s. 485.

¹⁸⁵ Se HFD:s årsbok fr.o.m. 2018: HFD 2018 ref. 75.

tilldelats EU:s institutioner av Sveriges riksdag i och med EU-inträdet 1995. Svaret kom till slut den 28 mars 2019, och en ”Klara” på SVT gav mig följande besked: ”När detta blir något som bubblar kan vi mycket väl ta upp det”.

Två dagar innan jag fick ’bubbelsvaret’ från SVT tog jag upp, angående ett inslag i SVT om att ekonomin i och för sig förbättrades i Rumänien men att korruptionen samtidigt ökade på demokratins bekostnad, att en rumän som intervjuades i inslaget uppmanade EU att sluta att ge bidrag, så att sådana medel inte göder korruptionen i Rumänien. Jag återupprepade därmed till SVT den 26 mars 2019 min uppmaning under fem års tid av innebörd att reportrarna borde resa frågan om EU-skatten som lagts på is, och som utgör den *tredje väg* som skulle möjliggöra finansiering av välfärden i exempelvis Rumänien med en direkt kontroll från EU-kommissionens sida av användningen av sådana skattemedel där.

I sistnämnda hänseende får jag också nämna, att jag den 17 december 2018, med anledning av HFD:s dom samma dag angående lokala tiggeriförbud,¹⁸⁶ mejlade SVT att jag redan hade blivit sannspådd angående att det inte skulle avhjälpa fenomenet med tiggande EU-migranter att regeringen bestående i socialdemokraterna och miljöpartiet skickade Martin Valfridsson som så kallad samordnare till Rumänien och Bulgarien, för att lära myndigheterna i dessa medlemsstater att bli bättre på att söka bidrag från EU. I ett mejl till SVT den 19 augusti 2016 anförde jag, med anledning av att civilminister Ardalan Shekarabi (S) sade i en SVT-intervju att regeringen övervägde att införa ett tiggeriförbud, att jag ansåg det relevant att till honom ställa samma fråga som jag började med att ställa till SVT den 23 november 2014, nämligen varför den *tredje vägen* med införande av en EU-skatt inte tas upp igen, såsom tanken var på EU-nivå redan tio år dessförinnan. Jag anförde samtidigt i mejlet att Martin Valfridsson borde entledigas från sitt uppdrag att lära exempelvis rumänska myndigheter att söka EU-bidrag, eftersom det framstod som en betydligt vanskeligare väg än den *tredje väg* som jag – och även EU-kommissionen – förordar, det vill säga införande av en EU-skatt.

Förutom i min doktorsavhandling och i nämnda artikel i Dagens Juridik har jag tagit upp frågan om införande av en EU-skatt i min licentiatavhandling från 2011,¹⁸⁷ och i en artikel i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT).¹⁸⁸ Även i licentiatavhandlingen nämner jag EU-kommissionens uppbördsmässiga ambitioner på mervärdesskatteområdet, enligt grönboken från 2010 (se ovan). Jag anför däri att en EU-skatt kunde bestå i att mervärdesskatten breddas till att innefatta bland annat andra indirekta skatter, för att förenkla uppbörden och införande av en ursprungsprincip för beskattningen av varor och tjänster, varvid en bieffekt av en sådan reform vore att ett sedermera införande av en EU-skatt underlättas. Jag berörde att EU-kommissionens förslag år 2004 till rådet att arbeta med frågan om införande (från och med 2014) av någon form av EU-skatt skedde med omnämnande av drivmedelsskatt, mervärdesskatt eller bolagsskatt som skattebaser. Jag nämnde också att det fanns tankar om att bredda skattebaserna för företag redan vid skattereformen 1990, varvid bland annat införande av en så kallad proms – produktionsfaktorskatt – diskuterades.¹⁸⁹

¹⁸⁶ HFD 2018 ref. 75.

¹⁸⁷ Se *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen* (Jure Förlag AB), s. 269 (och 327). (Forssén 2011).

¹⁸⁸ Se *Punktskatteforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan*, JFT 3/2022 s. 242-276, 267. (Forssén 2022b).

¹⁸⁹ Se SOU 1989:34 (Reformerad företagsbeskattning) Del I s. 189–206.

Med denna artikel visar jag förhoppningsvis på betydelsen av att bredda debatten om hur EU-projektet ska drivas framåt, så att problem såsom att EU-migranter lämnar sina hemländer för att tigga i andra medlemsstater blir belysta i en tvärvetenskaplig diskurs. Därigenom möjliggörs enligt min mening att den *tredje väg* som en EU-skatt innebär för EU-projektets framgång också debatteras politiskt i förevarande hänseende utan ovidkommande invändningar om att medlemsstaternas självbestämmande riskeras om EU ges en egen beskattningsrätt. Jag får anföra följande till stöd för mitt förslag om att införa en EU-skatt.

EU är å ena sidan en internationell mellanstatlig organisation, men EU har å andra sidan också till stor del en överstatlig karaktär. EU är dock ingen federation, utan en internationell mellanstatlig organisation. EU är helt enkelt en juridisk person som liknar en vanlig förening – med unionens medlemsstater som medlemmar. Detta förändras inte av att EU skulle ges en egen beskattningsrätt, det vill säga om en allmän EU-skatt införs. Det innebär inte att en federation – ett slags Europas Förenta Stater – bildas. En EU-skatt innebär i stället att EU-projektet drivs framåt på ett mera effektivt sätt än med nuvarande ordning, där medlemsstaterna betalar avgifter till unionen, som på ansökan betalar ut bidrag till olika företeelser i medlemsstaterna. En EU-skatt skulle, såsom jag anför ovan, effektivt motverka korruption i de medlemsstater som behöver stöd från EU för att skatteuppbörden ska fungera, och en rättvis fördelning av medel till välfärden därigenom ska åstadkommas där. Det är ett stort demokratiskt underskott som föreligger idag, när exempelvis Sverige har en fungerande socialtjänst, medan exempelvis romer från Rumänien och Bulgarien tvingas att tigga här.

Det har förflutit nästan ett decennium sedan Mats Åberg skrev sin artikel om ett ansvarstagande i tiggerifrågan, och det har nästan gått två decennier sedan EU-kommissionen uppmanade rådet att ta fram förslag på något slags EU-skatt. Frågan lades, som nämnts, på is, och debatteras inte för närvarande, vilket innebär att nästan ett kvarts sekel – utan en seriös debatt om EU-skatt – kommer att ha förflutit efter kommissionens nämnda uppmaning till rådet, om tiggaren med sin pappersmugg utanför en mataffär i exempelvis Stockholm ska vänta på att frågan tas upp i samband med EU:s långtidsbudget från och med 2028. Jag säger att det är dags för ”bubbel” i frågan, i stället för att misslyckandet från Sveriges regeringar att ta ett sådant långsiktigt ansvar som jag efterlyser leder till en *svexit*. Om EU-projektet inte fungerar, lär inte propåer om att det är rättsosäkert vänta på sig.

Källförteckning

Litteratur etc.

Mina böcker och artiklar m.m. nämnda i Avdelningarna I. och II. samt i Bilaga 1 och 2

Avdelningarna I. och II.

Avdelning I. utgörs av artikeln *Förslag till grundbultar i en stor skattereform* i Tidningen Balans fördjupning 2025. Publicerad 2025-10-02 på www.tidningenbalans.se. Artikeln finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2025**).

[Tidningen Balans ges ut av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR).]

Forssén 2025 baseras bl.a. på:

- *Förslag till en stor skattereform i Sverige som också förbereder en EU-skatt*. Artikeln publicerades i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), JFT 5–6/2024 s. 455–496. Artikeln finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2024a**).

Avdelning II. utgörs av artikeln Forssén 2024a.

Forssén 2024a baseras bl.a. på följande böcker och artiklar m.m.:

2024

- *Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier*. Artikeln publicerades i Tidningen Balans fördjupning 2024 s. 1–11 på www.tidningenbalans.se (2024-05-07). Den finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2024c**).
- *En EU-skatt är avgörande för att bl.a. Sverige ska ta ansvar på lång sikt för tiggande EU-migranter*, Socialmedicinsk tidskrift 1/2024 s. 90–95. Socialmedicinsk tidskrift, SMT, med redaktion sedan 2008 på Karolinska Institutet och dess storinstitution, Institutionen för Global Folkhälsa i Stockholm. Plattformen för publicering av SMT finns hos Kungliga biblioteket, <https://publicera.kb.se/smt>. Artikeln finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2024f**).
- *Indirect taxes – A Swedish experience of the research on the EU law* (eget förlag 2024). Boken finns på www.forssen.com, under PFS Böcker. Den finns också i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. (Cit. **Forssén 2024e**).
- *Indirekta skatter – en svensk erfarenhet av forskningen i EU-rätten* (eget förlag 2024). Boken finns på www.forssen.com, under PFS Böcker. Den finns också i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. (Cit. **Forssén 2024d**).

- *Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige*, JFT 4/2024, s. 294–329. Artikeln finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2024g**).
- *'Momskaruseller' och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln genom nya mervärdesskattelagen*. Artikeln publicerades i Dagens Juridik 2024-05-16 (www.dagensjuridik.se). Den finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2024i**).
- *"Momskaruseller" samt näringspenningtvätt, m.m.* (eget förlag 2024). Boken finns på www.forssen.com, under PFS Böcker. Den finns också i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. (Cit. **Forssén 2024h**).
- *Momsreformen i Sverige – flera minus än plus beträffande implementeringen av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv*, JFT 1–2/2024, s. 48–82. Artikeln finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2024b**).

I Forssén 2024a, avsnitt 9.3.2.2, nämner jag även ett e-brev som jag skrev 2024-02-22 till Magnus Zetterholm, styrelseledamot i Insamlingsstiftelsen Academic Rights Watch, ang. en SVT-intervju med honom 2024-02-21 samt dennes svar till mig samma dag.

2023

- *"Bostadspolitiken bör förenas med revisionsplikt på ägarnivå"*. Artikeln publicerades i Dagens Juridik 2023-06-08 (www.dagensjuridik.se). Den finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2023a**).
- *Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – 'karusellen' går vidare*. Artikeln publicerades i Dagens Juridik 2023-11-27 (www.dagensjuridik.se). Den finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2023f**).
- *Indirect taxes – the research in Sweden and the EU law* (eget förlag 2023). Boken finns på www.forssen.com, under PFS Böcker. Den finns också i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. (Cit. **Forssén 2023d**).
- *Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten* (eget förlag 2023). Boken finns på www.forssen.com, under PFS Böcker. Den finns också i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. (Cit. **Forssén 2023c**).
- *Indirekta skatter och forskningen i Sverige – vart borde den vara på väg? Del 4*. Artikeln publicerades i Tidningen Balans fördjupning 2023 s. 1–8 på www.tidningenbalans.se (2023-04-25). Både originalversionen som jag skrev på svenska och min översättning till engelska finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2023g**).
- *Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten*, JFT 4–6/2023, s. 344–378. Artikeln finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2023b**).

- *Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning*. Artikeln publicerades i Tidningen Balans fördjupning 2023 s. 1–9 på www.tidningenbalans.se (2023-06-13). Den finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2023e**).

2022

- *EU:s frihandelsavtal med USA, TTIP – en motvikt till förflyttningen av världsekonomin tyngdpunkt till Asien och till gagn för världsfred*, JFT 4/2022 s. 425–436. För min insats på Europarättsprogrammet vid Södertörns högskola* har jag översatt artikeln till engelska med denna titel: The EU's free trade agreement with the USA, TTIP – a counterbalance to the transfer of the main focus of the global economy to Asia and to the advantage of world peace. Originalversionen på svenska och min översättning till eng. finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2022a**).

*Ang. Magisterprogrammet i Europarättsliga studier vid Södertörns högskola, se <https://www.sh.se/program--kurser/program/avancerad/magisterprogram-i-europarattsliga-studier>

- *Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 3*. Artikeln publicerades i Tidningen Balans Fördjupning 2/2022 s. 1–8 på www.tidningenbalans.se (2022-10-31). Både originalversionen som jag skrev på svenska och min översättning till engelska finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2022c**).

[Notera att sedan 2022 publiceras Tidningen Balans fördjupningsartiklar endast digitalt.]

- *Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan*, JFT 3/2022, s. 242–276. Artikeln finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2022b**).

2021

- *Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning*, JFT 6/2021, s. 412–447. Artikeln finns på www.forssen.com, både originalversionen som jag skrev på svenska och min översättning till engelska. En översättning från svenska till finska som har gjorts av ArthemaxX Business Services ay, Åbo (Turku) finns också på www.forssen.com: *ALV-tutkimus Ruotsissa – ruotsin kielen asema*. (Cit. **Forssén 2021b**).
- *Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1*. Artikeln publicerades i Tidningen Balans fördjupningsbilaga 2/2021 s. 22–28, och 2021-03-25 på www.tidningenbalans.se. Både originalversionen som jag skrev på svenska och min översättning till engelska finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2021c**).
- *Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2*. Artikeln publicerades i Tidningen Balans fördjupningsbilaga 2/2021 s. 29–36, och 2021-04-07 på www.tidningenbalans.se. Både originalversionen som jag skrev på svenska och min översättning till engelska finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2021d**).
- ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna”. Artikeln publicerades i Dagens Juridik 2021-05-05 (www.dagensjuridik.se). Den finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2021a**).

2020

- *Momsforskningen i Sverige – metodfrågor*, JFT 6/2020, s. 716–757. Artikelns finns på www.forssen.com, både originalversionen som jag skrev på svenska och min översättning till engelska. (Cit. **Forssén 2020d**).
- ”Samlat grepp nödvändigt beträffande nationella skattereformer”. Artikelns publicerades i Dagens Juridik 2020-03-06 (www.dagensjuridik.se). Den finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2020c**).
- ”Stabilt regeringsunderlag eller bristande låne- och bostadsbubbla”. Artikelns publicerad i Dagens Juridik 2020-01-02 (www.dagensjuridik.se). Den finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2020b**).
- *Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31*, JFT 3/2020, s. 388–399. Artikelns finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2020a**).

2019

- *Det räcker inte med den s.k. sociala pelaren – det behövs en EU-skatt för att stoppa tiggeriet*. Artikelns publicerades i Dagens Juridik 2019-05-23 (www.dagensjuridik.se). Den finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2019g**).
- *Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics: Fourth edition* (eget förlag 2019). Boken finns på www.forssen.com, under PFS Böcker med koden 011Röd. Den finns också i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. (Cit. **Forssén 2019b**).
- *Momsen och fakturan: tredje upplagan* (eget förlag 2019). Boken finns på www.forssen.com, under PFS Böcker. Den finns också i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. (Cit. **Forssén 2019e**).
- *Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare* (eget förlag 2019) Boken finns på www.forssen.com och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. (Cit. **Forssén 2019c**).
- *Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial: Andra upplagan* (eget förlag 2019). Boken finns på www.forssen.com, under PFS Böcker. Den finns också i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. (Cit. **Forssén 2019d**).
- *Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten*, JFT 1/2019, s. 61–70. Artikelns finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2019f**).
- *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Fourth edition* (eget förlag 2019). Boken finns på www.forssen.com, under PFS Böcker med koden 010Röd. Den finns också i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. (Cit. **Forssén 2019a**).

2017

- *Boxmodell för en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning: Yes box – alright?* Publicerad i Tidningen Balans fördjupningsbilaga 5/2017, s. 8–13, och 2017-10-18 på www.tidningenbalans.se. (Forssén 2017a). Artikeln finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2017a**).
- *Europatrappan – En normhierarkisk bild vid regelkonkurrens mellan svenska nationella och europarättsliga regler med skatterättsexempel*. Publicerad i Tidningen Balans fördjupningsbilaga 4/2017, s. 15–19, och 2017-09-01 på www.tidningenbalans.se. Artikeln finns även på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2017b**).

2013

- *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*. Örebro Studies in Law 4/2013 (Forssén 2013). Boken finns på www.diva-portal.org eller www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2013**).

2011

- *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, Jure Förlag AB 2011. Boken finns på www.diva-portal.org eller www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2011**).

2006

- *Revisionsplikten för små företag – börda eller komplement till brist på småföretagarpolitik?* Ny Juridik 2/2006 s. 19–25 (VJS 2006). Artikeln finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 2006**).

2001

- *Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM)*. Mitt föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö). Arrangör VJS. Se PM på <https://www.forssen.com/forskning/f10/f13/>.

1999

- *Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms?* Skattenytt 1999, s. 258–268. Artikeln finns på www.forssen.com. (Cit. **Forssén 1999**).

Bilaga 1 utgörs av artikeln Forssén 2017a.

Forssén 2017a baseras bl.a. på följande bok och artikel:

- Forssén 2011.

- *Lagrådets avstående från prövning av ny förmögenhetsskatteregels grundlagsenhetlighet vid 1998 års taxering*, Skattenytt 1998 s. 509–517. Artikelns finns på www.forssen.com.

Bilaga 2 utgörs av artikeln Forssén 2024f.

Forssén 2024f baseras bl.a. på följande böcker och artiklar:

- Forssén 2022b.
- Forssén 2019g.
- Forssén 2013.
- Forssén 2011.

I Bilaga 2 nämner jag även följande e-brev som jag har skrivit till SVT:

- 2019-03-26. Ang. EU-bidrag till Rumänien och korruption.
- 2019-02-17. Ang. en intervju med Mikael Damberg, socialdemokraterna, om tiggeri, samt SVT:s svar till mig 2019-03-28.
- 2018-12-17. Ang. HFD:s dom HFD 2018 ref. 75 avseende lokala tiggeriförbud.
- 2016-08-19. Ang. en intervju med civilminister Ardalan Shekarabi, socialdemokraterna, om att regeringen övervägde att införa ett tiggeriförbud.
- 2015-02-12. Ang. en intervju med Martin Valfridsson, socialdemokraterna, om tiggeri på Stockholms gator.
- 2014-11-23. Där jag anförde att SVT borde ta upp frågan om införande av en EU-skatt som en tredje väg och alternativ till frågan för eller emot ett tiggeriförbud.

Andra författares böcker och artiklar vilka nämns i denna bok

Bernitz, Ulf

- Europarättens genomslag, Norstedts Juridik 2012 (Cit. **Bernitz 2012**).

Kellgren, Johan Henric

- Afhandling om Naringstvangen i gemen och Skrän i synnerhet. Fristående parti i det av Johan Henric Kellgren utgivna Nya Handelsbiblioteket 1784. Boken utgiven i ny upplaga av Natur och Kultur. Stockholm 1954. (Cit. **Kellgren**).

Lodin, Sven-Olof och Englund, Peter

- Yes box! En ESO-rapport om en ny modell för kapital- och bostadsbeskattning (ESO-rapport 2017:4). (Cit. **ESO-rapport 2017:4**). ESO-rapport 2017:4 finns på <https://eso.expertgrupp.se/RAPPORTER>.

[Notera att Forssén 2017a, Forssén 2020b, Forssén 2020c, Forssén 2023a, Forssén 2024a och Forssén 2025 finns också på ESO:s hemsida, i anslutning till ESO-rapport 2017:4 under *Mediarapportering kring rapporten*. Dessutom återfinns där ytterligare en artikel som jag nämner ESO-rapport 2017:4, nämligen ”Jämlig bostadspolitik med boxmodell för kapital- och fastighetsbeskattning”, vilken publicerades i Dagens Juridik 2025-09-25 (www.dagensjuridik.se). Den artikeln är också av intresse för mitt förslag till skattereform, dvs. när det gäller kapital- och bostadsbeskattningen för privatpersoner. Även den artikeln finns på www.forssen.com.]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa

- Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (16:e uppl.), Studentlitteratur 2017.

Olsson, Stefan

- Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, Iustus förlag 2001. (Cit. **Olsson 2001**).

Prechal, Sacha

- Directives in EC law (Second, Completely Revised Edition), Oxford University Press. Oxford 2005 (ingår i serien Oxford EC Law Library).

Thorell, Per (avliden) och Norberg, Claes

- Rapporten Revisionsplikten i små aktiebolag, mars 2005. Rapporten lämnad på uppdrag av Svenskt Näringsliv.

Virgo, Graham

- Restitution of Overpaid VAT, British Tax Review 1998 s. 582–591.

Warnling-Nerep (numera Warnling Conradsson), Wiweka

- RÄTTSMEDEL: om- & överprövning av förvaltningsbeslut, Jure Förlag AB 2015. (Cit. **Warnling-Nerep 2015**).

Wiman, Bertil, Bjuvberg, Jan och Burmeister, Jari

- Fasta etableringsställen och fasta driftställen, Svensk Skattetidning 2016 s. 91–92.

Öberg, Jesper

- Mervärdesbeskattning vid obestånd, Andra upplagan, Norstedts Juridik AB 2001.

Offentligt tryck

Skatteutskottets betänkanden

Skatteutskottets betänkande 2003/04:SkU2, Det nya Skatteverket (prop. 2002/03:99, delvis)

Regeringens propositioner m.m.

prop. 1989/90:110 (Reformerad inkomst- och företagsbeskattning) Del 1

prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdeskatt m.m.)

prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag)

prop. 1994:95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1

prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen)
prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1
prop. 2002/03:99 (Det nya Skatteverket)
prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor)
prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1
prop. 2014/15:131 (Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor)
prop. 2016/17:180 (En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag)

Statens offentliga utredningar etc.

SOU 1989:34 (Reformerad företagsbeskattning) Del I
SOU 1989:36 (Inflationskorrigerad inkomstbeskattning)
SOU 2002:35 (Ny handelsbolagsbeskattning)
SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) Del 1
SOU 2008:80 (Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet) Del 1
SOU 2010:29 (En ny förvaltningslag)
SOU 2013:62 (Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet)
SOU 2016:78 (Ordning och reda i välfärden)
SOU 2020:31 (En ny mervärdesskattelag)

Ds 2002:15 (Det nya Riksskatteverket)

”Tidöavtalet: Överenskommelse för Sverige”. Överenskommelsen mellan de så kallade samarbetspartierna sverigedemokraterna, moderaterna, kristdemokraterna och liberalerna, vilka bildar underlaget för regeringen Kristersson för mandatperioden 2022–2026 (med sverigedemokraterna som samarbetsparti utanför regeringen).

Expertgruppen för Studier i Offentlig ekonomi, ESO

- ESO-rapport 2017:4, Yes box! En ESO-rapport om en ny modell för kapital- och bostadsbeskattning. Rapport lämnad av professorerna Sven-Olof Lodin och Peter Englund i september 2017. ESO-rapport 2017:4 finns på <https://eso.expertgrupp.se/RAPPORTER>.

[ESO är en självständig kommitté under Finansdepartementet. På dess hemsida anges bl.a. att ”ESO:s uppdrag är att självständigt bidra till att bredda och fördjupa underlaget för framtida samhällsekonomiska och finanspolitiska avgöranden”. Se <https://eso.expertgrupp.se/om-eso/esos-uppdrag/> (besökt 2024-07-11).]

EU-källor

Primärrätt

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (stadgan)

Fördraget om Europeiska unionen (FEU)

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF)

Fördrag om upprättande av en konstitution för Europa, av 2004-12-16 (2004/C 310/1). Antogs men ratificerades inte av EU:s samtliga medlemsstater. I stället utarbetades Lissabonfördraget 2007 ("Reformfördraget").

Lissabonfördragets fullständiga titel: Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen. Fördraget beslutades resp. undertecknades i Lissabon 2007-10-19 resp. 2007-12-13 och hade per 2009-11-03 ratificerats av samtliga dåvarande EU27-stater. Lissabonfördraget införlivades i Sverige den 1 december 2009, genom SFS 2009:1110.

Sekundärrätt

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

Rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler för punktskatt (punktskattedirektivet)

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (genomförandeförordningen)

Europakonventionen

Den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna (Europakonventionen). Europakonventionens fullständiga titel är: Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950

Rättsfall

HFD

HFD 2018 ref. 75, s. 61 och 62

EU-domstolen

26/62 (van Gend en Loos), ECLI:EU:C:1963:1, s. 49

6-64 (Costa), ECLI:EU:C:1964:66, s. 32

C-216/97 (Gregg), ECLI:EU:C:1999:390, s. 19

C-516/14 (Barlis 06), ECLI:EU:C:2016:690, s. 32