

Björn Forssén, juris doktor, advokat, gymnasieingenjör, Stockholm

Juridik och teknologi – idéer för AI-verktyg till momsgranskningen i Sverige

1 Inledning

Med denna artikel avser jag att, genom att ta upp juridik och teknologi som ett särskilt tema, visa på betydelsen av att ge teknologin inflytande i lagstiftarens arbete med att genomföra EU-rätten och exempelvis mervärdesskattedirektivet i den nationella svenska mervärdesskatterätten för att motverka alla slags momsbedrägerier. Jag anför i de närmast följande avsnitten att genom att ge teknologin utrymme i lagstiftningsproceduren underlättas möjligheterna att gemensamt utifrån disciplinerna juridik och teknologi utveckla verktyg med artificiell intelligens (AI), varvid jag med AI avser detsamma som anges på Europaparlamentets hemsida. Där anges bland annat att ”AI är en maskins förmåga att visa människoliknande drag, såsom resonerande, inläring, planering och kreativitet”.¹ Det gäller enligt min uppfattning att hålla i minnet att även om AI-system kan arbeta självständigt är det fråga om maskiner som måste programmeras av människor, för att deras informationsbaser ska uppdateras med hänsyn till samhällsutvecklingen – vilken enligt min uppfattning är en helt mänsklig sak. I denna artikel anför jag AI som just ett verktyg kan öka framför allt Skatteverkets (SKV) förmåga att förebygga och utreda exempelvis momsbedrägerier genom karusellhandel.² Där återknyter jag till min varning till forskare och lagstiftaren för att gå i vad jag kallar för matematikfällan.³ Jag avser då att det görs ett verktyg såsom AI till metoden i sig, i stället för att bara använda teknologin som ett hjälpmedel och utveckla modeller för analyser i forskningen och lagstiftningsarbetet, för att åstadkomma en effektivare uppbörd och kontroll avseende momsen. Det anser EU-kommissionen sedan 2010 som en prioriterad fråga. Jag nämnde i min doktorsavhandling,⁴ att EU-kommissionen

¹ Se <https://www.europarl.europa.eu/topics/sv/article/20200827STO85804/vad-ar-artificiell-intelligens-och-hur-anvands-det> (besökt 2025-04-08).

² Se avsnitten 2.1–2.3.

³ Björn Forssén, Matematikfällan i forskningen – avseende mervärdesskatterätten, *Tidningen Balans fördjupningsbilaga* 2/2020, s. 17–27 (Forssén 2020a). Forssén 2020a är tillgänglig på www.tidningenbalans.se och även på www.forssen.com.

⁴ Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, *Örebro Studies in Law* 4/2013 (Forssén 2013). Forssén 2013 är tillgänglig i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com.

redan då hade frångått inställningen att så många företag som möjligt borde omfattas av momssystemet till att i stället förorda återhållsamhet, så att registreringskontroll och uppbördsfrågor prioriteras.⁵ För att underlätta att genomföra EU-kommissionens ambition lämnar jag i denna artikel idéer till att utveckla ett AI-verktyg som effektiviserar SKV:s urval av utredningsobjekt, varvid jag framför allt föreslår en nyanseering av den så kallade SNI-koden (särskild näringsindelningskod eller branschkod).

På www.verksamt.se registrerar ett företag sig till mervärdesskatt. En femsiffrig SNI-kod anges, vilket är en kod som Statistikmyndigheten SCB tar fram. På myndighetens SNI-sök⁶ anges att ett företag där kan söka fram vilken SNI-kod som bäst motsvarar dess verksamhet. När det har hittat rätt kod registrerar företaget den hos SKV, via www.verksamt.se. Statistikmyndigheten SCB anger att SKV endast registrerar SNI-koder för verksamheter som har påbörjats eller kommer att påbörjas inom kort. Vidare anges att det är viktigt att företagen registrerar rätt SNI-kod, eftersom den används till nästan all ekonomisk statistik, men att den även används för annat som påverkar företaget, såsom ”rätten till avdrag, försäkringspremier, kreditvärdighet, företagsstöd, riktad information om regeländringar i olika branscher m.m.”. Därför anför Statistikmyndigheten SCB, att det också är viktigt att ett företag ändrar sin SNI-kod, om det byter inriktning. Myndigheten anger att företag i sådana fall kan kontakta den via sniforetagsregistret@scb.se. Statistikmyndigheten SCB anger dessutom på sin hemsida, att den nuvarande SNI-versionen, SNI 2007, kommer att ersättas i slutet av 2025 av SNI 2025. Det innebär att SNI i Sverige ska stämma överens med en ny version av den europeiska näringsgrensstandarden (NACE).⁷

⁵ Se Forssén 2013, s. 76, där jag hänvisar till avsnitt 5.4.1, Översyn av uppbörden av mervärdesskatt, i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, COM(2011) 851 final, s. 6. Jämför även s. 328 i 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 2024a). Forssén 2024a är tillgänglig på www.forssen.com.

⁶ SNI-statistiksök <https://snisok.scb.se/> (besökt 2024-10-11).

⁷ Se <https://www.scb.se/dokumentation/klassifikation-och-standarder/standard-for-svensk-naringsgrens-indelning-sni/sni-2025/> (besökt 2024-10-11).

På SNI-sök anges att om ett företag vet till vilken däri angiven avdelning av bransch som det hör ska det klicka vidare i avdelningslistan, där följande aktivitetsrubriker anges:

- A, Jordbruk, skogsbruk och fiske;
- B, Utvinning av mineral;
- C, Tillverkning;
- D, Försörjning av el, gas, värme och kyla;
- E, Vattenförsörjning – avloppsrening, avfallshantering och sanering;
- F, Byggverksamhet;
- G, Handel – reparation av motorfordon och motorcyklar;
- H, Transport och magasinering;
- I, Hotell- och restaurangverksamhet;
- J, Informations- och kommunikationsverksamhet;
- K, Finans- och försäkringsverksamhet;
- L, Fastighetsverksamhet;
- M, Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik;
- N, Uthyrning, fastighetsservice, resetjänster och andra stödtjänster;
- O, Offentlig förvaltning och försvar – obligatorisk socialförsäkring;
- P, Utbildning;
- Q, Vård och omsorg – sociala tjänster;
- R, Kultur, nöje och fritid;
- S, Annan serviceverksamhet;
- T, Förvärsarbete i hushåll – hushållens produktion av diverse varor och tjänster för eget bruk; och
- U, Verksamhet vid internationella organisationer, utländska ambassader och dylikt.

För att förfina sådana förinställda klassificeringar av verksamheter anser jag att ett AI-verktyg bör utvecklas som baseras på en modell där definitioner och begrepp i mervärdesskatterätten inte endast baseras på semantiska och syntaktiska frågor samt logik,⁸ utan också bestäms utifrån semiotik. Min tanke är att därigenom skapa förutsättningar för att utveckla ett mer dynamiskt AI-verktyg, genom att det redan vid registreringen till mervärdesskatt ställs frågor som gäller vilken företagarrisk det förmenta företaget tar med aktiviteten i fråga och vad det är som skapas med den. På så sätt bör möjligheterna för SKV att förebygga och utreda exempelvis momsbedrägerier genom

⁸ För exempel på semantiska, syntaktiska och logiska tolkningsproblem i momslagstiftningen: jämför avsnitten 2.2–2.4 i Björn Forssén, *Ord och kontext i EU-skatterätten – En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv*. Tredje upplagan, eget förlag 2019 (Forssén 2019a). Den boken är tillgänglig på www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

karusellhandel förbättras jämfört med om registreringen innebär att en förutbestämd etikett används för företaget enligt en förinställd klassificering.

Sålunda föreslår jag att möjligheterna att åstadkomma en förfinad uppbörd och kontroll på momsområdet förhöjs, genom att utvecklingen av AI, i samband med exempelvis utvecklingen av SNI 2025, kompletteras med semiotik, så att urvalet av utredningsobjekt effektiviseras.⁹ Förslaget baseras delvis på min artikel i JFT 2018 om juridisk semiotik.¹⁰

Vidare tar jag upp att försäljningen av produkter som kan utgöra skattepliktiga transaktioner bör bedömas utifrån själva teknologin, för att bestämma hos vem ett eller flera beskattningsunderlag avseende moms hör hemma. Därvidlag återkommer jag till avsnitt 6 i Forssén 2024a, och i korthet till vad jag anför där om karusellhandel och sammansatta transaktioner i form av en elektronisk produkt, såsom en dator eller mobiltelefon, vilken utgör en vara respektive en licens avseende operativsystemet till datorn eller mobiltelefonen.¹¹ Jag avslutar med sammanfattning och konklusioner,¹² samt om fortsatt forskning och tips för informationsinhämtning.¹³

2 AI ska enbart användas som ett teknologiskt verktyg i forskningen inom juridiken och i lagstiftningsarbetet – inte göras till en metod i sig

2.1 Mervärdesskattens omfattning enligt EU-rätten – skyldigheterna och rättigheterna

I detta och de båda närmast följande avsnitten återkommer jag till Forssén 2020a, där jag tog upp vad jag kallar för matematikfällan i forskningen avseende mervärdesskatterätten. Med Forssén 2020a avsåg jag att visa att det är kontraproduktivt för forskningen i skatterätt, om den utvecklas till rena rättsdogmatiska studier som inte stimulerar lagstiftningsarbetet eller rättsutvecklingen. Forskningen avseende moms utvecklas till logikövningar som gör den mindre användbar för tillämparna. Forskningen ger ingen induktion som för rättsutvecklingen på mervärdesskatteområdet vidare, om forskarna går i matematikfällan och använder logik och matematik som metoden i sig. Sådana övningar innebär enbart deduktion, och så kan inte ett samhällsvetenskapligt ämne som juridiken i grunden är utvecklas. För att åstadkomma språng som utvecklar mervärdesskatterätten räcker det inte med rena rättsdogmatiska studier.

⁹ Se avsnitt 3.

¹⁰ Björn Forssén, Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön, JFT 5/2018, s. 307–328 (Forssén 2018). Forssén 2018 är tillgänglig på www.forssen.com.

¹¹ Se avsnitt 4.

¹² Se avsnitten 5.1–5.2.2.

¹³ Se avsnitt 5.3.

Enbart tolkning och systematisering av gällande rätt för inte utvecklingen vidare i förhållande till användbarhet som ett av kriterierna för forskningen avseende moms. Jag föreslår att forskningen avseende mervärdesskatterätten kompletteras med juridisk semiotik, så att den blir mer användbar för lagstiftaren och tillämparna. För att underlätta lagstiftningsproceduren och öka möjligheterna för SKV att förebygga och utreda momsbedrägerier anför jag att teknologin bör ges utrymme i forskningen och i lagstiftningsproceduren, genom att effektiva AI-lösningar utvecklas som är gemensamma för juridik och teknologi. Jag återknyter här till Forssén 2020a och riskerna med matematikfällan, genom att göra sådana lösningar till metoden i sig, i stället för att använda teknologi i form av AI som ett hjälpmedel (verktyg) för att utveckla modeller för analyser i forskningen och lagstiftningsarbetet angående EU-projektet till gagn för en effektivare uppbörd och kontroll avseende momsen.

Nedan återger jag en version av den schematiska översikten av mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter, vilken jag har använt i olika versioner även i exempelvis Forssén 2013. Jag använder den schematiska översikten som ett verktyg för att analysera frågeställningar om vissa regler i mervärdesskattelagen (2023:200, här förkortad ML) i jämförelse med EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).¹⁴ Den grundläggande frågeställningen är då om reglerna är EU-konforma, och i likhet med i Forssén 2020a använder jag verktyget – modellen – för att visa på faran med att låta ett verktyg bli själva metoden för en rättsvetenskaplig studie av mervärdesskatterätten, i stället för att endast använda logiken i form av framför allt matematik som ett verktyg i samband med metoden.

Personer			
Ia Beskattningsbara personer			Ib Andra: konsumenter/skattebärare
Transaktion avseende vara eller tjänst			IV Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms
IIa Skattepliktig	IIb Från skatteplikt kvalificerat undantagen	IIc Från skatteplikt okvalificerat undantagen	
IIIa Avdragsrätt för ingående moms	IIIb Återbetalningsrätt för ingående moms	IV Ej avdrags- eller återbetalningsrätt ...	
V Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms			

¹⁴ EU, förkortning av Europeiska unionen eller unionen. Mervärdesskattedirektivets fullständiga titel är: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

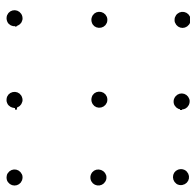
Schemat visar vilka personer och transaktioner som omfattas av mervärdesskatten:

- Beskattningsbara personer *kan* bli betalningsskyldiga för moms, **Ia**, men inte konsumenter, **Ib**, vilka i stället träffas av skatten och ibland benämns skattebärare.
- En beskattningsbar person är betalningsskyldig, om denne gör en skattepliktig transaktion av vara eller tjänst, **IIa**. En beskattningsbar person som avser att göra skattepliktiga transaktioner har avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import, **IIIa**.
- En beskattningsbar person har så kallad återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, **IIIb**, om denne avser att göra från skatteplikt kvalificerat undantagen transaktion av vara eller tjänst, **IIb**.
- En beskattningsbar person har varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, **IV**, om denne avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagen transaktion av vara eller tjänst, **IIc**.
- För vissa slag av förvärv föreligger avdragsförbud för ingående moms, **V**, oavsett vilket slags transaktioner som en beskattningsbar person avser att göra eller gör i sin verksamhet.

2.2 Niopunktsproblemet som logisk lösning på regelkonkurrens

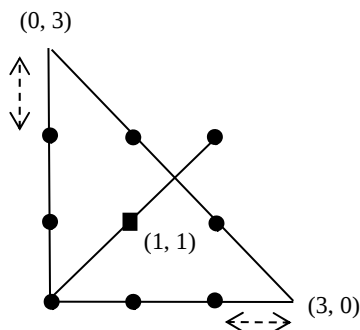
Den beskrivna strukturen avseende mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter överensstämmer mellan ML och mervärdesskattedirektivet. I Forssén 2020a använder jag det så kallade niopunktsproblemet som jag en gång lärde mig under min utbildning till gymnasieingenjör (i Göteborg 1976–80). Det användes som ett pedagogiskt grepp för att visa på vikten av att – som det numera heter – tänka utanför boxen. Problemställningen är att dra fyra sammanhängande linjer som korsar samtliga nio punkter vilka bildar en kvadrat:

Bild 1



Problemet har en logisk lösning, vilken består i att linjerna dras utanför kvadraten:

Bild 2



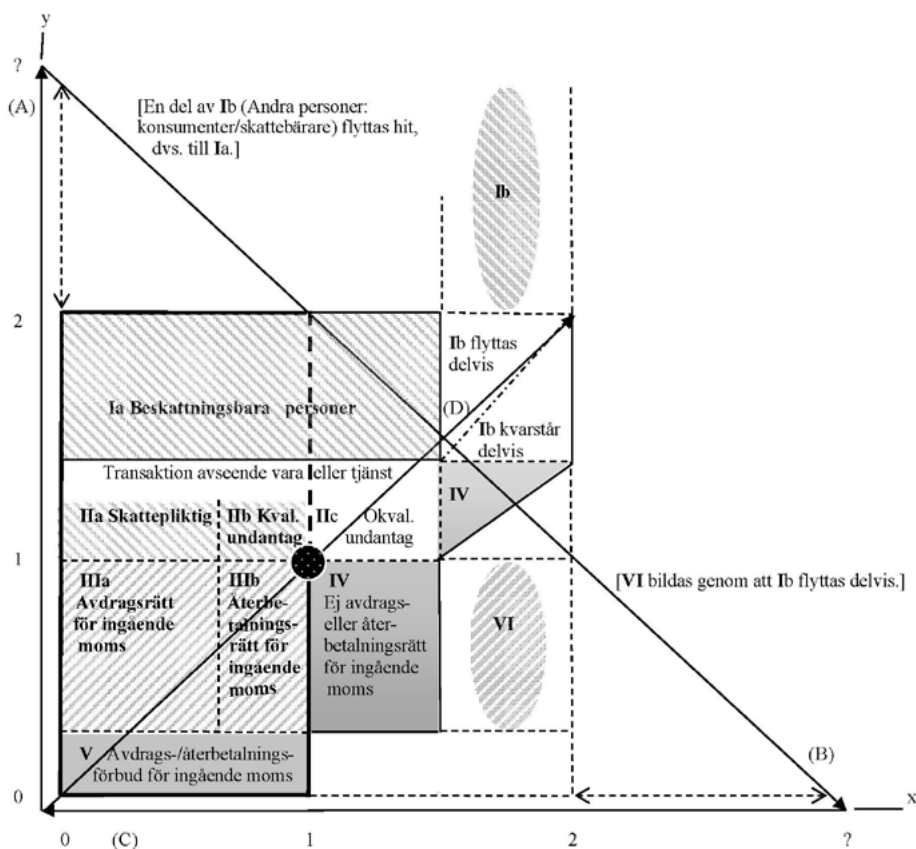
Jag ger punkterna i kvadraten 9 koordinater: (0, 0), (0, 1), (0, 2), (1, 0), (1, 1), (1, 2), (2, 0), (2, 1) och (2, 2). Mervärdesskattens omfattning enligt schemat ovan motsvarar då en box med följande koordinater: (0, 0) till (2, 0); (0, 0) till (0, 2); (2, 0) till (2, 2); och (0, 2) till (2, 2).

Lösningen på niopunktsproblemet förutsätter enligt Bild 2 ovan tillägg av två koordinater, (0, 3) och (3, 0). Då kan de fyra linjerna genomkorsa samtliga punkter i kvadraten, och knyta ihop skyldigheterna och rättigheterna. Emellertid förutsätts att även processrätten beaktas, eftersom rättigheterna och skyldigheterna ytterst prövas av EU-domstolen, som i enlighet med artikel 267 tredje stycket i fördraget om EU:s funktionssätt (här förkortat FEUF) är högsta uttolkare av EU-rätten. En analys av ett momsproblem kan gälla huruvida en regelkonkurrens föreligger, så att reglerna i ML och mervärdesskattedirektivet leder till olika rättsföljder exempelvis beträffande att göra en åtskillnad mellan skattesubjekten, som omfattas av momssystemet, och konsumenterna.¹⁵ Med fyrkanten på koordinaten (1, 1) illustrerar jag processrätten som central för att knyta ihop skyldigheterna och rättigheterna avseende mervärdesskatterätten.

¹⁵ Jämför Stefan Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet, Nerenius & Santerus Förlag 1998, s. 33, 42 och 43 (Aldén 1998). Jämför även Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, Jure Förlag AB 2011, s. 86 och 87 (Forssén 2011), s. 26 och 63 och Forssén 2013, s. 28 och 202. Även Forssén 2011 är tillgänglig i databasen DiVA (www.diva-portal.org) och på www.forssen.com.

2.3 Frågan om mervärdesskattens bedömningsram går att beskriva med en matematisk formel

I diagrammet nedan gör jag om de fyra linjerna i Bild 2 i närmast föregående avsnitt till fyra pilar: A, B, C och D. Antag att linjerna i den logiska lösningen på niopunktsproblemet stilistiskt illustrerar en matematisk formel som förutsätts utgöra lösningen på frågan om en EU-konform (direktivkonform) tolkning av en regel i ML ger uttryck för en skyldighet eller rättighet som är förenlig med mervärdesskattedirektivet. Frågan är om *mervärdesskattens bedömningsram* kan testas med en logisk lösning i form av en sådan matematisk formel. För att bedöma detta gör jag detta diagram av schemat ovan om momsens skyldigheter och rättigheter:



I diagrammet har jag gjort om schemat ovan från en rektangel till en kvadrat, där kvadratens vänstersida respektive botten sida löper längs diagrammets y-axel respektive x-axel. Kvadratens noder (hörn) motsvarar hörnen i rektangeln. Jag har givit dess sidor ett tänkt värde om $2 \times 2 (= 4)$ som ska representera *mervärdesskattens bedömningsram* materiellt och processuellt sett. Kvadratens noder har sålunda följande koordinater på x- och y-axeln, lästa från vänster till höger, nedifrån och uppåt: (0, 0), (0, 2), (2, 0) och (2, 2).

Jag delar in personerna som kan eller inte kan omfattas av mervärdesskatten samt transaktionerna av olika slag och rättigheterna eller begränsningarna av rättigheterna avseende mervärdesskatten i rutor i kvadraten. Eftersom både rättighetssidan och de omständigheter som grundar skyldigheterna avseende mervärdesskatten är lika betydelsefulla för att beskriva skatten, ger jag å ena sidan rättighetssidan med begränsningar och å andra sidan personerna och transaktionerna lika värde i diagrammet, det vill säga $2 \times 1 (= 2)$. De får följande koordinater: (0, 0), (0, 1), (2, 0) och (2, 1) respektive (0, 1), (0, 2), (2, 1) och (2, 2). Jag utgår från dessa premisser för att pröva och utvärdera en *metod* (ett tillvägagångssätt) för analys av mervärdesskattens omfattning som en logisk funktion. Jag går igenom rutorna i kvadraten och den omflyttning av de ursprungliga förhållandena som jag har gjort i diagrammet angående Andra personer än beskattningsbara personer för att tillämpa *metoden*:

- Beträffande rutorna mellan nämnda koordinater har jag delat in rättigheterna å ena sidan i avdrags- och återbetalningsrätt för ingående moms med värdet 1×1 minus avdrags- och återbetalningsförbud (**IIIa** och **IIIb** minus **V**) och å andra sidan i en enbart stilistisk illustration av begränsningen av avdrags- och återbetalningsrätten på grund av att förvärvaren av en vara eller tjänst är en beskattningsbar person som gör från skatteplikt okvalificerat undantagna transaktioner av varor eller tjänster *eller* en annan person än en beskattningsbar person (**IV**).
- Avdrags- och återbetalningsförbuden, **V**, innebär en begränsning av avdrags- och återbetalningsrätten, **IIIa** och **IIIb**, men nämns här enbart som en minuspost, eftersom de principiellt enbart utgör nämnda begränsning och saknar betydelse för sambandet mellan skyldigheter och rättigheter vid bestämningen av mervärdesskatteprincipen enligt artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Avdragsförbuden i ML tillåts i enlighet med artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet så länge inte annat beslutas på EU-nivå. Avdragsförbuden saknar således betydelse principiellt sett för min problematisering av tillvägagångssättet för analysen av mervärdesskattefrågor.

- Sålunda illustrerar jag *mervärdesskattens omfattning* enligt EU-rätten – och därmed också som den ska vara enligt ML – med en ram med tjockare heldragna och streckade linjer än övriga linjer i diagrammet. Beträffande personerna och transaktioner av olika slag ger jag bara transaktioner som ger rätt till avdrags- eller återbetalningsrätt (**IIa** eller **IIb**) ett värde på x-axeln i diagrammet motsvarande avdrags- och återbetalningsrätten (**IIIa** och **IIIb**) utan reduktion för avdrags- och återbetalningsförbudet (**V**), det vill säga motsvarande värdet 1. Dessa transaktioner bildar nämnda ram, som illustrerar *mervärdesskattens omfattning* (yttre gräns).
- Alla beskattningsbara personer (**Ia**) gör inte sådana transaktioner som bildar nämnda ram. Det innebär att utanför den ramen faller beskattningsbara personer som gör från skatteplikt okvalificerat undantagna transaktioner (**IIc**). De saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (**IV**).
- Utanför ramen faller också Andra personer än beskattningsbara personer (**Ib**). Dessa personer saknar också avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på sina förvärv (**IV**): momsen utgör för dem en skatt på konsumtionen – de är skattebärare.

Sålunda har *mervärdesskattens bedömningsram* – med det tänkta värdet 2×2 i diagrammet – fått en delvis förklaring avseende rättighetssidan. Den återstående frågeställningen angående den gränsen i förhållande till den ram som uppställs av *mervärdesskattens omfattning*, när det gäller personerna, gäller förhållandet mellan kategorierna **Ia** och **Ib** och ovan nämnda omflyttning i diagrammet i det hänseendet.

- Om kategorin **Ia**, beskattningsbara personer, byggs på, genom att en del av kategorin Andra personer än beskattningsbara personer, det vill säga en del av **Ib**, flyttas till toppen av diagrammet, byggs också rättighetssidan på i diagrammet, genom att kategori **VI** bildas i det hänseendet.
- Genom att tänka utanför boxen (dvs. utanför kvadraten med det tänkta värdet 2×2) får problemet en logisk lösning. Den förutsätter tillägg av 2 koordinater, (0, 3) och (3, 0). Då kan skyldigheterna och rättigheterna avseende mervärdesskatten knytas ihop genom processrätten, representerad av klotet med koordinaterna (1, 1). Jag illustrerar således processrätten med detta klot i diagrammet, och placerar det i skärningspunkten med koordinaterna (1, 1), där dels skyldigheterna och rättigheterna, dels rättigheterna och vad som inte omfattas av rättigheterna avseende moms åtskiljs.
- Frågan är om en logisk lösning med hjälp av den stilistiska matematiska formeln är giltig, så att tilläggen kan ges värden förenliga med *mervärdesskattens omfattning*. Oavsett vilken funktion (f) som beskrivs med

formeln, sätter jag frågetecken för de utvärden i diagrammen ovan och nedan vilka motsvarar koordinaterna (0, 3) och (3, 0).

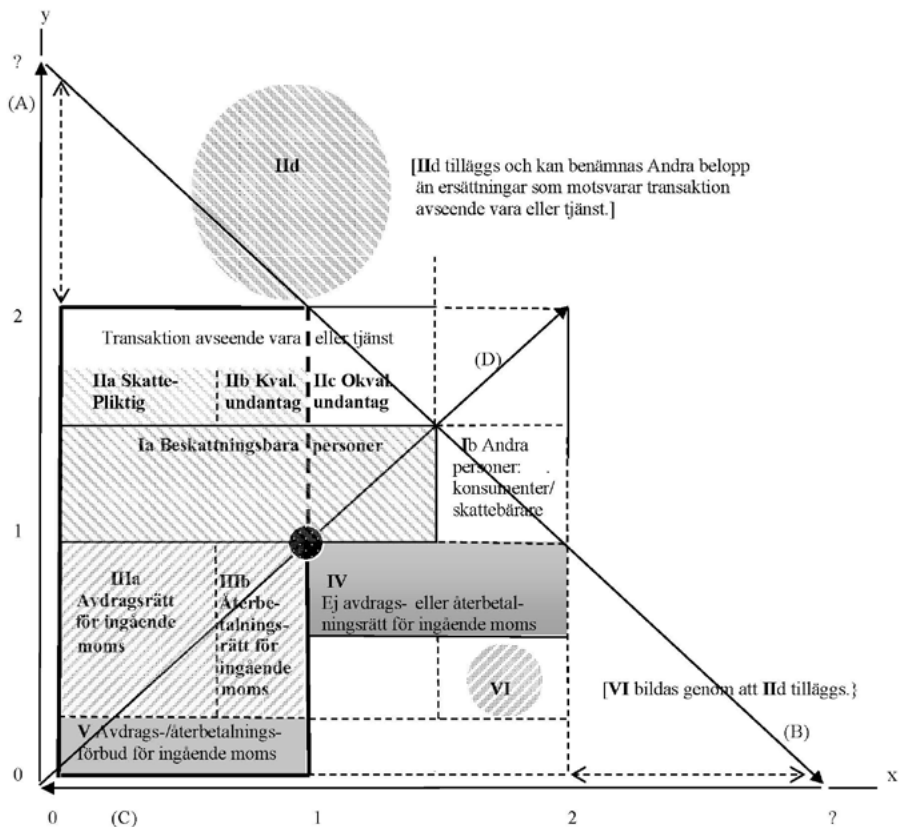
Svaret är att analysen är ogiltig avseende *mervärdesskattens omfattning*. I diagrammet ovan har jag gjort en omflyttning beträffande personerna, så att en del av kategorin Andra personer än beskattningsbara personer, det vill säga en del av **Ib**, hänförs till toppen av diagrammet som en påbyggnad av kategorin beskattningsbara personer, **Ia**. Det motsvarar ett tillägg på y-axeln av ett värde mellan koordinaterna (0, 2) och (0, 3). Ger f ett utvärde >2 på y-axeln, är det ogiltigt.

Därmed har ett tillägg också uppstått på x-axeln avseende rättighetssidan med ett värde mellan koordinaterna (2, 0) och (3, 0). Det motsvarar ytterligare en kategori av rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms, **VI**. Den har uppkommit genom att **Ib** har flyttats delvis, och bygger på kategorin som kan omfattas av mervärdesskatten, det vill säga de beskattningsbara personerna (skattesubjekten), med andra än dessa. Då skulle en vanlig privatperson omfattas av mervärdesskatten och vara berättigad att återfå momsen på sin konsumtion från staten. Ger f ett utvärde >2 på x-axeln *blir* också det – med hänsyn till *mervärdesskattens omfattning* – ogiltigt.

Om en vanlig privatperson, en konsument/skattebärare (**Ib**), kan omfattas av mervärdesskatten, strider det mot grunderna för vad som avses med skatten enligt EU-rätten. Grundläggande är nämligen att en åtskillnad – gränsdragning – ska ske mellan å ena sidan skattesubjekten (**Ia**), beskattningsbara personer (i princip företagare), och å andra sidan konsumenterna (**Ib**), dem som ska bära skatten.¹⁶ Den beskrivna logiska lösningen är ogiltig, då den ger tillägg av värden som överskrider mervärdesskattens omfattning enligt EU-rätten. Mervärdesskattens omfattning bestäms genom att värdet för rättigheterna på x-axeln i diagrammet inte kan vara så högt som 2, utan maximalt 1. I annat fall överskrider *mervärdesskattens omfattning* enligt EU-rätten.

I diagrammet nedan vänder jag på perspektivet, så att det i stället antas vara fråga om ett tillägg beträffande skatteobjekten avseende vad som utgör en transaktion mervärdesskattemässigt sett. Frågan är om tillägg av en sådan kategori, vilken anges med **IId** och kan benämnas Andra belopp än ersättningar som motsvarar transaktion avseende vara eller tjänst, är giltig. Den skulle omfatta belopp som en beskattningsbar person mottar utan krav på motprestation, såsom deposition av pengar hos denne eller skadestånd till vederbörande. Jag förklarar nedan att även ett tillägg av kategori **IId** leder till en ogiltig analys avseende *mervärdesskattens omfattning*.

¹⁶ Det berör jag även i exempelvis artikeln Mervärdesskattens yttre gränser – en modell för forskare och processförare vid jämförelse av mervärdesskattelagen med EU-rätten, Tidningen Balans fördjupningsbilaga 3/2019, s. 19–26, 23 (Forssén 2019b) samt i mina avhandlingar, dvs. min licentiatavhandling Forssén 2011 (s. 28 och 70) och min doktorsavhandling Forssén 2013 (s. 27, 84, 94 och 202). Forssén 2019b är tillgänglig på www.tidningenbalans.se och även på www.forssen.com.



Ett tillägg på y-axeln av kategori **IIId**, och därmed av ett värde mellan koordinaterna (0, 2) och (0, 3) i diagrammet, leder också till uppkomsten av kategorin **VI** på x-axeln avseende rättigheterna – mellan koordinaterna (2, 0) och (3, 0). Det är också godtagbart som en logisk, matematisk lösning enligt vad som beskrivs ovan. Emellertid är det samtidigt lika ogiltigt i förhållande till *mervärdesskattens omfattning* enligt EU-rätten som exemplet med en omflyttning avseende personerna, genom att **Ib** delvis flyttas. Det strider således också mot EU-rätten att bygga på rättighetssidan avseende mervärdesskatten, genom att kategorin **VI** i det här fallet skulle bildas som en följd av tillägget av kategori **IIId** till vad som kan anses utgöra en transaktion avseende vara eller tjänst. Detta eftersom rätten till avdrag eller återbetalning av ingående moms enbart kan grundas på att en beskattningsbar person har för avsikt att göra eller gör en skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen transaktion.¹⁷

¹⁷ Det följer av artiklarna 1.2, 2.1 a och c och 168 a i mervärdesskattedirektivet samt av bland annat EU-domstolens mål 268/83 Rompelman (ECLI:EU:C:1985:74), punkt 23.

Jag varnar således för att låta logiken i form av matematiska formler bli en metod i sig vid analys av omfattningen av mervärdesskatten, genom att göra ett verktyg såsom AI till metod i stället för att enbart använda logiken som ett verktyg, en modell för analysen, såsom att på det sättet använda mängdläran inom matematiken som ett verktyg. Med genomgången ovan anser jag mig ha visat på faran med *matematikfällan*, och hur fel den kan leda vid analysen av en regel i ML på temat EU-konformitet. Jag anser att enbart deduktion inte utvecklar vetenskapen inom till exempel mervärdesskatterätten, utan för det krävs induktion. Det går enligt min uppfattning inte att testa *mervärdesskattens bedömningsram* med logik och matematik som en metod i sig, så att det som ska utgöra analysen endast innebär att deduktioner sker.

Jag har tidigare berört metodfrågorna inom momsforskningen i Sverige.¹⁸ Jag varnade då för analyser med användning av vad jag beskriver som en rent rättsdogmatisk metod. Därmed avser jag att den tolkning och systematisering av gällande rätt som den rättsdogmatiska metoden innebär inte kompletteras med vare sig en komparativ metod eller empiriska undersökningar i form av enkäter och statistiska undersökningar med vilka sådant kan fångas upp som inte återfinns i litteraturen på skatteområdet etc.¹⁹ Då varnade jag också för vad jag benämner matematikfällan i momsforskningen, varvid jag refererade till Forssén 2020a.²⁰ En rent rättsdogmatisk metod, med en analys som i stort sett endast baseras på en kasuistisk genomgång av EU-domar och referenser till olika författare, är enligt min mening ett spår inom momsforskningen i Sverige som, om det fortsatt tillämpas och influerar forskningen, riskerar att leda till en utveckling av forskningen som till slut innebär att mervärdesskatterätten inte längre behandlas som ett rättsvetenskapligt ämne. Därigenom kommer forskningen på momsområdet i stället att mera likna forskning inom naturvetenskapen – som om mervärdesskattedirektivet innehåller något som liknar ett fysiskt föremål som ska upptäckas och benämnas ut. Då är det inte längre rättsvetenskapliga studier som bedrivs inom mervärdesskatterätten i Sverige.²¹

I linje med vad jag sålunda har anfört om metodfrågorna inom momsforskningen i Sverige i Forssén 2020b anser jag att genomgången i detta avsnitt angående matematiska formler för analysen av omfattningen av mervärdesskatten visar att sådana enbart ska användas som verktyg därvidlag. Att utveckla verktyg – modeller – för analyser inom mervärdesskatterätten, genom att konstruera algoritmer och sålunda använda AI i det hänseendet är något som jag välkomnar i egenskap av jurist och ingenjör.

¹⁸ Se Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020, s. 716–757 (Forssén 2020b). Forssén 2020b är tillgänglig på www.forssen.com.

¹⁹ Se Forssén 2020b, s. 735 och 751.

²⁰ Forssén 2020b, s. 751.

²¹ Se Forssén 2020b, s. 750.

Inom datavetenskapen används så kallad *parsing* för att konstruera algoritmer.²² *Parse* är latin och betyder del av språk (*pars orations*), det vill säga att dela upp meningar i grammatikaliska delar och identifiera delarna och deras förhållande till varandra.²³ Den som – i likhet med mig själv – använder internet för att söka information i elektroniska bibliotek etc., använder sökmotorer såsom Google, och de innehåller algoritmer.²⁴ Eftersom sökmotorerna är uppbyggda genom *parsing*, stödjer det användningen av informationsteknologi såsom internet i forskningen på olika området, såsom inom skatterätten.²⁵

I det närmast följande avsnittet tar jag upp semiotik som ett moment i utvecklingen av AI-verktyg för analyser inom mervärdesskatterätten, genom att konstruktionen av algoritmer som utgör sådana verktyg kompletteras med det momentet. Dessförinnan får jag åter framhålla att AI enbart ska ses som ett hjälpmedel – en modell – och inte får göras till metoden i sig inom forskningen och lagstiftningsarbetet på juridikens område. Det gäller enligt min uppfattning för alla samhällsvetenskapliga ämnen, till vilka bland annat juridiken hör och således, som jag berör i denna artikel, frågor om rättsreglernas tolkning och tillämpning.

²² Vangie Beal, *parse*, www.webopedia.com/TEMP/P/parse. Se även Björn Forssén, *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Fourth edition* (eget förlag 2019), s. 166 (Forssén 2019c). Forssén 2019c är tillgänglig på www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

²³ Se www.merriam-webster.com/dictionary/parse. Se även Forssén 2019c, s. 166.

²⁴ Se t.ex. Peter Seipel, Kapitlet INFORMATIONSSÖKNING, BIBLIOTEK OCH DATABASER i *Finna rätt*, s. 197, 198 och 235. *Finna rätt* Juristens källmaterial och arbetsmetoder (elfte upplagan), av Ulf Bernitz – Lars Heuman – Madeleine Leijonhufvud – Peter Seipel – Wiweka Warnling-Nerep (numera Warnling Conradsson) – Hans-Heinrich Vogel, Norstedts Juridik AB 2010. Jämför även Forssén 2019c, s. 167.

²⁵ Se t.ex. Jeffrey Kegler, *Parsing: a timeline*, Ocean of Awareness. Published Sun, 07 Sep 2014; revised 22 Oct 2014 (<https://jeffreyskegler.github.io/Ocean-of-Awareness-blog/individual/2014/og/chron.html>). Där presenterade han sin nya *parser algorithm*, Marpa, och gav därvid också en historisk översikt av *parsers* (algoritmer), från Ned Irons publicering av sin ALGOL parser 1961 till exempelvis Jay Earleys parser algorithm (från 1968), dvs. *Earley's parser* eller *Earley's algorithm*, vilken – utifrån kraven 2014 – nämndes som en kraftfull (*powerful*) *parser algorithm*. Se även Forssén 2019c, s. 167. Notera i sammanhanget att ChatGPT, som lanserades i slutet av 2022 av företaget OpenAI, inte är en sökmotor, utan en språkmodell som är designad att förutsäga ord som kommer att förekomma i en ordföljd i en dialog. Modellen är helt baserad på statistik över ordföljder på vilka den så att säga har tränats, i kombination med slumpaltsgenerering. Se Wikipedia: <https://sv.wikipedia.org/wiki/ChatGPT> (besökt 2024-10-13). Vad jag föreslår i denna artikel om att utveckla verktyg – modeller – för analyser inom mervärdesskatterätten med hjälp av AI kan sålunda användas för att utveckla språkmodeller såsom ChatGPT. Sådana bör i sin tur användas för fortsatt utveckling av sökmotorer.

3 Semiotik som ett moment i utvecklingen av AI för registreringskontroll avseende moms och för urval av utredningsobjekt avseende exempelvis karusellhandel

EU-kommissionen har, som nämnts, förordat att skattemyndigheterna inom EU ska vara mer återhållsamma med vilka som släpps in i momssystemet, varigenom registreringskontroll och uppbördsfrågor prioriteras.²⁶ Beträffande karusellhandel är det ett stort problem att avdragsrätten för ingående moms kan utövas av ett företag som förvärvar en vara eller en tjänst redan innan motparten som sålt varan eller tjänsten till vederbörande har redovisat och betalat motsvarande utgående moms till staten. Enligt EU-domstolens uppfattning skulle det strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att kräva att avdragsrätten inträder först när en skattepliktig transaktion har företagits av förvärvaren.²⁷ EU-domstolen anför dock att även om det är tillräckligt för att åtnjuta avdragsrätt att någon gör ett påstående om avsikten att skapa skattepliktiga transaktioner med sitt förvärv är det denne som ska styrka att villkoren för avdragsrätten är uppfyllda, och särskilt att vederbörande har karaktären av skattskyldig person (numera beskattningsbar person), det vill säga är en företagare i momshänseende och inte bara en konsument (som normalt är en vanlig privatperson).²⁸

Mervärdesskatteregistreringen har den funktionen att den skatteadministrativa kontrollapparaten kopplas på och stängs av.²⁹ Momssystemet är utsatt för bedrägerier av så allvarlig art att det således från EU-nivå har påpekats vikten av att medlemsstaterna har en effektiv kontroll av dem som släpps in i systemet.³⁰ I Forssén 2024a har jag behandlat problematiken för lagstiftaren att åtgärda karusellhandel på momsområdet.³¹ I Forssén 2024a anför jag sålunda att SKV bör sätta fokus på registreringskontrollen,

²⁶ Se avsnitt 1. Jämför även Forssén 2013, s. 76.

²⁷ Se punkt 23 i "Rompelman"-målet. Se även Forssén 2011, s. 39 och Forssén 2013, s. 49.

²⁸ Se punkt 24 i "Rompelman"-målet. Se även Forssén 2011, s. 226 och Forssén 2013, s. 180.

²⁹ Se Forssén 2011, s. 227.

³⁰ Se avsnitt 1, ang. avsnitt 5.4.1, Översyn av uppbörden av mervärdesskatt, i EU-kommissionens grönbok KOM(2010) 695 slutlig och EU-kommissionens uppföljning till grönboken, COM(2011) 851 final, s. 6, samt prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1, s. 310 och även Forssén 2013, s. 76.

³¹ Det har jag gjort även i 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 2023a). Forssén 2023a är tillgänglig på www.forssen.com.

när det gäller momsen.³² Därför anser jag också att AI särskilt bör utvecklas för kontrollen av registrering till mervärdesskatt, genom att algoritmer utvecklas som verktyg för att dels åtskilja konsumenterna (vilka normalt sett är vanliga privatpersoner) från företagen, dels göra en åtskillnad mellan olika företag med avseende på skyldigheterna och rättigheterna för dem som omfattas av mervärdesskatten.

En sådan utveckling av verktyg bör utgå från semantik, syntaktiska frågor och logiska problem när det gäller urvalet av företag som bör omfattas av momssystemet. Detta gäller också beträffande SKV:s utredningsverksamhet avseende dem som har momsregistrerats. För att utveckla effektiva AI-verktyg i båda dessa hänseenden bör framför allt modeller utvecklas som även baseras på semiotik.³³ Därigenom bör ett förfinat och effektivare urval ske av subjekt som omfattas av momsen och för gränsdragningen mellan skatteobjekt som är av olika momsmässig karaktär respektive som är skattepliktiga men för vilka olika skattesatser tillämpas.

När det gäller bedömningen av objektiva kriterier för att en person har för avsikt att driva företag i momshänseende och därmed inte ska betraktas som en konsument, anser jag att ekonomiska kalkyler, upprättandet av en bokföring och annat som visar på att personen avser att försörja sig och anställda på verksamheten är avgörande kriterier för att en fysisk eller juridisk person självständigt driver en ekonomisk verksamhet. Genom att kontrollera dessa omständigheter har SKV möjlighet att bedöma om personen har karaktären av beskattningsbar person enligt ML 4 kap. 2 § första stycket första meningen och artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, det vill säga enligt huvudreglerna för vem som bedöms vara en företagare och sålunda *skattesubjekt* i momshänseende. Det rör sig i praktiken oftast om att bedöma om personen i fråga är bokföringsskyldig, och därmed bör anses bedriva en ekonomisk verksamhet,³⁴ och tar en företagarrisk genom att arbeta självständigt och sålunda inte är anställd eller arbetar under anställningsliknande förhållanden.³⁵ Angående kopplingen till begreppet bokföringsskyldig för att i praktiken avgöra vem som enligt huvudreglerna i ML och mervärdesskattedirektivet är beskattningsbar person och därmed *skattesubjekt* i momshänseende anför jag följande.

³² Här nämner jag också att jag har anfört detta tidigare. Se Forssén 2024a, s. 328 och hänvisningen där till: Forssén 2013 (s. 76), Forssén 2023a, avsnitt 8.2; Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Tidningen Balans fördjupning 2023, avsnitt 5, publicerad 2023-06-13 på www.tidningenbalans.se (Forssén 2023b); och Björn Forssén, Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier, Tidningen Balans fördjupning 2024, avsnitt 7, publicerad 2024-05-06 på www.tidningenbalans.se (Forssén 2024c); samt Björn Forssén, Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna, Dagens Juridik (Debatt), publicerad 2021-05-05, på www.dagensjuridik.se (Forssén 2021a). Sedan 2022 publiceras Tidningen Balans fördjupningsartiklar endast digitalt. Även Forssén 2021a, Forssén 2023b och Forssén 2024c tillgängliga på www.forssen.com.

³³ Se avsnitt 1.

³⁴ Se ML 4 kap. 2 § andra stycket och artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

³⁵ Se ML 4 kap. 2 § första stycket andra meningen och artikel 10 i mervärdesskattedirektivet.

Det följer av förarbetena till bokföringslagen (1999:1078, här förkortad BFL), att kriterierna för bokföringsskyldighet liknar de som gäller för beskattningsbar person. En juridisk person är visserligen som en huvudregel bokföringsskyldig som sådan enligt BFL 2 kap. 1 §, men beskattningsbar person omfattar inte längre med automatik juridiska personer, eftersom kopplingen till inkomstskattelagen (1999:1229, här förkortad IL) upphävdes den 1 juli 2013 för den bestämningen (SFS 2013:368). Kopplingen i 4 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200) (föregångaren till ML) till näringsverksamhet i IL 13 kap. för bestämningen av yrkesmässig verksamhet var huvudfrågan i Forssén 2011. Numera bestäms vem som är skattesubjekt utan koppling till IL. Företagsformen avgör inte bestämningen av vem som är företagare och *skattesubjekt* i momshänseende. Därför är det av intresse att jämföra bestämningen av beskattningsbar person i ML och mervärdesskattedirektivet med vem som i en egentlig mening är bokföringsskyldig. Därvidlag följer det av förarbetena till BFL att en fysisk person är bokföringsskyldig enligt BFL 2 kap. 6 §, om denne bedriver näringsverksamhet, och att bokföringsskyldigheten enligt förarbetena till BFL inträder för en fysisk person om denne ”yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art”.³⁶ Jag nämner företagsform beträffande utvecklingen av AI-verktyg för registreringskontroll avseende moms och för urval av utredningsobjekt angående till exempel karusellhandel, och berör först följande aspekter vid bestämningen av *skatteobjektet*.

Beträffande gränsdragningen mellan *skatteobjekt* som är av olika momsmässig karaktär, det vill säga skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat eller okvalificerat undantagna transaktioner, respektive mellan olika skattesatser som ska tillämpas för skattepliktiga transaktioner ligger svårigheten enligt min mening inte sällan i att språket med semantiska bestämningar är otillräckligt för gränsdragningen. Därför föreslår jag att semiotik bör utgöra ett kompletterande moment i utvecklingen av AI för registreringskontroll avseende moms och för urval av utredningsobjekt avseende exempelvis karusellhandel. I det hänseendet återkommer jag här till att jag i Forssén 2018 lanserade juridisk semiotik – *The Semiotics of Law* (eller *Legal Semiotics*) – som ett nytt inslag för forskningen inom ämnet skatterätt. Min ambition med det var att starta en diskurs om juridisk semiotik inom skatterätten – skattejuridisk semiotik. Med den artikeln inledde jag det genom att ta den artistiska miljön som ett praktikfall för att resonera om tecken (eng., *signs*) på skattebrott i en sådan kontext, och använder moms som exempel. I förevarande artikel för jag in semiotiken som ett moment för att utveckla AI-verktyg som SKV kan använda för kontroll av att oseriösa aktörer inte registrerar sig till mervärdesskatt, och får tillgång till momssystemet för att utföra momsbedrägerier genom exempelvis karusellhandel, samt för att SKV med sådana

³⁶ Se prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1, s. 205. Jämför även Forssén 2011, s. 33.

verktyg ska kunna förfina urvalet av utredningsobjekt beträffande oseriösa personer som ändå har momsregistrerats. Emellertid sätter jag här fokus i första hand på frågan om tillämplig företagsform för den som kan omfattas av momssystemet och frågan om nämnda gränsdragningar beträffande skatteobjektet.

I Forssén 2018 använder jag olika resonemang från artistvärlden för att utveckla juridisk semiotik som en komplettering till semantiska bedömningar av inslag i det sammanhanget, så att tecken bidrar till ett mer komplett underlag för att bedöma till vilken momsmässig kategori som en prestation hör. Språket i sig räcker således inte alltid till för sådana bedömningar, och då kan olika rättsliga former under vilka en artist arbetar respektive olika attribut som denne använder sig av vara avgörande då momsfrågan bedöms. Jag återknyter här till vissa av de exempel som jag tar upp i nämnda hänseenden i Forssén 2018:

- Jag antar att artisten självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet och sålunda har karaktären av beskattningsbar person enligt ML 4 kap. 2 § första stycket första meningen, och att han eller hon är en målände bildkonstnär som sålunda *kan* vara momsskyldig för ersättning som han eller hon mottar för försäljning av sina målningar, om han eller hon har en årlig omsättning om minst 300 000 kr eller ansöker om frivillig betalningsskyldighet hos SKV (jämför ML 10 kap. 31 §).
- Om artisten arbetar som fysisk person, och själv äger sina konstverk, eller arbetar genom ett aktiebolag eller annan juridisk person, som äger konstverken skapade av artisten gäller olika skattesatser vid försäljning av målningarna. Den reducerade skattesatsen 12 procent omfattar endast försäljning av artistens egna bildkonstverk (ML 9 kap. 6 § 1), medan normalskattesatsen om 25 procent gäller (ML 9 kap. 2 §), om artistens bolag i stället säljer målningarna.
- Om artisten eller dennes bolag upplåter bilden av en av målningarna, är det en omsättning av en rättighet enligt 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, här förkortad URL. Då ska den reducerade skattesatsen 6 procent tillämpas enligt ML 9 kap. 16 § första stycket. Detsamma gäller om det är fråga om överlåtelse av en målning som artisten gör på nätet, det vill säga fråga är inte om en fysisk målning, men det är ändå en överlåtelse av en rättighet enligt URL 1, 4 eller 5 §. I dessa båda fall gäller att den reducerade skattesatsen 6 procent tillämpas enligt ML 9 kap. 16 § första stycket (med hänvisning till URL 1, 4 och 5 §), oavsett vilken teknologi som används för att överlåta eller upplåta bildkonsten i fråga.
- Om däremot artisten själv eller via sitt bolag får ersättning för en visning av sin konst på nätet, bör enligt min mening fråga inte anses vara i moms-

hänseende av en transaktion avseende en rättighet enligt URL 1, 4 eller 5 §, utan om en transaktion avseende något annat slags tjänst, till exempel *en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg*. Då bör normalskattesatsen om 25 procent enligt ML 9 kap. 2 § gälla. En sådan visning kräver inte artistens egen medverkan, och därför anser jag att tjänsten inte heller bör anses utgöra ett enligt ML 10 kap. 30 § 1 från skatteplikt undantaget tillhandahållande av en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL.³⁷

- I sammanhanget är det av intresse att följande anges i artikel 58 andra stycket i mervärdesskattedirektivet: ”Om tillhandahållaren av en tjänst och kunden kommunicerar med e-post, ska detta i sig inte innebära att den tillhandahållna tjänsten är en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg.” Om en tillhandahållare av en produkt och kunden kommunicerar med e-post, innebär det inte i sig att den tillhandahållna tjänsten är en elektronisk tjänst. En försäljning av en vara – till exempel en av artistens tavlor – är en sådan transaktion och inget annat, även om avtal om försäljning av den fysiska varan (tavlan) träffas via e-post. En transaktion kan dock vara sammansatt av tillhandahållande av en bild och en elektronisk tjänst. Då aktualiseras frågan om en delad bedömning av mervärdesbeskattningsfrågan, såsom angående gränsdragningen mellan hårdvara och mjukvara i datorer och mobiltelefoner (som berörs i närmast föregående avsnitt). I Forssén 2024a nämns att högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i RÅ 2002 ref. 113 ansåg att utredningen inte gav skäl att bedöma ett bolags återförsäljning av dåförtiden momsfria tidskrifter som två transaktioner. Utöver den försäljningen ansågs bolaget inte ha tillhandahållit någon momspliktig förmedlingstjänst.³⁸ Jag anförde dock att det inte utesluter förekomsten av en särskild förmedlingstjänst. Om bolaget i RÅ 2002 ref. 113 hade tagit ut en provision för förmedling, skulle det ha inneburit att frågan inte bara var om självständig återförsäljning av tidskrifter, utan även om en förmedlingstjänst som bolaget utförde åt huvudmannen och som vore momspliktig enligt allmänna momsbestämmelser (med tillämpning av normalskattesatsen 25 procent).³⁹ Samma ersättning kan således motsvara fler än en transaktion enligt HFD:s mål RÅ 2002 ref.

³⁷ Se Forssén 2018, avsnitten 3.2 och 4.

³⁸ Se Forssén 2024a, s. 309.

³⁹ Se Forssén 2024a, s. 310.

113.⁴⁰ Detsamma skulle gälla en elektronisk tjänst som tillhandahålls jämte andra prestationer, vilka kan omfattas av undantag från momsplikt eller reducerade skattesatser.

Sålunda kan den använda teknologin för att tillhandahålla konstnärliga verk utgöra ett externt objektivt iakttagbart tecken på om momsplikt föreligger och i så fall vilken skattesats som är tillämplig. Tekniken i sig eller hur den används kan utgöra tecken – konnotationer – i en mervärdesskatterättslig kontext, för att avgöra frågor om undantag från skatteplikt respektive om tillämplig skattesats (oavsett i vilken rättslig form exempelvis en artist bedriver sin verksamhet). Detta visar ytterligare på betydelsen av att ge teknologin utrymme i lagstiftningsproceduren för att underlätta den samt för att åstadkomma effektiva AI-lösningar som är gemensamma för disciplinerna juridik och teknologi, och som underlättar för SKV att förebygga och utreda till exempel momsbedrägerier genom karusellhandel.

Företagsformen ska, som nämns ovan, inte vara avgörande för bestämningen av vem som är företagare och därmed *skattesubjekt* i momshänseende. Emellertid föreligger problem därvidlag som jag tog upp i Forssén 2013 beträffande rättsliga figurer som inte är rättssubjekt, nämligen beträffande enkla bolag och partrederier. Här återkommer jag till ett problem som kvarstår också efter reformerna avseende den svenska mervärdesskattelagstiftningen 2013 och 2023. Det gäller frågan om att bestämma *skatteobjektet* i form av tillämplig skattesats, när två eller flera arbetar med att skapa ett gemensamt konstnärligt verk, genom att använda företagsformen enkelt bolag för samarbetet.⁴¹ Frågeställningen gällde om normalskattesatsen 25 procent eller den reducerade skattesatsen 6 procent ska tillämpas av olika aktörer som samverkar i enkelt bolag för att tillhandahålla ett litterärt eller konstnärligt verk, och jag återknyter i det hänseendet enligt följande till avsnitt 5.5 i Forssén 2024b.

Problemet i fråga uppkommer på så sätt att exempelvis en teater som förvärvar en teaterpjäs påverkas negativt likviditetsmässigt sett, om samverkan för att skapa teaterpjäsen har skett med enkelt bolag som företagsform, i stället för att samverkan hade skett genom att manusförfattaren, scenografen och verksamma i kostymateljén etc. bildade till exempel ett aktiebolag för projektet. Aktiebolaget är ett rättssubjekt, och hade tillämpat den reducerade skattesatsen om 6 procent enligt ML 9 kap. 16 §

⁴⁰ Se Björn Forssén, Sammansatta transaktioner och semiotik beträffande moms, Svensk Skattetidning 2020, s. 160–172, 167 (Forssén 2020c). Forssén 2020c är tillgänglig på www.forssen.com.

⁴¹ Se s. 62 i 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). Där hänvisar jag för samma frågeställning även till Forssén 2013, (bl.a.) s. 221 och 222, 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, 62 (Forssén 2019d) och Forssén 2018, s. 317–320. Även Forssén 2019d och Forssén 2024b är tillgängliga på www.forssen.com.

första stycket, i stället för normalskattesatsen om 25 procent, enligt ML 9 kap. 2 §. Det beror på att verket hos aktiebolaget inte betraktats som ett gemensamt verk hos nämnda aktörer enligt URL 6 §, när de samverkar i företagsformen enkelt bolag. Det är inte ett rättssubjekt. Om de i stället samverkar genom ett aktiebolag, skulle upphovsrätten enligt URL 1, 4 eller 5 § ha tillhört aktiebolaget. Det omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent enligt ML 9 kap. 16 § första stycket, där hänvisning sker till URL 1, 4 eller 5 § men inte till URL 6 §. Då teaterns likviditet förbättras om teaterpjäsen förvärvas från ett aktiebolag i stället för från delägarna i ett enkelt bolag, blir ränteutgifterna på lån lägre och därmed minskar kostnadsmassan hos teaterföretaget. Det innebär att biljettpriserna blir lägre för teaterbesökarna, det vill säga för konsumenterna. En bristande konkurrensneutralitet föreligger enligt min mening beroende på om ett litterärt eller konstnärligt verk skapas genom samverkan i företagsformen enkelt bolag respektive genom att exempelvis associationsformen aktiebolag används därvidlag.⁴²

Då sammanslutningar och partrederier i Finland betraktas som skattesubjekt enligt finska mervärdesskattelagen (mervärdesskattelag 30.12.1993/1501), medan enkla bolag och partrederier i Sverige inte utgör skattesubjekt enligt svensk mervärdesskatterätt, trots att finska sammanslutningar och partrederier inte heller är rättssubjekt, föreslog jag följande i Forssén 2013; Sverige och Finland bör gemensamt verka på EU-nivå för att huvudregeln avseende beskattningsbar person i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ändras eller förtydligas, så att även icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer.⁴³

Utvecklingen av AI-verktyg för en effektivisering av registreringskontroll och urval av utredningsobjekt hos SKV försvåras om neutralitetsprincipen inte upprätthålls i ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet. De båda regelverken får i det perspektivet inte leda till olika rättsföljder (regelkonkurrens). För övrigt får i det sammanhanget också erinras om den så kallade Francovich-doktrinen, som innebär att när en regel i mervärdesskattedirektivet har så kallad direkt effekt ska utebliven eller felaktig implementering av bestämmelsen i ML belasta svenska staten, inte den enskilde.⁴⁴ I stället ska den enskilde vid sådant fördragsbrott från Sveriges sida vara berättigad till skadestånd från staten i enlighet med nämnda doktrin.⁴⁵

⁴² Forssén 2024b, s. 63 och 64.

⁴³ Se Forssén 2013 s. 225 vartill jag hänvisar även i Forssén 2024b, s. 62.

⁴⁴ För att en direktivbestämmelse ska ha direkt effekt är villkoren att den är klar, precis och ovillkorlig. Jämför EU-målet 26/62 van Gend en Loos (ECLI:EU:C:1963:1). Jämför även Forssén 2011, s. 55.

⁴⁵ Se EU-domstolens förenade mål 6 och 9/90 Francovich och Bonifaci (ECLI:EU:C:1991:428), punkterna 37–41. Se även Forssén 2011, s. 58.

4 Försäljning av en mobiltelefon eller annan elektronisk produkt utgör en sammansatt transaktion bestående i en vara respektive en licens avseende operativsystemet

SKV respektive Ekobrottsmyndigheten (EBM) brukar i sina utredningar angående momsbedrägerier av karuselltyp enbart beröra handlarens beskattningsunderlag för moms, när fråga är om handel med elektroniska produkter, såsom datorer och mobiltelefoner. Enligt min erfarenhet berör SKV eller EBM inte om staten förlorar momsintäkter till följd av att moms inte redovisas av de stora internationella företag som äger mjukvaran i sådana produkter.

I EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2455) nämnde generaladvokaten i sitt förslag till avgörande (ECLI:EU:C:2014:2217) bland annat, att *missing trader* är ett fall av karusellhandel där bedrägeriet består i att en näringsidkare försvinner. Situationen innebär att en mottagare av en faktura gör avdrag för debiterad ingående skatt, men någon utgående skatt redovisas inte av säljaren eller så sker det till ett lågt belopp och exempelvis varan i fråga sätts åter i omlopp. Detta brukar kallas för ”karusellbedrägeri” (jfr punkterna 32–34 i generaladvokatens förslag till avgörande).⁴⁶

Generaladvokaten anför att flera olika varutyper kan användas vid mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel, men att bedragarna ofta föredrar varor som ’datorer eller mobiltelefoner’, eftersom de har ett högt värde per enhet och är lätta att transportera.⁴⁷ Vidare anför generaladvokaten att det inte är fråga om normala leveranskedjor, utan om verksamheter organiserade uteslutande för att ett skattebedrägeri ska kunna genomföras. På så sätt innebär affärstransaktionerna att moms undanhålls, och bedragarnas vinst härrör från själva bedrägeriet och inte från vinstmarginalen. Generaladvokaten anger dock också att det förekommer att vanliga företag utnyttjas, med eller utan deras vetskap, och att ”vissa näringsidkare i leveranskedjan kan till och med vara ovetande om att de deltar i ett bedrägeri och handla i god tro. Det är endast den försvunna näringsidkaren som, genom att inte betala den skatt han eller hon är skyldig, begår ett bedrägeri i egentlig mening”. Generaladvokaten medger att momssystemet är tämligen komplext, men att fullständig skatteneutralitet utgör fördelen med systemet, medan ”medaljens baksida är att systemets komplexitet gör det lättare att utnyttja dess mekanismer i bedrägligt syfte”.⁴⁸

⁴⁶ Se punkterna 32–34 i generaladvokatens förslag till avgörande i EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti).

⁴⁷ Notera att i den engelska språkversionen nämner generaladvokaten ’computer components or mobile phones’.

⁴⁸ Punkterna 31–37 i generaladvokatens förslag till avgörande i EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti). Se även Forssén 2024a, s. 314 och 323.

Mjukvaran som finns i en elektronisk produkt såsom en dator eller en mobiltelefon utgörs av ett operativsystem. Detta ägs inte av den handlare som säljer själva varan – datorn eller mobiltelefonen – utan av en annan aktör på marknaden för sådana produkter. Det är ofta ett stort internationellt företag som äger licensen till operativsystemet också efter det att konsumenten har köpt datorn eller mobiltelefonen från handlaren, det vill säga från detaljisten som driver butiken för elektroniska produkter. Sålunda har försäljningen av en dator inte bara betydelse för transaktionen avseende själva varan, utan varje dator omfattar en OEM-licens vars tillhandahållande normalt ska behandlas för sig i momshänseende – såsom ett tillhandahållande av tjänster.⁴⁹ Så är också fallet för operativsystem i mobiltelefoner.

Enligt min mening borde därmed SKV och EBM i sina utredningar av karusellhandel beakta också huruvida stora internationella aktörer korrekt redovisar moms där beskattningsunderlagen även avser licenser avseende operativsystem för exempelvis datorer eller mobiltelefoner. Innan en empirisk undersökning har skett av den frågan, är det poänglöst att hänföra statens förlust av momsintäkter i påstådd karusellhandel till grossister eller detaljister. Jag föreslår att SKV och EBM – för att finna en *missing trader* – i sina utredningar delar upp exempelvis en dator eller en mobiltelefon i vara och tjänst. Då ses inte försäljning som grossisten eller detaljisten gör som en enda vara, där frågan om ett beskattningsunderlag för moms avseende licensen till operativsystemet helt lämnas därhän av myndigheterna.

Till stöd för behovet av en gränsdragning mellan hårdvara och mjukvara avseende produkter såsom datorer och mobiltelefoner hänvisar jag till förarbetena till den svenska produktansvarslagen (1992:18, här förkortad PAL). Där anges angående datorer, när det gäller 2 § första stycket första meningen PAL, att ”med produkter avses i denna lag lösa saker”. Beträffande en dators uppbyggnad och huruvida PAL blir tillämplig på datorer anför lagstiftaren bland annat att maskinvarans alla delar är lösa saker och produkter i PAL:s mening, medan programvaran utgör en serie instruktioner som inte är lösa saker, utan intellektuella alster som inte omfattas av PAL:s produktbegrepp. Om skada orsakas av ett logiskt fel i ett dataprogram, är upphovsmannen inte skadeståndsskyldig enligt PAL. Lagstiftaren anser att upphovsmannens ansvar för uppkomna skador i stället bedöms enligt andra regler, i sista hand skadeståndslagen (1972:207). Detta utesluter dock inte att ett fel i ett dataprogram kan medföra produktansvar. Vissa dataprogram utgör nödvändiga förutsättningar för att en dator överhuvudtaget ska fungera. Det är fallet med operativsystemet som ofta är lagrat i datorn så att det är oåtkomligt för användaren. Även rena tillämpningsprogram kan utgöra *firmware* och är därmed permanent inbyggda i maskinvaran. Sådana program är integrerade delar i datorn, och en fysisk och teknisk skarp skiljelinje saknas mellan maskinvara och

⁴⁹ OEM, *Original Equipment Manufacturer*.

programvara. Om en dator med sådana fast inbyggda program orsakar skada, ansvarar datorns tillverkare för skadan enligt reglerna i PAL, även om skadan ytterst förklaras av ett fel i datorns program. Därvidlag anför lagstiftaren att det för produktansvar saknar betydelse vad som materiellt förklarar att en produkt orsakar skada, eftersom ansvaret i stället begränsas enligt PAL 1 § genom att skadan ska vara en följd av en säkerhetsbrist.⁵⁰

PAL infördes för mer än tre decennier sedan, och elektroniska produkter har utvecklats mycket sedan dess. Det har bidragit till att EU-kommissionen presenterade ett förslag till nytt produktansvarsdirektiv den 28 september 2022.⁵¹ Justitiedepartementet noterade i en faktagromemoria angående förslaget bland annat att kommissionen, vid en utvärdering av det produktansvarsdirektiv från 1985 på vilket PAL baserades, drog slutsatsen att direktivet ”på det hela taget är ett effektivt och relevant instrument”, trots att det ansågs ha ”vissa brister”.⁵² Således kan stöd alltså hämtas från lagstiftarens anföranden beträffande datorer i samband med införandet av PAL, så att det från en ekonomisk synvinkel bör göras en åtskillnad mellan hårdvara och operativsystem i elektroniska produkter. Detta blir grunden för att bestämma ett beskattningsunderlag för moms hos å ena sidan handlaren (grossisten eller detaljisten), och å andra sidan hos ägaren av operativsystemet. I enlighet med EU-domstolens uppfattning får en uppdelning av en sammansatt transaktion inte ske på ett sätt som är ”konstlat”.⁵³ Därför bör det i ett ekonomiskt perspektiv i stället framstå som naturligt att den som äger operativsystemet, och som därmed kan ta ut royalty på upplåtelsen av detta, också fastställer ett beskattningsunderlag på vilket moms redovisas och betalas till framför allt skattemyndigheterna i de av EU:s medlemsstater där konsumenterna finns. I annat fall uppstår typiskt sett en konkurrenssnedvridning som är oförenlig med den inre marknaden enligt regeln om otillåtet statsstöd till företag i EUF artikel 107.1.

⁵⁰ Prop. 1990/91:197 (om produktskadelag), s. 93 och 94. Se även Björn Forssén, *Produktansvar – introduktionsbok*: Tredje upplagan, avsnitt 5.3.2 (Särskilt om datorer). Utgiven på eget förlag 2019 (Forssén 2019e). Forssén 2019e är tillgänglig på www.forssen.com, och finns dessutom i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

⁵¹ Se EU-kommissionens Förslag till EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV om skadeståndsansvar för produkter med säkerhetsbrister, COM(2022) 495 final. Det ska ersätta och därmed upphäva produktansvarsdirektivet från 1985 som utgör grunden för PAL. Produktansvarsdirektivets fullständiga titel är: Rådets direktiv av den 25 juli 1985 om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om skadeståndsansvar för produkter med säkerhetsbrister (85/374/EEG).

⁵² Se avsnitt 1.1 i Regeringskansliet Faktagromemoria 2022/23:FPM7, Nytt direktiv om produktansvar. Publicerad den 1 november 2022: se <https://www.regeringen.se/faktagromemoria/2022/11/202223fpm7/>.

⁵³ Se punkt 30 i EU-domstolens mål C-41/04 *Levob Verzekeringen and OV Bank* (ECLI:EU:C:2005:649), där EU-domstolen anförde att ”när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig tillhandahåller en konsument, som betraktas som en genomsnittlig konsument, har ett så nära samband att de objektivt sett ur ett ekonomiskt perspektiv utgör en enhet som det vore konstlat att försöka skilja åt, utgör dessa delar eller handlingar tillsammans en enda prestation i mervärdesskattehänseende”. Se även Forssén 2024a, s. 316.

Med exemplet i detta avsnitt avser jag att visa på att tekniken i sig bör ges utrymme i lagstiftningsprocessen respektive forskningen inom juridiken, för att undvika att juridik och teknologi utvecklas parallellt och aldrig möts. Lagstiftningen består i texter som ska tolkas och tillämpas, och då är det en förutsättning, för att sådan aktivitet ska ske på ett adekvat sätt beträffande exempelvis mervärdesbeskattningen av handel med elektroniska produkter, att tekniken i sammanhanget inte undertrycks så att en sammansatt transaktion enbart beskattas avseende mobiltelefonen (varan) som konsumenten håller i handen, men inte avseende den tjänst som göms däri i form av en tjänst, det vill säga mjukvaran. Genom att sålunda ge inte bara informationsteknologi såsom sökning i register etc. utrymme inom skatterätten, utan också ge teknik i sig såsom vad som utgör en mobiltelefon utrymme i lagstiftningsproceduren avseende som här med momsen underlättas också möjligheterna att utveckla AI-lösningar som är gemensamma för disciplinerna juridik och teknologi. Detta för att underlätta för SKV att förebygga och utreda exempelvis momsbedrägerier genom karusellhandel.

5 Sammanfattning och konklusioner samt fortsatt forskning och tips för infoinhämtning

5.1 Sammanfattning

Grundtanken med denna artikel är att lämna förslag som skapar förutsättningar för att utveckla ett AI-verktyg – en modell – som ska förfina klassificeringen av olika verksamheter, så att i första hand prövningen av en fråga om registrering till mervärdes-skatt eller beskattningsförfarandet respektive skatteprocessen avseende moms effektiviseras. Jag föreslår framför allt att SNI-koden nyanseras jämfört med de förinställda klassificeringar som gäller enligt rådande SNI-version, SNI 2007. Jag anser att gällande avdelningslista därvidlag är tämligen grov, och inledningsvis i denna artikel återges branschindelningen från A till U. Mitt förslag kan bland annat fungera som ett stöd i samband med att SNI 2007 ska ersättas i slutet av 2025 av SNI 2025. Det innebär, som nämnts, att SNI i Sverige ska överensstämma med en ny version av den europeiska näringsgrensstandarden (NACE).⁵⁴

Min ambition är att en förfinad klassificering av verksamheter i första hand ska ge ett effektivare urval av utredningsobjekt för SKV vid prövningen av en fråga om registrering till mervärdes-skatt eller i beskattningsförfarandet respektive skatteprocessen avseende moms. Det bör också gynna företagen, genom att SKV och EBM på så sätt inte gör generella urval av utredningsobjekt vilka i stort sett baseras på att företag handlar med en viss sorts vara eller varuslag. Genom att det vid registreringen främst ställs frågor angående vilken företagarrisk det förmenta företaget tar och vad det är

⁵⁴ Se avsnitt 1.

som avses att skapas med aktiviteten, kan ett mer dynamiskt AI-verktyg utvecklas. Det bör ge ett för en dynamisk framtid med fortsatta innovationer och nya verksamheter mer adekvat urval av företag att registrera till mervärdesskatt. Detta kontrasterar mot att fortsätta att använda i stort sett branschvisa klassificeringar av företag med en tämligen statisk indelning i SNI-koder, vilka i praktiken utgör förutbestämda etiketter som är alltför generella och grovt indelade eller direkt missvisande som ett första urvalsunderlag för i första hand registreringen till mervärdesskatt. Jag sammanfattar följande från genomgången ovan till stöd för nyss nämnda bedömning.

- Att utveckla AI-verktyg för analyser inom mervärdesskatterätten, genom att konstruera algoritmer bör anses som ett välkommet tillskott i en modern skatteförvaltning och i domstolssystemet. Enbart tolkning och systematisering av gällande rätt för inte utvecklingen vidare på temat användbarhet för forskningen avseende moms och lagstiftningsarbetet på området. Därför bör forskningen avseende momsen kompletteras med juridisk semiotik, så att den blir mer användbar för lagstiftaren och tillämparna. AI-verktyget som utvecklas ska således inte enbart baseras på semantiska och syntaktiska frågor samt logik. Viktigast är att AI inte görs till en metod i sig inom forskningen och lagstiftningsarbetet på juridikens område. Det gäller för alla samhällsvetenskapliga ämnen, såsom juridik, att forskare och lagstiftaren inte går i vad jag kallar för matematikfällan. Då vore användningen av AI direkt kontraproduktiv såväl för momsgranskningen som för samhällsutvecklingen.⁵⁵
- AI bör särskilt utvecklas för kontrollen av registrering till mervärdesskatt, genom att algoritmer utvecklas som verktyg för att dels åtskilja konsumenterna (vilka normalt sett är vanliga privatpersoner) från företagen, dels göra en åtskillnad mellan olika företag med avseende på skyldigheterna och rättigheterna för dem som omfattas av mervärdesskatten. Utvecklingen av ett sådant AI-verktyg bör utgå från semantik, syntaktiska frågor och logiska problem för urvalet av företag som bör omfattas av momssystemet. Detsamma gäller för SKV:s utredningsverksamhet avseende dem som har momsregistrerats. För att utveckla effektiva AI-verktyg avseende båda situationerna anser jag att de modeller som utvecklas även bör baseras på semiotik och därmed på tecken (eng., *signs*) i en viss kontext. Då kan utredningsarbetet förfinas redan genom kategoriseringen av skattesubjekt och skatteobjekt. En effektivisering ska enligt min uppfattning därmed ske avseende urvalet av subjekt som omfattas av mervärdesskatten och av

⁵⁵ Se avsnitten 2.1–2.3.

- gränsdragningen mellan skatteobjekt som är av olika momsmässig karaktär respektive som är skattepliktiga men för vilka olika skattesatser tillämpas.⁵⁶
- Den använda teknologin för att tillhandahålla konstnärliga verk kan i sig utgöra ett externt objektivt iakttagbart tecken på momsplikt, och på vilken skattesats som i så fall gäller. Tekniken i sig eller hur den används kan således utgöra tecken – konnotationer – i en mervärdesskatterättslig kontext, för att avgöra frågor om undantag från skatteplikt respektive om tillämplig skattesats (oavsett i vilken rättslig form exempelvis en artist bedriver sin verksamhet). Teknologin bör därför ges utrymme i lagstiftningsproceduren så att den underlättas, och för att åstadkomma effektiva AI-lösningar som är gemensamma för juridik och teknologi. Det underlättar för SKV att förebygga och utreda till exempel momsbedrägerier genom karusellhandel.⁵⁷
 - I linje med nyss anförda ligger också det exempel som jag redogör för angående försäljning av en mobiltelefon eller annan elektronisk produkt, eftersom produkten utgör en sammansatt transaktion bestående i en vara respektive en licens avseende operativsystemet. Med det exemplet avser jag att ytterligare visa på att teknologin i sig bör ges utrymme i lagstiftningsprocessen respektive forskningen inom juridiken, för att undvika att juridik och teknologi utvecklas parallellt och aldrig möts. Lagstiftningen består i texter som ska tolkas och tillämpas. För en adekvat sådan aktivitet, avseende mervärdesbeskattningen av handel med elektroniska produkter, förutsätts att teknologin inte åsidosätts så att en sammansatt transaktion bara beskattas avseende mobiltelefonen (varan) som konsumenten håller i handen, medan tjänsten som finns däri, det vill säga mjukvaran, undgår mervärdesbeskattning. Genom att ge teknologin utrymme i lagstiftningsproceduren underlättas således också möjligheterna att utveckla gemensamma AI-lösningar för disciplinerna juridik och teknologi, så att SKV:s utredningsarbete underlättas avseende exempelvis karusellhandel.⁵⁸

Jag fortsätter med förutsättningar i en bredare kontext för att skapa möjligheter att utveckla ett AI-verktyg enligt mitt förslag om att även använda semiotik i det hänseendet.

⁵⁶ Se avsnitt 3.

⁵⁷ Se avsnitt 3.

⁵⁸ Se avsnitt 4.

5.2 Konklusioner

5.2.1 Användningen av AI i momsgranskningen

Genom att använda AI vid urvalet av företag att registrera till moms bör risken minska för ett alltför generellt urval av granskningsobjekt, till exempel i utredningar om momsbedrägerier genom karusellhandel. I det hänseendet får jag nämna följande utöver ovan nämnda.

Sedan år 2000 har lagstiftaren försökt att åtgärda det genom att införa omvänd betalningsskyldighet för moms i olika fall.⁵⁹ Det började med att omvänd skattskyldighet (numera betalningsskyldighet) infördes för investeringsguld den 1 januari 2000 (SFS 1999:640). Det var ett exempel på dyra varor som var lätta att transportera och därför begärliga varor för den som ville göra momsbedrägerier genom varuhandel mellan EU:s medlemsstater. Det är anmärkningsvärt att lagstiftaren underlät att se till att införa omvänd betalningsskyldighet även för guld av låg finhalt, platina och silver. Detta särskilt som SKV i sina utredningar kallar sådana varor för högriskvaror, och anför förekomsten av handel med dem som tecken på förekomst av momsbedrägeri genom karusellhandel. Sålunda föreligger en uppenbar inkonsekvens hos lagstiftaren när det gäller att använda omvänd betalningsskyldighet för att stävja momsbedrägerier genom karusellhandel.⁶⁰ I en artikel 2022 berörde jag ett brottmål i högsta domstolen (HD), NJA 2018 s. 704, som avsåg handel med ädelmetallerna guld, platina och silver.⁶¹ Beträffande varor som utgjorde guld var finhalten för låg för att fråga skulle vara om investeringsguld, och för platina och silver förekommer inte omvänd betalningsskyldighet. Om lagstiftaren hade gjort en på temat högriskvaror konsekvent reform år 2000, skulle NJA 2018 s. 704 aldrig ha förekommit hos HD.⁶²

Enligt min uppfattning är situationen numera den att alltför många subjekt dras in i ärenden och mål om karusellhandel. I praktiken räcker det med att en handlare har elektroniska produkter i sitt sortiment. Detta trots vad jag anför i Forssén 2024a från generaladvokatens förslag till avgörande i EU-domstolens förenade mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13 (Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti) angående att även om bedragare ofta föredrar varor med ett högt värde per enhet och som är lätta att transportera, såsom datorer eller mobiltelefoner, kan det förekomma att vanliga företag utnyttjas med eller utan deras vetskap.⁶³ Enligt generaladvokaten kan de

⁵⁹ Se Forssén 2023a, s. 352.

⁶⁰ Forssén 2023a, s. 353.

⁶¹ Björn Forssén, Momsbedrägerier av så kallad karuselltyp och NJA 2018 s. 704, Svensk Skattetidning 2/2022 s. 118–130 (Forssén 2022a). Forssén 2022a är tillgänglig på www.forssen.com.

⁶² Forssén 2023a, s. 353.

⁶³ Forssén 2024a, s. 322 och 323 och avsnitt 4.

dras in i transaktionskedjor där ifrågavarande slags bedrägerier förekommer, men ”vissa näringsidkare i leveranskedjan” kan enligt generaladvokaten till och med vara ”ovetande om att de deltar i ett bedrägeri och handla i god tro”. I sammanhanget medger generaladvokaten att momssystemet är tämligen komplext.⁶⁴

I linje med att uppfylla EU-kommissionens ambition om att prioritera registreringskontroll och uppbörd, som jag nämner i avsnitt 1, ligger mitt förslag i Forssén 2024a om att göra registreringskontrollen till en effektivare grundvakt, när det gäller vem som släpps in i momssystemet. I stället för att skatterevisorer ska försöka åtgärda en flod av problem med att staten förlorar momsintäkter kan en effektivisering av den funktionen minska dessa till rännilar att utreda, och därmed kan generaliseringar vid genomförandet av utredningarna hos SKV och EBM lämnas därhän beträffande bland annat momsutredningar avseende karusellhandel.⁶⁵ Jag anser att utvecklingen sedan år 2000 har gått från ett detaljorienterat synsätt hos SKV och EBM, där de begrepp som avgör skyldigheterna och rättigheterna i mervärdesskatterätten analyserades, till ett mer generaliserande synsätt hos de båda förvaltningsmyndigheterna. Det räcker numera med att en företagare handlar med en viss slags varor, såsom elektroniska produkter, för att denne ska dras in som förment brottslig i utredningar och processer om karusellhandel. När seriösa företagare drabbas av sådan *guilt by association*, är det till men för tilltron till momssystemet. Mitt förslag om att effektivisera SKV:s urval av utredningsobjekt, genom att ett AI-verktyg utvecklas som framför allt nyanserar den så kallade SNI-koden, bör motverka dylik myndighetsutövning. Sålunda ska förslaget underlätta en rättssäker registreringskontroll och uppbörd avseende momsen. Dessutom får nämnas att det finns en tradition att bygga vidare på, när det gäller automatisk databehandling (ADB) i momsgranskningen i Sverige. Den har skett med ADB-stöd alltsedan början av 1980-talet och det så kallade Momsorg-projektet.⁶⁶

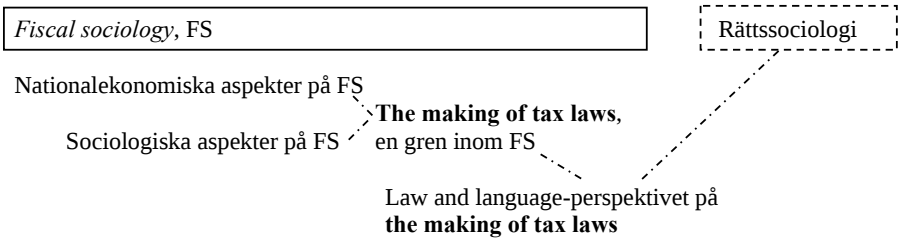
⁶⁴ Se Forssén 2024a, s. 314 och 323 och avsnitt 4.

⁶⁵ Se Forssén 2024a, s. 328 och 329.

⁶⁶ Riksdagens revisorers förslag 1994/95:RR4 till riksdagen angående insatser mot den ekonomiska brottsligheten, s. 136, där Momsorg-projektet, rapport från Riksskatteverket 1981-04-23, nämns.

5.2.2 Användningen av AI angående användningen av skattemedel

I avsnitt 2.3 nämner jag Forssén 2019c, där jag, med ämnet *the making of tax laws*,⁶⁷ tar upp problematiken med att lagstiftaren ska kunna *skapa skatteregler* som kommunicerar lagstiftarens intentioner med sådana regler till tillämparna utan att störningar uppkommer i det hänseendet. Det benämner jag *communication distortions*. I del I i Forssén 2019c (Part I – The Making of Tax Laws – Law and Language issues) resonerar jag utifrån ett law and language-perspektiv om modeller för att upptäcka brister i en skatteregel, vilka ökar risken för kommunikativa distorsioner i förmedlingen av lagstiftarens intentioner till tillämparna. Bilden nedan visar min idé om den position som *the making of tax laws* intar i förhållande till dels *fiscal sociology* (skattesociologi), dels *sociology of law* (rättssociologi).⁶⁸



Fiscal sociology är ett eget ämne som primärt gäller nationalekonomiska (*aspects of economics*) och sociologiska aspekter (*aspects of sociology*) på det, inte nödvändigtvis avseende skattelagstiftning (*laws on taxation*). Sålunda åtskiljer jag *fiscal sociology* och rättssociologi (*sociology of law*). Jag betecknar *the making of tax laws* som en gren inom *fiscal sociology* vilken bildar en bro mellan nationalekonomiska aspekter respektive sociologiska aspekter på *fiscal sociology* i dessa bredare hänseenden. Emellertid bör law and language-perspektivet på *the making of tax laws* även utgöra ett inslag i ämnet rättssociologi.

Vid en disputation i ämnet mervärdesskatterätt bör för valet av ämne frågan ställas om det i stället kunde ha behandlats inom nationalekonomin eller i en utredning hos finansdepartementet. I båda fall kan språket som används för att analysera frågorna lyfta arbetet genom mitt förslag om att komplettera semantiska frågor, syntaktiska frågor och

⁶⁷ Med *the making of tax laws* avser jag proceduren med att skriva (avfatta) skatteregler, till skillnad från *the making of tax law* (utan plural-s), dvs. att fråga är om skrivande i skatterätt – inte att bara skriva om skatterätt.

⁶⁸ Se Forssén 2019c, s. 14 och 28. Forssén 2019c är skriven på engelska. I bilden här använder jag svenska, men renodlar floran av uttryck genom att behålla engelskan ang. *fiscal sociology* och *the making of tax laws*.

logik med semiotik. Det gäller även proceduren med att avfattas skatteregler. Sålunda tar jag upp semiotiken i en uppföljande bok.⁶⁹ I den boken, Forssén 2019f, utgör del III (Part III – On signs of tax crime in an artistic environment) min översättning till engelska av Forssén 2018 (Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön). Forssén 2019f bildar – tillsammans med Forssén 2019c – förstudier till forskning som jag avser att företa inom *fiscal sociology* (skattesociologi) om användningen av skattemedel. Genom att använda semiotiken även i det sammanhanget bör en växelverkan ge effektiviseringar såväl för avfattandet av kommunikativa regler inom exempelvis mervärdesskatterätten som för användningen av statens intäkter på området, till exempel inom vården, omsorgen och skolan. Tanken är att regeringens budgetarbete och statens intäkter respektive behoven inom den offentliga verksamheten ska närma sig varandra, för en effektivare beskattning och välfärd totalt sett.

5.2.3 En effektivare momsgranskning eller ett nytt skattesystem

En effektivare momsgranskning är centralt för att skattesystemet ska fungera för att finansiera välfärden, eftersom momsen är en väsentlig del av svenska statens intäkter.⁷⁰

Om inte EU-kommissionens ambition av innebörd att registreringskontrollen och uppbörden avseende moms ska tillgodoses förverkligas, genom exempelvis utvecklingen av ett AI-verktyg som nyanserar SNI-koden och därigenom urvalet av subjekt att momsregistrera, återstår enligt min mening att skapa ett nytt skattesystem. Kan problemen med momsbedrägerier genom karusellhandel inte minimeras, föreslår jag att en bruttoskatt införs som ersätter i första hand moms, punktskatt och bolagsskatt, till exempel i form av så kallad proms, produktionsfaktorskatt. Detta berör jag i mitt förslag i JFT om en stor skattereform i Sverige.⁷¹ En sådan reform eliminerar problem om återbetalning av överskjutande ingående moms, då bruttoskatter inte ger företag

⁶⁹ Björn Forssén, *Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics: Fourth edition*, eget förlag 2019 (Forssén 2019f). Forssén 2019f är tillgänglig på www.forssen.com, och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

⁷⁰ Prognosen för åren 2024–2027 enligt budgetpropositionen för 2025 i Sverige (prop. 2024/25:1) visar att mervärdesskatten förväntas utgöra drygt en femtedel av Sveriges totala skatteintäkter, dvs. (i miljarder kronor): 562,2/2 645,4=21,25 % för 2024; 589,6/ 2 743,4=21,49 % för 2025; 626,7/2 884,2=21,73 % för 2026; och 660,2/3 029,2=21,79 % för 2027. Se Regeringens proposition 2024/25:1, s. 78.

⁷¹ Björn Forssén, *Förslag till en stor skattereform i Sverige som också förbereder en EU-skatt – genomgång av grundbultar i och förutsättningar för reformen*, JFT 5–6/2024, s. 455–496 (Forssén 2024d). I Forssén 2024d, avsnitt 7 nämner jag att om bl.a. punktskatterna ersätts med en bruttoskatt försvinner problemet att skattesubjektet (yrkesmässig verksamhet) alljämt bestäms för ett par punktskatter genom en koppling till begreppet näringsverksamhet i *hela* IL 13 kap. Därvidlag hänvisar jag också till Björn Forssén, *Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan*, JFT 3/2022, s. 242–276, bl.a. 252 och 253 (Forssén 2022b). Forssén 2022b och Forssén 2024d är tillgängliga på www.forssen.com.

en fordran på staten.⁷² Det skulle också effektivisera urvalet av företagsskatterättsliga skattesubjekt i allmänhet, genom att avgörandet av vem som utgör sådant subjekt kan kopplas till frågan om vem som är bokföringsskyldig, oavsett företagsform.⁷³ Om problemen inte åtgärdas, lär förslag om bruttoskatt komma, men i form av punktskatt på finansiella transaktioner, så kallade *financial transaction taxes* (FTT) eller *tobin taxes*, vilket också har diskuterats på EU-nivå.⁷⁴ Det vore till men för demokratin i skattefrågor, eftersom riksdagen i praktiken blir styrd av det finansiella systemet.

5.3 Fortsatt forskning och tips för infoinhämtning

I Indirekta skatter – en svensk erfarenhet av forskningen i EU-rätten⁷⁵ nämner jag att jag inledde ett forskningsprojekt 2015 vid Örebro universitet om användningen av skattemedel. Jag avsåg att fokusera på sociologifrågorna, och skrev Forssén 2019c som en förstudie i *fiscal sociology*. I Forssén 2024e nämner jag att om jag får finansiering till att gå vidare är min avsikt att fortsätta projektet om användningen av skattemedel med empiriska studier inom olika skattefinansierade områden. Jag anger också att därefter följer troligen studier av metodfrågor, och att jag i Forssén 2019c nämnde algoritmer för att göra verktyg för metodutveckling men att AI enbart ska användas som ett verktyg – inte en metod.⁷⁶ Tills vidare anser jag mig med denna artikel ha förberett för utvecklingen av ett svenskspråkigt AI-verktyg för momsgranskningen. Det är viktigt att ett svenskspråkigt verktyg utvecklas för forskning i och tillämpning av mervärdesskatterätten, varvid jag också noterar att språkmodellen ChatGPT har begränsningar såsom att den kan missförstå begrepp på andra språk än engelska. På nätet anger till exempel OpiTech-Sverige angående Chat GPT Svenska, att man behöver ”vara medveten om teknologins begränsningar. Trots dess förmåga att hantera språk naturligt, kan AI-tjänster som ChatGPT ibland göra fel eller missförstå komplexa frågor, vilket understryker vikten av mänsklig översyn och komplettering där det

⁷² Av åttonde stycket i ingressen till EG:s första momsdirektiv (67/227/EEG) följer att tanken med ett gemensamt momssystem inom EU var att ersätta bruttoomsättningsskatterna, då de leder till kumulativa effekter på grund av avsaknaden av den i princip generella avdragsrätten hos momsen. Jämför även Forssén 2011, s. 273.

⁷³ Se avsnitt 3.

⁷⁴ Se Forssén 2019c, s. 214, 215 och 285. ”Tobin” i *tobin taxes* kommer från James Tobin.

⁷⁵ Björn Forssén, Indirekta skatter – en svensk erfarenhet av forskningen i EU-rätten, eget förlag 2024 (Forssén 2024e). Forssén 2024e är tillgänglig på www.forssen.com och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

⁷⁶ Forssén 2024e, s. 113.

är lämpligt för att säkerställa bästa möjliga resultat”.⁷⁷ Det ger mig ytterligare belägg för att varken svenska eller andra officiella EU-språk bör överhuvudtaget få trängas undan av engelskan.⁷⁸

En aspekt på momsforskningen som förtjänar att upprepas i samband med frågor om ett AI-verktyg för forskning och lagstiftning hämtar jag från en annan av mina artiklar i JFT.⁷⁹ Där anför jag att akademiker som skriver om moms bör fokusera på att svåra frågor kräver analys av både skattesubjekts- och skatteobjektsfrågan.⁸⁰ Jag nämner att SKV ändrade inställning först efter en HFD-dom den 7 juni 2018 (HFD 2018 ref. 41), och beaktar sedan den 1 juli 2019 att bedömningen av undantaget från skatteplikt inom vården avser den beskattningsbara personen, bemanningsföretaget, inte dess personal. Enligt en EU-dom den 12 mars 2015, C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit), räcker det nämligen inte med att bemanningsföretaget hyr ut en anställd legitimerad sjuksköterska för att undantag från skatteplikt ska gälla, utan det krävs att företaget tar ett vårdansvar.⁸¹ Det ställningstagande av 2016-03-31 (dnr 131 156230-16/111) som SKV tog efter domen innebar ett alltför omfattande undantag inom sjukvård och social omsorg, då SKV inte beaktade att EU-domstolen började prövningen av omfattningen av undantaget med att utesluta de anställda i bemanningsföretaget från begreppet beskattningsbar person som just anställda.⁸² Att utveckla AI-verktyg hos SKV utifrån mitt förslag bör minska risken för misstag i subjektsfrågan vid utfärdande av ställningstaganden eller i granskningen.

I avsnitt 6 i Forssén 2024d anför jag särskilt beträffande skatteobjektsfrågan att möjligheten att införa ett gemensamt varubegrepp för samtliga indirekta skatter (dvs. i första hand moms, punktskatter och tull) bör undersökas. Det bör bidra till en effektivare uppbörd som även kan förhöjas av mitt förslag till gagn för att utveckla ett AI-verktyg. Jag anförde åter att tullfrågorna bör utvecklas, och att arbetet med ett

⁷⁷ <https://optitech-sverige.se/kunskapsbank/chat-gpt-svenska/> (besökt 2025-04-08).

⁷⁸ Se Björn Forssén, *Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning*, JFT 6/2021, s. 412–447 (Forssén 2021b). Forssén 2021b är tillgänglig på www.forssen.com. Där har jag också lagt ut min översättning av artikeln till engelska samt, för att lyfta det nordiska inom EU språkmässigt, även en översättning av den till finska, vilken jag har låtit översättningsbyrån ArthemaxX Business Services ay, Turku (Åbo), göra. För övrigt ingår i Forssén 2024e bl.a. Forssén 2020b resp. Forssén 2021b, vilka där motsvaras av avdelningarna I resp. II.

⁷⁹ Björn Forssén, *Moms och bemanning inom vård och omsorg – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten*, JFT 4/2019, s. 240–253 (Forssén 2019g). Forssén 2019g är tillgänglig på www.forssen.com.

⁸⁰ Forssén 2019g, s. 252.

⁸¹ Se Forssén 2019g, s. 241, där jag även hänvisar till: SKV:s ställningstagande 2018-10-25, Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt, dnr 202 398355-18/111, och SKV:s ställningstagande 2018-10-25, Social omsorg, mervärdesskatt, dnr 202 398382-18/111 (ersatt av SKV:s ställningstagande 2021-06-17, Social omsorg, mervärdesskatt, dnr 8-1057054); och EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit (ECLI:EU:C:2015:164).

⁸² Se Forssén 2019g, s. 242.

frihandelsavtal mellan USA och EU, det så kallade TTIP (*The Transatlantic Trade and Investment Partnership*), därför bör återupptas.⁸³

För övrigt får nämnas att för studier eller forskning i skatterätt och EU-rätt finns på min hemsida en undersida benämnd Forskning,⁸⁴ till stöd för studenter och forskare samt för praktiker i processer etc. Den är också en förstudie till fördjupade studier och forskning i *fiscal sociology* och AI. På hemsidan finns även bland annat en länksamling över svenskt och utländskt offentligt tryck etc., baserad på information hämtad via Google och Wikipedia.⁸⁵

⁸³ Se även Björn Forssén, EU:s frihandelsavtal med USA, TTIP – en motvikt till förflyttningen av världsekonomins tyngdpunkt till Asien och till gagn för världsfred, JFT 4/2022, s. 425–436 (Forssén 2022c). Forssén 2022c är tillgänglig på www.forssen.com.

⁸⁴ Se <https://www.forssen.com/forskning/>.

⁸⁵ Se <https://www.forssen.com/hem/oversikt-innehall/cv-bjorn-forssen/>.