

*Björn Forssén, juris doktor, advokat, f.d. byrådirektör, Stockholm*

## Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan

### 1 Inledning

I två artiklar från 2020 respektive 2021 har jag skrivit i JFT om momsforskningen i Sverige dels beträffande metodfrågorna för den forskningen,<sup>1</sup> dels beträffande frågan om svenska språkets ställning i avhandlingar i Sverige angående mervärdes-skatt (moms).<sup>2</sup> I denna artikel berör jag att vissa av punktskattereglerna i Sverige inte är förenliga (konforma) med EU-rätten<sup>3</sup> beträffande bestämningen av skatte-subjektet. Vid genomgången av den problematiken tar jag upp mina synpunkter avseende hanteringen i avhandlingarna i Sverige på momsområdet angående frågan om bestämningen av skattesubjektet. Vid denna jämförande betraktelse av skatte-subjektsfrågan på områdena punktskatter och moms berör jag också i viss mån finsk rätt, för att ge en komparativ analys av de svenska reglerna med de finska på temat EU-konformitet. Jag avser att därigenom också visa på vikten av att beakta såväl i forskningen som i praktiken hur diskrepanser mellan ett nationellt regelverk om punktskatter och EU-rätten kan medföra icke EU-konforma konsekvenser för momsen. Avslutningsvis lämnar jag kommentarer om metodvalet i punktskattforskningen och om att avdragsrätten för ingående moms kan påverkas av en oklar bestämning av skattesubjektet momsmässigt och en lucka i tullagstiftningen samt förslag till fortsatt forskning på området indirekta skatter, vilka i första hand består i moms, punktskatter och tull.

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

Av EU:s primärrätt följer att ett krav på harmonisering av medlemsstaternas lagstiftningar gäller för de indirekta skatterna. Sålunda framgår det av artikel 113 i fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) att medlemsstaternas lagstiftningar om

---

<sup>1</sup> Jämför Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – metodfrågor. JFT 6/2020, s. 716–757 (Forssén 2020a). Forssén 2020a finns tillgänglig i fulltext på min hemsida, [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>2</sup> Jämför Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning. JFT 6/2021, s. 412–447 (Forssén 2021a). Forssén 2021a finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>3</sup> EU, Europeiska unionen eller unionen.

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

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

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

Avseende reglerna om inkomstskatt föreligger således inte ett generellt harmoniseringskrav såsom i artikel 113 FEUF beträffande de indirekta skatterna, utan enligt artikel 115 FEUF är EU:s institutioner, beträffande medlemsstaternas nationella regler om inkomstskatt, hänvisade till att använda direktiv för harmonisering av lagstiftningarna. EU:s råd har utfärdat enbart ett fåtal direktiv som berör inkomstskatt, exempelvis fusionsdirektivet (2009/133/EG) och moder-/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU).<sup>4</sup> Emellertid avser EU-direktiven på inkomstskatteområdet inte bestämningen av skattesubjektet. Eftersom jag i denna artikel behandlar skatte-

---

<sup>4</sup> De båda direktivens fullständiga titlar är: Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan; och Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

subjektsfrågan, använder jag därför uttrycket *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* när jag berör inkomstskatteregler i det hänseendet.<sup>5</sup>

De viktigaste rättsakterna beträffande de indirekta skatterna är:

- beträffande moms, EU:s mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG,<sup>6</sup> vilket i denna artikel benämns mervärdesskattedirektivet,
- beträffande punktskatter, Rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler om punktskatt, vilket jag benämner punktskattedirektivet (EU) 2020/262, och
- beträffande tull, Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen, som brukar benämnas unionstullkodexen.

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

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

Enligt artikel 1 i direktiv 2003/96/EG ska energiprodukter och elektricitet beskattas i EU:s medlemsstater i överensstämmelse med det direktivet.<sup>7</sup> I denna artikel berörs punktskatt i form av energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt i Sverige med avseende på vissa bränslen enligt 1 kap. 3 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi

---

<sup>5</sup> Jämför även Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011, avsnitten 1.2.2.1 och 1.2.2.2 (Forssén 2011). Forssén 2011, min licentiatavhandling, är tillgänglig i fulltext i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)) och på min hemsida [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>6</sup> Mervärdesskattedirektivets fullständiga titel: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>7</sup> Fullständig titel på direktiv 2003/96/EG är: Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

(här förkortad LSE). Det problem som jag tar upp beträffande förenligheten med EU-rätten på punktskatteområdet när det gäller bestämningen av skattesubjektet är att det i LSE 1 kap. 4 § 1 sker en hänvisning till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* avseende vad som utgör en yrkesmässig verksamhet. Jag tar dock inte upp de båda andra harmoniserade punktskatterna, vilka i Sverige omfattas av lagen (1994:1564) om alkoholskatt respektive lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eftersom en sådan koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* saknas däri.<sup>8</sup>

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

- lagen (1994:1776) om skatt på energi, förutom punktskatten på de bränslen som omfattas av uppskovsförfarandet (enligt LSE 1 kap. 3 a § – *min anm.*),
- lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
- 35–40 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt (det vill säga punktskatten på snus, tuggtobak och övrig tobak),<sup>9</sup>
- 2 § första stycket 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
- lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
- lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
- lagen (1999:673) om skatt på avfall,
- lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.,
- lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,
- lagen (2017:1200) om skatt på flygresor,
- lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter,
- lagen (2018:1139) om skatt på spel,
- lagen (2019:1274) om skatt på avfall som förbränns, och
- lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> För övrigt gäller detsamma enligt lagen (2022:156) om alkoholskatt och lagen (2022:155) om tobaksskatt, vilka den 13 februari 2023 ersätter de båda lagarna från 1994.

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

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

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

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

Enligt EU:s sekundärrätt på punktskatteområdet gäller att skattesubjektet bestäms självständigt, och att de aktiviteter för vilka en person kan bli skyldig att betala punktskatt typiskt sett utförs av en person som allmänt sett kallas för företagare – inte av en vanlig privatperson (konsument). Detta följer av det gällande punktskattedirektivet (EU) 2020/262, som trädde i kraft den 18 mars 2020,<sup>11</sup> och som inte innebär någon förändring i förhållande till vad som gällde beträffande bestämningen av skattesubjektet enligt föregångarna på området. Jag anför följande till stöd för min tolkning att gällande och tidigare EU-direktiv på punktskatteområdet sålunda innebär att bestämningen av skattesubjektet på punktskatteområdet inte bör ske genom att nationella regler på området kopplar till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*.

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

---

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

<sup>11</sup> Enligt artikel 57 trädde punktskattedirektivet (EU) 2020/262 i kraft den tjugonde dagen efter det att det hade offentliggjorts i Europeiska unionens officiella tidning, vilket skedde den 27 februari 2020 och således trädde punktskattedirektivet (EU) 2020/262 i kraft den 18 mars 2020. Enligt artikel 56 träder ändringarna på grund av punktskattedirektivet (EU) 2020/262 i kraft den 13 februari 2023.

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

I punktskattedirektivet 2008/118/EG respektive i dess företrädare cirkulationsdirektivet 92/12/EEG bestämdes skattesubjektet självständigt genom begreppet *näringsidkare*. Av artikel 7.2 i cirkulationsdirektivet respektive av skälen 16 och 22 i ingressen till punktskattedirektivet 2008/118/EG framgick att den skattskyldige ska vara en näringsidkare, genom bruket av uttrycken *en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet* respektive *näringsidkare*.<sup>13</sup> Någon koppling till andra regelverk för bestämningen av innebörden av begreppet näringsidkare fanns inte i de båda direktiven, utan bestämningen av skattesubjektet skedde självständigt däri.

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

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

---

<sup>13</sup> Jämför Björn Forssén, EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS 2007, s. 29 och 30 (Forssén 2007). Forssén 2007 finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com). Jämför även Forssén 2020a, avsnitt 5.3.2.

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

#### 3.2.1 Energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt

Energiskatt ska enligt LSE 1 kap. 1 § betalas till staten för bränslen och elektrisk kraft. På temat EU-konformitet är problemet med bestämningen i LSE av skattesubjektet i visst hänseende den hänvisning som sker till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, här förkortad IL) beträffande vilka verksamheter som anses som yrkesmässiga. Sedan den 1 januari 2000 har nämligen LSE 1 kap. 4 § följande lydelse:<sup>14</sup>

En verksamhet är yrkesmässig, om den

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

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

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

<sup>14</sup> Jämför LSE 1 kap. 4 §, dess lydelse från och med den 1 januari 2000 enligt SFS 1999:1289.

innebörd att bestämningen av skattesubjektet avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt överförs från 4 kap. till 5 kap. LSE, men för den bestämningen kvarstår 1 kap. 4 § 1 med kopplingen till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*. Jag refererar till bestämmelserna från tiden före ändringarna den 13 februari 2023, eftersom de gäller när denna artikel skrivs.

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

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

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

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

Att de bränslen som anges med KN-nummer<sup>15</sup> enligt uppräkningsen i LSE 1 kap. 3 a § omfattas av punktskatt som är harmoniserad följer av artiklarna 2 och 20.1 i direktiv 2003/96/EG. Alla KN-nummer i LSE 1 kap. 3 a § utom i första stycket punkt 8 motsvaras av KN-nummer för vilka det anges i artikel 20.1 att de utgör energiprodukter som ska omfattas av bestämmelserna om övervakning och flyttning i cirkulationsdirektivet 92/12/EEG, varvid samma förbehåll görs i artikeln som i bestämmelsen i fråga. Av artikel 2.1 f i direktiv 2003/96/EG framgår att termen energiprodukter tillämpas på produkter enligt KN-nummer 3811, varför LSE 1 kap. 3 a § i dess helhet, det vill säga inklusive första stycket punkt 8, är förenlig med närmast motsvarande bestämmelser i ursprungliga versionen av direktiv

<sup>15</sup> KN, kombinerade nomenklaturen i tullsammanhang.



2003/96/EG.<sup>16</sup> Fortsättningsvis använder jag uttrycket *vissa bränslen* avseende bränslen enligt LSE 1 kap. 3 a §, och genomgången av direktiv 2003/96/EG visar att dessa bränslen omfattas av vad som avses med harmoniserade punktskatter.

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

Kopplingen till IL 13 kap., och begreppet näringsverksamhet däri, beträffande vilka verksamheter som är yrkesmässiga innebär dels att bestämningen av skattesubjektet i LSE 4 kap. 1 § 1 strider mot att skattesubjektet ska, enligt punktskattedirektivet (EU) 2020/262, bestämmas självständigt i regelverken på punktskatteområdet, dels att urvalet av skattesubjekten blir alltför omfattande i förhållande till direktivet. För att illustrera sistnämnda konsekvens beträffande omfattningen av de personer som kan vara skattskyldiga för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt avseende *vissa bränslen* på grund av LSE 1 kap. 4 § 1 jämför jag i det närmast följande avsnittet angående att samma koppling till IL 13 kap. som förekommer i den bestämmelsen i LSE förekom i 4 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad ML) under perioden den 1 januari 2001 till och med den 30 juni 2013.

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

Den 1 januari 2001 infördes, genom SFS 1999:1283, en hänvisning i ML 4 kap. 1 § 1 till begreppet näringsverksamhet i *hela* IL 13 kap., det vill säga för bestämningen av vem som skulle anses ha en yrkesmässig verksamhet. Därmed kopplades bestämningen av vem som ska anses utgöra skattesubjektet momsmässigt till *den*

---

<sup>16</sup> Enligt EU:s hemsida finns en konsoliderad version av direktiv 2003/96/EG av den 15 september 2018. Därav följer att endast vissa justeringar har skett av vilka KN-nr som anges i artikel 20.1 och det gäller punkterna 1 c och 1 h. Jag noterar att artikel 20.1 också i den konsoliderade versionen hänvisar till bestämmelserna i cirkulationsdirektivet 92/12/EEG, trots att det ersattes den 1 april 2010 av punktskattedirektivet 2008/118/EG. För övrigt noterar jag att artikel 2.1 f är oförändrad i den konsoliderade versionen. Jämför <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0096>> (besökt 2022-10-17). LSE borde justeras på grund av ändringarna i artikel 20.1 c och h, beträffande KN-nr som anges i 1 kap. 3 a §, men det förändrar inget i princip angående innebörden av denna artikel.

*icke-harmoniserade inkomstskatterätten*. I Forssén 2011 gällde huvudfrågan att den kopplingen inte var förenlig med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt EU-rätten på momsområdet, det vill säga enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Framför allt innebar den att juridiska personer utgjorde skattesubjekt momsmässigt sett enligt ML redan på grund av subjektsregistreringen av exempelvis ett aktiebolag, medan en fysisk person ansågs utgöra ett skattesubjekt momsmässigt sett förutsatt att denne uppfyllde bestämmelsen om vem som har näringsverksamhet i egentlig mening, det vill säga enligt IL 13 kap. 1 § första stycket andra meningen som har följande lydelse: ”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.” Rekvisitet förvärvsverksamhet innebär att verksamheten ska ha ett förvärvssyfte, det vill säga att ett aktivitetskrav – varaktighetsrekvisit – ligger i rekvisiten i IL 13 kap. 1 § första stycket andra meningen.<sup>17</sup> En hobbyaktivitet är en prestation som en person utför av eget privat intresse utan förvärvssyfte, och utgör således inte en förvärvsverksamhet som kan konstituera näringsverksamhet i egentlig mening.<sup>18</sup>

Före regeländringen gällde hänvisningen till näringsverksamhet i egentlig mening både för fysiska och juridiska personer, men från och med den 1 januari 2001 kom hänvisningen till hela IL 13 kap. att omfatta även exempelvis 2 § i IL 13 kap. som lyder: ”För juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §.” Därav följer således att en juridisk person, till skillnad från en fysisk person, anses ha näringsverksamhet oavsett om rekvisiten för en egentlig näringsverksamhet uppfylls. Innan IL trädde i kraft hänvisade ML 4 kap. 1 § 1 till begreppet näringsverksamhet i 21 § kommunalskattelagen (1928:370, här förkortad KL), som motsvarade IL 13 kap. 1 § första stycket andra meningen.<sup>19</sup>

Genom att bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt ML 4 kap. 1 § 1 ändrades den 1 januari 2001 till att avse begreppet näringsverksamhet enligt hela IL 13 kap. utvidgades omfattningen av skattesubjekten enligt ML utan någon motivering. Jag framhåller i Forssén 2011 att det inte var förenligt med huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet i artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet

<sup>17</sup> Jämför Forssén 2011, s. 132 och 149.

<sup>18</sup> Jämför Forssén 2011, s. 132 och 134.

<sup>19</sup> Jämför prop. 1999/2000:2 (Inkomstskattelagen) Del 1, s. 422. Jämför även 1 kap. 1 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229), där det anges att IL trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpades första gången vid 2002 års taxering.

(77/388/EEG) och inte heller med artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet (som har ersatt bland annat sjätte mervärdesskattedirektivet).<sup>20</sup>

Någon liknande koppling till inkomstskatterätten för bestämmningen av skatteobjektet momsmässigt sett som den i ML 4 kap. 1 § 1 återfann jag inte i regelverk på momsområdet i någon annan medlemsstat inom EU. Exempelvis fann jag inte någon sådan koppling till inkomstskatterätten i finska mervärdesskattelagen (1501/1993, här förkortad FML).<sup>21</sup> Lagstiftaren i Sverige verkar närmast ha påverkats av sin ambition att använda näringsverksamhet som det gemensamma begreppet för avgränsningen av IL 13 kap. såväl för fysiska personer som för juridiska personer,<sup>22</sup> och inte insett att en hänvisning till hela IL 13 kap. för bestämmningen av yrkesmässig verksamhet i ML 4 kap. 1 § 1 inte var EU-konform. Efter det att jag hade lagt fram Forssén 2011 upphävde också lagstiftaren den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, kopplingen i fråga till IL 13 kap., varvid artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet infördes ordagrant i 4 kap. 1 § första stycket första meningen ML. Då ändrades också begreppet yrkesmässig verksamhet i bestämmelsen till beskattningsbar person, så att det begreppet numera även gäller i ML för bestämmningen av skatteobjektet momsmässigt sett: ”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.<sup>23</sup>

På samma sätt som skedde beträffande att kopplingen i ML 4 kap. 1 § 1 till inkomstskatterätten ändrades den 1 januari 2001 hade redan den 1 januari 2000 hänvisningen i LSE 1 kap. 4 § 1 ändrats från att ha avsett näringsverksamhet enligt KL 21 § till att gälla begreppet näringsverksamhet i hela IL 13 kap.<sup>24</sup> För energiskatten gäller sålunda enligt LSE 1 kap. 4 § att skatteobjektet bestäms genom en definition av yrkesmässig verksamhet vilken enligt punkt 1 i bestämmelsen består i en huvudregel som hänvisar till begreppet näringsverksamhet i IL 13 kap., varvid dessutom gäller, enligt supplementärregeln i LSE 1 kap. 4 § 2, att en verksamhet är yrkesmässig även om den bedrivs i näringsverksamhetsliknande former – förutsatt att årsomsättningen överstiger beloppsgränsen i supplementärregeln. Genom att bestämmningen av yrkesmässig verksamhet enligt LSE 1 kap. 4 § 1 från och med den 1 januari 2000 bestäms genom kopplingen till begreppet näringsverksamhet enligt

<sup>20</sup> Jämför även Forssén 2021a, avsnitt 2.5.1.2.

<sup>21</sup> Jämför Forssén 2011, s. 289 och 290 angående min enkät till skattemyndigheter, bland annat Finland.

<sup>22</sup> Jämför prop. 1999/2000:2 Del 1, s. 514.

<sup>23</sup> Jämför artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet och ML 4 kap. 1 § första stycket första meningen.

<sup>24</sup> Jämför prop. 1999/2000:2 Del 1, s. 432.

hela IL 13 kap. har urvalet av skattesubjekt utvidgats i strid med dåvarande cirkulationsdirektivet 92/12/EEG, vilket tillika strider mot det nu gällande punktskatte-direktivet (EU) 2020/262. Någon motivering till förändringarna i fråga i LSE, den 1 januari 2000, respektive i ML, den 1 januari 2001, återfinns jag inte i de gemensamma förarbetena till dem.<sup>25</sup> Detsamma gäller beträffande ändringen av 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel. För bestämningen av yrkesmässig verksamhet ändrades hänvisningen däri till näringsverksamhet enligt KL 21 § till att gälla begreppet näringsverksamhet i hela IL 13 kap. Det skedde också den 1 januari 2000, genom SFS 1999:1252, och tillika utan någon motivering i förarbetena, vilka också utgjordes av prop. 1999/2000:2.<sup>26</sup>

### 3.2.3 Jämförelse med finsk rätt

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

I den finska punktskattelagen (182/2010, här förkortad FPL) saknas, liksom i FML, en sådan koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* för bestämningen av skattesubjektet som finns i LSE 1 kap. 4 § 1. Det följer framför allt av FPL 12 § som anger vilka som är skattskyldiga avseende energiskatt. Enligt FPL 12 § 1 mom. 1 punkten är en godkänd upplagshavare, en registrerad mottagare, en tillfälligt registrerad mottagare eller någon annan person som frisläpper eller på vars vägnar de punktskattepliktiga produkterna frisläpps från ett uppskovsförfarande skyldig att betala punktskatt. Enligt finska Skatteförvaltningens hemsida finns det nio olika punktskatter i Finland: alkohol- och tobaksskatt, skatt på läskedrycker, dryckesförpackningar, flytande bränslen, el och vissa bränslen, avfallsskatt samt oljeskyddsavgift.<sup>27</sup> Beträffande nämnda koppling till *den icke-harmoniserade*

<sup>25</sup> Jämför prop. 1999/2000:2 Del 1.

<sup>26</sup> Jämför prop. 1999:2000:2 Del 1, s. 366.

<sup>27</sup> Jämför <<https://www.vero.fi/sv/foretag-och-samfund/skatter-och-avgifter/punktbeskattning/>> (besökt 2022-10-17).

*inkomstskatterätten* noterar jag att det är energibeskattningen i Finland som är av intresse för en jämförelse med punktskatterna i Sverige, eftersom det inte finns vare sig skatt på bekämpningsmedel eller reklamskatt i Finland. Sålunda är det av intresse att det beträffande energibeskattningen anges i finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar att bland annat godkända upplagshavare och registrerade mottagare är skattskyldiga, varvid referens sker till FPL 12 och 13 §.<sup>28</sup> Däri finns det inte någon sådan koppling till inkomstskatterätten för bestämningen av skatte-subjektet som beträffande energiskatten i LSE 1 kap. 4 § 1. Skattesubjektet bestäms således självständigt i FPL, vilket är konformt med EU-rätten på punktskatteområdet.

### 3.2.4 Reklamskatten under perioden 1 januari 2000–1 januari 2022

En koppling hade även införts den 1 januari 2000, genom SFS 1999:1241, i första stycket första meningen i anvisningarna till 9 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (här förkortad RSL) till begreppet näringsverksamhet enligt hela IL 13 kap. för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, och därmed av vem som var skattskyldig – skattesubjekt – avseende reklamskatt enligt 9 § i numera upphävda RSL.<sup>29</sup> Det var således samma slags förändring som, enligt vad ovan nämns, infördes i LSE den 1 januari 2000 och i ML den 1 januari 2001, och i de gemensamma förarbetena till förändringarna i fråga finns inte heller någon motivering till förändringen i RSL.<sup>30</sup>

I Forssén 2011 tog jag också upp att lagstiftaren borde titta på samma förhållande med en koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* för bestämningen av skattesubjektet i vissa regelverk i Sverige avseende punktskatter som i ML.<sup>31</sup> Någon motsvarande reform som lagstiftaren vidtog därvidlag angående ML har dock aldrig skett avseende vare sig LSE eller RSL, och fenomenet har, som jag nämnde i Forssén 2020a, inte behandlats i övrigt i forskningen beträffande indirekta skatter i Sverige.<sup>32</sup> Efter det att Forssén 2020a publicerades har dock den förändringen skett att det inte längre finns någon svensk punktskatt på annonser och

---

<sup>28</sup> Jämför finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar angående energibeskattning av den 19 februari 2021, dnr VH/904/00.01.00/2021, avsnitt 1.4, <[https://www.vero.fi/sv/Detaljerade\\_skatteanvisningar/anvisningar/56206/energibeskattning2/](https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/56206/energibeskattning2/)> (besökt 2022-10-17).

<sup>29</sup> Jämför även prop. 1999/2000:2 Del 1, s. 343.

<sup>30</sup> Jämför prop. 1999/2000:2 Del 1.

<sup>31</sup> Jämför Forssén 2011, s. 54 och 76.

<sup>32</sup> Jämför även Forssén 2020a, avsnitt 5.3.2.

reklam – reklamskatt – eftersom den avskaffades i Sverige den 1 januari 2022, genom SFS 2021:1166.<sup>33</sup> Fenomenet med en koppling till begreppet näringsverksamhet i IL 13 kap. för att bestämma skattesubjektet återfinns numera inte för reklamskatt i och med att den punktskatten avskaffades genom att RSL upphävdes den 1 januari 2022.

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

Med anledning av att begreppet yrkesmässig verksamhet kvarstår oförändrat i LSE 1 kap. 4 § 1 föreslår jag återigen att forskningen eller lagstiftaren på temat EU-konformitet tar upp fenomenet med att den bestämningen sker genom en koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*, närmare bestämt till begreppet näringsverksamhet i hela IL 13 kap. Mot bakgrund av min analys i Forssén 2011 av samma fenomen beträffande ML, är det, enligt min uppfattning, uppenbart att kopplingen i fråga i LSE 1 kap. 4 § 1 till IL 13 kap. alltså ger ett urval av skattesubjekt också för energiskatten på punktskatteområdet, vilket är alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet (EU) 2020/262.<sup>34</sup>

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

<sup>33</sup> Jämför även prop. 2021/22:20 (Avskaffad reklamskatt), s. 1.

<sup>34</sup> Dessutom utvidgas det urvalet ytterligare genom supplementärregeln i LSE 1 kap. 4 § 2 avseende personer som bedriver verksamhet på energiområdet under näringsverksamhetsliknande former (förutsatt att de har en årsomsättning som överstiger 30 000 kronor).

2008/118/EG vad gäller gemensamma försvarsinsatser inom EU. Dessa ändringar trädde i kraft den 1 juli 2022.<sup>35</sup>

LSE berördes i och för sig i prop. 2021/22:61, men fenomenet med kopplingen i LSE 1 kap. 4 § 1 till begreppet näringsverksamhet i IL 13 kap. för bestämningen av skattesubjektet avseende energiskatten togs, som nämnts, inte upp av lagstiftaren på temat EU-konformitet.<sup>36</sup>

Förutom vad jag har tagit upp i Forssén 2007, Forssén 2011 och Forssén 2020a om kopplingen i LSE och i numera upphävda RSL till begreppet näringsverksamhet i IL 13 kap. för bestämningen av skattesubjektet,<sup>37</sup> återfinns inget i forskningen i Sverige beträffande indirekta skatter på temat EU-konformitet om fenomenet. Beträffande *punktskatter* finns endast en avhandling i Sverige, nämligen professor Stefan Olssons doktorsavhandling ”Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv”.<sup>38</sup>

Inom momsforskningen i Sverige är det bara i Forssén 2011 och i min doktorsavhandling ”Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier”<sup>39</sup> samt i Jesper Öbergs doktorsavhandling ”Mervärdesbeskattning vid obestånd”,<sup>40</sup> som skattesubjektsfrågan ges en närmare analys.<sup>41</sup> I den hittillsvarande forskningen i Sverige på punktskatteområdet, det vill säga i Olsson 2001, behandlas frågor kring skattesubjektet tämligen begränsat. Min kritik beträffande Olsson 2001 avser främst den omständigheten.

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

<sup>35</sup> Jämför angående: ML, SFS 2022:160; lagen (1994:1563) om tobaksskatt, SFS 2022:163; lagen (1994:1564) om alkoholskatt, SFS 2022:164; och lagen (1994:1776) om skatt på energi, SFS 2022:165. Jämför även prop. 2021/22:61, s. 1.

<sup>36</sup> Jämför prop. 2021/22:61, s. 109–154.

<sup>37</sup> Jämför Forssén 2011, s. 54 och 76 samt Forssén 2020a, avsnitt 5.3.2.

<sup>38</sup> Jämför Stefan Olsson, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag 2001 (Olsson 2001).

<sup>39</sup> Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (Forssén 2013). Forssén 2013, min doktorsavhandling, är tillgänglig i fulltext i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>40</sup> Jämför Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd. Andra upplagan. Norstedts Juridik AB 2001 (Öberg 2001). Avhandlingen är från 2000. Här hänvisas till den utgivna boken: Öberg 2001.

<sup>41</sup> Jämför även Forssén 2020a, s. 738.

”olika metoder kan givetvis komplettera varandra”.<sup>42</sup> Därmed kan Olsson 2001 inte anses ha bidragit till den utveckling inom momsforskningen i Sverige som jag varnar för genom Forssén 2020a och Forssén 2021a, nämligen risken att de rättsvetenskapliga studierna kommer att ske med tillämpning av vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, varvid jag i det hänseendet refererar till två doktorsavhandlingar i ämnet mervärdesskatterätt.<sup>43</sup> Min kritik avseende Olsson 2001 gäller i stället den bristande analysen på temat EU-konformitet av bestämningen av skattesubjektet i den nationella svenska lagstiftningen på punktskatteområdet.

I inledningen till den närmare undersökningen av den rättsliga regleringen av punktskatterna berörs både skattesubjektet och skatteobjekt i Olsson 2001.<sup>44</sup> Vidare noteras däri att skattskyldigheten indelas i två beståndsdelar: skattesubjektet och skatteobjektet.<sup>45</sup> Det anges i och för sig också att begreppen yrkesmässig och yrkesmässighet är centrala begrepp i skatterätten,<sup>46</sup> men en tämligen begränsad analys görs i svenskt respektive EU-rättsligt perspektiv av skattesubjektsfrågan i den svenska lagstiftningen om punktskatter respektive i dåvarande cirkulationsdirektivet 92/12/EEG.<sup>47</sup> Professor Stefan Olsson nämnde att termen skattskyldig saknades i cirkulationsdirektivet 92/12/EEG, och att den svenska lagstiftaren uppfattat sig ha rätt att själv välja hur direktivet ska implementeras i det hänseendet.<sup>48</sup> Han pekade i konklusionerna angående begreppet skattskyldighet på att dess inne-

---

<sup>42</sup> Jämför Olsson 2001, s. 23 och 24. I tabellerna på s. 443 i Forssén 2021a redogör jag schematiskt för de båda metodologiska huvudspåren enligt Forssén 2020a avseende hittillsvarande avhandlingar i ämnet mervärdesskatt i Sverige. Olsson 2001 är jämförbar med två av avhandlingarna i *Tabell – huvudspår 2*, nämligen Öberg 2001 och Mikael Ek, Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten. Iustus Förlag AB 2019 (Ek 2019). I Ek 2019 sker den rättsvetenskapliga studien med tillämpning av en sedvanligt rättsdogmatisk metod och avhandlingen är skriven på svenska språket, vilket således är jämförbart med Olsson 2001, där en traditionell – sedvanlig – rättsdogmatisk metod också används och avhandlingen likaledes är skriven på svenska språket. Jämför även Forssén 2021a, avsnitt 2.5.3.1 och Forssén 2020a, s. 738 och 745.

<sup>43</sup> De båda avhandlingarna är: Oskar Henkow (avliden), *Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*. Kluwer Law International 2008 (Henkow 2008); och Giacomo Lindgren Zucchini, *Composite Supplies in the Common System of VAT*. Örebro Studies in Law 14/2020 (Lindgren Zucchini 2020). Henkow 2008 är från 2007. Här hänvisar jag till den utgivna boken: Henkow 2008. Lindgren Zucchini 2020 är tillgänglig i fulltext i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)).

<sup>44</sup> Jämför Olsson 2001, s. 143.

<sup>45</sup> Jämför Olsson 2001, s. 159.

<sup>46</sup> Jämför Olsson 2001, s. 168.

<sup>47</sup> Jämför Olsson 2001, s. 170–203.

<sup>48</sup> Jämför Olsson 2001, s. 186.



börd i svensk skatterätt medför en olycklig begreppsförvirring.<sup>49</sup> Efter inledningen till den närmare undersökningen i kapitel 4 och kapitel 5 om skattskyldighet behandlades dock i den återstående delen av Olsson 2001 mest fakta av intresse för tillämpningen angående tidpunkten för skattskyldighetens inträde (kapitel 6), om vad som är ett skatteobjekt (kapitel 7) och frågor om avdrag och återbetalning, det vill säga hur punktskatterna redovisas (kapitel 8). I avslutningen (kapitel 9) i Olsson 2001 lämnades således inte de förslag *de lege ferenda* som kunde förväntas avseende skattskyldighetsfrågan.<sup>50</sup>

I Olsson 2001 beaktades sålunda inte att samma problem, som jag tog upp som huvudfrågan i Forssén 2011, det vill säga att bestämningen av skattesubjektet i ML 4 kap. 1 § 1 skedde genom en inkorporering i den bestämmelsen av *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*, förelåg även på punktskatteområdet beträffande LSE och RSL. Professor Stefan Olsson deltog vid slutseminariet avseende Forssén 2011. Han sade sig inte förstå min jämförelse med Olsson 2001 angående det betänkliga i kopplingar från de indirekta skatterna till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten*, när det gällde begreppet yrkesmässig och därmed bestämningen av skattesubjektet. Jag anförde i Forssén 2011 att Olsson 2001 inte fokuserar på skattesubjektet på det sätt som jag gör i Forssén 2011. För att stimulera vidare forskning i Sverige på punktskatteområdet noterade jag följande som en avsevärd brist i Olsson 2001:<sup>51</sup>

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

Jag anförde i Forssén 2011 att en förklaring till att professor Stefan Olsson inte har med i Olsson 2001, beträffande omnämmandet däri av bestämningen av begreppet yrkesmässig i huvudregeln i ML, att hänvisningen för den bestämningen till IL 13

---

<sup>49</sup> Jämför Olsson 2001, s. 203.

<sup>50</sup> De lege ferenda "Om den lag som bör göras". Ett uttalande *de lege ferenda* uttrycker en önskan om hur framtida rättsregler bör vara i ett visst hänseende. Jämför Stefan Melin. Juridikens begrepp, 4:e upplagan. Iustus förlag 2010, s. 94 och Sture Bergström – Torgny Hästad – Per Henrik Lindblom – Staffan Rylander, Juridikens termer. Åttonde upplagan. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB 1997, s. 35. Jämför även Forssén 2011, s. 33 och Forssén 2013, s. 31.

<sup>51</sup> Jämför Forssén 2011, s. 76.

kap. 1 § (första stycket andra meningen) ändrades den 1 januari 2001 till att gälla begreppet näringsverksamhet i hela IL 13 kap., kan vara att Olsson 2001 utkom i juni 2001, det vill säga efter den lagändringen.<sup>52</sup> I förordet i Olsson 2001 anges emellertid att nytt material har beaktats till den 31 december 2000.<sup>53</sup> Sålunda är det en avsevärd brist i Olsson 2001 att kopplingen i LSE 1 kap. 4 § 1 respektive i anvisningarna till RSL 9 § till begreppet näringsverksamhet i hela IL 13 kap., för bestämningen av skattesubjektet avseende energiskatten respektive reklamskatten, inte berörs, eftersom det fenomenet uppkom, som nämns ovan, redan den 1 januari 2000, genom SFS 1999:1289 respektive SFS 1999:1241 samt, beträffande skatt på bekämpningsmedel, även den 1 januari 2000, genom SFS 1999:1252.

Att jag i Forssén 2011 behandlade framför allt kopplingen till IL för bestämningen av skattesubjektet enligt ML kan möjligen ha stimulerat lagstiftaren till reformen genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013. Emellertid har ingen hittills intresserat sig för att samma problematik förelåg även på punktskatteområdet avseende energiskatten och reklamskatten.<sup>54</sup> I Forssén 2011 pekade jag på att det har varit en svensk tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta beskattningen,<sup>55</sup> såsom enligt vad ovan nämns alltså är fallet beträffande LSE 1 kap. 4 § 1 och 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, genom kopplingen i dessa bestämmelser till IL 13 kap. för bestämningen av begreppet yrkesmässig verksamhet.

Jag förväntade mig att forskningen eller lagstiftaren efter Forssén 2011 skulle ta upp frågan om förenligheten med EU-rätten beträffande att nämnda koppling till IL förekommer också på punktskatteområdet, men så har inte skett. En del av problemet på det området löste sig helt enkelt som en konsekvens av att reklamskatten avskaffades i Sverige den 1 januari 2022, varvid, som nämnts, RSL upphävdes enligt SFS 2021:1166. Det kvarstår dock, som också nämnts, beträffande bestäm-

---

<sup>52</sup> Jämför Forssén 2011, s. 76.

<sup>53</sup> Jämför Olsson 2001, s. 6.

<sup>54</sup> Åren 2018 och 2019 kontaktade jag professor Stefan Olsson per e-post om att fenomenet borde tas upp, men utan resultat. Den 3 juni 2019 upplyste jag honom om att jag avsåg att skriva en artikel i frågan, vilket således sker genom denna artikel.

<sup>55</sup> Jämför Forssén 2011, avsnitt 1.2.4, där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 (Ny lag om skatt på energi, m.m.), s. 81 och 82, varav framgår att motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp var att behålla nämnda tradition. Jämför även Forssén 2020a, avsnitt 5.3.2 och Björn Forssén, Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare (utgiven på eget förlag 2019), avsnitt 12 201 024 (Forssén 2019a). Forssén 2019a finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

ningen av skattesubjektet avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt avseende *vissa bränslen*, genom att vem som är yrkesmässig därvidlag alltså bestäms genom att LSE 1 kap. 4 § 1 hänvisar till begreppet näringsverksamhet i hela IL 13 kap. Det fenomenet utgör sålunda grundproblemet på temat EU-konformitet när det gäller bestämningen av skattesubjektet avseende nämnda punktskatter.

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

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

Jag får i sistnämnda hänseende också nämna att privatpersoner kan omfattas av punktskatt för elektrisk kraft avseende egenproducerad el i solcellsanläggningar på den egna villan, fritidshuset eller garaget. Av LSE 1 kap. 2 § andra stycket följer att bestämmelser om energiskatt på elektrisk kraft finns i 11 kap. I LSE 11 kap. 1 § anges att elektrisk kraft som förbrukas i Sverige är skattepliktig, om inte annat följer av 2 §. Enligt LSE 11 kap. 2 § första stycket 1 a och b och andra stycket 2 är inte elektrisk kraft skattepliktig om den framställts i exempelvis en solcellsanläggning som har en sammanlagd installerad generatoreffekt med en installerad

toppeffekt som är mindre än 500 kilowatt.<sup>56</sup> Därigenom begränsas skatten avseende sådan elproduktion hos privatpersoner med avseende på skatteobjektet. De ändringar av LSE 11 kap. 2 § som skedde den 1 juli 2021 innebar bland annat att nämnda toppeffektgräns i andra stycket 2 i bestämmelsen höjdes från 255 till 500 kilowatt. Emellertid bedömdes enligt förarbetena den utvidgningen av undantaget från energiskatt för egenproducerad el inte påverka hushållen, eftersom egenanvändning av el som producerats i hushållens anläggningar normalt redan var undantagen från skatteplikt för energiskatt. I Energimyndighetens register över godkända anläggningar i elcertifikatsystemet fanns endast ett fåtal solcellsanläggningar med en installerad effekt på mellan 255 och 500 kilowatt som ägdes av privatpersoner.<sup>57</sup> I praktiken föreligger således inte något problem beträffande begränsningen av omfattningen av energiskatten på elektrisk kraft för privatpersoner.

Även om begreppet yrkesmässig i och för sig inte är prejudiciellt för skattskyldigheten avseende elektrisk kraft, kan det ändå föranleda tolknings- och tillämpningsproblem beträffande bestämningen av vem som är skattesubjekt avseende beskattningen av elektrisk kraft, när produktionen av elektrisk kraft – skatteobjektet – inte är undantaget från skatteplikt. Ett exempel på sådana problem visar sig i att LSE 6 a kap., avseende skattebefriade användningsområden m.m., i 3 § första stycket första meningen föreskriver att ”vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en och samma process, när den värme som uppkommer nyttiggörs, ska fördelning av bränslet som förbrukas för framställning av värme, skattepliktig elektrisk kraft respektive sådan elektrisk kraft som inte är skattepliktig ske genom proportionering i förhållande till respektive energiproduktion”.<sup>58</sup> Sålunda utgör dessa omständigheter också skäl för att terminologin i LSE bör renodlas, genom att begreppet yrkesmässig utmönstras helt ur LSE.

---

<sup>56</sup> Jämför LSE 11 kap. 2 §, dess lydelse från och med den 1 juli 2021, enligt SFS 2021:411. Jämför även prop. 2020/21:113 (Utökad befrielse från energiskatt för egenproducerad el), s. 1 och 25 samt Skatteverkets ställningstagande 2021-07-02, ”Beskattningskonsekvenser för den som har en solcellsanläggning på sin villa eller fritidshus som är privatbostad”, dnr 8-1080745, avsnitt 2. Det får också nämnas att Skatteverket i inledningen av ställningstagandet hänvisar i not till nyss anförda SFS 2021:411 och prop. 2020/21:113.

<sup>57</sup> Jämför prop. 2020/21:113, s. 5 och 25.

<sup>58</sup> Av LSE 6 a kap. 3 § första stycket andra meningen respektive andra stycket framgår dessutom att den proportionella fördelningen av bränslen som förbrukas kompliceras ytterligare om olika bränslen förbrukas respektive om det förutom nämnda elproduktion sker samtidig kondenskraftproduktion från samma bränsle.

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

Punktskatterna är bruttoomsättningsskatter. Det innebär att företagen inte har en sådan generell rätt att från staten få tillbaka betald punktskatt på inköp vilken i stället är ett grundläggande kännetecken på vad som avses med moms enligt EU-rätten.<sup>59</sup>

Oavsett om det är fråga om harmoniserade punktskatter eller icke-harmoniserade punktskatter, medför en sådan koppling till *den icke-harmoniserade inkomstskatterätten* för bestämningen av skattesubjektet som sker genom kopplingen i LSE 1 kap. 4 § 1 och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel till begreppet näringsverksamhet i hela IL 13 kap. en konkurrensnedvridning avseende momsen i strid såväl med sekundärrätten och skäl 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet som med primärrätten och artikel 113 FEUF.<sup>60</sup> Det blir konsekvensen för momsen av att urvalet av skattesubjekt blir alltför omfattande för de båda punktskatterna avseende de juridiska personerna, varvid jag anför följande till belägg för detta.

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

<sup>59</sup> Jämför artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet av vilken följer att de principer som är de beståndsdelar vilka bildar mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten är principerna om en generell avdragsrätt, reciprocitet och övervärling. Jämför även Forssén 2011, s. 86, 87, 272 och 281.

<sup>60</sup> Jämför 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, 65 och 66 (Forssén 2019b). Forssén 2019b finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

näringsverksamhet i egentlig mening, medför sålunda en icke EU-konform bestämning av beskattningsunderlaget enligt ML och mervärdesskattedirektivet.<sup>61</sup> I slutändan träffas under nämnda omständigheter konsumenten, som skattebärare avseende momsen, av ett högre pris inklusive moms på inköp av varor eller tjänster jämfört med om utvidgningen av urvalet av skattesubjekt inte skulle förekomma beträffande de juridiska personerna avseende energiskatten och skatten på bekämpningsmedel.

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

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

Jag har nämnt tidigare i JFT att det var en ledstjärna i Forssén 2011 och Forssén 2013 att framhålla att det är avgörande för analyser av momsfrågor att beakta både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan, så att förstnämnda inte lämnas därhän för att i stället gå direkt till att skriva om skatteobjektet.<sup>62</sup> Jag anförde att akademiker som skriver i ämnet mervärdesskatterätt bör fokusera mera på att framhålla att svårare frågor kräver att både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan analyseras, varvid jag framhöll att det har varit ett alltför stort fokus på skatte-

<sup>61</sup> Jämför ML 7 kap. 2 § första stycket och artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet. Jämför även Forssén 2019a, avsnitt 12 201 024 samt Björn Forssén, IMPAKT – Avtal och momsproblem. Tredje upplagan (utgiven på eget förlag 2019), avsnitt 2.3 (Forssén 2019c). Forssén 2019c finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

<sup>62</sup> Jämför Björn Forssén, Moms och bemanning inom vård och omsorg – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten. JFT 4/2019, s. 240–253 (Forssén 2019d). Forssén 2019d finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

objektsfrågan från svenska författare i ämnet.<sup>63</sup> På punktskatteområdet förekommer samma fenomen, vilket jag har redogjort för enligt ovan vid genomgången av Olsson 2001, det vill säga av den enda avhandlingen i Sverige i ämnet avseende punktskatter. Det grundläggande felet beträffande den svenska bestämningen av skattesubjektet för moms var att den skedde genom den beskrivna kopplingen till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten, vilket lagstiftaren åtgärdade genom att kopplingen upphävdes den 1 juli 2013, varvid fenomenet dock kvarstår på punktskatteområdet i Sverige beträffande skattesubjektet för energiskatten och skatten på bekämpningsmedel. Jag går inte in på detta mer, utan får bara nämna att jag i Forssén 2011 anförde att rättsläget dåförtiden var sådant att en anpassning av inkomstskatterätten i Sverige till reglerna om moms och punktskatter för bestämningen av skattesubjektet var möjlig. Jag anser att möjligheterna till en sådan reform bör undersökas – förslagsvis i samarbete mellan Sverige och Finland – varvid jag anför följande till stöd för detta.

- Den 1 januari 2009 infördes, genom SFS 2008:1316, ett andra stycke i IL 13 kap. 1 §, varigenom självständighetsrekvisitet för vad som avses med egentlig näringsverksamhet i första stycket andra meningen förtydligades. Det föranledde tolknings- och tillämpningsproblem beträffande moms och bemanning inom vård och omsorg som jag tar upp i Forssén 2019d, men som jag inte berör här. I stället återknyter jag till vad jag tog upp i Forssén 2011 angående möjligheten att företagsskatterettsligt låta momsen styra inkomstskatten i skattesubjektsfrågan. I det hänseendet nämnde jag att utredningen som ledde till reformen av IL 13 kap. 1 § övervägde ”att låta mervärdesskattedirektivets regler vara direkt styrande för IL:s regelverk”.<sup>64</sup> I förarbetena uttrycktes dock att det inte vore lämpligt att slopa rekvisitet vinstsyfte för bestämningen av näringsverksamhet, genom att koppla det begreppet i IL till mervärdesskattedirektivets begrepp ekonomisk verksamhet, varvid jag antog att lagstiftarens ståndpunkt grundades på att det i rättspraxis alltså uppställdes ett vinstrekvisit som ett nödvändigt rekvisit för egentlig näringsverksamhet. Det vore i så fall oförenligt med artikel 9.1 första stycket i

---

<sup>63</sup> Jämför Forssén 2019d, s. 252 och 253.

<sup>64</sup> Jämför referens till SOU 2008:76 (F-skatt åt flera) i prop. 2008/09:62 (F-skatt åt fler), s. 24, och min hänvisning i Forssén 2011, s. 105 till dessa förarbeten till reformen av IL 13 kap. 1 § den 1 januari 2009. F:et i F-skatt står för *företagare* – jämför prop. 1991/92:112 (F-skattebevis, m.m.), s. 76.

mervärdesskattedirektivet varav följer att en ekonomisk verksamhet kan föreligga ”oberoende av dess syfte eller resultat”.<sup>65</sup>

- Analysen i Forssén 2011 visade dock att det vinstrekvisit för egentlig näringsverksamhet som ansågs hindra en omvänd ordning, där mervärdesskattedirektivets regler om beskattningsbar person vore direkt styrande företagsskatterättsligt för vem som anses ha näringsverksamhet, inte längre uppställdes i svensk rättspraxis.<sup>66</sup> Frågan om det var möjligt att genomföra en omvänd ordning där ML styr IL beträffande vem som är företagare lämnade jag därhän, för att i stället enbart föreslå att kopplingen i ML 4 kap. 1 § 1 till IL 13 kap. skulle upphävas, vilket som nämnts sedan också skedde den 1 juli 2013, men jag noterade att fördelar kan uppnås med en gemensam beskattningsram genom att även införa nämnda omvända ordning, nämligen bevismässigt, förfarandemässigt och processuellt sett.<sup>67</sup>
- Om den omvända ordningen införs, kan även kopplingen från ML 4 kap. 8 § till IL, för begränsningen av mervärdesbeskattningen av inkomster i allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, upphävas.<sup>68</sup> I ML 4 kap. 8 § första stycket anges att som ekonomisk verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, om inkomsterna i verksamheten utgör inkomst av näringsverksamhet som inte medför skattskyldighet för föreningen eller trossamfundet enligt IL 7 kap. 3 §. Enligt IL 7 kap. 3 § första stycket är stiftelser som uppfyller de så kallade ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven samt allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, vilka förutom nämnda krav även uppfyller det så kallade öppenhetskravet – med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster – skattskyldiga enbart för inkomst av näringsverksamhet enligt IL 13 kap. 1 §. Begränsningen av mervärdesbeskattningen avseende inkomster i allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund sker således med avseende på skattesubjektet. Om kopplingen till IL därvidlag upphävs, skulle den fråga om fördragsbrott som EU-

<sup>65</sup> Jämför Forssén 2011, s. 105 och 106.

<sup>66</sup> Jämför Forssén 2011, s. 267.

<sup>67</sup> Jämför Forssén 2011, s. 267 och 268.

<sup>68</sup> Jämför Forssén 2011, s. 268 och 269.



kommissionen tog upp i underrättelse om ML 4 kap. 8 § den 26 juni 2008 få sin lösning.<sup>69</sup> Därigenom skulle nämligen begränsningen av mervärdesbeskattningen inom ideell sektor ske med avseende på skatteobjektet i någon av undantagsreglerna i ML 3 kap., i stället för avseende skattesubjektet som i ML 4 kap. 8 §. Den svenska regeringen ansökte den 20 januari 2011 om att få tillstånd enligt artikel 395 i mervärdes-skattedirektivet till att införa en årsomsättningsgräns om 1 miljon kronor för tillämpningen av ML 4 kap. 8 §, vilket EU-kommissionen avslag, varefter regeringen enligt ett pressmeddelande den 31 mars 2011 uttryckte att den skulle fortsätta arbeta med frågan.<sup>70</sup> Emellertid har inget skett sedan dess, och en sådan beloppsgräns med avseende på skatteobjektet som regeringen tog upp med EU-kommissionen löser inte problemet med att begränsningen av mervärdesbeskattningen inom ideell sektor ska ske med avseende på skatteobjektet, såsom i artiklarna 132–134 i mervärdesskattedirektivet, och regeringens förslag skulle dessutom leda till en icke EU-konform konkurrenssnedvridning.<sup>71</sup>

Sålunda anser jag att en anpassning av inkomstskatterätten till mervärdesskattedirektivet för bestämningen av skattesubjektet bör undersökas. För att uppnå sådana fördelar som jag nämner med en företagsskatterättslig gemensam beskattningsram bör även punktskattedirektivet (EU) 2020/262 beaktas därvidlag. En undersökning av att anpassa inkomstskatterätten till reglerna om moms och punktskatter för bestämningen av skattesubjektet kunde ske genom att Sverige och Finland gemensamt tar upp frågan på EU-nivå. Förslagsvis kunde det ske samtidigt med att Sverige och Finland eventuellt tar fasta på mitt förslag i Forssén 2013 om att föra upp på EU-nivå frågan huruvida företag som bedrivs av icke-rättssubjekt bör göras till skattesubjekt momsmässigt sett, eftersom sådana rättsliga figurer behandlas olika i de båda länderna i momshänseende, genom att enkla bolag och partrederier inte betraktas som skattesubjekt enligt ML, medan sammanslutningar och partrederier betraktas som skattesubjekt enligt FML.<sup>72</sup> Det förslaget har jag upprepat

<sup>69</sup> Jämför 2007/2311 K(2008) 2803 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i ML). Jämför även Forssén 2011, s. 269.

<sup>70</sup> Jämför Forssén 2011, s. 269.

<sup>71</sup> Jämför Forssén 2011, s. 269.

<sup>72</sup> Jämför Forssén 2013, s. 225 och 226.

tidigare i JFT under 2019 och 2020,<sup>73</sup> och jag gör detsamma här. Jag upprepar även – från Forssén 2011 – att den beskrivna omvända ordningen för den företags-skatteärliga bestämmningen av skattesubjektet dessutom borde underlätta införandet av en EU-skatt i framtiden.<sup>74</sup>

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

### 5.1 Angående metodvalet i punktskatteforskningen

I avsnitt 2.5.4.1 i Forssén 2021a anger jag att jag inte avfärdar rättsdogmatiken som metod för forskningen i mervärdesskatterätt. Emellertid anför jag där att den metoden bör kompletteras med en komparativ metod, där minst en medlemsstat i EU ingår i jämförelseunderlaget.<sup>75</sup> Detta för att öka sannolikheten att forskningsresultaten blir användbara avseende implementeringsfrågan. Därvidlag avser jag implementeringen av mervärdesskattedirektivet i ML eller för den delen i FML. Artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet definierar, som nämnts, mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten, det vill säga vad som avses med moms enligt EU-rätten. I Forssén 2020a anför jag att om en rättsvetenskaplig studie avser implementeringsfrågan beträffande momsen är det, vid val av ett tredje land som jämförelseunderlag för användning av en komparativ metod för sig eller som en komplettering till den rättsdogmatiska metoden, avgörande att det landet har ett momssystem i enlighet med vad som förstås med moms enligt EU-rätten, för att bedöma om det är lämpligt som jämförelseunderlag i det hänsendat, så att metodvalet kan förväntas ge ett användbart forskningsresultat för implementeringsfrågan.<sup>76</sup>

Eftersom det inte finns någon särskild definition av vad som avses med punktskatter enligt EU-rätten i punktskattedirektivet (EU) 2020/262, anser jag att det är mera öppet än beträffande momsen att använda tredjeländer som jämförelse-

---

<sup>73</sup> Jämför Forssén 2019b, s. 69 och 70 och Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31. JFT 3/2020, s. 388–399, 394 (Forssén 2020b). Forssén 2020b finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>74</sup> Jämför Forssén 2011, s. 269 (och 327). Jämför även Forssén 2013, s. 41 och 42.

<sup>75</sup> Om ett tredje land ska ingå i en komparativ analys, föreslår jag att ett Efta-land väljs, bland annat eftersom dessa är exempel på tredjeländer som har momssystem i en EU-rättslig mening. Jämför Forssén 2011, s. 283 och även Forssén 2021a, avsnitt 1. EFTA, European Free Trade Association (Europeiska frihandelssammanslutningen).

<sup>76</sup> Jämför Forssén 2020a, s. 734.

underlag vid användning av en komparativ metod för rättsvetenskapliga studier avseende implementeringen av punktskattedirektivet (EU) 2020/262 i de nationella regelverken avseende harmoniserade punktskatter. Det viktiga är enligt min mening att, på samma sätt som angående implementeringsfrågor avseende moms, beakta både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan vid en studie av implementeringsfrågan på punktskatteområdet. Avseende Olsson 2001 noterar jag ovan att metoden däri inte är vad jag betecknar som en rent rättsdogmatisk metod, vilket jag anser typiskt sett innebär att metodvalet kan förväntas ge ett användbart forskningsresultat för implementeringsfrågan även på punktskatteområdet. Min kritik beträffande Olsson 2001 avser, som nämnts, i stället den omständigheten att frågor kring skattesubjektet behandlas tämligen begränsat däri, och framför allt, som också har nämnts, att fenomenet, med att en koppling sker för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i LSE 1 kap. 4 § 1 och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel till begreppet näringsverksamhet i IL 13 kap., inte alls behandlas. Olsson 2001 är dock vägledande för forskningen framgent beträffande punktskatterna såtillvida att avhandlingen belägger att inte heller sådan forskning på området indirekta skatter ska ske med tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod.

Beträffande den rättsdogmatiska metoden i sig anför jag för övrigt i avsnitt 2.5.4.1 i Forssén 2021a att den kan utvecklas genom tillförande av juridisk semiotik.<sup>77</sup> Dessutom gynnar det givetvis även en rättsvetenskaplig studie av implementeringsfrågan på punktskatteområdet om den rättsdogmatiska metoden kompletteras med en empirisk undersökning av tillämpningen av de regler som studien avser, vilket också kan utgöra ytterligare ett komplement vid användning av en komparativ metod för sig eller som en komplettering till den rättsdogmatiska metoden. I Forssén 2020a nämner jag i samband med att jag avråder från tillämpning av en rent rättsdogmatisk metod, där metoden inte kompletteras med vare sig en komparativ metod eller empiriska undersökningar i form av enkäter som kan fånga upp vad som inte återfinns i den rättsvetenskapliga litteraturen, att jag i en artikel varnar för vad jag benämner matematikfällan i momsforskningen,<sup>78</sup> vilket jag ävenledes

---

<sup>77</sup> Jämför Forssén 2020a, s. 752 och hänvisning där till Björn Forssén, Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön. *JFT* 5/2018, s. 307–328, 320 (Forssén 2018a). Forssén 2018a finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com). Jämför samma hänvisning till Forssén 2018a i Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2. *Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021*, s. 29–36, 32 (Forssén 2021b). Forssén 2021b är tillgänglig i fulltext på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>78</sup> Jämför Forssén 2020a, s. 750 och 751, där jag – beträffande risken för att hamna i matematikfällan med sin forskning – hänvisar till Björn Forssén, Matematikfällan i forskningen – avseende mervärdes-

gör beträffande forskningen på punktskatteområdet. I Forssén 2020a anför jag även att verktyg – modeller – kan utvecklas av forskaren till stöd för exempelvis den rättsdogmatiska metoden vid analyser av frågor inom mervärdesskatterätten, varvid jag exemplifierar med ett verktyg som jag hade nämnt tidigare i Forssén 2018a.<sup>79</sup> Jag gjorde den hänvisningen även i Forssén 2021a,<sup>80</sup> och nämnde då också en bok vari jag beskriver hur ett verktyg (modell) kan utvecklas till stöd för en metod som tillämpas i momsforskningen eller exempelvis i en skatteprocess.<sup>81</sup> Den som bedriver rättsvetenskapliga studier på punktskatteområdet bör enligt min uppfattning också ha ett stöd i att utveckla verktyg för detta, exempelvis för att tydligt strukturera när problematiseringen av implementeringsfrågan avser skattesubjektet respektive skatteobjektet.

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

Beträffande den tredje av ovan nämnda indirekta skatter, det vill säga tull, återkommer jag här till att jag avslutningsvis i avsnitt 5.3.2 i Forssén 2020a anger att det, i likhet med beträffande punktskatteområdet, endast finns en avhandling inom forskningen i *tullrätt* i Sverige, nämligen professor Christina Moëlls doktorsavhandling ”Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering”.<sup>82</sup> Tull medför emellertid inte i sig

---

skatterätten. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 2/2020, s. 17–27 (Forssén 2020c). Forssén 2020c är tillgänglig i fulltext på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>79</sup> Jämför Forssén 2020a, s. 752 och hänvisningen där till Forssén 2018a, s. 320 och tankebilderna av ett dockskåp som det fullständiga gemensamma verket, när flera personer deltar i att skapa exempelvis en musikkonsert, en teaterpjäs eller ett filmverk. Jag hänvisar till samma tankebild i Forssén 2018a, s. 320 och även i Björn Forssén, Sammansatta transaktioner och semiotik beträffande moms. Svensk Skattetidning 2020, s. 160–172, 171 och 172 (Forssén 2020d). Forssén 2020d finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>80</sup> Jämför Forssén 2021a, s. 441 och hänvisningen där till Forssén 2020a, s. 752 med hänvisning till Forssén 2018a, s. 320.

<sup>81</sup> Jämför Forssén 2021a, s. 441 och hänvisningen där till Björn Forssén, Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskatte-direktiv (utgiven på eget förlag 2020), (Forssén 2020e). I Forssén 2020e skapar jag i kapitel 3 ett verktyg för de fallstudier av sammansatta transaktioner som jag gör i kapitel 4 däri. Forssén 2020e finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek. I Forssén 2020e hänvisar jag för övrigt bland annat till följande: Forssén 2011, Forssén 2013, Forssén 2018a, Forssén 2019a, Forssén 2019b, Forssén 2019d, Forssén 2020c och Forssén 2020d.

<sup>82</sup> Jämför Christina Moëll, Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering. Juristförlaget i Lund 1996 (Moëll 1996). Jämför även Forssén 2020a, avsnitt 5.3.2.

något problem avseende bestämningen av skattesubjektet. Enligt sekundärrätten definieras i artikel 5.19 i den ovannämnda unionstullkodexen den som är skyldig att betala en tullskuld, *gäldenären*, som ”varje person som är skyldig att betala en tullskuld”. Användningen i bestämmelsen av uttrycket *varje person* innebär således att gäldenären kan vara såväl en vanlig privatperson (konsument) som en företagare. Unionstullkodexen är en EU-förordning och därmed direkt tillämplig i medlemsstaterna, enligt artikel 288 andra stycket FEUF. Sålunda behöver inte unionstullkodexen implementeras i medlemsstaternas nationella lagstiftningar för att gälla, och av 1 kap. 1 § första stycket första strecksatsen i svenska tullagen (2016:253, här förkortad TuL) följer att den lagen enbart *kompletterar* unions-tullkodexen och de förordningar som meddelas av EU med stöd av den förordningen. På motsvarande sätt anges i 1 kap. 1 § 1 mom. första meningen i finska tullagen (304/2016), att den lagen tillämpas på tullklarering, tullövervakning och tullbeskattning *utöver* vad som bestäms om detta i unionslagstiftningen.

För framtida forskning beträffande indirekta skatter får jag nämna att ett tolkningsproblem beträffande bestämningen av skattesubjektet i ML samt en lucka i TuL kan medföra att omfattningen av rätten till avdrag för ingående moms blir alltför vid. Jag behandlade tolkningsproblemet utförligt i en artikel 2018.<sup>83</sup> Jag anfördär att luckan i TuL kan öppna för oönskade upplägg som innebär att exempelvis holdingbolag, allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kan få avdrag för ”importmoms”, trots att importerade varor inte säljs vidare och leder till skyldighet att redovisa utgående moms utan används för ren konsumtion. Om den förmodade luckan i TuL kan utnyttjas på det sättet beror det på att ML sedan den nämnda reformen den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, har kommit att innehålla två bestämmingar av begreppet beskattningsbar person, nämligen den allmänna i 4 kap. 1 § och en särskild i 5 kap. 4 §, vilken används i samband med tillämpning av de regler i ML 5 kap. som bestämmer om en omsättning av en tjänst sker inom eller utom landet.<sup>84</sup> Jag tar upp detta tolkningsproblem även i en bok från 2019,<sup>85</sup> och

---

<sup>83</sup> Jämför Björn Forssén, Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmingar av vem som är beskattningsbar person. Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 3/2018, s. 17–19 (Forssén 2018b). Forssén 2018b är tillgänglig i fulltext på [www.tidningenbalans.se](http://www.tidningenbalans.se) och på [www.forssen.com](http://www.forssen.com).

<sup>84</sup> Bestämmelsen i ML 5 kap. 4 § infördes den 1 januari 2010 genom SFS 2009:1333 (och förordningen SFS 2009:1334 om ikraftträdande av SFS 2009:1333), och då användes begreppet *näringsidkare* – jämför även prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning), s. 19. Vid reformen den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, ersattes näringsidkare med *beskattningsbar person* i ML 5 kap. 4 §, varvid motiveringen enbart var att därvidlag uppnå en ökad formell överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet – jämför prop. 2012/13:124 (Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen), s. 1 och 25.

tillika i en kommentar som jag lämnade i JFT år 2020 avseende ett förslag om en ny mervärdesskattelag i Sverige, enligt betänkandet En ny mervärdesskattelag (SOU 2020:31), vilken föreslogs träda i kraft den 1 januari 2022.<sup>86</sup> När detta skrivs har en lagrådsremiss av den 17 februari 2022 lämnats, där ikraftträdandet i stället föreslås ske den 1 januari 2023 (vilket dock sedan har ändrats till den 1 juli 2023 – se prop. 2022/23:46, s. 1). Här nämner jag tolkningsproblemet i fråga som ett exempel på betydelsen av att beakta att bestämningen av skattesubjektet avseende moms i förening med en lucka i TuL kan medföra oönskade effekter av exempelvis nämnda slag. Jag sammanfattar tolkningsproblemet i fråga enligt följande.

TuL ersatte den 1 maj 2016 tullagen (2000:1281, här förkortad GTuL). Den 1 januari 2015 övertog Skatteverket mervärdesbeskattningslag av visst slag av import från svenska Tullverket. Enligt SFS 2014:50 och SFS 2014:51 infördes den 1 januari 2015 den ordningen att ”importmoms” tas ut av Skatteverket enligt svenska skatteförordningen (2011:1244, här förkortad SFL) för dem som är momsregistrerade i Sverige, medan Tullverket alltså är beskattningsmyndighet för import i andra fall. I ett e-brev av den 12 december 2014 uppmärksammade jag svenska finansdepartementet på att det förelåg en risk för oönskade upplägg, om inte GTuL 5 kap. 11 a § första stycket 1 och 2 ändrades så att punkt 2 hänvisade till beskattningsbar person enligt ML *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i ML 5 kap. 4 §*. I GTuL 5 kap. 11 a § första stycket 2, dess lydelse enligt SFS 2014:51, angavs som ett av villkoren för att ”importmoms” ska tas ut enligt SFL, att deklareranten ”agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln”. Ordet *vid* bidrar till tolkningsproblematiken i fråga, och uttrycket *i samband med* borde ha ersatt det, men problemet med två bestämmelser av begreppet beskattningsbar person skulle ha bortfallit genom att det förtydligades att punkt 2 med hänvisningen till begreppet beskattningsbar person inte avsåg dess bestämning i ML 5 kap. 4 §. Avsaknaden i GTuL 5 kap. 11 a § första stycket 2 av uttrycket *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i ML 5 kap. 4 §* innebar enligt min uppfattning att det förelåg en lucka i lagen, det vill säga en lucka i GTuL. Luckan kunde enligt min mening ge en obefogad rätt till avdrag för ingående moms på import enligt huvudregeln om avdragsrätten i ML 8 kap. 3 § första stycket. Det förelåg enligt min mening en uppenbar risk för följande oönskade upplägg:

---

<sup>85</sup> Jämför Björn Forssén, Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv. Tredje upplagan (utgiven på eget förlag 2019), avsnitten 3.7.1 och 3.7.2 (Forssén 2019e). Forssén 2019e finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

<sup>86</sup> Jämför Forssén 2020b, avsnitt 3.4. Jag hänvisar till Forssén 2018b även i Forssén 2020b, s. 396.

- Exempelvis en allmännyttig ideell förening eller ett holdingbolag som förvärvar en tjänst från utlandet kan redan på grund därav bli beskattningsbar person enligt ML 5 kap. 4 §. Om den allmännyttiga ideella föreningen eller holdingbolaget kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion, kan avdragsrätt uppkomma enligt ML 8 kap. 3 § första stycket för ingående moms motsvarande ”importmomsen” hos dessa subjekt, oavsett om de i sina verksamheter omsätter skattepliktiga varor eller tjänster.
- Tolkningsproblemet här gäller således subjektfrågan och att det förelåg två relevanta bestämmelser av begreppet beskattningsbar person i ML till vilka regeln i fråga i GTuL kunde anses hänvisa, nämligen 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 §. I ML 5 kap. 4 § avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även till exempel holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt ML 4 kap. 1 §.
- I e-brevet uppmärksammade jag finansdepartementet på den sålunda förmodade luckan i GTuL, och finansdepartementet svarade den 16 december 2014 (Dnr. Fi2014/4452). Det som är betänkligt enligt min mening är att regeringen hänvisade till att avvakta rättspraxis hellre än att vidta mina föreslagna ändringar i regeln i GTuL för att minska risken för oönskade upplägg avseende moms med anledning av den förmodade luckan i lagen. Lagstiftaren hade chansen att enkelt avhjälpa luckan, när TuL ersatte GTuL den 1 maj 2016, men så har hittills inte skett, utan ordet *vid* används också i TuL 2 kap. 2 § första stycket, som motsvarar den tidigare GTuL 5 kap. 11 a §.

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

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

I Forssén 2020a berörde jag avslutningsvis i avsnitt 5.3.1 frågan om hur moms-forskningen i Sverige beaktar uppbörden av moms. Jag återkom till att jag i artikeln framhöll betydelsen av en effektiv uppbörd av moms som ett viktigt rättspolitiskt mål för det gemensamma momssystemet inom EU, varvid jag hade hänvisat till Forssén 2011 och Forssén 2013 angående att stöd för den ståndpunkten återfinns hos både EU-kommissionen och EU-domstolen. Jag återupprepar här att uppbörden av momsen inte bara är viktig för statskassan i respektive medlemsstat, utan också för finansieringen av EU:s institutioner. För framtida forskning beträffande de indirekta skatterna, det vill säga inte bara avseende moms utan tillika beträffande punktskatter och tull, återknyter jag också till att jag i Forssén 2020a, avsnitt 5.3.1 framhöll att om det rättspolitiska målet med en effektiv uppbörd ska gynnas av impulser från momsforskningen kan den inte fortsätta att vara i första hand fokuserad på de materiella frågorna på området, utan den måste vara inriktad också på de formella momsfrågorna, varvid jag exemplifierade med frågan huruvida SFL är konform i förhållande till reglerna om momsregistrering i artiklarna 213–216 i mer-värdesskattedirektivet. Jag nämnde att bifråga E i Forssén 2011 gällde frågan om momsregistreringen,<sup>87</sup> men att jag inte fann att den hade berörts i någon annan avhandling om moms i Sverige. I avsnitt 5.3.1 i Forssén 2020a återknöt jag därför till avsnitt 3.5 i artikeln, där jag anför att utan forskningsinsatser med fokus på registreringsfrågan får lagstiftaren inte någon uppfattning om omfattningen av hur många personer som till följd av ineffektiv kontroll *släpps in* i momssystemet på felaktiga grunder, och åsamkar staten skatteundragande eller skattebortfall, vilket jag också nämnde har framhållits på EU-nivå som ett problem för moms-uppbörden.

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

---

<sup>87</sup> Därför tiden gällde skattebetalningslagen (1997:483), som var en av de förfaranderättsliga lagstiftningar på skatteområdet som ersattes den 1 januari 2012 av SFL.



politiska målet med en effektiv uppbörd bör gynnas av impulser från moms-forskningen.

Olsson 2001 är ett gott exempel på en avhandling som förtjänstfullt beaktar inte bara de materiella beskattningsfrågorna, genom att också särskilt behandla, i kapitel 8, frågor om avdrag och återbetalning, det vill säga hur punktskatterna redovisas. Jag föreslår att framtida momsforskning följer detta exempel och att momsen och redovisningsfrågorna till och med kunde vara ett ämne i sig, där forskningsinsatsen berör de materiella momsfrågorna enbart i den mån de behöver nämnas för att ge sammanhang åt redovisningsfrågorna. Det som kunde nämnas i sistnämnda hänseende är i så fall att rekvisiten för bokföringsskyldig avseende fysiska personer, enligt 2 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078, här förkortad BFL), *liknar* rekvisiten i huvudregeln om vem som är beskattningsbar person i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. I förarbetena till BFL anges att bokföringsskyldigheten för en fysisk person som bedriver näringsverksamhet inträder enligt BFL 2 kap. 6 § om denne ”yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art”.<sup>88</sup> Begreppet bokföringsskyldig har sålunda ett värde bevismässigt sett för att bestämma vem är skattesubjekt. Bokföringsskyldigheten ger därmed en viss – om än inte avgörande – vägledning för den frågeställningen, och därigenom stabilitet åt beskattningsförfarandet och processen. Att den bevismässiga influensen från redovisningsrätten på så sätt påverkar förfarandet och processen angående bestämningen av skatte-subjektet momsmässigt sett gynnar sålunda rättssäkerheten.<sup>89</sup> Även om en gemensam beskattningsram företagsskatterättsligt sett inte genomförs såtillvida att ML skulle styra IL materiellt beträffande vem som är företagare, vilket jag, som ovan nämnts, lämnade därhän i Forssén 2011, vore det enligt min mening en fördel att bevismässigt, förfarandemässigt och processuellt sett att hålla samman de båda skattelagen i en gemensam beskattningsram.<sup>90</sup>

Eftersom även punktskatterna ingår förfarandemässigt sett i skattekontosystemet och omfattas av SFL, gäller mitt förslag i nämnda hänseenden även dessa, det vill säga om också punktskatter aktualiseras avseende ett företag gynnar det rättssäkerheten om en sådan gemensam beskattningsram som jag förordar inkluderar punktskatter, moms och inkomstskatt. Det förutsätter dock, beträffande energiskatten och skatten på bekämpningsmedel, att kopplingen materiellt sett till begreppet närings-

<sup>88</sup> Jämför prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1, s. 205. Jämför även Forssén 2011, s. 33 och 176.

<sup>89</sup> Jämför Forssén 2011, s. 180 och 181.

<sup>90</sup> Jämför Forssén 2011, s. 267.

verksamhet i hela IL 13 kap. som sker i LSE 1 kap. 4 § 1 och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, för bestämningen av begreppet yrkesmässig verksamhet, upphävs. Därigenom skulle, som nämnts, skattesubjektet avseende de svenska punktskatterna bestämmas självständigt, i likhet med vad som gäller enligt FPL, som således är EU-konform därvidlag, vilket också har nämnts ovan.

Beträffande tull gäller, som nämnts, sedan den 1 januari 2015 den ordningen att ”importmoms” tas ut av Skatteverket enligt SFL för dem som är momsregistrerade i Sverige, medan Tullverket alltjämt är beskattningsmyndighet för import i andra fall, varvid beskattningsförfarandet följer av TuL. För momsregistrerade företag bör det således gynna dem från rättssäkerhetssynpunkt att frågan om bestämningen av skattesubjektet hålls samman företagsskatterättsligt i en gemensam beskattningsram bevismässigt, förfarandemässigt och processuellt sett, där således den bestämningen skulle ske samlat därvidlag för tull och de andra skatteslagen i fråga. Angående tullfrågorna upprepar jag vad jag anför i avsnitt 5.3.2 i Forssén 2020a om begreppet vara, nämligen att det vid forskning på området indirekta skatter bör göras analyser av möjligheten att åstadkomma förenklingar för bestämningen av skatteobjektet, genom att ett gemensamt varubegrepp införs för skatteslagen inom företagsbeskattningen. Jag nämnde att det i Moëll 1996 (s. 41) angavs att det knappast torde vara möjligt eller ens meningsfullt att fastställa ett för alla rättsområden enhetligt varubegrepp, utan det anfördes däri att begreppets innebörd borde bestämmas områdesvis utifrån den aktuella rättsakten. Jag anser att den inställningen typiskt sett inte gynnar EU-projektet, och att forskningen i stället kan bidra till en effektivare upp- börd på området indirekta skatter totalt sett, genom att förbereda för införandet där av ett enhetligt varubegrepp. Därvidlag upprepar jag även att resultatet av en sådan forskningsinsats kan användas i ett arbete angående införandet av frihandelsavtalet mellan EU och USA<sup>91</sup>, det vill säga TTIP-avtalet<sup>92</sup>, om detta återupptas.

För forskningen avseende formella regler och redovisningsregler om moms kan jag bidra i deskriptivt hänseende med Forssén 2019a, där jag behandlar sådana frågor särskilt i avsnitten 30 000 000–33 000 000. Dessutom har jag gjort ett SFS-register över beskattningsförfarande och förvaltningsprocess avseende hela skatteområdet från 1950-talet till nutid.<sup>93</sup> Författningarna anges i Forssén 2019f med

<sup>91</sup> USA, United States of America (Amerikas Förenta Stater).

<sup>92</sup> TTIP eller T-TIP är förkortningen av The Transatlantic Trade and Investment Partnership.

<sup>93</sup> Jämför Björn Forssén, SFS-register över beskattningsförfarandet och förvaltningsprocess. Andra upplagan (utgiven på eget förlag 2019), (Forssén 2019f). Forssén 2019f finns tillgänglig i fulltext på [www.forssen.com](http://www.forssen.com), och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

deras nummer enligt svensk författningssamling (SFS), varvid de till respektive SFS-nummer hörande förarbetena anges med avseende på regeringens propositioner och riksdagsutskottens betänkanden samt, i förekommande fall, EU-rättsakter.<sup>94</sup> Angående tullsystemet innehåller SFS-registret i Forssén 2019f, liksom för momsens, SFS-nummer både för förfaranderegler och materiella bestämmelser. Boken ger en god historisk *SFS-överblick* avseende förfaranderegler på hela det svenska skatteområdet. Det bör vara till stöd för forskare som exempelvis avser att skriva om beskattningsförfarandet på området indirekta skatter, såsom jag föreslår i detta avsnitt. Eftersom de svenska förfaranderegler är svåra att överblicka historiskt, har jag lagt in en schematisk, historisk guide till SFS-registret under ÖVERSIKT i boken.<sup>95</sup> Jag får också framhålla att förkortningslistan i boken ger en enkel information om vilka nuvarande och äldre riksdagsutskott som avses med förkortningar avseende sådana i olika rättskällor.<sup>96</sup>

---

<sup>94</sup> Källan till uppgifterna i Forssén 2019f är svenska regeringskansliets rättsdatabaser på adressen [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se).

<sup>95</sup> Jämför Forssén 2019f, s. 12.

<sup>96</sup> Jämför Forssén 2019f, s. 8.