

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

Förslag till en stor skattereform i Sverige som också förbereder en EU-skatt

1 Inledning

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

Grundbultarna i mitt förslag är att inte bara de indirekta skatterna, utan även inkomstskatten, anpassas till EU-rätten² för bestämningen av skattesubjektet företagskatterättsligt samt att ett annat EU-land – Nederländerna – får ge vägledning för införande av en modell för kapital- och bostadsbeskattningen för privatpersoner. Denna modell liknar den så kallade boxmodell som har gällt där sedan 2001.³ I det förstnämnda hänseendet avser jag också att förslaget ska förbereda för införandet av en EU-skatt. Jag utgår då från mina avhandlingar, vilka i grunden gällde bestämningen av skattesubjektet i momshänseende.⁴ I sistnämnda hänseende utgår jag från förslaget

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

² EU, Europeiska unionen eller unionen.

³ Se s. 7 i ESO-rapport 2017:4, Yes box! En ESO-rapport om en ny modell för kapital- och bostadsbeskattning (ESO-rapport 2017:4), av professorerna Sven-Olof Lodin och Peter Englund. ESO-rapport 2017:4 finns på <https://eso.expertgrupp.se/RAPPORTER>. ESO: Expertgruppen för Studier i Offentlig ekonomi. ESO är en självständig kommitté under Finansdepartementet i Sverige, och på dess hemsida anges bland annat att ”ESO:s uppdrag är att självständigt bidra till att bredda och fördjupa underlaget för framtida samhällsekonomiska och finanspolitiska avgöranden”. Jämför <https://eso.expertgrupp.se/om-eso/esos-uppdrag/> (besökt 2024-07-11).

⁴ Se Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, Jure Förlag AB 2011 (Forssén 2011) resp. Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (Forssén 2013). Forssén 2011 och Forssén 2013: se www.diva-portal.org eller www.forssen.com.

om införande av en boxmodell för kapital- och bostadsbeskattningen som lämnades i september 2017 av professorerna Sven-Olof Lodin och Peter Englund i ESO-rapport 2017:4.⁵

I denna artikel redogör jag för grunderna i mitt förslag till en stor skattereform i Sverige med EU-förtecken (avsnitten 2–8) samt förutsättningarna för dess genomförande utifrån hur jag erfarenhetsmässigt uppfattar lagstiftningsarbetet och forskningen (avsnitten 9.1–9.3.2.4). Avslutningsvis sammanfattar jag och nämner något om betydelsen av processrätten för den konstitutionella dimensionen på skatterättsens område med beaktande av europarätten (avsnitten 10.1 och 10.2).

2 Huvudfrågan för en reform – ett gemensamt företagsskatterättsligt skattesubjekt

Huvudfrågan i min licentiatavhandling från 2011 var att EU-rätten krävde att kopplingen från moms till inkomstskatten för bestämningen av det företagsskatterättsliga subjektet upphävdes,⁶ vilket också sedan skedde under 2013.⁷ Emellertid bortsåg lagstiftaren från att jag i Forssén 2011 förordade den omvända ordningen, det vill säga att företagsbeskattningen borde ändras beträffande bestämningen av vem som är företagare skatterättsligt, så att momsen styr inkomstskatten i det hänseendet.

Lagstiftaren borde ha tagit fasta på att jag skrev att rättspraxis hos EU-domstolen och högsta förvaltningsdomstolen (HFD) innebar att det åtminstone var av intresse att undersöka om bestämningen av vem som är företagare enligt inkomstskatterätten kan styras av mervärdesskatterätten.⁸ I Forssén 2011 nämnde jag att stöd saknades för att invända mot denna omvända ordning för att bestämma vem som är företagare skatterättsligt. Analysen i Forssén 2011 visade att det vinstrekvisit för egentlig nä-

⁵ Tidigare har jag berört den i Tidningen Balans, som ges ut av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) i Sverige, samt i tre artiklar i nättidningen Dagens Juridik. Se Björn Forssén, Boxmodell för en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning: Yes box – alright?. Publicerad i Tidningen Balans i tryckt version, fördjupningsbilaga 5/2017, s. 8–13, och på www.tidningenbalans.se 2017-10-18 (Forssén 2017a). Sedan 2022 publiceras Tidningen Balans fördjupningsartiklar endast digitalt. De tre artiklarna i Dagens Juridik (www.dagensjuridik.se), där jag också har nämnt ESO-rapporten i fråga, är följande: ”Stabilt regeringsunderlag eller bristande låne- och bostadsbubbla”, publicerad 2020-01-02 (Forssén 2020b); ”Samlat grepp nödvändigt beträffande nationella skattereformer”, publicerad 2020-03-06 (Forssén 2020c); och ”Bostadspolitiken bör förenas med revisionsplikt på ägarnivå”, publicerad 2023-06-08 (Forssén 2023a). Forssén 2017a, Forssén 2020b, Forssén 2020c och Forssén 2023a finns också på ESO:s hemsida, i anslutning till ESO-rapport 2017:4 under *Mediarapportering kring rapporten*, samt på www.forssen.com.

⁶ Jämför Forssén 2011, avsnitt 1.1.3.1.

⁷ Lydelsen av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad GML) ändrades i nämnda hänseende den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368.

⁸ Jämför Forssén 2011, s. 268.

ringsverksamhet som ansågs hindra detta inte längre uppställdes i rättspraxis.⁹ Invändningen stämde inte då och gör inte det idag heller. Av huvudregeln om skattesubjektet i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG),¹⁰ artikel 9.1 första stycket, framgår att resultatet inte är avgörande, utan en person är beskattningsbar person förutsatt att denne självständigt bedriver ekonomisk verksamhet. Det överensstämmer också med rättspraxis för egentlig näringsverksamhet.

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

Bortsett från nämnda nödvändighet anser jag att den stora poängen i övrigt med ett gemensamt företagsskatterättsligt skattesubjekt är att det ger en gemensam beskattningsram för skatteslagen moms och inkomstskatt. Det var ett steg i rätt riktning att lagstiftaren inte fortsatt lät inkomstskatterättsens begrepp *näringsverksamhet* bestämma vem som är företagare momsmässigt. Skattesystemet behöver dock alltså revideras, så att en gemensam beskattningsram upprättas som enskilda och skattehandläggare hos Skatteverket (SKV) kan hålla sig till för att bedöma vem som är företagare. Jag nämnde i Forssén 2011 att bokföringskyldighet för en fysisk person inträder om denne yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art, och att dessa rekvisit samt rekvisiten för egentlig näringsverksamhet respektive i huvudregeln för beskattningsbar person liknar varandra.¹¹ Med bokföringen som det främsta beviset vid bedömningen av vem som är skattesubjekt företagsskatterättsligt säkerställer mitt förslag om införande av den omvända ordningen för bestämningen av skattesubjektet att en gemensam beskattningsram upprätthålls. Därmed ska en förändrad rättspraxis för vad som utgör egentlig näringsverksamhet inte föranleda att skattesubjektsfrågan avseende skatteslagen måste prövas i dubbla förfaranden. Det vore i strid mot den rättssäkerhetsmässiga principen *ne bis in idem* (inte två gånger om samma sak).

⁹ Jämför Forssén 2011, s. 267.

¹⁰ Mervärdesskattedirektivet: EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Fullständig titel: RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

¹¹ Jämför Forssén 2011, s. 33 och 268 samt förarbetena till bokföringslagen (1999:1078, här förkortad BFL) – prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1, s. 205.

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

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

I sistnämnda hänseende får nämnas att det är en avgörande skillnad att kompetensen för bestämningen av skattesubjektet momsmässigt generellt ligger hos EU,¹² medan det inte är så angående vem som är företagare enligt inkomstskatterätten. Direktiv såsom mervärdesskattedirektivet är bindande för EU:s medlemsstater, enligt artikel 288 tredje stycket fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF), och för indirekta skatter såsom moms gäller ett harmoniseringskrav för lagstiftningarna i medlemsstaterna enligt FEUF artikel 113. För inkomstskatt gäller dock bara ett krav om tillnärmning av de nationella lagstiftningarna till varandra enligt FEUF artikel 115. Rådet har utfärdat ett fåtal direktiv om inkomstskatt, till exempel fusionsdirektivet (2009/133/EG) och moder- och dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU),¹³ men inget om vem som är företagare inkomstskattmässigt.¹⁴ Kravet på harmonisering är däremot generellt för de nationella moms- och lagstiftningarna hos medlemsstaterna.

Genom att införa en gemensam beskattningsram för bestämningen av skattesubjektet företagsskattmässigt avseende moms och inkomstskatt bör en effektivisering av uppörden åstadkommas för båda skatterna hos de företag som agerar på den inre marknaden. I såväl Forssén 2011 som i min doktorsavhandling, Forssén 2013,¹⁵ lyfte

¹² På momsområdet har kompetensen tilldelats EU:s institutioner av Sveriges riksdag, enligt 10 kap. 6 § regeringsformen (1974:152, här förkortad RF, samt artiklarna 4.1 och 5.2 i fördraget om EU (FEU). Jämför även prop. 1994:95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1, s. 139–143.

¹³ 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.

¹⁴ Jämför även Forssén 2011, s. 44.

¹⁵ Vilka ingick i samma projekt avseende det momsmässiga skattesubjektet som jag genomförde 2011–13 vid Örebro universitet.

jag att EU-kommissionen från och med sin grönbok 2010 framhöll att förhållningssättet att släppa in så många företagare som möjligt i momsregistret hade fört fel. Kommissionen förordade en prioritering av uppbördsfrågan och registreringen till moms, för att motverka momsbedrägerier från dem som egentligen bara vill komma åt statens pengar.¹⁶ I avhandlingarna lyfter jag också – utifrån min tolkning av ”Gregg”-målet (C-216/97)¹⁷ – att EU-domstolen vid tolkningen av direktivbestämmelserna på momsområdet också framhåller uppbörden framför själva beskattningsfrågan.¹⁸ En effektiv uppbörd är således mycket viktig för ett fungerande företagsskattesystem, och i brist på en empirisk undersökning därvidlag får jag i ord uttrycka följande om uppbördens betydelse för beskattningsfrågan.

Jag anför att nationalekonomerna inte borde få i uppdrag att förbereda skattetabeller, innan en empirisk undersökning har skett av vilket stöd företagare anser sig ha i en skatteprocess, genom att kunna visa upp en kronologiskt ordnad, granskad och godkänd bokföring. Jag har skrivit detta i en förstudie till fördjupade studier i *fiscal sociology*, vilket jag översätter till *skattesociologi* på svenska.¹⁹ Om företagen inte uppfattar att de omfattas av en rättssäker process, tenderar deras lojalitet till skattesystemet att minska, det vill säga uppbörden för finansieringen av välfärden förlorar i effektivitet. I detta sammanhang får särskilt omnämnas beträffande momsen att lagstiftaren har benämnt företagen för en uppbördsman åt staten.²⁰

Vidare anför jag särskilt när det gäller momsen att registreringsfrågan är i högsta grad avgörande för en effektiv uppbörd, vilket jag bland annat har anført i Tidningen Balans.²¹ För en effektiv uppbörd av moms är registreringsfrågan avgörande oavsett om fråga är om rådande system eller ett företagsskattesystem enligt den av mig före-

¹⁶ Jämför Forssén 2011, s. 223.

¹⁷ Jämför EU-domen C-216/97 (Gregg), ECLI:EU:C:1999:390, av den 7 september 1999.

¹⁸ Jämför ang. punkt 20 i EU-målet C-216/97 (Gregg): Forssén 2011, s. 93 och 94 samt Forssén 2013, s. 72.

¹⁹ Jämför Björn Forssén, *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law*: Fourth edition, s. 59, 112, 146 och 212 (eget förlag 2019). (Forssén 2019a). Min andra förstudie i det projektet är Björn Forssén, *Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics*: Fourth edition (eget förlag 2019). (Forssén 2019b). Forssén 2019a och Forssén 2019b finns på www.forssen.com, under PFS Böcker med koderna 010Röd resp. 011Röd. De finns också i tryckta versioner hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

²⁰ Jämför Forssén 2011, s. 286, där jag hänvisar för den inställningen till prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdesskatt m.m.), s. 294. Därvidlag hänvisade jag också till samma inställning enligt skatterättslig litteratur i Storbritannien, nämligen Graham Virgo, *Restitution of Overpaid VAT*, *British Tax Review* 1998 s. 582–591, 591, som anger att ”*the taxpayer*” kan ses som ”*agent for the Commissioners*” (*Inland Revenue Commissioners*).

²¹ Jämför Björn Forssén, *Aktuell utredning löser inte problemet med momsbedrägerier*, *Tidningen Balans* fördjupning 2024 s. 1–11 (publicerad på www.tidningenbalans.se 2024-05-07). (Forssén 2024b). Forssén 2024b finns även på www.forssen.com.

slagna omvända ordningen för bestämningen av vem som är företagare skatterättsligt. Jag nämner i Forssén 2024a beträffande momsreformen den 1 juli 2023, varigenom ML ersatte GML, att om inte registreringskontrollen hos SKV prioriteras, blir lagstiftningsåtgärder som vidtas mot momsbedrägerier av så kallad karuselltyp tämligen verkningslösa. Det är först genom registreringen som den som avser att fuska kommer åt statskassan i form av skattekontosystemet. Jag har därför anfört att lagstiftaren för länge sedan borde ha beaktat dessa för beskattningsförfarandet och en effektiv uppbörd av moms så avgörande frågorna om registrering och kontroll, men så skedde inte i samband med reformen 2023.²² Jag noterar dessutom för sammanhanget att momsregistrering inte ens nämndes i förarbetena till reformen Det nya Skatteverket, som genomfördes den 1 januari 2004, det vill säga för drygt 20 år sedan, genom lag (2003:642) med anledning av inrättande av Skatteverket.²³

4 Rättssäkerhetsmässig fördel om momsen styr inkomstskatten vid bestämningen av skattesubjektet

Det bör typiskt sett gynna rättssäkerheten, om momsen styr inkomstskatten vid bestämningen och bedömningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt, så att förvaltningsdomstolarna bättre kan avgöra svåra tolkningsfrågor, genom att problematiseringen av aktuell tolkningsfråga sker sammanhållet för båda skattelagen. Därigenom bör en utveckling av rättspraxis ske utan risk för deviationer mellan HFD och EU-domstolen. Det kan bli fallet om statusen på skattesubjektet måste hållas ihop genom att HFD förväntas beakta villkoren för den inre marknaden mera av politiska än juridiska skäl.²⁴ Om en samordning för att bestämma skattesubjektet, med EU-rätten som ledstjärna för både moms och inkomstskatt, inte genomförs, utgör även dubbelbeskattningsavtal för inkomstskatteområdet en splittrande omständighet, eftersom OECD:s modellavtal är grunden i det hänseendet – inte EU-rätten.²⁵

Rättssäkerheten för företagaren stärks totalt sett, om en företagsskatterättslig fråga

²² Jämför Forssén 2024a, s. 73. Jämför även Forssén 2024a, s. 56 och 73, där jag hänvisar till Björn Forssén, Momsbedrägerier genom karusellhandel – erfarenheter i Sverige avseende mervärdesskatt, redovisning och straffrätt i förhållande till EU-rätten, JFT 4-6/2023, s. 344-378 (Forssén 2023b), samt Björn Forssén, ”Rätt resurs på rätt ställe minskar momsbedrägerierna”, publicerad i Dagens Juridik 2021-05-05 (www.dagensjuridik.se). (Forssén 2021a). Forssén 2021a och Forssén 2023b finns även på www.forssen.com. Jämför dessutom Forssén 2011, där jag som bifråga E lämnade förslag beträffande momsregistrerings- och kontrollfrågor.

²³ Jämför Skatteutskottets betänkande 2003/04:SkU2 [Det nya Skatteverket (prop. 2002/03:99, delvis)], Regeringens proposition 2002/03:99 (Det nya Skatteverket) och departementspromemorian Ds 2002:15 (Det nya Riksskatteverket). Jämför även Forssén 2021a.

²⁴ Jämför ang. i första hand principerna om fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital resp. EU-medborgarnas rätt till fri etablering inom unionen: FEUF artiklarna 28, 45, 56 och 63 resp. 49.

²⁵ OECD: *Organization for Economic Co-operation and Development*.

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

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

Jag avslutar Forssén 2024b med att det bör övervägas om undantaget från revisionsplikt för mindre företag ska kvarstå, och nämner att undantaget har berörts ett par gånger de senaste åren under fliken Yrkesvardag i Tidningen Balans.²⁶ I denna artikel sätter jag frågan om att återinföra revisionsplikten för de mindre företagen i samband med mitt förslag om en gemensam beskattningsram för skattelagen mervärdesskatt och inkomstskatt.

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

Jag var emot den slojade revisionsplikten för mindre aktiebolag redan när förslaget lämnades 2005 i en rapport från professorerna Per Thorell och Claes Norberg.²⁷ I en artikel i Ny Juridik 2006 anförde jag att rättssäkerheten krävde en analys av det processuella värdet av att ha en godkänd bokföring, innan revisionsplikten för småföretagare avskaffades.²⁸ Revisionsplikten för de mindre företagen avskaffades dock den 1 november 2010,²⁹ och det har enligt min erfarenhet missgynnat de mindre

²⁶ Jämför Forssén 2024b, s. 10.

²⁷ Jämför Rapporten Revisionsplikten i små aktiebolag, mars 2005, av Per Thorell (avliden) och Claes Norberg. Rapporten lämnad på uppdrag av Svenskt Näringsliv.

²⁸ Jämför Björn Forssén, Revisionsplikten för små företag – börda eller komplement till brist på småföretagarpolitik? Ny Juridik 2/2006 s. 19–25 (VJS 2006), Forssén 2006, som finns på www.forssen.com.

²⁹ Jämför lag (2010:837) om ändring i revisionslagen (1999:1079).

företagen såväl i skatteprocesser som i mål om ekobrott avseende skatt. Jag anförde avslutningsvis i Forssén 2006 att om värdet av att ha en ordnad, granskad och godkänd bokföring inte analyseras, vet ingen vilket rättssäkerhetsmässigt motsvarande värde som ska träda i stället vid avskaffandet av revisionsplikten för mindre företag. Jag hävdar alltså att risken med att vidta åtgärden okritiskt är att det – av SKV – utvecklas en skattemässig god redovisningssed vid sidan av BFL:s begrepp. Om ansvaret för utvecklingen av begreppet god redovisningssed inte ligger enbart hos bokföringsnämnden (BFN),³⁰ är risken uppenbar för att det uppstår stor rättsosäkerhet för företagen, genom att det kopplade området mellan företagsbeskattningen och den civilrättsliga redovisningsrätten bryts i bevishänseende. Motparten – SKV – ges då en omotiverat stark ställning i skatteprocesserna.

BFN:s roll i sammanhanget är således viktig för mitt reformförslag, men redan under rådande skattesystem är BFN:s funktion som normbildare angående företagskattefrågor betydelsefull för ett rättssäkert beskattningsförfarande och i skatteprocessen. Därför behöver normbildningen genom BFN förstärkas, oavsett om mitt reformförslag skulle genomföras. Därvidlag får jag nämna debatten om vinster i välfärden som startade för snart ett decennium sedan,³¹ och lär förekomma även i valrörelsen 2026 i Sverige. Om BFN utfärdar särskilda vägledningar, uttalanden eller allmänna råd för företag inom sektorerna vård, skola och omsorg, rensas de bort som inte är seriösa aktörer, om de inte betraktas som företag som ska vara med och konkurrera inom dessa sektorer. Att de inte håller måttet skulle visa sig vid en granskning där de prövas av en revisor inte endast utifrån BFL, utan också med beaktande av sådana för sektorerna i fråga särskilda normer utvecklade av BFN. Att exempelvis ett privat vårdföretag gör en vinst blir därmed en fråga som kan debatteras mera nyanserat än hittills.

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

³⁰ Jämför BFL 8 kap. 1 § första stycket första meningen.

³¹ Jämför Valfärdsutredningens betänkande SOU 2016:78 (Ordning och reda i välfärden) från november 2016.

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

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

Om inte de indirekta skatterna, det vill säga i första hand moms, punktskatter och tull, fungerar konkurrens- och konsumtionsneutralt samt uppbördsmässigt, faller förutsättningarna för den inre marknaden och finansieringen av välfärden. Jag anser att för mycket tid har ägnats de senaste åren i Sverige åt det så kallade BEPS-projektet,³² ett OECD-projekt som främst ska motverka att OECD-ländernas skattebaser eroderas av internationell skatteplanering såsom när beskattningen flyttas från Sverige till ett land där bolagsskatt saknas eller är låg. Om skattebasen för inkomstskatt inte urholkas, är det ändå så att den inre marknaden inte får förvanskas på grund av att de indirekta skatterna inte fungerar konkurrens- och konsumtionsneutralt respektive uppbördsmässigt. Jag anser att BEPS-projektet är en gökunge som inte bör få stjäla utrymme från de indirekta skatterna. Det är viktigare att få igenom ett sådant projekt som det pausade arbetet med ett frihandelsavtal mellan USA och EU, det så kallade TTIP-avtalet.³³ Det har jag framhållit i ett flertal sammanhang.³⁴ Genom att USA införde *the Inflation Reduction Act – IRA – of 2022* om stora lokala miljöinvesteringar missgynnar USA konkurrerande företag inom EU,³⁵ och efter presidentvalet i USA 2024 verkar till och med ett handelskrig vara på gång mot EU och Kina. Jag knyter ett genomförande av TTIP-avtalet till frågan om en effektiv uppbörd på området indirekta skatter på så sätt att TTIP bör gagna en fortsatt utveckling av tullfrågorna. I det sammanhanget bör också forskningsinsatser företas för att undersöka möjligheten att införa ett gemensamt varubegrepp för samtliga indirekta skatter. Det bör i sig gagna

³² BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*. Jämför Bertil Wiman, Jan Bjuvberg och Jari Burmeister, Fasta etableringsställen och fasta driftställen, Svensk Skattetidning 2016 s. 91–92, 91. Jämför även t.ex. Björn Forssén, Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare, s. 63 (eget förlag 2019), Forssén 2019c, som finns på www.forssen.com och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

³³ TTIP eller T-TIP: *The Transatlantic Trade and Investment Partnership*.

³⁴ Jämför t.ex. Forssén 2019c, s. 63 och Björn Forssén, EU:s frihandelsavtal med USA, TTIP – en motvikt till förflyttningen av världsekonomin tyngdpunkt till Asien och till gagn för världsfred, JFT 4/2022, s. 425–436 (Forssén 2022a). Forssén 2022a finns på www.forssen.com.

³⁵ Jämför Forssén 2022a, s. 432.

en effektiv uppbörd och därmed upprätthållandet av den inre marknaden.³⁶ Det är således viktigt att en stor skattereform i Sverige sätts i ett sammanhang som gynnar genomförandet av EU-projektet.

I förlängningen av mitt förslag om att i en stor skattereform knyta ihop inkomstskatten och momsens, så att en gemensam bestämning av skattesubjektet och därmed en gemensam beskattningsram förfarandemässigt införs för de båda skattelagen, ligger också att förbereda en EU-skatt. Redan 2004 förordade EU-kommissionen införandet av en EU-skatt från och med 2014, och uppmanade rådet att arbeta med frågan,³⁷ men det är först på senare tid som det har nämnts igen – efter att frågan lagts på is i flera långtidsbudgetar hos EU. Jag har upprepat i olika sammanhang efter mina avhandlingar att frågan bör återupptas, så att det svenska skattesystemet förbereds för att EU-projektet skulle komma att innebära införande av en EU-skatt.³⁸ Genom att ge EU egen beskattningsrätt kan EU-kommissionen direkt ställa krav på medlemsstater som inte sköter fördelningen av medel för uppbyggnad av välfärdssystem. I stället för att ge bidrag och gynna korrupta regimer och myndigheter i exempelvis Bulgarien och Rumänien, borde EU ställa mera direkta krav i det hänseendet. Enligt förarbetena till lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (den så kallade anslutningslagen eller EU-lagen) bör EU-projektet ses som ett makroekonomiskt samarbete som dels ska främja freden, dels ska fungera som ett medel för att uppnå välstånd, där samarbetet möjliggör högre tillväxt och större ekonomisk stabilitet för EU:s medlemsstater.³⁹ Beträffande de enskilda anges i nämnda förarbeten att EU-rätten ska ge alla EU-medborgare rättigheter som utgör ”en del av deras rättsliga arv”.⁴⁰

Sålunda ska medlemsstaterna bygga stabila välfärdssystem och de enskilda

³⁶ Jämför Forssén 2022a, s. 435 och 436. Jämför även t.ex. Forssén 2019c, s. 63 och Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020, s. 716–757, 757, Forssén 2020d (se www.forssen.com).

³⁷ Jämför Forssén 2011, s. 269 och Forssén 2013, s. 41 och 42.

³⁸ Jämför Björn Forssén, Punktskattforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan, JFT 3/2022, s. 242–276, 267 (Forssén 2022b), samt Björn Forssén, Indirekta skatter – forskningen i Sverige och EU-rätten (eget förlag 2023), s. 91, Forssén 2023c, och Björn Forssén, Indirekta skatter – en svensk erfarenhet av forskningen i EU-rätten (eget förlag 2024), s. 96, Forssén 2024c. Jag har översatt Forssén 2023c och Forssén 2024c till engelska med titlarna: Indirect taxes – the research in Sweden and the EU law (eget förlag 2023), Forssén 2023d; och Indirect taxes – A Swedish experience of the research on the EU law (eget förlag 2024), Forssén 2024d. Artikeln och böckerna finns på www.forssen.com, och böckerna finns även i tryckta versioner hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

³⁹ Jämför prop. 1994/95:19 Del 1, s. 45.

⁴⁰ Jämför prop. 1994/95:19 Del 1, s. 485. Jämför även Björn Forssén, En EU-skatt är avgörande för att bl.a. Sverige ska ta ansvar på lång sikt för tiggande EU-migranter, Socialmedicinsk tidskrift 1/2024 s. 90–95, 92 (Forssén 2024e). Socialmedicinsk tidskrift, SMT, med redaktion sedan 2008 på Karolinska Institutet och dess storinstitution, Institutionen för Global Folkhälsa i Stockholm; Plattformen för publicering av SMT finns hos Kungl. biblioteket, <https://publicera.kb.se/smt>. Forssén 2024e finns även på www.forssen.com.

EU-medborgarna har i en juridisk mening rätt att ta del av välfärden. Därför har jag anfört att EU-migranten, som ju inte enbart är rumän eller bulgar, utan också EU-medborgare (enligt FEU artikel 9 och FEUF artikel 20.1), sannolikt inte vet att det redan finns en lösning inom EU-projektet på problemet med att göra finansieringen av välfärden också i Rumänien och Bulgarien effektiv, nämligen genom att en EU-skatt införs.⁴¹ Detta kan i så fall ske i form av en bruttoskatt knuten till företagens förädlingsvärde, vilken jag föreslår ska innehålla en breddad skattebas som ersätter i första hand moms, punktskatt och bolagsskatt, till exempel i form av en så kallad proms, produktionsfaktorskatt. Det diskuterades redan i samband med skattereformen i början på 1990-talet.⁴² Jag konkluderar att om momsen skulle komma att styra inkomstskatten vid bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt gagnar det genomförandet av EU-projektet. Därigenom kommer Sverige långt i förberedelserna för ett eventuellt införande av en EU-skatt som en del av en bruttoskatt. Bruttoskatten ersätter bland annat momsen, och knyts då till ett företags förädlingsvärde, men det finns även andra lösningar med bruttoskatt.

En bruttoskatt skulle i sig också kunna fungera väl på ett annat sätt än nyss nämnda, nämligen i enlighet med en gammal idé om att byta ut aktiebolagsskatten (bolagsskatten) mot en bruttobeskattning på företagens samtliga kostnader. Detta tog jag upp i Forssén 2020c, varvid jag hänvisade till en artikel från 1976 av en legendarisk lundaprofessor, Carsten Welinder. I den artikeln, Tre aktuella skatteproblem, nämnde professor Welinder att en diskussion om idén om en sådan bruttoskatt hade förts 10–20 år dessförinnan.⁴³ I Forssén 2020c anför jag att det inte är möjligt att lägga in momsen i basen för bruttoskatten, så att en i princip gemensam skattebas för bolagsskatt och moms grundas på ett företags samtliga kostnader. Anledningen är att det inte vore förenligt med mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet att momsen därmed ersätts med en skatt som tas ut på kostnadsmassan utan tillägg av ett vinstpåslag.⁴⁴ EU-kommissionen nämnde 2004 drivmedelsskatt, mervärdesskatt eller bolagsskatt som skattebaser för en EU-skatt och idén om att basera en bruttoskatt enbart på kostnadsmassan i ett företag är inte bara från tiden innan Sverige gick med i EU 1995, utan till och med från tiden innan Sverige införde moms 1969. Sålunda föreslår jag ändock att en proms baserad på företagets förädlingsvärde införs med en breddad skattebas som ersätter i första hand moms, punktskatt och bolagsskatt, så att

⁴¹ Jämför Forssén 2024e, s. 90.

⁴² Jämför Forssén 2011, s. 269 och 270, där jag även hänvisar till SOU 1989:34 (Reformerad företagsbeskattning) Del I s. 189–206. För övrigt nämndes inför skattereformen 1990–91 dynamiska effekter som en möjlig följd av nya skatteregler (SOU 1989:36, s. 109). Det anser jag är mera troligt vid en effektivare uppbörd enligt 'EU-linjen'.

⁴³ Jag hämtade artikeln på internet 2020-02-07, när jag skrev Forssén 2020c.

⁴⁴ Jämför Forssén 2020c.

en EU-skatt kan införas som en del av en sådan bruttoskatt. Om övriga medlemsstater i EU följer Sverige, kan ett EU-direktiv om EU-skatt tas fram med mervärdesskattedirektivet som förebild. Genom införandet av bruttoskatt – proms – får företagen inte en fordran mot staten på erlagd skatt. Därför måste skattesatsen vara tämligen låg – i vart fall lägre än dagens normalskattesats för moms i Sverige om 25 procent. Då kan EU ges egen beskattningsrätt. Genom att proms, till skillnad från moms, inte ger en fordran på en ingående skatt mot staten, minskar den också i sig skattebedrägerierna.⁴⁵ Finansiering av välfärd inom EU bör dock prioriteras, så att en EU-skatt till en början utgör en del av momsen och görs till en del av promsen, när den ersätter moms etc.

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

För övrigt får jag också nämna att mitt förslag även skulle lösa problemet med att det för två av punktskatterna alltså sker en hänvisning till begreppet näringsverksamhet i *hela* IL 13 kap. för bestämningen av yrkesmässig verksamhet (dvs. av skattesubjektet). Den kopplingen infördes utan motivering redan den 1 januari 2000 för bestämningarna av yrkesmässig verksamhet i 1 kap 4 § 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi och i 4 § tredje stycket lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, och har ännu inte åtgärdats av lagstiftaren.⁴⁶

Lagstiftaren har hittills varit passiv angående kopplingen i fråga till hela IL 13 kap. Detta trots att jag redan i Forssén 2011 särskilt nämnde lagen om skatt på energi i samband med att jag berörde problematiken med den svenska traditionen att knyta beskattningen på området indirekta skatter till direkt skatt. I förevarande hänseende innebär näringsverksamhetsbegreppet enligt hela IL 13 kap. en alltför omfattande bestämning av skattesubjekten beträffande juridiska personer.⁴⁷ Jag berörde problematiken i samband med huvudfrågan angående momsen i Forssén 2011, och lagstiftaren åtgärdade den, som nämnts, genom att kopplingen för bestämningen av skattesubjektet i GML 4 kap. 1 § 1 till IL 13 kap. upphävdes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368.⁴⁸ Emellertid är motsvarande koppling inte heller förenlig med artikel 7.1 i punktskattedirektivet (EU) 2020/262 angående vilka personer som är skyldiga att betala punktskatt. Det innebär beträffande bestämningen av yrkesmässig verksamhet i lagen om skatt på energi att det föreligger ett fördragsbrott från Sveriges sida avseende skatter på energiprodukter och elektricitet – vilka är exempel på harmoniserade punktskatter.

⁴⁵ Jämför avsnitt 3.

⁴⁶ Jämför Forssén 2022b, bl.a. s. 252 och 253.

⁴⁷ Jämför Forssén 2011, avsnitt 1.2.4 (s. 54) som jag också refererar till i Forssén 2022b, s. 259.

⁴⁸ Jämför avsnitt 2.

Skatten på bekämpningsexempel är ett exempel på en icke-harmoniserad punktskatt, men också för den bör kopplingen till den icke-harmoniserade inkomstskatterätten för bestämningen av yrkesmässig verksamhet upphävas eller – i avvaktan på ett eventuellt genomförande av mitt reformförslag – begränsas till att avse egentlig näringsverksamhet enligt IL 13 kap. 1 §, då urvalet av skattesubjekt på den inre marknaden bör vara neutralt för alla punktskatter.⁴⁹

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

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

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

Förslaget i ESO-rapport 2017:4 från professorerna Lodin och Englund om att införa en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning med den nederländska boxmodellen som förebild är intressant. Det har jag, som nämnts, redan kommenterat särskilt i Tidningen Balans.⁵⁰ Det är givetvis värt att gå igenom professorerna Lodin och Englunds förslag som en del i en större skattereform – boxmodellen hade ju enligt ESO-rapport 2017:4 funnits i det närmaste oförändrad i EU-staten Nederländerna sedan 2001.⁵¹ Jag konstaterade, efter min genomgång i Forssén 2011 av EU:s dåvarande medlemsstater

⁴⁹ Jämför Forssén 2022b, s. 253 och 262.

⁵⁰ Jämför avsnitt 1.

⁵¹ Jämför ESO-rapport 2017:4, s. 7 och 9. Jämför även avsnitt 1.

och ett antal tredjeländer,⁵² att den svenska lagtekniska lösningen för bestämningen av skattesubjektet i momshänseende, med kopplingen därvidlag från GML 4 kap. 1 § 1 till IL 13 kap., var unik för Sverige.⁵³ I exempelvis Nederländerna var och är bestämningen av skattesubjektet självständig enligt artikel 7.1 i *Wet op de omzetbelasting 1968* (Nederländernas mervärdesskattelag av 1968).⁵⁴ Detta uppgav också den nederländska skatteförvaltningen i svaret på en enkät som jag hade genomfört till utländska skatteförvaltningar och finansministerier angående bestämningen av skattesubjektet i momshänseende, och Dr. A.J. van Doesum, Universitetet i Tilburg, bekräftade det också till mig i en e-brevsintervju.⁵⁵ Genom att bestämningen av skattesubjektet i momshänseende är självständig påverkar inte boxsystemet för kapital- och fastighetsbeskattning för privatpersoner omfattningen av momsen. Genom reformen den 1 juli 2013 är bestämningen av skattesubjektet i momshänseende självständig även i Sverige.⁵⁶ Jag anser sålunda att det inte föreligger något hinder för att också i Sverige införa kapital- och fastighetsbeskattning för privatpersoner enligt den nederländska boxmodellen. Detta eftersom den inte påverkar momsen och således inte hindrar mitt förslag om en omvänd ordning för bestämningen av vem som är skattesubjekt företagskatterättsligt, där momsen styr inkomstskatten.⁵⁷ Därmed utgör boxmodellen inte heller hinder för en bruttoskatt knuten till företagets förädlingsvärde som ersätter i första hand moms, punktskatt och bolagsskatt, till exempel i form av en proms. Det skulle även förbereda att en EU-skatt införs i framtiden.⁵⁸ Politiskt ser jag dock vissa problem särskilt med boxsystemet, nämligen följande.

När debatten om en skattereform börjar på allvar, gäller sannolikt invändningarna mot ett svenskt boxsystem för kapital- och fastighetsbeskattningen, om nu något riksdagsparti tar upp förslaget enligt ESO-rapport 2017:4, att ett införande av boxsystemet vore detsamma som att förmögenhetsskatten återinförs för privatpersoner. I boxsystemet skulle på nettot av tillgångar och skulder en schabloninkomst beräknas om 4 procent för vilken skattesatsen är 30 procent, och ingen avdragsrätt föreligger för

⁵² Jämför Forssén 2011, Bilaga 2 – Internationell utblick (s. 279–297).

⁵³ Jämför Forssén 2011, s. 297.

⁵⁴ Artikel 7.1 i *Wet op de omzetbelasting 1968* lyder: ”Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.” Se <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002629/2024-01-01> (besökt 2024-07-21). Jag översatte artikel 7.1 enligt följande: Beskattningsbar person (*ondernemer*) är alla som utövar verksamhet självständigt. Se Forssén 2011, s. 291.

⁵⁵ Jämför Forssén 2011, s. 291. Jämför även Forssén 2011, s. 349 ang. min enkät till utländska skatteförvaltningar och finansministerier under 2003 samt min e-brevsintervju med Adrianus Johannes van Doesum av 2010-08-04.

⁵⁶ Jämför ang. SFS 2013:368 i avsnitten 2 och 7.

⁵⁷ Jämför avsnitten 2 och 4.

⁵⁸ Jämför avsnitt 6.

negativt nettovärde av boxen. Även om förslaget i ESO-rapporten innebär att inkomst av kapital består vid sidan av boxbeskattningen, försvinner med det systemet hushållens skattereduktioner för kapitalunderskott föranledda av höga ränteutgifter.⁵⁹ Politikerna får dock ta den debatten likväl, då skattereduktionerna minskar för hushållen redan om förslaget enligt promemorian från Finansdepartementet i januari 2024, ”Avtrappat ränteavdrag för vissa lån” (Fi2024/00174), genomförs. Frågan kunde debatteras som en del i förslaget om boxsystemet. Inom boxsystemet kommer beskattning av tillgångar och skulder att ske med 1,2 procent ($0,04 \times 30 \text{ procent} = 1,2 \text{ procent}$) på ett finansiellt netto.⁶⁰ Det liknar förmögenhetsskatten, som avskaffades vid utgången av år 2007.⁶¹ En stötesten är att privatpersoners bostäder ingår på tillgångssidan, varvid för småhusfastigheter det taxerade byggnadsvärdet och för bostadsrätter och ägarlägenheter den dithörande andelen av fastighetens taxeringsvärde kommer att utgöra värdet på tillgången. Detta skulle gälla i stället för dagens indexbundna kommunala fastighetsavgift för småhus med ett jämförelsevis lågt takbelopp (= 9 287 kr för inkomståret 2023). Ett förslag om att införa boxsystemet ställer olika intressegrupper mot varandra, men det är politikerna vana vid att hantera.

En svårare nöt att knäcka för politikerna gäller företagsbeskattningen beträffande skattesubjektsfrågan respektive beskattningen på ägarnivå i fåmansföretag och huruvida dessa båda aspekter på företagen kan tillgodoses i samma reform enligt mitt förslag eller om förstnämnda i och för sig skulle komma att anses genomförbart politiskt, men under förutsättning att det inte förenas med boxsystemet. Jag avser den inte sällan förekommande debatten om att de så kallade 3:12-reglerna (IL 56 och 57 kap.) gynnar beskattningen av utdelning och kapitalvinst till delägare i fåmansföretag jämfört med beskattningen för anställda. Den debatten lär förekomma oavsett om boxsystemet införs, men utifrån skattejuridiken anser jag att boxmodellen inte bör medföra några problem. Detta eftersom onoterade värdepapper, såsom 3:12-aktier, inte ska ingå i boxsystemet, utan omfattas av inkomst av kapital i övrigt. I det hänseendet upprepar jag dock vad jag redan har anfört i min kommentar av boxmodellen, nämligen att tydlighet bör eftersträvas vid utarbetningen av en svensk boxmodell för kapitalbeskattningen, så att sådant som den så kallade Lex Uggleproblematiken inte återuppstår för en boxbeskattning. Den problematiken förekom under en tid beträffande förmögenhetsskatten, och försvann i och med att den skatten helt avskaffades vid utgången av år 2007. Problematiken innebar att SKV ansåg att ägare till onoterade aktiebolag skulle betala förmögenhetsskatt på överlikvid i bolaget, varför de riskerade att tvingas betala förmögenhetsskatt på kapital som behövdes i företaget för inves-

⁵⁹ Jämför ESO-rapport 2017:4, s. 10.

⁶⁰ Jämför ESO-rapport 2017:4, s. 9.

⁶¹ Jämför lag (2007:1403) om upphävande av lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

teringar och nyanställningar.⁶² Det kan åter bli en fråga som splittrar i debatten, men enbart av partipolitiska skäl, genom att kapitalbeskattningen av delägare i fåmansföretag ställs – på temat rättvisa – mot beskattningen i största allmänhet av så kallade låglönegrupper. Då heter det att ”3:12-reglerna” ska slopas eller försämrats för ägarna i de mindre företagen.

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

Beträffande en större skattereform anförde jag i Forssén 2020c, att om mitt förslag med en bruttoskatt för företagen genomförs i kombination med boxmodellen kan också behovet för privatpersoner att årligen lämna inkomstdeklarationer i stort sett elimineras. Beskattningen för löntagare kan ske genom att företagen jämte bruttoskatten redovisar en definitiv källskatt på löner. Egenavgifterna för fysiska personer som är företagare kan också ingå i bruttoskatten, och en del av underlaget för skatten bildar då den pensionsgrundande inkomst som SKV rapporterar till Pensionsmyndigheten för beräkning och beslut avseende den enskilde näringsidkarens pensionspoäng.⁶³ Arbetsgivaravgifterna skulle dock till en början efter ”min” skattereform fortsatt särredovisas av arbetsgivare som är juridiska personer – och av privatpersoner som är arbetsgivare, men för företagarna bör detta också kunna lösas på sikt.

Beträffande kapital- och fastighetsbeskattning skulle de privatpersoner som allttjämt vore skyldiga att lämna inkomstdeklarationer endast bestå av dem som har haft sådana inkomster från utbetalare som inte omfattas av kontrolluppgiftsskyldighet, då banker etc. som omfattas av kontrolluppgiftsskyldighet kommer att omfattas av boxsystemet och därvidlag sköter uppbörden på samma sätt som sker idag för schablonintäkter från investeringssparkonton (ISK). Ett problem som förekom på förmögenhetsskattens tid var att lån togs över årsskiften, för att sänka nettoförmögenheten per beskattningsdatum den 31 december. Det löses i det förslagna boxsystemet, med förebild i dagens ISK-system, genom att avstämning av innehav sker vid varje kvartalsskifte, och skattebasen utgör årets genomsnittliga värde inom varje tillgångsslag.⁶⁴ Bland annat banker kommer således att ha en avgörande roll för en boxbeskattning.

⁶² Jämför Promemoria om reformerad förmögenhetsskatt, Finansdepartementet i februari 2007, s. 2. Jämför även Forssén 2017a, s. 13.

⁶³ Ang. att SKV fastställer pensionsgrundande inkomst resp. att Pensionsmyndigheten beslutar om pensionsgrundande belopp, pensionsrätt och pensionspoäng: se 8 § förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket och 53 kap. 5 § socialförsäkringsbalken (2010:110) resp. socialförsäkringsbalken 53 kap. 5 §, 58 kap. 9 §, 60 och 61 kap.

⁶⁴ Jämför ESO-rapport 2017:4, s. 59.

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

9.1 Förslag för en gemensam beskattningsram för beskattningsförfarandet och i skattemål

De båda grundbultarna i mitt förslag till en stor skattereform i Sverige gäller, som nämnts, att anpassa de indirekta skatterna och inkomstskatten till EU-rätten för bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt och att införa en beskattning av kapital och egna bostäder för privatpersoner liknande den boxmodell som har gällt sedan 2001 i Nederländerna.⁶⁵ Jag har konkluderat att det är möjligt att kombinera frågorna, så att de utgör just grundbultarna i mitt reformförslag.⁶⁶ Oavsett om den kombinationen genomförs, bör företagsbeskattningen reformeras, så att bestämningen och bedömningen av vem som utgör skattesubjekt företagsskatterättsligt kan ske samlat för moms och punktskatter respektive inkomstskatt inom en gemensam beskattningsram för beskattningsförfarandet och i skattemål.

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

För att åstadkomma att bestämningen och bedömningen av vem som utgör skattesubjekt företagsskatterättsligt kan ske samlat för moms och punktskatter respektive inkomstskatt inom en gemensam beskattningsram för beskattningsförfarandet och i skattemål föreslår jag, som nämnts, att en bruttoskatt (proms) knuten till företagens förädlingsvärde ersätter i första hand moms, punktskatt och bolagsskatt. Oavsett om en EU-skatt införs i närtid, förbereder den reformen skattelagstiftningen i Sverige för en reform på EU-nivå. En EU-skatt är, som också har nämnts, en lösning på att samtliga medlemsstater ska kunna bygga stabila välfärdssystem och ge de enskilda EU-medborgarna en juridisk rätt att få del av välfärden.⁶⁷ Jag fördjupar mig inte i frågan

⁶⁵ Jämför avsnitten 1 och 8.

⁶⁶ Jämför avsnitt 8.

⁶⁷ Jämför avsnitt 6.

om EU-skatt, utan motiverar mitt förslag om en svensk proms i två perspektiv utifrån mina erfarenheter från projektet där jag behandlade bestämningen av skattesubjektet momsmissigt: den svenska lagstiftarens respektive forskningens perspektiv.

Sålunda motiverar jag mitt förslag om införande av en proms med en genomgång av varför det, jämfört med lagstiftningsinsatserna hittills, skulle ge en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet som bättre gagnar rättssäkerheten i skattemål och skattebrottmål. Dessutom motiverar jag förslaget genom att beröra bristerna som jag anser vidlåder forskningen i Sverige avseende momsen och bestämningen av skattesubjektet. Om rättssäkerhetsmässiga brister i skattemål och skattebrottmål i exempelvis fall av påstådda momsbedrägerier inte kan åtgärdas, så att åtminstone bestämningen av skattesubjektet blir mer rättssäker, är det ingen idé att gå vidare med förslag om frågor beträffande skatteobjektet. Om forskningen i företagsbeskattning inte förbättras jämfört med vad jag har erfarit angående insatser beträffande bestämningen av skattesubjektet mervärdesskatterättsligt, får inte heller lagstiftaren erforderliga influenser till konstruktiva lagförslag. Då saknar också forskning avseende frågor om skatteobjektet relevans för rättssäkerheten, eftersom användbara forskningsresultat förutsätter en problematisering av såväl skattesubjektet som skatteobjektet.

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

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

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

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

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

Enligt förarbetena till EU-lagen bör EU-projektet, som nämnts, ses som ett makroekonomiskt samarbete som ska främja freden och fungera som ett medel för att uppnå välstånd, genom att medlemsstaternas samarbete möjliggör högre tillväxt och större ekonomisk stabilitet.⁶⁸ I förstnämnda hänseende har projektet fått ett kvitto på framgång genom att organisationen EU förärdades Nobels fredspris 2012. Europaparlamentet återgav den 12 oktober 2013, att EU fick priset för att ha bidragit till att *förändra större delen av Europa, från en krigshärjad kontinent till en kontinent präglad av fred*. Europaparlamentet noterade också att Nobelpriskommittén vid offentliggörandet av sitt beslut samma dag slog fast att *Unionen och dess företrädare hade i över sex decennier bidragit till fred och försoning, demokrati och mänskliga rättigheter i Europa*.⁶⁹ Med mitt förslag till en stor skattereform i Sverige avser jag, som framgår ovan, att också framhålla betydelsen av att den även förbereder införandet av en EU-skatt, så att frågan om tiggande EU-migranter förhoppningsvis får en lösning, genom att EU kan ställa krav direkt på medlemsstaterna om skyldigheten att utveckla den nationella välfärden med användning av skattemedel.⁷⁰ I det hänseendet får jag nämna följande till stöd för att den primärrättsliga principen om *god förvaltning* i FEUF artikel 15.1 förutsätter att en EU-skatt införs, oavsett om EU fortsätter som en internationell mellanstatlig sammanslutning eller skulle komma att övergå i en federation, en statsbildning à la Europas förenta stater.⁷¹

I samband med att jag under vårterminen 2018 föreläste på kursen Rättsstat och offentlig rätt vid Södertörns högskola skrev jag ett studiematerial om den nya förvaltningslagen (2017:900, här förkortad FL), som trädde i kraft den 1 juli 2018, och hänvisar i denna artikel till andra upplagan av detta.⁷² I förarbetena till EU-lagen anges ”att det inte finns några EG-regler för hur ett medlemsland skall organisera sin

⁶⁸ Jämför prop. 1994/95:19 Del 1, s. 45. Jämför även avsnitt 6.

⁶⁹ Jämför EU:s hemsida, <https://www.europarl.europa.eu/topics/sv/article/20121012STO53551/eu-vinner-nobels-fredspris-2012> (besökt 2024-07-14).

⁷⁰ Jämför avsnitt 6.

⁷¹ Jämför även Forssén 2013, s. 41.

⁷² Se Björn Forssén, *Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial: Andra upplagan* (eget förlag 2019). (Forssén 2019d). Forssén 2019d finns på www.forssen.com och även i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

förvaltning”.⁷³ I kursen behandlades den primärrättsliga principen om god förvaltning. Den uttrycks i FEUF artikel 15.1, som har följande lydelse: ”För att främja en god förvaltning och se till att det civila samhället kan delta ska unionens institutioner, organ och byråer utföra sitt arbete så öppet som möjligt”. Ett generellt problem föreligger inom förvaltningsrätten i det att kompetens därom inte har tilldelats EU:s institutioner av Sveriges riksdag, även om materiella regler på ett sakområde styrs av EU-rätten. Så är det idag med momsområdet, där kompetensen har tilldelats EU av Sveriges riksdag,⁷⁴ men kompetensen i princip finns kvar hos Sveriges riksdag för frågor om beskattningsförfarande och processrättsligt.

Jag utprepar följande från Forssén 2019d angående vad förvaltningslagsutredningen (SOU 2010:29 – En ny förvaltningslag), som ledde till att FL infördes, uttryckte om problematiken med att det inte finns ett förvaltningsrättsligt EU-direktiv och nämner kommentaren av utredningen i det hänseendet av professor Wiweka Warnling-Nerep (numera Warnling Conradsson).⁷⁵ Förvaltningslagsutredningen anförde att medborgarnas rättsskydd enligt den svenska förvaltningsrättsliga traditionen ”i flera avseenden är överlägsen europeisk normalstandard”, men ansåg att det ändå vore bra att underlätta samspelet med unionsrätten, om avvikelserna inte är alltför stora.⁷⁶ I Warnling-Nerep 2015 nämns också att utredningen hade ett genomgående europarättsligt perspektiv på vad som bör beaktas vid ny lagstiftning.⁷⁷ Stöd saknas dock för att kompetens skulle anses generellt tilldelad EU för förvaltningsrättsliga regler, till exempel om beskattningsförfarandet, även om innebörden av de materiella reglerna för exempelvis moms styrs av EU-rätten – dvs. i första hand av mervärdesskattedirektivet.⁷⁸

Enligt FL 4 § tar specialförfattningar på förvaltningsrättens område över i förhållande till FL som allmän lag på området: FL är subsidiär i förhållande till skatteförfarandelagen (2011:1244, här förkortad SFL) för beskattningsförfarandet. Därmed anser jag att SFL inte påverkas generellt sett av EU-rätten i det hänseendet så länge som det inte finns en förvaltningsrättslig rättsakt från EU, oavsett om EU-rätten styr innebörden av de materiella reglerna på sakområdet, såsom med mervärdesskattedirektivet vars regler ska implementeras i ML enligt FEUF artikel 288 tredje stycket.⁷⁹ Däremot får

⁷³ Se prop. 1994/95:19 Del 1, s. 453. Jämför även Forssén 2019d, s. 18.

⁷⁴ Jämför i avsnitt 3 ang. RF 10 kap. 6 §, FEU artiklarna 4.1 och 5.2 och prop. 1994/95:19 Del 1, s. 139–143.

⁷⁵ Se Wiweka Warnling-Nerep, RÄTTSMEDEL: om- & överprövning av förvaltningsbeslut, Jure Förlag AB 2015. (Warnling-Nerep 2015).

⁷⁶ Se SOU 2010:29, s. 21. Jämför även Forssén 2019d, s. 19.

⁷⁷ Jämför Warnling-Nerep 2015, s. 181. Jämför även Forssén 2019d, s. 19.

⁷⁸ Jämför Forssén 2019d, s. 19.

⁷⁹ Jämför avsnitt 3.

EU-domstolens uppfattning om bedömningen av bevisfrågor i förhållande till artikel 178 a) i mervärdesskattedirektivet genomslag vid tolkningen och tillämpningen av ML 13 kap. 31 § (motsvarar GML 8 kap. 5 §), som är en bevisregel.⁸⁰ Av EU-domstolens mål C-516/14 (Barlis 06) följer nämligen att SKV inte får undertrycka bevisning som kan komplettera mottaget fakturaunderlag för prövningen av den enskildes rätt att utöva rätten till avdrag för ingående moms på en förvärvad vara eller tjänst.⁸¹ Synsättet överensstämmer med lagstiftarens resonemang om FL:s subsidiaritet. Det innebär i förevarande hänseende att om en avvikande föreskrift om förvaltningsförfarandet finns i en bindande EU-rättsakt så gäller den – vilket enligt lagstiftaren följer ”redan av principen om unionsrättens företräde framför nationell rätt på de områden där beslutanderätt har överlåtit till EU (jfr prop. 1994/95:19 s. 35)”.⁸² Av domskälen i EU-målet 6-64 (Costa) framgår att ”[g]emenskapsrättens företräde” framför nationell rätt bekräftas genom artikel 189 (numera FEUF artikel 288).⁸³ Efter ”Costa”-målet har principen om att EU-rätten har företräde framför nationell rätt konstant bekräftats av EU-domstolen, och gäller både primär- och sekundärrättsligt.⁸⁴ Då kompetensen har tilldelats EU av Sveriges riksdag på momsområdet, anser jag att SKV och förvaltningsdomstolarna är bundna vid att pröva hela bevismaterialet som åberopas av den beskattningsbara personen (företagaren). De får inte bortse från bevisning som företagaren åberopar till komplettering av en faktura eller fakturor som inte till fullo uppfyller formella innehållskrav på fakturor enligt ML 17 kap. 24 § (motsvarar GML 11 kap. 8 §) och artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.⁸⁵

⁸⁰ Jämför prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag), s. 210, 211 och 217. Jämför även Forssén 2019d, s. 19.

⁸¹ Jämför punkt 49 i EU-domen C-516/14 (Barlis 06), ECLI:EU:C:2016:690, av den 15 september 2016. Jämför även Forssén 2019d, s. 19, 20 och 37 samt Björn Forssén, Momsen och fakturan: tredje upplagan (eget förlag 2019), avsnitt 5.2.1 [EU-målet Barlis 06 (C-516/14)]. (Forssén 2019e). Forssén 2019e finns på www.forssen.com och i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

⁸² Jämför prop. 2016/17:180 (En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag), s. 38 och 39. Jämför även Forssén 2019d, s. 17.

⁸³ Jämför EU-domen 6-64 (Costa), ECLI:EU:C:1964:66, av den 15 juli 1964. Jämför även Forssén 2011, s. 55 och Forssén 2013, s. 41.

⁸⁴ Jämför Sacha Prechal, Directives in EC law (Second, Completely Revised Edition), Oxford University Press. Oxford 2005 (ingår i serien Oxford EC Law Library), där hon noterar detta på s. 94 ang. ”*the supremacy of Community Law over national law*”. Jämför även Forssén 2011, s. 55.

⁸⁵ Jämför även min hänvisning i Forssén 2019e, s. 56 till Björn Forssén, Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms?, Skattenytt 1999, s. 258–268, 268 (Forssén 1999), där jag anförde, beträffande GML:s innehållskrav på en faktura, att en faktura som uppfyller dessa krav ”är en nödvändig förutsättning för att utöva (yrka) avdraget i skattedeklarationen, om inte en utredning i övrigt gör sannolikt att förutsättningarna för avdragsrätt är uppfyllda”. Jag noterade därvid också i Forssén 2019e, s. 56 att då-förtiden återfanns huvudregeln om fakturans innehåll i GML 11 kap. 5 §, och att den överfördes 2004 till 11 kap. 8 §, genom SFS 2003:1134. Forssén 1999 finns på www.forssen.com.

Jag konkluderar att det för en verkligt god förvaltning krävs att en EU-skatt införs på företagsskatterättens område. En gemensam bruttoskatt knyter ihop det förfarandemässigt och därmed även processuellt. Om en bruttoskatt i form av en proms ersätter inte bara moms och punktskatter, utan även bolagsskatten, uppkommer en gemensam skattebas och den skulle omfattas av ett tillika gemensamt beskattningsförfarande. Det innebär också att bevisningen hålls samman i skatteprocesserna, så att bokföringen med fakturaunderlag m.m. utgör det främsta beviset, för att bedöma vem som utgör skattesubjekt och vilka rättigheter och skyldigheter som omfattar denne enligt skattesystemet. Det ger den enskilde rättssäkerhetsmässiga fördelar, genom att prövningen av status som företagare samt av rättigheter och skyldigheter inte sker genom dubbla förfaranden.⁸⁶ Detta stödjer att principen om god förvaltning kräver att en EU-skatt införs som en del av en proms på företagsskatteområdet, oavsett om EU fortsatt utgör en mellanstatlig sammanslutning eller övergår i en federation.

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

Nämnda primärrättsliga princip om god förvaltning bör för företagsbeskattningen återspeglas i praktiken av vad jag kallar *god teknokrati*. I FL uttrycks *grunderna för god förvaltning* i handläggande verksamhet hos förvaltningsmyndigheterna och i handläggning av förvaltningsärenden hos domstolarna samt i annan förvaltningsverksamhet hos förvaltningsmyndigheter och domstolar genom dessa principer: legalitet, objektivitet och proportionalitet (5 §); service (6 §); tillgänglighet (7 §); och samverkan (8 §).⁸⁷ Proportionalitetsprincipen för beskattningsförfarandet kodifierades 2012 i SFL 2 kap. 5 §.⁸⁸

Om en gemensam beskattningsram inte införs företagsskatterättsligt, föreligger svårigheter med att hålla ihop beskattningsförfarandet och processen i förvaltningsdomstolarna när exempelvis momsen styrs av EU-rätten angående vem som utgör skattesubjekt, medan kompetensen ligger kvar på nationell nivå för inkomstskatten i det hänseendet. En reform som ger skattelagen i fråga en gemensam beskattningsram skulle, som nämnts, medföra rättssäkerhetsmässiga fördelar genom att prövningen av bevisningen i exempelvis frågor om en persons status som företagsskatterättsligt skattesubjekt inte sker genom dubbla förfaranden, vilket skulle strida mot principen

⁸⁶ Jämför även avsnitt 2.

⁸⁷ Jämför FL 1 §. Jämför även Forssén 2019d, s. 10.

⁸⁸ Vid införandet av SFL den 1 januari 2012 noterade lagstiftaren att proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt som gäller som en allmän rättsgrundsats inom förvaltningsrätten. Lagstiftaren anförde att SFL skulle innehålla att proportionalitetsprincipen gäller. Den kodifierades för beskattningsförfarandet i SFL 2 kap. 5 §. Jämför prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1, s. 301 och 303. Jämför även Forssén 2019d, s. 10.

ne bis in idem.⁸⁹ Utan en sådan reform kvarstår problematiken hos SKV med dubbla förfaranden för beskattningen av moms och inkomstskatt. Det är ett problem också för Ekobrottsmyndigheten (EBM) vid utredningar om skattebrott och för de allmänna domstolarna, när utredningarna leder till åtal och skatteslagen beaktas därvidlag. De båda förvaltningsmyndigheterna SKV och EBM samt domstolarna ska inte bara beakta *grunderna för god förvaltning*, utan även de grundlagsfästa principerna om allas likhet inför lagen samt saklighet och opartiskhet enligt RF 1 kap. 9 § respektive den tillika grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt RF 8 kap. 2 § första stycket 2.⁹⁰ En legalitetsprincip gäller också för straffrättsliga åtgärder mot den enskilde, enligt 1 kap. 1 § brottsbalken (1962:700, här förkortad BrB). Med dessa rättssäkerhetsmässiga principer kan den enskilde möta statens angrepp mot ekonomi och person, men eftersom staten förfogar över utredningsmaskineriet måste de uttryckas i ett koncept som ger dem ett praktiskt värde för den enskilde, vilket jag kallar för *god teknokrati* (eng. *good technocracy*).

Med god teknokrati avser jag att skattesystemet bygger på ett fundament av effektiv debitering och uppbörd av skatt som sker på ett sätt som ger systemet trovärdighet. Proceduren för att skapa regler som stipulerar skyldighet att betala skatt bör förenas med ambitionen att en kommunikativ distorsion inte uppstår mellan lagstiftarens avsikt med reglerna och hur de uppfattas av tillämparna, det vill säga enskilda, myndigheter och domstolar. De ska uppfatta systemet som så neutralt som möjligt avseende skapandet av skattereglerna (eng. *the making of tax rules*) respektive förfarandet hos SKV och i domstolarna.⁹¹ För att åstadkomma en sådan god teknokrati till gagn för finansieringen av välfärden genom skatter som samtidigt skapar ett incitament för den enskilde att vara lojal mot skattesystemet och, om denne är företagare, uppfylla funktionen som uppbördsman åt staten, vore det en fördel om en gemensam beskattningsram införs företagsskatterättsligt för i första hand moms och inkomstskatt. Jag anser det som särskilt angeläget med god teknokrati hos SKV i beskattningsförfarandet och hos förvaltningsdomstolarna i skattemål respektive hos EBM och de allmänna domstolarna i skattebrottmål, om en gemensam beskattningsram inte införs.

⁸⁹ Jämför avsnitten 2 och 5.

⁹⁰ Jämför principen ingen skatt utan lag (*nullum tributumj sine lege*), vilken kommer till uttryck genom legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt RF 8 kap. 2 § första stycket 2.

⁹¹ Jämför Forssén 2019a, s. 36, 37, 119, 281 och 282 samt Forssén 2019b, s. 144.

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

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

Till stöd för min uppfattning att en proms skulle ge en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet till gagn för rättssäkerheten i skattemål och skattebrottmål hänvisar jag i detta avsnitt till min genomgång av problem i förevarande hänseenden som jag har redovisat bland annat i Forssén 2023b, och i en annan artikel i JFT under 2024.⁹² Genomgången gäller framför allt fenomenet med mervärdesskattebedrägerier genom så kallad karusellhandel samt den särskilda ordningen för moms vid handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, det vill säga vinstmarginalbeskattning (VMB).⁹³ Jag nämner följande på temat god teknokrati utifrån vad jag i nämnda hänseenden har redogjort för särskilt om bestämningen av skattesubjektet.

I en e-bok har jag sammanställt mina artiklar om mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel, där bland annat artiklarna Forssén 2021a, Forssén 2023b och Forssén 2024b ingår.⁹⁴ I Forssén 2023b utgick jag bland annat från min artikel av 2023-06-13 i Tidningen Balans, vilken också ingår i min artikelsamling i Forssén 2024g.⁹⁵ Utifrån genomgången i Forssén 2024g är min övergripande konklusion att företagen som skattesubjekt ska fungera som uppbördsmän åt staten beträffande momsen. Då är det betydelsefullt för en effektiv uppbörd att de som momsregistreras är lojala mot skat-

⁹² Jämför Björn Forssén, Mellanmän och frågor om karusellhandel respektive vinstmarginalbeskattning – en jämförelse av gamla och nya mervärdesskattelagen i Sverige, JFT 4/2024, s. 294–329 (Forssén 2024f). Forssén 2024f finns på www.forssen.com.

⁹³ Jämför ang. VMB: ML 20 kap. (Särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter), tidigare GML 9 a kap. Reglerna om denna särskilda ordning har sin motsvarighet i artiklarna 311–343 i mervärdesskattedirektivet. Jämför även avsnitt 3.

⁹⁴ Jämför Björn Forssén, "Momskaruseller" samt näringspenningtvätt, m.m. (eget förlag 2024). (Forssén 2024g). Forssén 2024g finns på www.forssen.com, och även i tryckt version hos Kungliga biblioteket i Stockholm och hos Lunds universitetsbibliotek.

⁹⁵ Jämför Björn Forssén, Skenfaktura med momsdebitering – konsekvenser för skatt och redovisning, Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1–9 (publicerad 2023-06-13 på www.tidningenbalans.se), Forssén 2023e. I Forssén 2024g ingår således artiklarna Forssén 2021a, Forssén 2023b, Forssén 2023e och Forssén 2024b samt dessutom bland annat dessa båda av mina artiklar: Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – 'karusellen' går vidare, publicerad i Dagens Juridik 2023-11-27 (www.dagensjuridik.se), Forssén 2023f; och 'Momskaruseller' och ändringen av den särskilda förmedlingsregeln genom nya mervärdesskattelagen, publicerad i Dagens Juridik 2024-05-16 (www.dagensjuridik.se), Forssén 2024h. Även Forssén 2023e, Forssén 2023f och Forssén 2024h finns på www.forssen.com.

tesystemet. Registreringskontrollen är således avgörande för en effektiv uppbörd och för att nämnda lojalitet upprätthålls hos företagarna.⁹⁶

I avsnitt 3 i denna artikel anför jag att beträffande momsens registreringsfrågan av avgörande betydelse för en effektiv uppbörd, oavsett om fråga är om rådande system eller det företagsskattesystem som jag föreslår i denna artikel. Jag upprepar från avsnitt 3 att jag nämner i Forssén 2024a beträffande momsreformen den 1 juli 2023, varigenom ML ersatte GML, att om inte registreringsfunktionen hos SKV prioriteras blir lagstiftningsåtgärder som vidtas mot momsbedrägerier genom karusellhandel tämligen verkningslösa. Det gäller alla slag av momsbedrägerier, eftersom det, som också nämnts, är först genom registreringen som den som avser att fuska kommer åt statskassan i form av skattekontosystemet. Därför upprepar jag också att lagstiftaren för länge sedan borde ha beaktat de i sammanhanget avgörande frågorna om momsregistrering och kontroll. Det skedde dock inte i samband med momsreformen 2023. Frågorna om momsregistrering och kontroll och deras avgörande betydelse för ett effektivt och trovärdigt skattesystem ingår också i mitt projekt som presenteras i artikelsamlingen i e-boken Forssén 2024g. En effektiv uppbörd av skatt motverkas dock typiskt sett om företagarna inte uppfattar att beskattningsförfarandet och mål som berör skatt omfattas av rättssäkerheten. På temat rättssäkerhet får jag,⁹⁷ anföra följande till stöd för att en proms bör ge en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet till gagn för rättssäkerheten i skattemål och skattebrottmål.

Forssén 2024f är en fortsättning på en av artiklarna i e-boken Forssén 2024g, nämligen Forssén 2024h (vilken artikel avslutade Forssén 2024g på projektets dåvarande stadium). I Forssén 2024f berör jag bland annat bakgrunden till att SKV – och EBM – har hävdat att det enligt GML 6 kap. 7 § och dess föregångare, första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 2 § i lagen (1968:430) om mervärdeskatt, förekom en särskild *momskommissionsregel*. De påstod att regeln medförde att en mellanman jämfästlles med en kommissionär i momshänseende, om mellanmannen uppbär likviden från kunden och underlåter att identifiera huvudmannen i fakturan avseende varan eller tjänsten som förmedlas.⁹⁸ Genom momsreformen 2023 och införandet av ML ändrades i vart fall den särskilda förmedlingsregeln i GML 6 kap. 7 §, så att den numera består i två regler, ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §, vilka i princip motsvarar de obligatoriska bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, artiklarna 14.2 c och 28.⁹⁹

Oavsett om SKV – och EBM – skulle anses ha haft belägg för sin ståndpunkt om

⁹⁶ Jämför även avsnitt 3.

⁹⁷ Från mitt projekt med att ta fram ett studiematerial avseende frågor om mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel samt avseende VMB-frågor.

⁹⁸ Jämför Forssén 2024a, avsnitt 6 och Forssén 2024f, avsnitt 2.

⁹⁹ Jämför Forssén 2024f, avsnitt 1.

förekomsten av en särskild *momskommissionsregel* i äldre svensk mervärdesskatterätt, är min konklusion i Forssén 2024f att momsreformen 2023 har inneburit att en sådan inte gäller numera, enligt ML 5 kap. 3 § andra stycket 3 och 27 §. Utifrån den konklusionen anser jag att om EBM i en utredning som avser tiden före den 1 juli 2023 har anfört GML 6 kap. 7 § som något som jag kallar för en gummiregel avseende vad som menas med kommission, kan de allmänna domstolarna inte avkunna dom mot den enskilde i sådant mål den 1 juli 2023 eller senare för skattebrott eller grovt skattebrott enligt 2 eller 4 § i skattebrottslagen (1971:69, här förkortad SBL).¹⁰⁰ Genom momsreformen 2023 anser jag det sålunda klarlagt att det inte längre finns en *gummiregel* av innebörd att den i sig medför att en vanlig agent kan anses som skattskyldig (numera betalningsskyldig) för hela försäljningspriset på en vara eller en tjänst till kund, i stället för enbart avseende provisionen som vederbörande uppbär från huvudmannen, bara för att agenten har uppburit likvid från kund och utfärdat faktura i eget namn.¹⁰¹

Samtidigt med att jag har anfört sistnämnda i Forssén 2024f har jag nämnt att det inte heller längre kan anses förekomma en specialregel som utvidgar fall av kommission till att omfatta även vanliga privatpersoner, såsom jag anförde i avsnitt 2.2 (The special rule on tax liability for intermediary services – Ch. 6 sec. 7 ML) i Forssén 2019b att GML 6 kap. 7 § gjorde. Detta på grund av att det i ML anges i 16 kap. vem som är betalningsskyldig, och i vilka kapitel i övrigt som bestämmelser därom förekommer, medan vilka transaktioner som är beskattningsbara anges i ML 5 kap. Det innebär att en tudelning har införts genom ML av bestämningen av skattesubjektet respektive skatteobjektet, i stället för att som i GML 1 kap. 2 § sjätte stycket utvidga begreppet skattskyldig med *särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig*, vilka återfanns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. med ifrågakavande specialregel, 7 §, i GML 6 kap. Även om det inte var avgörande för frågeställningarna som jag tog upp i Forssén 2024f, nämnde jag för sammanhanget att det således också får anses klarlagt genom momsreformen 2023 att mellanmän – i likhet med egenförsäljare – måste ha karaktären av beskattningsbara personer för att omfattas av mervärdesskatten.¹⁰²

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

¹⁰⁰ Jämför Forssén 2024f, avsnitt 8.

¹⁰¹ Jämför Forssén 2024f, avsnitt 2.

¹⁰² Jämför Forssén 2024f, avsnitt 2.

provisionen från huvudmannen.

I samband med att jag skrev om momsreformen 2023 i Forssén 2024a anförde jag i avsnitt 6 däri att problematiken med uttrycket *i eget namn* i specialregeln i fråga inte har varit av samma omfattning och frekvens angående tjänster som till den del 6 kap. 7 § avsåg varor. Angående momsbedrägerier genom karusellhandel återknyter jag till att jag i inledningen av Forssén 2023b benämner detta för fenomen, då det inte finns en entydig definition. Olika varianter förekommer med den gemensamma nämnaren att oseriösa företag vidtar åtgärder via momsdeklarationerna så att staten förlorar pengar. Vad som är särskilt problematisk på temat rättssäkerhet är att det, är oklart om SKV anser att det även efter momsreformen 2023 finns en sådan särskild *momskommissionsregel* såsom SKV, och föregångaren Riksskatteverket, tidigare har hävdad.¹⁰³ Jag upprepar från Forssén 2024f att SKV i sitt ställningstagande¹⁰⁴ av 2020-09-25 har gjort ett tillägg, ”Nytt: 2023-05-31”. Där noterar SKV att ”en ny mervärdesskattelag (2023:200) träder i kraft den 1 juli 2023”, vilket medför att ”vissa begrepp i ställningstagandet blir inaktuella”. Emellertid är ”Skatteverkets uppfattning [...] att den rättsliga bedömningen [...] kvarstår varför ställningstagandet ska finnas kvar”. Frågan som ställer sig är om SKV vid sitt ställningstagande beaktar att lagstiftaren i lagrådsremissen den 17 februari 2022 frångick uppfattningen i SOU 2020:31 (En ny mervärdesskattelag) om att GML 6 kap. 7 § skulle få en direkt motsvarighet i ML.¹⁰⁵

Det nyss nämnda anser jag visar på en betydande rättsosäkerhet, när det gäller handläggningen hos SKV – och EBM – samt i domstolarna av så allvarliga fall som påstådda mervärdesskattebedrägerier genom karusellhandel. Jag upprepar därför från Forssén 2024f även att lagstiftaren angav, i samband med reformen av SBL den 1 juli 1996 (SFS 1996:658), att vad som är en oriktig uppgift måste avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten och att ”detta samband mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan kan givetvis inte brytas”.¹⁰⁶ Jag upprepar dessutom, på temat mellanmän och VMB-frågor, från Forssén 2024a, att jag anförde att fenomenet med GML 6 kap. 7 § som en särskild *momskommissionsregel* blev desto märkligare, när SKV återopade specialregeln till stöd för att mellanmannen skulle anses ha gjort ett förvärv i momshänseende från en huvudman i ett annat EU-land än Sverige, men samtidigt inte ansågs skyldig att beakta varorna i en varulagerinventering enligt lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen. GML 6 kap. 7 § ansågs innebära att en mellanman gjorde ett förvärv av exempelvis en vara från huvudmannen, i stället för att enbart agera som

¹⁰³ Se Forssén 2024f.

¹⁰⁴ Förmedling av tjänster i eget eller i annans namn, mervärdesskatt, dnr 8-314934.

¹⁰⁵ Jämför Forssén 2024f, avsnitt 2.

¹⁰⁶ Jämför prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen), s. 91. Jämför även Forssén 2024f, avsnitt 8.

agent åt denne. Det medförde att mellanmannen inte ansågs ha ett beskattningsunderlag motsvarande provisionen och, om huvudmannen var en handlare som exempelvis säljer begagnade varor, men som inte själv tillämpade VMB, att mellanmannen inte heller fick tillämpa VMB, utan denne skulle ta ut moms på hela priset som kunden betalar. Genom momsreformen 2023 och ändringen av specialregeln i fråga anser jag att SKV – och EBM – inte längre kan hävda att det finns en sådan som innebär att ett fingerat förvärv av vara har skett av mellanmannen från huvudmannen.¹⁰⁷ Den rättsosäkerhet som jag har anfört förelåg bör anses åtgärdad, så att en mellanman kan förlita sig på att bli likställig med en egenförsäljare först om ett civilrättsligt kommissionsavtal föreligger.¹⁰⁸

I Forssén 2024f anför jag att det beskrivna synsättet på GML 6 kap. 7 § hos SKV, EBM och HFD har lett till konkurser för återförsäljare av exempelvis begagnade bilar, då de inte kunde debitera momshöjningen i efterhand till sina kunder och ibland till och med drabbades av straffrättsliga åtgärder.¹⁰⁹ Jag anför exemplet ovan till belägg av att SKV:s tillägg om fortsatt giltighet av dess ställningstagande av 2020-09-25 visar på ett behov av klarare regler om bestämningen av skattesubjektet. Införandet av en proms bör ge en sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet företagsskatterättsligt. Om företagsskatter såsom moms ersätts med proms, avhjälpes den gemensamma beskattningsramen rättsosäkerheten, och den enskilde får sin rätt till rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i Den Europeiska Konventionen om de mänskliga rättigheterna (Europakonventionen) i både skattemål och skattebrottmål. I det hänseendet får jag särskilt anföra min kommentar av Svea hovrätts dom av 2023-11-07 (mål nr B 15272-22) med fokus på hovrättens bedömning av skattebrottsfrågan, det vill säga SBL 2 §. Jag tog upp domen i artikeln Forssén 2023f.¹¹⁰ I min kommentar av fallet ifrågasätter jag att Svea hovrätt tillät åklagaren att justera gärningspåståendena, genom att anföra som ett förtydligande, att det i skattebrotts hänseende saknade betydelse om de transaktioner som avses i åtalet utgör mervärdesskattepliktig omsättning eller om det är fråga om skenrättshandlingar, eftersom fara för skatteundandragande föreligger i båda fallen.

I Svea hovrätt garderade åklagaren med att tillägga till gärningsbeskrivningarna att vad som hade angivits som mervärdesskatt i aktuella fakturor ”i vart fall” utgjorde felaktigt debiterad moms enligt GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e §.¹¹¹ Det be-

¹⁰⁷ Jämför Forssén 2024a, s. 66.

¹⁰⁸ Jämför även Forssén 2024a, s. 67.

¹⁰⁹ Jämför Forssén 2024f, avsnitt 7.

¹¹⁰ Den ingår i artikelsamlingen Forssén 2024g som Bilaga 2. Se Forssén 2024g, s. 89–91. Min rubrik på artikeln Forssén 2023f och Bilaga 2 i Forssén 2024g är: ”Felaktigt debiterad moms föranleder betalningsskyldighet – inte skattebrott – ”karusellen” går vidare”.

¹¹¹ GML 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § motsvaras av ML 16 kap. 23 §.

nämner jag oäkta moms, eftersom det, enligt förarbetena till implementeringen i dessa regler av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet den 1 januari 2008 (SFS 2007:1376), enbart kan uppkomma en betalningsskyldighet för utfärdaren av en faktura avseende ett belopp som felaktigt betecknats som moms, såsom vid utfärdande av en skenfaktura.¹¹² Åklagaren anförde att sådan oäkta moms skulle ha redovisats vid samma tidpunkter som om fråga vore om äkta moms. Åklagaren stödde sin gardering på redovisningsregler – inte på ett handlingsimperativ i en beskattningsregel med uppmaningen att betala *skatt*. Det strider mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt RF 8 kap. 2 § första stycket 2, och för straffrättsliga åtgärder mot den enskilde enligt BrB 1 kap. 1 §.¹¹³ Dessutom strider det mot lagstiftarens nämnda uppfattning av innebörd att vad som är en oriktig uppgift måste avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten, varvid det sambandet mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan inte kan brytas.¹¹⁴ I kommentaren av Svea hovrätts dom (Forssén 2023f) nämner jag att jag tidigare¹¹⁵ har anfört att mottagaren av en skenfaktura med en felaktigt debiterad moms kan omfattas av skattebrott enligt SBL 2 §, men inte utfärdaren. Utfärdaren ska enligt SFL 26 kap. 7 § redovisa beloppet i en särskild skattedeclaration till SKV – inte som äkta moms i en momsdeklaration (SFL 26 kap. 21 §). Jag upprepar att åklagarens resonemang kräver ett förtydligande i SBL om att *skatt* även avser belopp som felaktigt betecknats som moms. Åklagarens resonemang är ogiltigt, när denne gör tillägget för att gardera påståendet om skattebrott som om specialregeln om betalningsskyldighet vore subsidiär till huvudregeln om skattskyldighet i GML 1 kap. 1 § första stycket 1. Därför borde Svea hovrätt ha underkänt tillägget om att fakturorna ”i vart fall” innebar felaktigt debiterad moms enligt GML 1 kap. 1 § tredje stycket.

Jag förvånades över att högsta domstolen (HD) beslutade 2024-01-17 (mål nr B 8498-23) att inte medge prövningstillstånd med anledning av överklagande av Svea hovrätts dom. Om inte HD tar upp till prövning ens de frågor som uppenbart borde prövas på temat förenlighet med EU-rätten, vilket jag anser är påkallat angående åklagarens gardering i målet i fråga i Svea hovrätt, är det till ett uppenbart men för genomförandet av EU-projektet. Artikelsamlingen Forssén 2024g innehåller omfattande resonemang om momsbedrägerier genom karusellhandel samt näringspenningtvätt, m.m., men jag stannar av utrymmesskäl vid att anföra nämnda mål i Svea hovrätt som betecknande för att rättsläget är prekärt för den enskildes rätt till rättvis rättegång,

¹¹² Jämför prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor), s. 90 och 91. Jämför även Forssén 2023f och Forssén 2024g, s. 90 och 91.

¹¹³ Jämför avsnitt 9.2.2.

¹¹⁴ Jämför prop. 1995/96:170, s. 91.

¹¹⁵ Se Forssén 2023e, som även återges i artikelsamlingen Forssén 2024g, s. 22–30.

beträffande att en företagare ska kunna förlita sig på att EU-rätten på momsområdet beaktas i samband med prövningen av ett straffrättsligt ansvar för denne. För övrigt får jag nämna att om en proms införs enligt mitt förslag, krävs det alltså ett förtydligande i SBL att en oäkta sådan skatt också utgör *skatt* enligt SBL, för att utfärdaren av en faktura med en felaktigt debiterad proms ska kunna omfattas av skattebrott enligt SBL 2 §. Den frågan löses inte automatiskt av att en proms ger en sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet. Rättssäkerheten i skattebrottmål kräver nämnda extra åtgärd i SBL.

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

9.3.2.1 Angående projekten till föreläsningar och seminarier på Europarättsprogrammet

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

JFT 2020, 2021 och 2022

- Momsforskningen i Sverige – metodfrågor¹¹⁶
- Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning¹¹⁷
- Punktskatteforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan¹¹⁸

¹¹⁶ Momsforskningen i Sverige – metodfrågor, JFT 6/2020, s. 716–757 (Forssén 2020d). Både originalversionen på svenska och min översättning till engelska finns på www.forssen.com.

¹¹⁷ Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning, JFT 6/2021, s. 412–447 (Forssén 2021b). Både originalversionen på svenska och min översättning till engelska finns på www.forssen.com. En översättning från svenska till finska som har gjorts av ArthemaxX Business Services ay, Åbo (Turku) finns också på www.forssen.com: *ALV-tutkimus Ruotsissa – ruotsin kielen asema*.

¹¹⁸ Punktskatteforskningen i Sverige – skattesubjektsfrågan, JFT 3/2022, s. 242–276 (Forssén 2022b). Originalversionen på svenska av Forssén 2022b och min översättning till eng. finns på www.forssen.com.

Tidningen Balans fördjupningsbilaga 2021, 2022 och 2023

- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1¹¹⁹
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2¹²⁰
- Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 3¹²¹
- Indirekta skatter och forskningen i Sverige – vart borde den vara på väg? Del 4¹²²

Mitt projekt med en genomgång av forskningen i Sverige under tidsperioden 1994–2020 avseende området indirekta skatter, vilket i första hand omfattar mervärdesskatt, punktskatter och tull, har genomförts på så sätt att jag har skrivit de detaljerade artiklarna i ämnet i fråga i JFT och sedan steg för steg följt upp med kortare genomgångar av berörda frågor i projektet i Tidningen Balans fördjupningsbilaga. Jag har, som ett slutsteg tills vidare i det projektet, sammanställt artiklarna i fråga i Forssén 2024c, där även bland annat ytterligare en av mina artiklar i JFT från det projektet ingår, för att särskilt förbereda fortsatt forskning i tullrätt, nämligen: EU:s frihandelsavtal med USA, TTIP – en motvikt till förflyttningen av världsekonomin tyngdpunkt till Asien och till gagn för världsfred.¹²³

Av metodologiska skäl anför jag som en röd tråd i mina projekt på områdena moms och punktskatter betydelsen av att undersöka regler om bestämningen av skattesubjektet, för att kunna problematisera frågor om skatteobjektet. Den gemensamma nämnaren för min kritik av forskningen beträffande indirekta skatter i Sverige gäller främst åsidosättandet av frågan om bestämningen av skattesubjektet och vem som är företagare angående moms och punktskatter. För tull däremot kan skattesubjektet vara antingen företagare eller vanliga privatpersoner. Även vid 2024 års insats på

¹¹⁹ Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1, Tidningen Balans fördjupningsbilaga 2/2021, s. 22–28 (Forssén 2021c). Se www.tidningenbalans.se. Både originalversionen på svenska och min översättning till engelska finns på www.forssen.com.

¹²⁰ Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2, Tidningen Balans fördjupningsbilaga 2/2021, s. 29–36 (Forssén 2021d). Se www.tidningenbalans.se. Både originalversionen på svenska och min översättning till engelska finns på www.forssen.com.

¹²¹ Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 3, Tidningen Balans Fördjupning 2/2022, s. 1–8 (Forssén 2022c). Se www.tidningenbalans.se. Både originalversionen på svenska och min översättning till engelska finns på www.forssen.com.

¹²² Indirekta skatter och forskningen i Sverige – vart borde den vara på väg? Del 4, Tidningen Balans fördjupning 2023, s. 1–8 (Forssén 2023g). Se www.tidningenbalans.se. Både originalversionen på svenska och min översättning till engelska finns på www.forssen.com.

¹²³ EU:s frihandelsavtal med USA, TTIP – en motvikt till förflyttningen av världsekonomin tyngdpunkt till Asien och till gagn för världsfred, JFT 4/2022 s. 425–436 (Forssén 2022a). För Europarättsprogrammet har jag översatt Forssén 2022a till engelska med denna titel: The EU's free trade agreement with the USA, TTIP – a counterbalance to the transfer of the main focus of the global economy to Asia and to the advantage of world peace. Originalversionen på svenska av Forssén 2022a och min översättning till eng. finns på www.forssen.com.

Europarättsprogrammet lyfte jag betydelsen av bestämningen av skattesubjektet, när EU-rätten styr innehållet i den nationella skattelagstiftningen, varvid jag fokuserade på momsens i samband med bedrägerier genom karusellhandel. Problematiken är särskilt intressant för tillämpningen av straffrättsliga bestämmelser, då det området, i likhet med förvaltningsrätten,¹²⁴ i princip omfattas av nationell kompetens,¹²⁵ medan kompetensen avseende de materiella skattereglerna och bevisreglerna för moms har tilldelats EU:s institutioner varvid i första hand följande rättsakter gäller: mervärdesskattedirektivet och rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.¹²⁶

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

Med projektet där jag går igenom forskningen avseende moms och punktskatter i Sverige avseende tidsperioden 1994–2020,¹²⁷ har jag visat att frågor angående skattesubjektet enbart har behandlats i Forssén 2011 och Forssén 2013 och i Jesper Öbergs doktorsavhandling från 2001, som också gällde mervärdesskatt, respektive – om än tämligen begränsat – i Stefan Olssons doktorsavhandling från 2001 beträffande punktskatter.¹²⁸

I Forssén 2013 anförde jag, med anledning av att jag konstaterade att enkla bolag och partrederier inte betraktas som skattesubjekt enligt GML, medan sammanslutningar och partrederier betraktas som skattskyldiga enligt finska mervärdesskattelagen (1501/1993), trots att ingen av dessa rättsliga figurer utgör rättssubjekt, att den skillnaden innebär att Sverige och Finland borde gemensamt ta upp på EU-nivå frågan om att ändra artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Jag anser att rättsläget bör klarläggas i skattesubjektsfrågan, så att även dessa företagsformer kan anses utgöra beskattningsbara personer (om de bedriver ekonomisk verksamhet).¹²⁹ Jag har

¹²⁴ Jämför avsnitt 9.2.1.

¹²⁵ Enligt förarbetena till EU-lagen är straffrätten ett av de områden som omfattas av en exklusiv nationell kompetens – jämför prop. 1994/95:19 Del 1, s. 472.

¹²⁶ Genomförandeförordningens fullständiga titel är: Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

¹²⁷ Jämför Forssén 2024c, s. 149.

¹²⁸ Jämför Jesper Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, Andra upplagan, Norstedts Juridik AB 2001 resp. Stefan Olsson, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, Iustus förlag 2001 (Olsson 2001).

¹²⁹ Jämför Forssén 2013, s. 225.

upprepat detta bland annat i Forssén 2024c,¹³⁰ och i Forssén 2024a anför jag att det var ett stort minus i momsreformen 2023 att lagstiftaren inte ens signalerade att frågan kan komma att tas på EU-nivå, eftersom den situation som råder medför en uppenbar risk för tillämpningsproblem angående affärer mellan de båda medlemsstaterna.¹³¹

Mitt förslag om att ersätta bland annat moms med en proms bör, som nämnts,¹³² ge en företagsskatterättsligt sammanhållen bestämning och bedömning av skattesubjektet, så att rättssäkerheten stärks genom en gemensam beskattningsram företagsskatterättsligt som eliminerar dubbla förfaranden. Jag anser att det stärker rätten för skattesubjektet (företagaren) till en rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i Europakonventionen i skattemål och skattebrottmål. Bristerna i forskningen i Sverige avseende momsen och skattesubjektet visar på behovet av en reformerad företagsbeskattning genom att en proms införs. En sådan reform bör kompensera för bristerna i forskningen. Det är nödvändigt, eftersom EU-projektet förutsätter en dynamisk lagstiftning i en föränderlig värld och inte kan vänta på att bristerna åtgärdas. I Forssén 2024c anför jag att en gemensam beskattningsram för inkomstskatt och moms förbättrar rättssäkerheten för företagaren, och dessutom att jag konkluderade i Forssén 2011 att det var möjligt att ha en gemensam beskattningsram för bestämningen av skattesubjektet för de båda skatterna.¹³³

Sålunda har jag i denna artikel nämnt i avsnitt 2 att jag i Forssén 2011 anförde att stöd saknades för att invända mot den omvända ordningen för bestämningen av vem som är företagare skatterättsligt. Jag anförde också i Forssén 2011, att det skulle föra för långt att däri analysera den frågeställningen fullt ut, men att det borde undersökas om den omvända ordningen är ett alternativ till rådande ordning, då det finns fördelar med en gemensam beskattningsram bevismässigt, förfarandemässigt och processuellt för bestämningen av skattesubjektet.¹³⁴ Med denna artikel anser jag mig ha ytterligare belagt att ifrågakvarande omvända ordning bör undersökas vidare av lagstiftaren.

Om EU-projektet ska lyckas på skatteområdet, krävs att forskningen ger användbara influenser till lagstiftaren. Min genomgång av forskningen i Sverige på området indirekta skatter visar framför allt beträffande mervärdesskatten att vetenskapen inte förs vidare, så att lagstiftaren influeras till att anpassa lagstiftningen väl till EU-rätten

¹³⁰ Jämför Forssén 2024c, s. 57 och 112 samt dessutom Björn Forssén, Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, JFT 1/2019, s. 61–70, (Forssén 2019f) och Forssén 2020a, s. 394. Även Forssén 2019f finns på www.forssen.com.

¹³¹ Jämför Forssén 2024a, s. 62.

¹³² Jämför avsnitt 9.3.1.

¹³³ Jämför Forssén 2024c, s. 149 och 150.

¹³⁴ Jämför Forssén 2011, s. 267. Jämför även Forssén 2011, s. 325 och de avslutande synpunkterna i Forssén 2013, dvs. s. 34 i kappan till Forssén 2011 och Forssén 2013, vartill jag också hänvisar i Forssén 2024c, s. 150.

i det hänseendet. Dessa brister visar sig främst i att frågor om skattesubjektet inte analyseras ordentligt, innan författarna skriver om skatteobjektet. Sålunda är mer-värdesskatterätten i långa stycken alltså obeforskad, på grund av ofullständiga problematiseringar av skatteobjektsfrågan.

När det gäller punktskatterna finns hittills endast en avhandling i Sverige, Olsson 2001, och i den behandlas skattesubjektet, som nämnts, tämligen begränsat. Därför återkommer jag i första hand till mina synpunkter på forskningens påverkan av lagstiftaren angående skattesubjektsfrågan för momsen. I Forssén 2011 behandlade jag främst kopplingen till IL för bestämningen av skattesubjektet enligt GML. Det kan ha stimulerat lagstiftaren till reformen som upphävde den kopplingen (SFS 2013:368). Emellertid har lagstiftaren varit passiv hittills angående att kopplingen i fråga till IL 13 kap. förekommer också för vissa punktskatter, trots att jag redan i Forssén 2011 nämnde särskilt att problematiken med den svenska traditionen att knyta beskattningen på området indirekta skatter till direkt skatt förekommer beträffande lagen om skatt på energi.¹³⁵ Jag anförde i JFT och i Forssén 2024c att ingen har intresserat sig hittills för att problematiken med den traditionen alltså föreligger för vissa punktskatter, och att jag förväntade mig efter Forssén 2011 att forskningen eller lagstiftaren skulle ta upp frågan om förenligheten med EU-rätten även angående sådana kopplingar till IL, men att så inte har skett.¹³⁶ Frågan är dock en lågt hängande frukt för lagstiftaren, och jag återkommer bara kort till följande för att komplettera bilden av att forskningen inte stimulerar lagstiftaren till att åtgärda bristande implementering av EU-rätten för indirekta skatter.

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

¹³⁵ Jämför avsnitt 7. Jämför även Forssén 2024a, s. 81 och 82.

¹³⁶ Jämför Forssén 2020d, s. 755 och Forssén 2024c, s. 47.

2013:368. Beträffande nämnda punktskatter noterade jag också att problemet i fråga löste sig särskilt beträffande reklamskatten helt enkelt som en konsekvens av att den avskaffades i Sverige den 1 januari 2022, genom SFS 2021:1166.¹³⁷

Med andra ord har akademiker i Sverige svårigheter med att skriva användbara avhandlingar inom området indirekta skatter. Sannolikt var det också svårighetsgraden i mitt ämnesval, det vill säga bestämningen av skattesubjektet, som gjorde att det inte gick att få tag på opponenter i Sverige. Min huvudhandledare, professor Eleonor Kristoffersson vid Örebro universitet (JPS), där jag genomförde mitt projekt avseende skattesubjektsfrågan för moms, kontaktade Aarhus Universitet, som ställde upp med professor Dennis Ramsdahl Jensen respektive professor Henrik Stensgaard som opponenter på Forssén 2011 respektive Forssén 2013. Genomgången av forskningen i Sverige avseende indirekta skatter under åren 1994–2020 bekräftade uppfattningen från mitt avhandlingsarbete, som startade i början av 2000-talet vid Lunds universitet, det vill säga att ämnet var för svårt för att akademiker i Sverige skulle ta sig an rollen som opponenter på mitt arbete, eftersom jag inte ägnade mig åt avgränsningar som i förväg stympar ämnet. Utan JFT och Tidningen Balans hade jag aldrig fått lägga fram detta i Sverige, och då hade mitt material till Europarättsprogrammet åren 2021–2023 aldrig upprättats.¹³⁸ Med denna artikel framhåller jag återigen att en rigid forskningsmiljö i Sverige är kontraproduktiv för EU-projektets framgång.

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

Utifrån denna artikel anför jag också att mina synpunkter i projekten från och med Forssén 2011 bör stimulera lagstiftaren till att överväga en stor skattereform i Sverige. Vad jag anför utgör åtminstone underlag till den diskurs som jag förväntar mig om en stor skattereform. Det borde vara dags för en sådan mot bakgrund av att det är över tre decennier sedan den stora skattereformen i Sverige 1990–91, vilken inte bör lappas och lagas mer. Jag anför också att om den beskrivna attityden i forskningen i Sverige får gehör inom unionen imploderar EU-projektet, genom att lagstiftaren blir understimulerad beträffande influenser från forskningen. Det är särskilt allvarligt för

¹³⁷ Jämför Forssén 2022b, s. 258 och 259 och Forssén 2024c, s. 90 och 91.

¹³⁸ I en SVT-intervju 2024-02-21 uttalade sig Magnus Zetterholm, styrelseledamot i Insamlingsstiftelsen Academic Rights Watch, om den akademiska friheten. Jag kommenterade i e-brev till honom 2024-02-22 att den akademiska friheten i Sverige har givit mig anledning att söka mig till Finland, för att bli publicerad. I e-brev samma dag bekräftade han min uppfattning med att svara: ”Ja, det finns en mängd rätt allvarliga problem i Sverige så att ta sig till Finland är nog inte en dum idé. De har ofta legat bättre till och man får hoppas att det består”. *Academic Rights Watch* har följande motto: *Bevakar den akademiska friheten i Sverige*. Se <https://academicrightswatch.se/> (besökt 2024-07-29). SVT, Sveriges television (hemsida www.svt.se).

momsen som utgör 20 öre av varje krona i de flesta ekonomiska situationer i människors liv, och därmed också är en viktig finansieringskälla för välfärden.

Jag anser att EU-projektet inte kan vänta längre på genomförandet av EU-kommissionens ambitioner med att prioritera uppbördsfrågan och registreringen till moms, för att motverka momsbedrägerier, respektive med att införa en EU-skatt.¹³⁹ Jag avser att bidra till förbättringar av forskningen i Sverige, så att studenterna får uppslag till uppsatser eller ämnen till avhandlingar, och att samtidigt bidra till att EU-projektet inte imploderar på grund av brister i forskningen avseende framför allt moms. Om en så viktig skatt som moms inte fungerar uppbördsmissigt samt beträffande rättssäkerheten för skattesubjektet i förfarande och mål om skatt, det vill säga för företagaren som ska fungera som uppbördsman åt staten, bidrar det politiskt till federationssträvanden. Det motsätter jag mig: jag röstade för Sveriges anslutning till en union med en inre marknad för fri handel – inte på ett Europas förenta stater. Det anförde jag redan inför EU-valet 2019,¹⁴⁰ vilket också är ett motiv till mitt engagemang.

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

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

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

¹³⁹ Jämför avsnitten 3 och 6.

¹⁴⁰ Jämför Björn Forssén, Det räcker inte med den s.k. sociala pelaren – det behövs en EU-skatt för att stoppa tiggeriet, publicerad i Dagens Juridik 2019-05-23 (www.dagensjuridik.se). (Forssén 2019g). Forssén 2019g finns även på www.forssen.com.

centrala områden, naturligen i första hand den fria rörligheten och den inre marknaden, 'de fyra friheterna'.¹⁴¹

Europarättsprogrammet på Södertörns högskola är ett program med fokus på principerna om god förvaltning.¹⁴² Jag avser med mina projekt att bidra till att utveckla programmet, genom att beröra frågor om mervärdesskatten, vilken är central för den inre marknaden. Inget land i Europa får bli medlemsstat i unionen utan att ha moms i sin ekonomi som finansieringskälla av välfärden, och för medlemsstaterna gäller enligt FEUF artikel 113 ett krav på harmonisering av deras lagstiftningar om indirekta skatter, vilka i första hand är moms, punktskatter och tull, och harmoniseringen anges som "nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen". Programmet kan förhoppningsvis byggas ut till ett eget ämne, Europarätt, där EU-rätten ingår med inslag av materiella frågeställningar om exempelvis indirekta skatter, bland annat moms. Jag anser att ett sådant ämne inte bara bör ingå i juristutbildningen, utan också till exempel i undervisningen i nationalekonomi och företagsekonomi. Det bör underlätta för ekonomer och jurister m.fl. att ta fram adekvata empiriska undersökningar av vilket stöd företagare uppfattar sig ha i en skatteprocess av en bokföring som visar på en korrekt redovisning av skatter och avgifter. Jag berörde, som nämnts, frågeställningen i en förstudie till fördjupade studier i *fiscal sociology*.¹⁴³

Genom att lyfta den processuella aspekten betonar jag också betydelsen av bevisningen för att bestämma skattesubjektet, och anför återigen att en återinförd revisionsplikt för småföretag stärker det kopplade området mellan företagsbeskattningen och den civilrättsliga redovisningsrätten, och gagnar en rättssäker bevisning.¹⁴⁴ I Forssén 2011 anförde jag att bevisproblem uppstår om de skatterättsliga redovisningsreglerna frikopplas från de civilrättsliga såsom föreslogs i SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) och SOU 2008:80 (Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet).¹⁴⁵ Det har aldrig lett till lagförslag, och positivt för bevisningen om att åtskilja företagare från vanliga privatpersoner är att inte heller momsreformen 2023 innebar

¹⁴¹ Jämför Ulf Bernitz, Europarättens genomslag, Norstedts Juridik 2012, s. 43. (Bernitz 2012).

¹⁴² Ang. Magisterprogrammet i Europarättsliga studier vid Södertörns högskola, se <https://www.sh.se/program-kurser/program/avancerad/magisterprogram-i-europarattsliga-studier> (besökt 2024-07-20).

¹⁴³ Jämför i avsnitt 3 ang. min hänvisning till Forssén 2019a.

¹⁴⁴ Jämför avsnitt 5.

¹⁴⁵ Jämför Forssén 2011, avsnitt 3.6, där jag berör bevisningens påverkan av bestämningen av skattesubjektet. Jämför även SOU 2002:74 Del 1, s. 20, där det anges att den utredningen föreslog att anknytningen till vad som utgör god redovisningssed enligt BFL skulle slopas, samt SOU 2008:80 Del 1, s. 19 och 20, där det anges att också den utredningen föreslog ett avskaffande av det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning.

en sådan frikoppling från civilrättens god redovisningssed.¹⁴⁶

Jag anför således att det processuella synsättet på frågor om ekonomi och skatter är en pragmatisk nödvändighet för att överhuvudtaget kunna skapa användbara skatteregler. Jag återkommer avslutningsvis till betydelsen av processrätten för den konstitutionella dimensionen med beaktande av europarätten avseende exempelvis skatterättens område. Dessförinnan får jag nämna att jag i båda de i avsnitt 3 angivna böckerna med mina förstudier till *fiscal sociology*-projektet, Forssén 2019a och Forssén 2019b, anför att Johan Henric Kellgren (1751–1795), Sveriges och Finlands främste representant inom upplysningen, i slutet på 1700-talet argumenterade för att skråväsendet skulle avskaffas och näringsfrihet införas, men på grund av motstånd från ”illa uplyste Regeringar” skedde det först ett halvt sekel efter Kellgrens död.¹⁴⁷ EU-projektet kan inte vänta så länge på en effektivisering av skatteuppbörden och minimering av momsbedrägerierna samt förbättrad rättssäkerhet för den enskilde i beskattningsförfarandet och i mål som berör skatt, varför forskningen bör förbättras när det gäller användbarheten av vad den producerar. Ett steg i rätt riktning vore att genomföra professor Bernitz förslag om att göra europarätten till en egen disciplin på juristutbildningen vid universitet och högskola,¹⁴⁸ men att också tillämpa detta i exempelvis undervisningen i nationalekonomi och företagsekonomi. Då skulle lagstiftaren sannolikt ges en nödvändig impuls i form av användbara resultat från forskningen. I Forssén 2024f nämner jag att jag höll föredrag om åtgärder mot ”momskaruseller” på Svensk Juriststämma för över två decennier sedan, den 14 november 2001,¹⁴⁹ och om inte åtminstone kontrollen av registreringen blir effektiv lär föredraget inte förlora i aktualitet än på länge. Det är enligt min uppfattning en aspekt som bör beaktas beträffande tillämpningsfrågor avseende moms inom både juristutbildningen och utbildningen av bland annat ekonomer som rekryteras som revisorer till revisionsbyråer och Skatteverket etc.

¹⁴⁶ Jämför ang. begreppet god redovisningssed: mervärdesskatten, och ML 7 kap. 14 § 1 som motsvarades av GML 13 kap. 6 § 1 resp. ML 7 kap. 31 § 1 som motsvarades av GML 13 kap. 16 § 1; samt inkomstskatten, och IL 14 kap. 2 § andra stycket, vilket också är oförändrat avseende hänvisningen till god redovisningssed.

¹⁴⁷ Jämför s. 10 i Johan Henric Kellgren, Afhandling om Näringstvånget i gemen och Skrån i synnerhet. Fristående parti i det av Johan Henric Kellgren utgivna Nya Handels-biblioteket 1784. Boken utgiven i ny upplaga av Natur och Kultur. Stockholm 1954. Jämför även mina hänvisningar till Kellgren i Forssén 2019a, s. 283 och Forssén 2019b, s. 145.

¹⁴⁸ Jämför Bernitz 2012, s. 43 och citat därifrån som återges ovan i detta avsnitt.

¹⁴⁹ Jämför Forssén 2024f, avsnitten 5, 7 och 8 ang.: Björn Forssén, Föredrag på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. Se PM på <https://www.forssen.com/forskning/f10/f13/>.

10 Sammanfattning och avslutande synpunkter

10.1 Sammanfattning

Med denna artikel lämnar jag ett förslag till en stor skattereform i Sverige. Beträffande företagsbeskattningen går det ut på att införa en ordning där mervärdesskatten styr bestämningen av skattesubjektet avseende både moms och inkomstskatt. Det finns inga hinder för en sådan ordning med hänsyn till EU-rätten.¹⁵⁰ Tvärtom, det vill säga att inkorporera inkomstskattens näringsverksamhet i mervärdesskattelagstiftningen, gav ett alltför stort urval av skattesubjekt var huvudfrågan i Forssén 2011 och den kopplingen upphävdes också den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368. Ett problem är att kopplingen i fråga kvarstår ännu idag beträffande punktskatterna på energiprodukter och elektricitet samt på bekämpningsmedel, trots att jag i Forssén 2011 nämnde att begreppet näringsverksamhet enligt hela IL 13 kap. också medför problem i förhållande till EU-rätten beträffande punktskatter, när det används för att bestämma skattesubjektet.¹⁵¹ I avsnitt 3 anför jag att en ordning där momsen styr bestämningen av skattesubjektet för både moms och inkomstskatt medför en gemensam beskattningsram för de båda skatteslagen, vilket skulle medföra en effektivare upp börd, men framhåller samtidigt att registreringskontroll alltid är viktigast för momsen i det hänseendet. I detta sammanhang anför jag vidare i avsnitt 5 att en återinförd revisionsplikt för småföretag bör stärka det kopplade området mellan företagsbeskattningen och den civilrättsliga redovisningsrätten, och att det också bör stärka en rättssäker bestämning av skattesubjektet.

Med en ordning där momsen styr bestämningen av skattesubjektet avseende både moms och inkomstskatt öppnas möjligheterna till att införa en bruttoskatt, vilket dessutom kan bli vägledande för en fortsättning på det sedan 2004 pausade EU-projektet med att introducera en EU-skatt. Jag föreslår sålunda införandet av en moms baserad på företagets förädlingsvärde, det vill säga en bruttoskatt med en breddad skattebas som ersätter i första hand moms, punktskatt och bolagsskatt. Detta skulle kunna följas upp med införandet av en EU-skatt som en del av en sådan bruttoskatt. I så fall kan ett EU-direktiv om EU-skatt tas fram med mervärdesskattedirektivet som förebild. Emellertid innebär en bruttoskatt att företagen inte får en fordran mot staten på erlagd skatt. Det innebär att skattesatsen måste vara tämligen låg – i vart fall lägre än dagens normalskattesats för moms i Sverige om 25 procent. Fördelen med att företagarna inte får en fordran på staten avseende skatten är att skattebedrägerierna bör minska radikalt. Finansieringen av välfärden inom EU bör dock prioriteras, så att en EU-skatt till en början utgör en del av momsen och görs till en del av bruttoskatt (t.ex. en moms), när

¹⁵⁰ Se avsnitt 2.

¹⁵¹ Se avsnitt 7.

den ersätter moms etc.¹⁵²

I avsnitten 9.2–9.3.2.3 motiverar jag mitt förslag om en svensk proms i två perspektiv utifrån mina erfarenheter från projektet där jag behandlade bestämningen av skattesubjektet momsmässigt: den svenska lagstiftarens respektive forskningens perspektiv. Motiven till mitt förslag om införande av en proms, för att åstadkomma en gemensam företagsskatterättslig bestämning av skattesubjektet och därmed ett mer rättssäkert beskattningsförfarande samt process i skattemål och skattebrottmål, bottnar sålunda i de projektmässiga perspektiven i Forssén 2011 och Forssén 2013 respektive i det material som jag sedan 2015 har tagit fram till föreläsningar och seminarier på Europarättsprogrammet.¹⁵³

Den ena grundbulten i mitt förslag till en stor skattereform i Sverige är sålunda att inte bara de indirekta skatterna, utan även inkomstskatten, anpassas till EU-rätten för bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt. Den andra gäller kapital- och bostadsbeskattningen för privatpersoner, där jag helt enkelt förordar att EU-landet Nederländerna får ge vägledning, genom sin så kallade boxmodell, vilken har gällt där sedan 2001. Jag anser att det inte föreligger något hinder för att också i Sverige införa kapital- och fastighetsbeskattning för privatpersoner enligt den nederländska boxmodellen. Modellen påverkar inte momsen och hindrar således inte mitt förslag om en ordning för bestämningen av vem som är skattesubjekt företagsskatterättsligt, där momsen styr inkomstskatten.¹⁵⁴ Därmed utgör boxmodellen inte heller hinder för en bruttoskatt knuten till företagens förädlingsvärde som ersätter moms, punktskatt och bolagsskatt, till exempel i form av en proms. Det förbereder även införandet av en EU-skatt i framtiden.¹⁵⁵

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

10.2 Avslutande synpunkter

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

¹⁵² Se avsnitt 6.

¹⁵³ Se avsnitt 9.1.

¹⁵⁴ Se avsnitten 2 och 4.

¹⁵⁵ Se avsnitt 8.

I projektet med mina föreläsningar och seminarier på Europarättsprogrammet gällde den centrala frågan hur den formella lagkraftens princip ska beskrivas, om den konstitutionella dimensionen ses i ett perspektiv av europarätten. Till min föreläsning 2015 skrev jag en föreläsningpromemoria om principen *ne bis in idem* avseende skattebrott och skattetillägg, vilken jag rubricerade Skattetillägg och Europakonventionen och EU-rätten – behov av mer djupgående analyser av *ne bis in idem*-frågan angående skattetillägg och skattebrott (i samband med oriktiga uppgifter om mervärdesskatt och inkomstskatt)?¹⁵⁶ Därefter lämnade jag promemorian som ett yttrande till Finansdepartementet på ett utkast till lagrådsremiss om utredningen SOU 2013:62 (Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet). Vid föreläsningen år 2016 kompletterade jag med lagstiftning som hade trätt i kraft den 1 januari 2016 om *ne bis in idem*-frågan för skattetillägg och skattebrott,¹⁵⁷ enligt propositionen som följde på utredningen, det vill säga prop. 2014/15:131 (Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor). I propositionen (s. 294) nämns mitt yttrande bara med: ”Yttrande har också inkommit från Björn Forssén.”

Om den konstitutionella dimensionen sätts i ett perspektiv där europarätten beaktas, kan den formella lagkraftens princip inte beskrivas rättskällehierarkiskt i en steg. I stället rangordnade jag regelverk beslutade av Sveriges Riksdag, EU och Europarådet i en trappa i tre steg med fem hierarkiska nivåer, varvid jag, mellan nivåerna där kompetens har respektive inte har tilldelats EU, lägger in principen om EU-konform (direktivkonform) tolkning som ett processuellt inslag. I en artikel presenterade jag detta som Europatrappan.¹⁵⁸

Jag går inte in mer på det konstitutionella än att upprepa, att jag från början har anfört att HD, i det mål som gav upphov till SOU 2013:62 och lagstiftningarna 2016, det vill säga NJA 2013 s. 502 (mål nr B 4946-12), felaktigt anger att *ne bis in idem*-principen enligt artikel 50 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna gäller inte endast moms, ett område där kompetensen ligger hos EU, utan även generellt för inkomstskatt. I punkt 59 i domstolsprotokollet nämner HD därvidlag FEU artikel 6.3, men inte FEU artikel 6.2. I FEU artikel 6.3 anges att de grundläggande rättigheterna enligt Europakonventionen ingår som allmänna principer i unionsrätten. Vad HD anför om inkomstskatten är faktiskt enbart ett politiskt ställningstagande från HD:s sida för EU-

¹⁵⁶ Se min hemsida www.forssen.com, där materialet till mitt projekt på Europarättsprogrammet för resp. av åren 2015–2020 redovisas under: Material Föreläsningar (FÖ) och Seminarier (SEM) av Björn Forssén vid Södertörns högskola (Sh), Institutionen för samhällsvetenskaper (offentlig rätt) från och med 2015.

¹⁵⁷ Jämför lagstiftningen i det hänseendet den 1 januari 2016: 1 § lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall; SFL 49 kap. 10 a § första stycket och 10 b §, SFS.2015:633; och SBL 13 b §, SFS 2015:634.

¹⁵⁸ Se Björn Forssén, Europatrappan – En normhierarkisk bild vid regelkonkurrens mellan svenska nationella och europarättsliga regler med skatterättsexempel. Publicerad i Tidningen Balans i tryckt version, fördjupningsbilaga 4/2017, s. 15–19, och på www.tidningenbalans.se 2017-09-01 (Forssén 2017b). Forssén 2017b finns även på www.forssen.com.

rättens genomslag.¹⁵⁹ HD borde ha beaktat även FEU artikel 6.2, som anger att EU ska ansluta sig till Europakonventionen, men som inte har ratificerats av medlemsstaterna. Det innebär att *ne bis in idem*-principen enligt artikel 50 i stadgan inte gäller den icke-harmoniserade inkomstskatterätten. Principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt, som uttrycks av EU-domstolen i ”Costa”-målet,¹⁶⁰ måste också kodifieras i fördragen (dvs. FEU och FEUF), så att nationella myndigheter och domstolar blir skyldiga att *ex officio* (dvs. på eget initiativ) tillämpa EU-rätten och därmed *ne bis in idem*-principen enligt artikel 50 i stadgan, när en aktuell direktivbestämmelse har direkt effekt.¹⁶¹ En EU-grundlag (konstitution), där principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt kodifierades, beslutades 2004, men ratificerades inte av alla medlemsstater.¹⁶² Ersättaren, Lissabonfördraget, införlivades i Sverige den 1 december 2009 (SFS 2009:1110), men innebär inte en kodifiering av den principen i fördragen.¹⁶³ Sålunda anser jag mig ha visat att processrätten är betydelsefull i ett konstitutionellt perspektiv på EU-rätten. Mitt reformförslag, med en gemensam beskattningsram för moms och inkomstskatt, ger rättssäkerhetsmässiga fördelar på temat *ne bis in idem*, genom att bevisprövningen av exempelvis en persons status som skattesubjekt inte sker genom dubbla förfaranden för de båda skatteslagen.

¹⁵⁹ Jämför avsnitten 3 och 4.

¹⁶⁰ Jämför avsnitt 9.2.1.

¹⁶¹ Enligt EU-målet 26/62 (van Gend en Loos), ECLI:EU:C:1963:1, har en direktivbestämmelse direkt effekt om den är klar, precis (entydig), ovillkorlig och genomförandetiden har löpt ut.

¹⁶² Jämför Artikel I-6 i Fördrag om upprättande av en konstitution för Europa, av 2004-12-16 (2004/C 310/1). Se https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2004:310:-FULL#C_2004310SV.01000101-d-004 (besökt 2024-07-26).

¹⁶³ Lissabonfördragets fullständiga titel: Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen. Fördraget beslutades resp. undertecknades i Lissabon 2007-10-19 resp. 2007-12-13 och hade per 2009-11-03 ratificerats av samtliga dåvarande EU27-stater.