



*Ord och
kontext i
EU-skatte*rätten

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

Ord och kontext i EU-skatte­rätten: En analys av svensk moms i ett law
and language-perspektiv



ISBN 978-91-7615-218-8
© Björn Forssén och Melker Förlag

FÖRORD

Ord och kontext i EU-skatteätten är en bok inom ämnet *fiscal sociology* (skattesociologi), FS. Den behandlar svensk mervärdesskatt (moms) i ett *law and language*-perspektiv. Därav följer den fullständiga titeln *Ord och kontext i EU-skatteätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv*. Jag bygger här vidare på tankar i det perspektivet som jag har utvecklat i samband med att jag introducerade *The Making of Tax Laws* som en särskild gren på FS-trädet. Det gjorde jag 2015 genom *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition*. Där återfinns *law and language*-frågorna i *Part D*, som jag också lät publicera som ett särtryck under 2015 med titeln *The Making of Tax Laws – Law and Language issues*.

I denna bok berör jag temat *ord och kontext* för tillkomsten av skatteregler utifrån bl.a. fall från *Momsrullan Andra upplagan* (2016), där jag har uppmärksammat att något har brustit i processen med att skapa en skatteregel. Det gäller framför allt när lagstiftningsprocessen inte har lyckats med att skapa en skatteregel (ord) i mervärdesskattelagen (1994:200) för den verklighet (kontext) som är avsedd att beskattas eller undantas från beskattning etc. enligt EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Sådana brister benämner jag även i förevarande arbete *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*. Beträffande förfaranderättsliga frågor anknyter jag i denna bok också till min bok från 2015: *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*.

Tanken med denna bok är både att ge lagstiftaren uppslag till att förbättra processen med att skapa skatteregler och att ge praktiker verktyg till att presentera sina ståndpunkter i rättsfrågor om skatt i domstolsinlagor och vid avfattande av domar i skatteprocesser och i brottmål där skatt berörs.

Stockholm i september 2016
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 11

1. INLEDNING, s. 13

1.1 Ämnet i denna framställning och det forskningsprojekt till vilket det hör samt forskningsläget på området, s. 13

1.1.1 Ämnet i denna framställning och det forskningsprojekt till vilket det hör, s. 13

1.1.2 Forskningsläget på området, s. 14

1.2 Syftet med denna framställning, s. 17

1.3 Metod, material, frågeställningar med avseende på syftet med denna bok och avgränsningar, s. 18

1.3.1 Metod, s. 18

1.3.2 Material, s. 19

1.3.3 Frågeställningar med avseende på syftet med denna bok, s. 19

1.3.4 Avgränsningar, s. 25

1.4 Språkliga frågor, s. 29

1.5 Disposition av den fortsatta framställningen, s. 31

2. EXEMPEL PÅ SEMANTISKA, SYNTAKTISKA OCH LOGISKA TOLKNINGSPROBLEM I MOMSLAGSTIFTNINGEN, s. 32

2.1 Inledning, s. 32

2.2 Exempel på ett semantiskt tolkningsproblem, s. 33

2.3 Exempel på ett syntaktiskt tolkningsproblem, s. 34

2.4 Exempel på ett logiskt tolkningsproblem, s. 36

2.5 Sammanfattning – visst jämförelseunderlag för den fortsatta undersökningen, s. 37

3. MATERIELLA PROBLEMSTÄLLNINGAR OM MOMS, s. 40

3.1 Inledning, s. 40

3.2 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten samt avdragsrättens påverkan av förhållanden hos skattskyldig motpart, s. 46

3.2.1 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten – 8 kap. 3 § första st. ML, s. 46

3.2.2 Avdragsrättens påverkan av bestämningen av beskattningsunderlaget hos skattskyldig motpart – 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, s. 49

3.2.2.1 Beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt, s. 49

3.2.2.2 Problem kan uppkomma angående köparens avdragsrätt på grund av att beskattningsunderlaget för moms hos säljaren kan påverkas av felaktig punktskatt, s. 51

3.2.2.3 Problem angående avdragsrätten som avser att priset för förvärvad vara har kunnat sänkas på grund av att den varit placerad i vissa lager – 9 c kap. ML, s. 54

3.2.3 Avdragsrätt enligt särskild regel vid förvärv av fastighet från skattskyldig motpart som har redovisat eller ska redovisa moms för uttag i byggnadsrörelse – 8 kap. 4 § 4 ML, s. 61

3.2.4 Konklusioner, s. 63

3.3 Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML, s. 65

3.3.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 6 kap. 7 § ML, s. 65

3.3.2 Historik angående 6 kap. 7 § ML samt lydelsen av 6 kap. 7 § ML och av närmast motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet, s. 67

3.3.3 Skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämmelsen av det skattepliktiga området etc, s. 69

3.3.3.1 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer, s. 69

3.3.3.2 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer, s. 75

3.3.3.3 Jämförelse av 6 kap. 7 § ML med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML, s. 78

3.3.4 Konklusioner, s. 80

3.4 Bemanningföretag och deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg – 3 kap. 7 § ML, s. 81

3.4.1 Inledning angående 3 kap. 7 § ML, s. 81

3.4.2 Bemanningföretag och 3 kap. 7 § ML, s. 82

3.4.3 Uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML, s. 84

3.4.4 Konklusioner, s. 89

3.5 Förhållandet mellan bestämmelsen av skattesubjektet och bestämmelsen av skatteobjektet – dvs. undantagen från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § ML, s. 91

3.5.1 Inledning angående 3 kap. 9 § ML, s. 91

3.5.2 Art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 9 § ML – värdepappershandel, s. 92

3.5.3 Art. 135.1 e och f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 23 § 1 och 3 kap. 9 § ML – bitcoins, s. 95

3.5.4 Konklusioner, s. 103

- 3.6 Semantiskt tolkningsproblem angående ordet uppströms i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas – 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML, s. 106**
- 3.6.1 Problembeskrivning och bedömning, s. 106**
- 3.6.2 Konklusioner, s. 109**
- 3.7 Import och förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmelser av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML, s. 110**
- 3.7.1 Problembeskrivning och bedömning, s. 110**
- 3.7.2 Konklusioner, s. 113**
- 3.8 Användningen av begreppet skattskyldig i huvudregeln om unionsinternt förvärv före den 1 juli 2013 – 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, s. 115**
- 3.8.1 Problembeskrivning och bedömning, s. 115**
- 3.8.2 Konklusioner, s. 118**
- 3.9 Bestämningarna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML, s. 119**
- 3.9.1 Bakgrund till 1 kap. 6 § och problembeskrivning, s. 119**
- 3.9.2 Systematiska aspekter på 1 kap. 6 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet, s. 120**
- 3.9.2.1 Exemplet olika slag av investeringsguld – särskilt om 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a och 10 b §§ ML, s. 120*
- 3.9.2.2 Exemplet tandvård – särskilt om 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML, s. 123*
- 3.9.2.3 Exemplet elektroniska tjänster – särskilt om bl.a. lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, s. 127*
- 3.9.3 Konklusioner, s. 136**
- 3.10 Begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML, s. 139**
- 3.10.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 4 kap. 8 § ML, s. 139**
- 3.10.2 Beskrivning av skillnaden mellan 4 kap. 8 § ML och reglerna om organisationer utan vinstsyfte i mervärdesskattedirektivet, s. 139**
- 3.10.3 Konsekvenser av nuvarande undantaget från ekonomisk verksamhet avseende allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML, s. 142**
- 3.10.4 Fördragsbrottsfrågan angående 4 kap. 8 § ML, s. 144**
- 3.10.5 Konklusioner, s. 145**
- 3.11 Fastighetsbegreppets användning i vissa sammanhang i ML, s. 147**
- 3.11.1 Inledning och översikt angående behandlingen av begreppet fastighet i ML, s. 147**

3.11.2 Fråga om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet och om det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet – 9 kap. 1 och 2 §§ ML, s. 148

3.11.3 Särskild fråga om moms på byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenörs konkurs – 6 kap. 3 § ML, s. 151

3.11.4 Viss fråga om investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs – 8 a kap. ML, s. 155

3.11.5 Konklusioner, s. 161

4. FÖRFARANDEMÄSSIGA PROBLEMSTÄLLNINGAR OM MOMS, s. 166

4.1 Inledning, s. 166

4.2 Frågan om grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna kan begränsas av förfarandereglerna, s. 168

4.3 Frågan om det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler för moms, s. 171

4.4 Frågan om tillämpningsförordningen bör upphävas, s. 172

4.5 Konklusioner, s. 176

5. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 183

5.1 Sammanfattning, s. 183

5.1.1 Inledning, s. 183

5.1.2 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten samt avdragsrättens påverkan av förhållanden hos skattskyldig motpart, s. 185

5.1.3 Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML, s. 187

5.1.4 Bemanningföretag och deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg – 3 kap. 7 § ML, s. 189

5.1.5 Förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet – dvs. undantagen från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § ML, s. 191

5.1.6 Semantiskt tolkningsproblem angående ordet uppströms i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas – 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML, s. 195

5.1.7 Import och förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmelser av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML, s. 196

5.1.8 Användningen av begreppet skattskyldig i huvudregeln om unionsinternt förvärv före den 1 juli 2013 – 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, s. 197

- 5.1.9 Bestämningarna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML, s. 198**
- 5.1.10 Begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML, s. 201**
- 5.1.11 Fastighetsbegreppets användning i vissa hänseenden i ML, s. 203**
- 5.1.12 Förfarandemässiga problemställningar om moms, s. 206**
- 5.2 Avslutande synpunkter, s. 210**
 - 5.2.1 Inledning, s. 210**
 - 5.2.2 Kontextfrågan angående reglerna i sig i ML, deras förhållande till andra regler och bristande EU-konformitet, s. 212**
 - 5.2.3 Problematiken med en faktisk gällande rätt etablerad av SKV, s. 212**
 - 5.2.4 Problematiken med att begrepp i ML bör vara aktuella över tid trots en dynamisk teknisk utveckling och utveckling av nättjänster, s. 213**
 - 5.2.5 Problemet med luckor i lagen samt upprepningar av historiska momsproblem, s. 215**
 - 5.2.6 Problemet med att reglerna i ML bör överensstämma med systematiken i mervärdesskattedirektivet, s. 216**
 - 5.2.7 Problematiken med vissa förfarandemässiga frågor om moms, s. 217**
 - 5.2.8 Sammanfattning av avslutande synpunkter, något om rättssäkerhet och fortsättningen av forskningsprojektet samt några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen, s. 219**
 - 5.2.8.1 Sammanfattning av avslutande synpunkter, s. 219*
 - 5.2.8.2 Något om rättssäkerhet, s. 227*
 - 5.2.8.3 Något om fortsättningen av forskningsprojektet samt några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen, s. 232*

KÄLLFÖRTECKNING, s. 241

SAKREGISTER, s. 250

FÖRKORTNINGAR

AB, aktiebolag
ADB, Automatisk databehandling
Alt., alternativ
ang., angående
art., artikel/artiklarna
B, brottmål
BEPS, Base Erosion and Profit Shifting
bet., betänkande
blz., bladzijde (sida på nederländska)
C, curia (om EU-domstolen)
Cit., citat eller citeras
Ds, departementsserien
EC, European Community (eng. för EG)
ECLI, European Case Law Identifier/Europeisk identifieringskod för rättspraxis – används i electronic Reports of Cases/Elektroniska rättsfallssamlingen vari fr.o.m. 2012 publikation uteslutande sker av EU-domstolens etc. domar. Publikation sker ej längre i den tryckta formen ECR/Jur./Rec./REG etc.
ECR, European Court Reports
e.d., eller dylikt
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EG, Europeiska gemenskaperna
EEIG, Europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EKMR, Europakonventionen
e.Kr., efter Kristus
eng., engelska
EORI, Economic Operators Registration and Identification number
EU, Europeiska unionen (eller unionen)
EUSGR, EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna
f, följande sida; ff, följande sidor
FEU, Fördraget om EU
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
Fi. Finansdepartementet
fr.o.m., från och med
FTT, Financial Transaction Tax
förordn., förordning/-ar
GIF, gemenskapsinternt förvärv (numera UIF)
GML, lag (1968:430) om mervärdesskatt
GST, goods and services tax
HD, Högsta domstolen
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (även HFD:s årsbok)
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Im, indirekt skatt mervärdesskatt
Jfr, jämför

Jur., Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese
Gemeenschappen
kr, kronor
Kungl. Maj:ts, Kunglig majestäts
men., mening/-en
MF, mervärdesskatteförordningen (1994:223)
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
Moms, mervärdesskatt
NAFTA, North American Free Trade Agreement
NJA, Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
not., notismål
OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
p., page/-s
pkt, punkt
prop., Regeringens proposition
Rec., Recueil de la Jurisprudence de la Cour
ref., referatmål
REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och
Personaldomstolen (fr.o.m. 2012 sker publikation uteslutande i
Elektroniska rättsfallssamlingen, jfr ECLI)
Reg:s, Regeringens
resp., respektive
RF, regeringsformen (1974:152)
RSN, Riksskattenämnden (en av föregångarna till RSV)
RSV, Riksskatteverket (numera SKV)
RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD:s årsbok)
s., sida/-or
SBL, skattebetalningslagen (1997:483) – ersatt av SFL
SFF, skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SkU, skatteutskottet
SKV, Skatteverket
SOU, statens offentliga utredningar
SRN, Skatterättsnämnden
st., stycket/-na
tp, tilläggsprotokoll
3D, tredimensionell (jfr 3D-skrivare)
TTIP (eller T-TIP), The Transatlantic Trade and Investment Partnership
UIF, unionsinternt förvärv
Uppl., upplaga
USA, United States of America (Amerikas Förenta Stater)
VAT, value added tax (mervärdesskatt)
VMB, vinstmarginalbeskattning
www, world wide web
äv., även

1. INLEDNING

1.1 Ämnet i denna framställning och det forskningsprojekt till vilket det hör samt forskningsläget på området

1.1.1 Ämnet i denna framställning och det forskningsprojekt till vilket det hör

Genom *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition*¹ har jag introducerat en särskilda gren inom ämnet *fiscal sociology* (skattesociologi), nämligen *The Making of Tax Laws* (icke att förväxla med *The Making of Tax Law*). *The Making of Tax Laws* gäller i första hand proceduren med att skapa en skatteregel, dvs. själva skapandet av skatteregeln. Skatterättens historia behandlas i andra hand, till skillnad från vad som gäller sådana ämnen som *The Making of Tax Law*. *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition* kan ses som en förstudie till ett forskningsprojekt som jag bedriver vid Örebro universitet, Användningen av skattemedel.² Den boken består i fem delar, *parts* A-E, där vissa frågor inför en större empirisk studie av Användningen av skattemedel återfinns i *Part E*. Huvudfrågorna i *parts* A-C är följande:

- *hur* en *communication distortion* kan uppkomma med hänsyn till möjligheten att missuppfatta lagstiftarens syfte med aktuell skatteregel;
- vad som kan göras i systematisk mening angående *The Making of Tax Laws* för att undvika uppkomsten av sådana *communication distortions*; och
- vilka konsekvenser som föranleds om de inte undviks.

Part D, Communication Distortions within tax rules and Use of language in law, gäller *law and language*-perspektivet på proceduren med att skapa en skatteregel, *The Making of Tax Laws*. *Part D* innehåller aspekter på *linguistics and pedagogy to the process of the making of tax laws*. *Part D* återfinns även i ett särtryck, *The Making of Tax Laws – Law and Language issues*.³

Ämnet i förevarande framställning anknyter i första hand till *Part D* eller särtrycket, och bygger vidare på *law and language*-perspektivet på

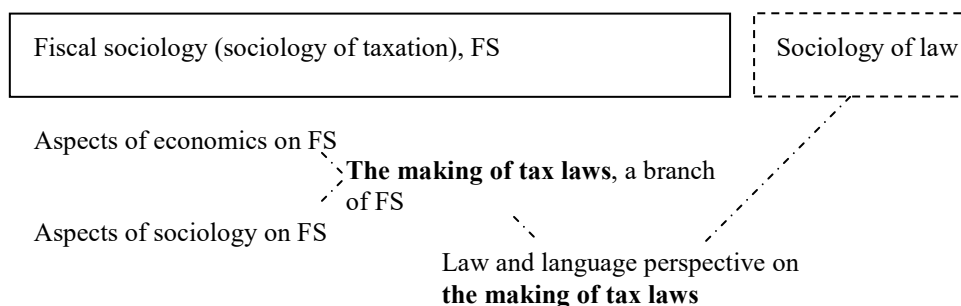
¹ Forssén 2015 (7). Jag använder i förekommande fall de beteckningar för titlarna på refererade böcker som jag använder i *Momsrullan Andra upplagan* (som för övrigt här betecknas Forssén 2016).

² Se www.oru.se.

³ Forssén 2015 (8).

skattelagstiftningsproceduren. Jag undersöker i det hänseendet svensk mervärdesskatt (moms) i ett *law and language*-perspektiv, som består i perspektivet *ord och kontext i EU-skatteätten*.⁴ Därav följer titeln på förevarande framställning, dvs. Ord och kontext i EU-skatteätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv.

Jag anför i nämnda böcker att jag har introducerat ett nytt perspektiv på ämnet *fiscal sociology*, dvs. en ny gren inom *fiscal sociology: The Making of Tax Laws*. Det är inte ett ämne i sig och inte heller ett underämne till *fiscal sociology*. Figuren nedan – med efterföljande kommentarer – illustrerar min idé om den position som *The Making of Tax Laws* intar i förhållande till *fiscal sociology* och till *sociology of law* (eller *legal sociology*), dvs. rättssociologi:



Kommentarer till figuren ovan:

“Fiscal sociology is a subject in its own right which primarily deals with aspects of economics and sociology regarding it, not necessarily with laws on taxation. Thus, I distinguish fiscal sociology from sociology of law. I deem The Making of Tax Laws a branch of fiscal sociology which forms a bridge between aspects of economics and of sociology on fiscal sociology in these broader senses. However, the law and language perspective on The Making of Tax Laws should also be considered a topic within sociology of law”.⁵

1.1.2 Forskningsläget på området

Forskningsläget på området *fiscal sociology* är obefintligt i Sverige. Ämnet har behandlats i utlandet, men det finns ingenting om den

⁴ Jfr ang. temat *ord och kontext* även vad jag tidigare har anført om att språket är beroende av en kontext – “language has a context-dependence” – och vad det betyder i ett perspektiv av *Law and Language*: Se Forssén 2015 (7), avsnitt 2.2 i *Part D* (s. 158) och Forssén 2015 (8), avsnitt 2.2 (s. 14). Jfr även Forssén 2016, 12 200 001.

⁵ Se *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws: An introduction of a new branch of Fiscal Sociology*, ett paper som jag har gjort om *The Making of Tax Laws* och som återfinns på www.forssen.com och på www.oru.se.

särskilda gren inom fiscal sociology som jag har introducerat genom *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition*. Jag återger här en del av den historik avseende *fiscal sociology* som jag beskrev i *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition*:⁶

“It’s mentioned in Jacobs & Waldman 1983 that Joseph Schumpeter already in 1918 argued that an area he called fiscal sociology had great promise, but they also noted that there had been little subsequent work in this field.⁷ Using both the expression fiscal sociology and the expression the sociology of taxation, it’s also mentioned in Martin, Mehrotra & Prasad 2007 that Schumpeter had predicted in 1918 that the sociology of taxation would have a rosy future, and they added that that future had arrived.⁸ They noted from a conference at Northwestern University on the 4th and 5th of May 2007 that some new work had finally opened up the field of public finance to sociological inquiry, whereas sociologists and even economic sociologists before had left it to economists. However, the research mentioned or suggested concerned e.g. understanding of the social sources of economic redistribution by the state, tax policy as an important means by which states make markets for the purpose of collecting taxes, how tax systems are shaped by economic ideas and how taxation affects other fundamental institutions of society.⁹

In other words, research exists or is suggested and discussed within the field of the sociology of taxation.¹⁰ However, it concerns the use of taxation as a tool of public finance etc. This book concerns the sociology of taxation restricted to aspects of how this tool function for the purpose of conveying via a tax rule the Government’s intentions of imposing the individual tax liability or granting the individual the right of tax deduction. I deem this to fit well into the research mentioned and that it also makes the sociology approach to taxation more complete.”

⁶ Se Forssén 2015 (7), avsnitt 1.1 i *Part A*.

⁷ Se Jacobs & Waldman 1983, s. 550. För övrigt: Enligt Wagner 2007, s. 180 myntades begreppet *fiscal sociology* av den österrikiske ekonomen Rudolf Goldscheid i samband med en kontrovers med Schumpeter, som också var en österrikisk ekonom, och dispyten gällde behandlingen av Österrikes statskuld efter upplösningen 1918 av personalunionen mellan Österrike och Ungern (Donaumonarkin Österrike-Ungern). Se även Martin, Mehrotra & Prasad 2009, s. 2.

⁸ Se Martin, Mehrotra & Prasad 2007, s. 4.

⁹ Se Martin, Mehrotra & Prasad 2007, s. 4 och 5.

¹⁰ Se även t.ex. Bell 1974, Campbell 1993, Jinno & DeWit 1998, Backhaus 2001, McCaffery 2008, Martin 2009, Martin, Mehrotra & Prasad 2009 och Smoke 2011.

Således är min tanke att *The Making of Tax Laws* ska bilda en bro – a bridge – mellan aspekter på nationalekonomi och sociologi i den bredare meningen med *fiscal sociology*, såsom figuren i avsnitt 1.1.1 är ämnad att illustrera. *The Making of Tax Laws* Jag avser inte med *The Making of Tax Laws* att skapa ett ämne i sig och inte heller ett underämne till *fiscal sociology*. Från förordet i *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition* återger jag sålunda denna min uppfattning:

“The making of tax laws could be deemed a subject in its own right, which I would name sociology of tax laws. However, I won’t introduce it as a new subject, since that might cause confusion with the sociology of taxation, which is synonymous with fiscal sociology”.¹¹

Min tanke med *The Making of Tax Laws* är således att skapa en ny gren inom *fiscal sociology*, och den kan också placeras under ämnet rättssociologi (*sociology of law*), såsom figuren i avsnitt 1.1.1 också är avsedd att illustrera. Ämnet i denna framställning, dvs. *law and language*-perspektivet på skattelagstiftningsproceduren (avseende svensk moms), kan på det sättet hänföras till både *fiscal sociology* och rättssociologi.

Ett verk som idémässigt kan anses närliggande till *The Making of Tax Laws* är *Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten* av Jan Kellgren.¹² Det var till nytta – jämte andra verk – när jag skrev mina båda avhandlingar.¹³ I Kellgren 1997 presenteras ML-metoden, där ML står för målstyrd lagtolkning.¹⁴ Den är ett förslag till tankestruktur som är användbar för att analysera tolkningsfrågor på i första hand skatterättens område. ML-metoden kan ge ledning för olika tolkningsalternativ och Jan Kellgren har förhoppningen att den kan bidra till en god rättstillämpning.¹⁵ Vid rättsdogmatiska studier i skatterätt passar en sådan teleologisk metod som Jan Kellgren presenterade med ML-metoden.¹⁶ Det jag skriver om i förevarande bok – *The Making of Tax Laws* – är emellertid en gren inom ett annat ämne, *fiscal sociology*. I Kellgren 1997 beskrivs t.ex. ML-metoden som en metod för att bättre kasta ljus över viktiga tankestrukturer i den dömande verksamheten, dvs. behandla *varför domstolar gör som de gör*.¹⁷ Jag behandlar i förevarande bok istället

¹¹ Se Forssén 2015 (7), Förord.

¹² Cit. Kellgren 1997.

¹³ Se Forssén 2011 resp. första upplagan av Forssén 2015 (1).

¹⁴ Se Kellgren 1997 s. 181.

¹⁵ Se Kellgren 1997 s. 198.

¹⁶ Jfr Kellgren 1997 s. 203.

¹⁷ Se Kellgren 1997 s. 199.

själva skattelagstiftningsprocessen, dvs. enkelt uttryckt frågan *hur* gör lagstiftaren i den processen. Därvidlag gäller det metodologiskt sett inte att i första hand tolka gällande rätt, utan att finna *communication distortions* mellan syftet med en skatteregel och hur den uppfattas eller riskerar att uppfattas av rättstillämparna. Det innebär dock inte att det inte kan tänkas att idéerna från Kellgren 1997 kan ge impulser för sådana arbeten inom *fiscal sociology* som det förevarande.

1.2 Syftet med denna framställning

Syftet med denna framställning är att gå igenom exempel på att den svenska lagstiftningsprocessen bör förändras när det gäller företagsbeskattningen, i första hand beträffande momsen. Jag har, som nämnts, föreslagit systemförändringar när det gäller proceduren för att skapa en skatteregel. Syftet i det hänseendet är att minimera uppkomsten av distorsioner mellan lagstiftarens syfte med en skatteregel och hur den färdiga regeln kan uppfattas av tillämparna, dvs. av Skatteverket (SKV), domstolarna och skattesubjektet, dvs. företagaren. De förslag som jag har lämnat tidigare går i korthet ut på att ändra proceduren, så att företagaren sätts i centrum av den. Företagarna och deras organisationer bör delta i proceduren för att skapa en företagsbeskattningsregel i sådan grad att det är företagarens begreppsvärld som kommer till uttryck i den färdiga regeln, hellre än att jurister och andra från finansdepartementet etc. väljer orden till den. Därigenom bör nämnda syfte typiskt sett bättre uppnås, eftersom adressaten för en skatteregel därigenom är med i proceduren när avsändaren Sveriges Riksdag utfärdar det handlingsimperativ som innebär att adressaten, dvs. företagaren, ska anses skyldig att betala skatt till staten representerad av SKV.

Syftet med denna bok är således att visa på behovet av att förändra den svenska skattelagstiftningsprocessen avseende i första hand momsen. Ett bisyfte – eller åtminstone en förväntad bieffekt – är därvidlag att denna bok inte bara ska ge lagstiftaren uppslag till att förbättra processen med att skapa skatteregler, utan att också ge praktiker uppslag till ett bredare urval av argument i rättsfrågor om skatt i domstolsinlagor eller vid avfattande av domar i skatteprocesser och i brottmål där skatt berörs.

Jag benämner även i denna bok distorsionerna som kan uppkomma mellan lagstiftarens syfte med en skatteregel och hur den kan uppfattas av tillämparna för *communication distortions*.

De frågor som i denna framställning behandlas, utifrån syftet med den, gäller, som nämnts, *law and language*-perspektivet på proceduren med att skapa en skatteregel, *The Making of Tax Laws*. I det närmast följande avsnittet går jag igenom ett antal frågor som jag har hämtat bl.a. från

Momsrullan Andra upplagan, för att bygga vidare på *law and language*-perspektivet på skattelagstiftningsproceduren.

1.3 Metod, material, frågeställningar med avseende på syftet med denna bok och avgränsningar

1.3.1 Metod

Metoden – dvs. tillvägagångssättet – för undersökningen i denna bok, dvs. för att i enlighet med syftet i avsnitt 1.2 undersöka huruvida den svenska lagstiftningsprocessen bör förändras när det gäller – i första hand – momsens, är följande:

Utifrån min erfarenhet har jag gått igenom ett antal exempel på att något har brustit från lagstiftarens sida i processen med att skapa en skatteregel avseende vissa frågor om moms materiellt sett, såsom beträffande bl.a. bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt i ML, samt avseende vissa förfarandemässiga frågor, såsom beträffande momsregistrering. Sådana exempel på *communication distortions* anges genom uppställningen i avsnitt 1.3.3 av frågorna för undersökningen i denna bok, vilka gäller *law and language*-perspektivet på proceduren med att skapa en skatteregel, vilket består i perspektivet *ord och kontext i EU-skatteätten*.¹⁸ I första hand är problemet i de fall som jag har gått igenom att *två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende momsfrågor*: det nationella, med mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL,¹⁹ respektive från EU-rätten – i första hand – EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), mervärdesskattedirektivet. Det som har brustit i skattelagstiftningsprocessen beträffande de fall som jag anför i denna bok är normalt sett att lagstiftaren inte har lyckats med att skapa en skatteregel (ord) i ML för den verklighet (kontext) som är avsedd att beskattas eller undantas från beskattning etc. enligt mervärdesskattedirektivet.

Studien för genomförande av undersökningen i denna bok är empirisk, inte rättsdogmatisk. Undersökningen gäller i första hand momsens men det kan vara så att en *communication distortion* beträffande en

¹⁸ Jfr avsnitt 1.1.1.

¹⁹ ML innehåller 22 kap., där 1-10 kap. innehåller de materiella momsreglerna och 11-22 kap. innehåller momsregler om fakturering och redovisning samt vissa förfarandebestämmelser om moms. I sistnämnda hänseende får nämnas att de flesta förfarandebestämmelser om moms återfinns i SFL: I 22 kap. 1 § första st. ML sker hänvisning till SFL beträffande de regler om betalning och återbetalning av moms samt förfarandet som inte återfinns i ML. Dessutom följer av 22 kap. 1 § andra st. ML att tullagen (2016:253) gäller för moms som ska betalas till Tullverket.

materiell eller förfarandemässig momsfråga beror på lagstiftning om andra skatter och avgifter, och då berörs även sådana regler. De fall som jag berör är inte hypotetiska: De avser regler som har behandlats i förvaltningsdomstolarna eller enbart hos SKV eller regler där det kan förekomma likadana problem som beträffande regler vilka har behandlats i förvaltningsdomstolarna eller enbart hos SKV.

1.3.2 Material

Materialiet till undersökningen i denna bok har jag hämtat dels från prejudikat från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) eller förhandsavgöranden från EU-domstolen, vilka ger uttryck för gällande rätt i egentlig mening, dels från fall som faktiskt har förekommit men där någon prövning inte ens har skett i förvaltningsdomstolarna, utan en faktisk gällande rätt kan ha utvecklats eller riskerar att utvecklas genom SKV:s handledningar om moms eller ställningstaganden i ämnet. I sistnämnda hänseende är det fråga om fall där jag känner till problematiken i dem. Jag har inhämtat materialet enligt följande:

Till denna bok har jag hämtat fall som jag har behandlat i läro- och handboken *Momsrullan Andra upplagan*.²⁰ Där har jag nämligen löpande gjort genomgångar av exempel på när skattereglerna innehåller brister beträffande språk och sammanhang, dvs. med avseende på temat *ord och kontext*. Därifrån har jag beträffande sådana brister också hämtat uttrycket *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*. Vissa exempel hämtar jag dessutom från *IMPAKT – Avtal och momsavdrag*,²¹ och från mina avhandlingar.²²

1.3.3 Frågeställningar med avseende på syftet med denna bok

Frågeställningar med avseende på syftet med denna bok har uppställts med hänsyn till följande: Även om EU inte är en stat, är det av stor betydelse för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar att även den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt, får genomslag också i form av förfaranderegler om moms och inte bara beträffande materiella regler om moms.²³

²⁰ Forssén 2016.

²¹ Forssén 2015 (6).

²² Se min licentiatavhandling, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, som här betecknas Forssén 2011.

Se min doktorsavhandling, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, dess tredje upplaga som här betecknas Forssén 2015 (1).

²³ Jfr Forssén 2016, 12 201 024 och 12 213 235.

Sedan EU-inträdet 1995 måste i enlighet med art. 288 tredje st. Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) en EU-konform tolkning ske av reglerna i ML, eftersom mervärdesskattedirektivet är bindande för Sverige som medlem i EU med avseende på det resultat som ska uppnås med direktivet. Avgörande för EU-projektet är att den inre marknaden fungerar. Då måste, i enlighet med art. 113 FEUF, harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar på området indirekta skatter åstadkommas. Harmoniseringskravet återfinns dessutom beträffande momsens även i pkt 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. En fråga i denna bok är därför om det bör införas en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.

Det finns en s.k. restkompetens hos medlemsstaterna såtillvida att det enligt art. 288 tredje st. FEUF överläts åt de nationella myndigheterna att bestämma *form och tillvägagångssätt* för genomförandet.²⁴ Någon exakt mening har inte fastställts angående vad som avses med *form och tillvägagångssätt*.²⁵ Således finns det EU-rättsliga regler på momsområdet beträffande de materiella rättigheterna och skyldigheterna i mervärdesskattedirektivet, men det finns enbart vissa formella regler om moms i mervärdesskattedirektivet, såsom beträffande registreringsskyldigheten enligt art. 213-216, regler om utövande av avdragsrätten såsom huvudregeln därom i art. 178 a) och faktureringsregler i art. 217-240. Det finns inga allmänna EU-rättsliga förfaranderegler om skatt. Det som finns i mervärdesskattedirektivet av förfarandemässig karaktär är bl.a. regler om att momsdeklarationer ska lämnas (art. 250) och att periodiska sammanställningar ska lämnas under vissa förutsättningar (art. 262).

Det finns en utredning, SOU 2010:29, om att ersätta förvaltningslagen (1986:223), vilken ännu inte har lett till lagförslag. Däri anges att Sveriges EU-inträde 1995 tillsammans med att Europakonventionen (EKMR) då införlivades i svensk rätt ställer nya krav på förvaltningslagstiftningen: Utredningen anser att även om Sverige är oförhindrad att hålla fast vid sin förvaltningsrättsliga tradition bör ändå samspelet med unionsrätten underlättas om avvikelserna inte är alltför stora.²⁶

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen) avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, och är som förordning direkt tillämplig i EU-länderna, enligt art. 288 andra st. FEUF. Tillämpningsförordningen

²⁴ Jfr Forssén 2016, 12 201 024.

²⁵ Se Prechal 2005 s. 73. Jfr även Forssén 2016, 12 201 024 och Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3

²⁶ Se SOU 2010:29 s. 21. Jfr även Warnling-Nerep 2015 s. 181, där det anges att Förvaltningslagsutredningen (SOU 2010:29) har ett genomgående europarättsligt perspektiv beträffande vad som bör beaktas vid eventuell ny lagstiftning.

gäller emellertid enbart vissa materiella direktivbestämmelser om moms, den innehåller inte förfaranderegler. Det är således enbart i de delar i SFL som det enligt vad ovan anges finns motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet som de svenska förfarandemässiga momsreglerna baseras på EU-rätten. Därför tar jag i denna bok också upp nämnda fråga angående huruvida det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.

Dessa aspekter beaktas när jag uppställer frågor för undersökningen av de materiella och formella reglerna om moms i denna bok. Jag har, som nämns i avsnitt 1.3.1, uppställt ett antal exempel på att något har brustit från lagstiftarens sida i processen med att skapa en skatteregel avseende vissa frågor om moms materiellt sett, såsom beträffande bl.a. bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt i ML, samt avseende vissa förfarandemässiga frågor, såsom beträffande momsregistrering. Jag ger här en översikt av de frågor som jag sålunda har gått igenom i dessa hänseenden i denna bok.

- Jag går igenom frågor om *semantiska*, *syntaktiska* och *logiska problem* utifrån äldre svensk mervärdesskatterätt. Dessa fall tjänar ibland som jämförelseunderlag för de fortsatta frågorna i framställningen. De ger exempel på tolkningsproblem som skulle kunna förekomma oavsett att tolkningen av reglerna i ML enligt gällande rätt ska ske i förhållande till närmast motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, dvs. oavsett frågan om en regel enligt gällande rätt medger ett EU-konformt tolkningsresultat.
- Därefter går jag igenom frågor med den gemensamma problemställningen att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *materiella problemställningar om moms*: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Genom SFS 2013:368 infördes den 1 juli 2013 begreppet beskattningsbar person i ML. Det används för bestämningen av skattesubjektet, där 4 kap. 1 § ML numera motsvarar huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Däremot används fortfarande begreppet *skattskyldig*, som motsvarar mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig, i olika sammanhang i ML.
- Jag behandlar frågor om följande fall av användningen i ML av begreppet *skattskyldig*:
 - Jag har bl.a. anfört att användningen av skattskyldig som prejudiciellt rekvisit för uppkomsten av avdragsrätten för

ingående moms enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML inte kan anses EU-konform, eftersom den närmast motsvarande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a), använder begreppet beskattningsbar person.²⁷

Dessutom behandlas den särskilda regeln om avdragsrätt för ingående moms i 8 kap. 4 § 4 ML vid köpares förvärv av egenregifastighet från byggnadsrörelse, när säljaren av sådan fastighet har redovisat eller ska redovisa utgående moms för uttag i sin byggnadsrörelse i enlighet med 2 kap. 7 § ML.

- Jag har även anfört att användningen av begreppet skattskyldig i den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi, den s.k. representantregeln 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), kan ge ett sådant extremt tolkningsresultat som att en *vanlig privatperson* – en konsument – skulle kunna anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett.²⁸

Ibland använder jag uttrycket *vanlig privatperson*. Därmed avser jag en sådan konsument i mervärdesskattmässigt hänseende som inte omfattas av huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Exempelvis avser jag med en vanlig privatperson en fysisk person som enbart bedriver en hobbymässig verksamhet och inte utgör en företagare. Om inget annat sägs, avser jag också med en vanlig privatperson en fysisk person som i och för sig förvärvsarbetar men i ett anställningsförhållande. Ett annat exempel på en vanlig privatperson är en fysisk person som utgör en vanlig privat långivare, och som inte bedriver finansieringsverksamhet.²⁹

Jag berör inte representantregeln i sig igen i förevarande framställning. Jag jämför dock med vad jag har kommit fram till på temat EU-konformitet angående den, när jag behandlar temat extrema tolkningsresultat beträffande den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML. Jag nämner även något om den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 8 § ML, som anknyter till 6:7 och angår producentföretag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion på auktion.

- Andra materiella frågor gäller förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet, där jag dels behandlar bemanningsföretag och i första hand deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från

²⁷ Jfr bifråga D i min licentiatavhandling: Forssén 2011.

²⁸ Jfr den grundliga genomgång av mervärdesskatt och enkla bolag (och partrederier) som jag gör i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

²⁹ Jfr avsnitt 1.5 i Forssén 2015 (1).

skatteplikt för social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML, dels behandlar förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet – dvs. undantagen från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § ML.

- Dessutom berör jag vissa frågor om import och moms samt begreppet skattskyldigs användning före den 1 juli 2013 i huvudregeln om s.k. unionsinternt förvärv (UIF), dvs. i 2 a kap. 3§ första st. 3 ML.
- Även systematiska frågor avseende ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet behandlas, nämligen dels angående 1 kap. 6 § ML och det extra steg med en bestämning av begreppen vara och tjänst som återfinns däri jämfört med i mervärdesskattedirektivet, där t.ex. huvudreglerna om skatteobjektet bestämmer vad som utgör leverans av varor, art. 14.1, respektive tillhandahållande av tjänster, art. 24.1, dels angående begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet i 4 kap. 1 § ML för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, genom 4 kap. 8 § ML, som hänvisar till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*.³⁰
- Oavsett om 1 kap. 6 § ML upphävs, bör begreppet fastighet däri utmönstras, eftersom mervärdesskattedirektivet använder det vidare begreppet fast egendom (eng., *immovable property*). Jag behandlar också vissa andra problem vilka berör fastighetsbegreppets användning i ML. Jag berör, angående frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML, huruvida det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet. Vidare nämner jag begreppet fastighet i samband med momsfrågor angående redovisning i konkurs, där en särskild bestämmelse om skattskyldighet för konkursbon finns i 6 kap. 3 § ML. Beträffande konkurser berörs även en viss fråga om jämkning av ingående moms för investeringsvaror som utgör fastigheter i 8 a kap. ML.

³⁰ Det primärrättsliga harmoniseringskrav som art. 113 FEUF uppställer för bl.a. momsagstiftningarna i EU-länderna gäller inte på inkomstskatteområdet. Inkomstskatten har ingen uttrycklig primärrättslig reglering. För inkomstskattereglerna i EU-länderna gäller dock en primärrättslig princip om s.k. tillnärmning enligt art. 115 FEUF. De sekundärrättsliga rättsakter som rådet i enlighet med art. 115 FEUF har utfärdat angående inkomstskatt är: fusionsdirektivet 2009/133/EG, moder/dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU, sparandedirektivet 2003/48/EG och ränte- och royaltidirektivet 2003/49/EG. Emellertid är de inte relevanta för frågeställningarna i förevarande framställning. Sålunda använder jag ibland uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Jfr Forssén 2011 s. 44 och 47.

- Dessutom berörs, i samband med 4 kap. 8 § ML, idrottsområdet och reglerna om undantag från skatteplikt respektive om reducerad momsats om 6 % i 3 kap. 11 a § ML respektive 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för statliga affärsverk i 6 kap. 6 § ML berörs också i samband med 4:8 ML.
- Beträffande *förfarandemässiga problemställningar om moms* behandlar jag följande frågor.
 - En frågeställning från min licentiatavhandling gäller att beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar, och som idag omfattas av det allmänna skatteregistret, bör i stället från början omfattas av momsregistret, i likhet med dem som från början avser att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Det underlättar SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga – eller från skatteplikt kvalificerat undantagna – omsättningar. Därför bör inte längre registreringskyldigheten för moms knyts till skattskyldighetsbegreppet, utan till begreppet beskattningsbar person. Således bör 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL ändras så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när ekonomisk verksamhet enligt ML inleds, förändras eller upphör. Denna fråga utgjorde bifråga E i min licentiatavhandling, där jag konstaterade att EU-domstolens praxis inte klart uttrycker att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt art. 213–216 i mervärdesskattedirektivet. Emellertid innebär enligt min uppfattning nämnda kontrollproblem vid förändrade förhållanden jämfört med när skatte- och avgiftsanmälan lämnades att alla beskattningsbara personer från början bör omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett.³¹
 - En annan frågeställning gäller om de förfarandemässiga reglerna får innebära att de inskränker principer avseende materiella beskattningsfrågor, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.

³¹ Jfr bifråga E i min licentiatavhandling: Forssén 2011. Den nämns också kort i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

- Vidare behandlar jag frågan om lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande nämnda restkompetens enligt art. 288 tredje st. FEUF. Frågan är, som nämnts, om det bör införas en EU-förordning, dvs. en sekundärrettslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.³²
- Dessutom behandlas i sistnämnda sammanhang också frågan om tillämpningsförordningen borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två. Jag bortser därvidlag för övrigt från existensen av det s.k. trettande direktivet om återbetalning av moms till företagare etablerade utanför EU (tredje land), vilket inte är implementerat i mervärdesskattedirektivet, eftersom jag inte berör någon fråga avseende det direktivet i denna bok.

1.3.4 Avgränsningar

Avgränsningarna är följande. Jag avgränsar undersökningen i denna bok, av om något har brustit från lagstiftarens sida i processen med att skapa en skatteregel, till att gälla de i avsnitt 1.3.3 nämnda frågorna om moms materiellt och förfarandemässigt sett. Det är inte fråga om en fullständig genomgång av ML och SFL, utan om att behandla varierande exempel på sådana frågor angående *communication distortions*, så att en bedömning kan ske, i enlighet med syftet i avsnitt 1.2, angående huruvida den svenska lagstiftningsprocessen bör förändras när det gäller – i första hand – momsen. Därvidlag berörs även om lagstiftaren bör vara mer aktiv med att påbörja den proceduren genom att ta upp frågor på EU-nivå. Jag berör även regler om andra skatter och avgifter, men endast förutsatt att de har en betydelse för de momsfrågor som behandlas i denna framställning.

När mervärdesskatt infördes i Sverige den 1 januari 1969, genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML), skedde redan det under influens från EG-rätten (numera EU-rätten) på området.³³ Därför berörs också fall från äldre svensk mervärdesskatterätt, dvs. från tiden innan nu gällande ML ersatte GML den 1 juli 1994. Sverige blev formellt bunden till att implementera EU-rätten på området först genom EU-inträdet 1995.³⁴ I

³² Jfr Forssén 2016, 12 201 024 och 12 213 235.

³³ Jfr Forssén 2016, 12 200 001, prop. 1968:100 s. 1, 25, 31 och 51 och Forssén 2011 s. 274.

³⁴ I enlighet med art. 288 tredje st. Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) är svenska domstolar och myndigheter skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det. Jfr även Forssén 2016, 12 200 001 och avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

förarbetena till de ändringar som gjordes i ML i samband med Sveriges EU-inträde 1995 nämns dock att redan införandet av ML innebar ett ytterligare närmande till EU:s regelsystem, utöver den långtgående anpassning till EU:s regler om skattebasen på området som gjordes 1991 genom SFS 1990:576. Därför sätter jag gränsen för äldre svensk mervärdesskatterätt vid införandet av nu gällande ML, och inte först vid Sveriges EU-inträde 1995.³⁵

Jag går, som nämns i avsnitt 1.3.3, igenom frågor om bl.a. bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt i ML. Beträffande bestämningen av skattesubjektet får, mot bakgrund av att materialet hämtats från bl.a. mina avhandlingar 2011 och 2013, följande nämnas beträffande avgränsningarna av undersökningen i denna bok.

Jag tar inte upp frågan om huvudregeln avseende bestämningen av skattesubjektet, dvs. bestämningen av vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, eftersom den bestämningen får anses EU-konform genom att reformen genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013 innebär att första st. första men. har samma ordalydelse som motsvarande huvudregel i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 9.1 första st. Därigenom är också huvudregeln om vem som är skattskyldig, 1 kap. 2 § första st. 1 ML, konform i förhållande till begreppet betalningsskyldig i art. 193 i mervärdesskattedirektivet. Jag anser alltså att den EU-anpassningen av 4:1 ML borde ha skett, såsom jag anförde 2011 angående huvudfråga A i min licentiatavhandling,³⁶ redan i samband med Sveriges EU-inträde 1995. Att så inte skedde förrän den 1 juli 2013 får jag således notera i förevarande sammanhang som ett exempel på *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*.

Från licentiatavhandlingen återkommer jag i denna framställning enbart till bifrågorna D och E, dvs. frågorna om skattskyldighetsbegreppet som prejudiciellt rekvisit för avdragsrättens respektive registreringskyldighetens uppkomst i ML och SFL.

Beträffande bestämmelserna om vem som är skattskyldig i särskilda fall enligt 6 kap. ML behandlar jag inte heller i sig ånyo representantregeln om moms i enkla bolag och partrederier i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL). I denna bok återkommer jag, som nämnts, till representantregeln enbart som ett jämförelseunderlag när jag går igenom den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 §

³⁵ Jfr prop. 1994/95:57 s. 75. Jfr även Forssén 2016, 12 200 001 och Forssén 2011 s. 102 och 103.

³⁶ Forssén 2011.

ML. Jag hänvisar i övrigt beträffande representantregeln till min doktorsavhandling från 2013, där jag anförde att det bl.a. var icke EU-konformt att en delägare i ett enkelt bolag eller ett partrederi kan anses skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men., även om vederbörande är en vanlig privatperson, samt att tillämpningsproblem föreligger med representantregeln.³⁷ Att ingenting har hänt ännu därvidlag från lagstiftarens sida får jag också notera i förevarande sammanhang som ett exempel på *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*.

Beträffande 6 kap. får jag nämna två förändringar vilka borde ha tagits upp av lagstiftaren som rena konsekvenser av den EU-anpassning som skedde avseende 4:1 ML den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368. De gäller handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) respektive dödsbon och lagrummen 6 kap. 1 och 4 §§ ML, varvid följande får nämnas.

Jag återger här lydelsen av 6 kap. 1 § ML:

”För omsättning i den verksamhet som ett handelsbolag bedriver är bolaget skattskyldigt. För omsättning i den verksamhet som en europeisk ekonomisk intressegruppering bedriver är grupperingen skattskyldig.”

Ett handelsbolag är ett rättssubjekt. Enligt 1 kap. 2 § lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag utgör kommanditbolag också handelsbolag. En EEIG är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna.³⁸ Svenska handelsbolag behandlas inkomstskatterättsligt sett inte som juridiska personer, enligt 2 kap. 3 § första st. andra strecksatsen inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Inkomstbeskattningen sker i stället på delägarnivå hos handelsbolag (och kommanditbolag).³⁹ Detsamma som gäller för handelsbolag gäller inkomstskatterättsligt sett för en EEIG.⁴⁰ I 6 kap. 1 § ML anges därför att ett handelsbolag eller en EEIG är ett skattesubjekt (skattskyldigt) momsmässigt sett. Emellertid var det bara en nödvändig lagteknisk lösning när huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML tidigare hänvisade till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, dvs. för bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet. Eftersom den hänvisningen har utmönstrats ur 4 kap. 1 § ML, genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013,

³⁷ Jfr Forssén 2015 (1).

³⁸ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 8.2.1 (s. 200).

³⁹ Jfr 5 kap. 1 § IL.

⁴⁰ Jfr 5 kap. 2 § IL.

är 6 kap. 1 § ML obsolet. Handelsbolag, kommanditbolag och EEIG är rättssubjekt och huruvida de utgör skattesubjekt momsmässigt sett prövas numera i förhållande till begreppet beskattningsbar person i 4:1 ML, dvs. på samma sätt som för andra rättssubjekt, såsom fysiska personer, aktiebolag och föreningar.

Trots att SFS 2013:368 innebar att nämnda koppling i 4:1 ML till 13 kap. IL upphävdes den 1 juli 2013,⁴¹ och den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6:1 enligt min mening numera är obsolet, kvarstår 6 kap. 1 § ML oförändrad. För övrigt angavs i dess föregångare, dvs. 3 § andra st. första men. GML uttryckligen att regeln också omfattade kommanditbolag, men det ansågs onödigt att särskilt omnämna kommanditbolag i 6:1 ML, eftersom också kommanditbolag, som nämnts, utgör handelsbolag.⁴²

Jag återger här lydelsen 6 kap. 4 § ML:

”Om en skattskyldig har avlidit, är dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet.”

Ett dödsbo är ett rättssubjekt, i likhet med en fysisk person eller en juridisk person, dvs. t.ex. ett handelsbolag, ett aktiebolag eller en förening. Däremot behandlas inte dödsbon som juridiska personer inkomstskatterettsligt sett, enligt 2 kap. 3 § första st. första strecksatsen IL.⁴³ Innan hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL utmönstrades genom SFS 2013:368 var det således en nödvändig lagteknisk lösning att särskilt ange i 6:4 ML att ett dödsbo är ett skattesubjekt (skattskyldigt), för att mervärdesbeskattning skulle kunna ske för omsättning i den avlidnes verksamhet efter dödsfallet. Numera är det dock inte nödvändigt, varför 6:4 – likhet med 6:1 – borde utmönstras ur ML, enligt min uppfattning.

Att lagstiftaren ännu inte har tagit upp att 6 kap. 1 och 4 §§ bör utmönstras ur ML får jag också notera i förevarande sammanhang som exempel på *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*.

Beträffande de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, dvs. 6 kap., 9 kap. och 9 c

⁴¹ Jfr avsnitt 3.2.1, där lydelsen av nuvarande 4 kap. 1 § första st. första men. ML resp. (likalydande) art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet återges.

⁴² Jfr prop. 1993/94:99 s. 188. Jfr även avsnitt 1.1.3 i Forssén 2015 (1) och Forssén och Kellgren 2010 s. 18.

⁴³ Jfr även Forssén och Kellgren 2010 s. 67.

kap., får jag nämna att även 9 c kap. om varor i vissa lager berörs i visst hänseende i denna bok.⁴⁴

Beträffande formella regler och förfaranderegler om moms får avslutningsvis nämnas angående avgränsningarna av undersökningen att det även finns en mervärdesskatteförordning (1994:223), MF, och en skatteförfarandeförordning (2011:1261), SFF, men dessa författningar berörs inte särskilt, utan fokus är på ML och SFL.⁴⁵

1.4 Språkliga frågor

I detta avsnitt förklarar jag vad jag menar med vissa uttryck som ibland används i denna bok:

- *The Making of Tax Laws* gäller i första hand proceduren med att skapa en skatteregel, dvs. själva skapandet av skatteregeln.⁴⁶
- Jag benämner distorsionerna som föreligger eller riskerar att uppkomma mellan lagstiftarens syfte med en skatteregel och hur den uppfattas av tillämparna för *communication distortion* eller *communication distortions*.⁴⁷
- Communication distortions kan förekomma i vad som anses utgöra gällande rätt eller i vad som utgör en faktisk gällande rätt. När jag därvidlag ibland använder uttrycken *faktisk gällande rätt* respektive *gällande rätt i egentlig mening* avser jag följande: En faktisk gällande rätt kan förekomma hos SKV eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna, dvs. en faktisk gällande rätt som inte har kommit till uttryck i en egentlig gällande rätt i form av rättspraxis från HFD eller EU-domstolen.
- Uttrycket *ord och kontext* gäller det förhållandet att språket är beroende av en kontext – “language has a context-dependence” – och jag använder det i denna framställning för perspektivet *Law and Language* på frågorna om hur *communication distortions* kan uppkomma vid *The making of Tax Laws*.⁴⁸
- Att lagstiftaren har brustit i att skapa en skatteregel (ord) för den verklighet (kontext) som är avsedd att beskattas eller undantas från beskattning etc. benämner jag i denna framställning

⁴⁴ Jfr avsnitt 3.2.2.3.

⁴⁵ Emellertid nämns MF i samband med ”Europatrappan” i avsnitt 5.2.8.1 och SFF nämns i samband med 60 kap. 1 § SFL i avsnitt 5.2.8.2.

⁴⁶ Jfr avsnitt 1.1.1.

⁴⁷ Jfr avsnitten 1.1.1, 1.1.2, 1.2 och 1.3.

⁴⁸ Jfr avsnitten 1.3.1, 1.3.2 och 1.3.4.

*betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.*⁴⁹

- Ibland använder jag liknelsen med ett *isberg* för att beskriva förekomsten av eller risken för utvecklande av en *faktisk gällande rätt* vid sidan av den *gällande rätt i egentlig mening* som kommer till uttryck genom prejudikat från HFD och förhandsavgöranden från EU-domstolen. Sistnämnda utgör isbergets del över ytan. En faktisk gällande rätt ligger i isbergets del under ytan och därmed avser jag främst SKV:s uppfattningar om gällande rätt i handledningar och ställningstaganden, dvs. vad SKV anför utöver förvaltningspraxis i form av sin utgivning av allmänna råd, etc.⁵⁰
- Jag använder ibland, t.ex. i fall som berör vad jag anför om förekomsten av eller risken för utvecklande av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i egentlig mening, uttrycket *min erfarenhet*, och avser därmed att ange att ett fall från verkligheten aldrig ens kom att prövas i förvaltningsdomstolarna, utan det har behandlats hos SKV och jag känner till problematiken i fallet.
- Med *ett hypotetiskt fall* avser jag att ett fall som berörs vid genomgången i denna bok varken skulle gälla regler som har behandlats i förvaltningsdomstolarna eller hos SKV eller regler där det kan förekomma likadana problem som beträffande regler vilka har behandlats i förvaltningsdomstolarna eller hos SKV.⁵¹
- Med uttrycket *vanlig privatperson* avser jag en sådan konsument i mervärdesskattemässigt hänseende som inte omfattas av huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet: Det är t.ex. fråga om en fysisk person som enbart bedriver en hobbymässig verksamhet och inte utgör en företagare eller en fysisk person som i och för sig förvärvsarbetar men i ett anställningsförhållande. Ett annat exempel på en vanlig privatperson är en fysisk person som är privat långivare, och som inte bedriver finansieringsverksamhet.⁵²
- Med uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* markeras ibland att varken primär- eller sekundärrättsliga regler om inkomstskatt är relevanta för frågeställningarna i förevarande framställning.⁵³

⁴⁹ Jfr avsnitten 1.3.2 och 1.3.4.

⁵⁰ Ang. förvaltningspraxis: jfr administrativ praxis, avsnitt 12.5 i Pålsson 1995.

⁵¹ Jfr avsnitt 1.3.1.

⁵² Jfr avsnitt 1.3.3.

⁵³ Jfr avsnitt 1.3.3.

- Med *äldre svensk mervärdesskatterätt* avser jag mervärdesskatterätten under GML:s tid, dvs. från och med 1969 till införandet av ML den 1 juli 1994. Aktuell svensk mervärdesskatt är således i denna bok detsamma som mervärdesskatterätten från och med införandet av ML den 1 juli 1994, dvs. av nu gällande ML, och inte först från och med Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995, och de ändringar som då skedde i ML.
- Inledningen av ett direktiv eller en förordning från EU kan benämnas *ingress* eller *peambel*. Där anges skälen – motiven – för reglerna i rättsakten.⁵⁴ Jag använder i denna bok, liksom i mina avhandlingar,⁵⁵ uttrycket *ingress*.

1.5 Disposition av den fortsatta framställningen

Frågeställningarna som uppställs i det närmast föregående avsnittet behandlas enligt följande i den fortsatta framställningen:

- I kapitel 2 ges exempel på *semantiska, syntaktiska* och *logiska tolkningsproblem* i mervärdesskattelagstiftningen. Kapitlet avslutas med en sammanfattning, som i viss mån bildar ett jämförelseunderlag för den fortsatta undersökningen.
- I kapitel 3 behandlas de *materiella problemställningarna om momsen*.
- I kapitel 4 behandlas de *förfarandemässiga problemställningarna om momsen*.

Varje kapitel har ett inledningsavsnitt, där frågeställningen i de följande avsnitten i kapitlet presenteras, och avslutas med ett sammanfattande avsnitt. I rubriken till respektive delavsnitt finns en not med hänvisning till avsnitt i Forssén 2016 eller i Forssén 2011, Forssén 2015 (1) och Forssén 2015 (6), där aktuell fråga i första hand har berörts.

I kapitel 5 återfinns en sammanfattning av kapitlen 1-4 samt avslutande synpunkter. Sammanfattningen avseende kapitlen 3 och 4 sker i första hand genom referat av konklusionerna i dessa båda kapitel, och de avslutande synpunkterna lämnas i första hand utifrån dessa referat. I anslutning till de avslutande synpunkterna nämner jag också något om rättssäkerheten respektive något om fortsättningen av forskningsprojektet samt lämnar några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen.

⁵⁴ Jfr avsnitt 2.3 i Forssén 2015 (1)

⁵⁵ Se Forssén 2011 och Forssén 2015 (1).

2. EXEMPEL PÅ SEMANTISKA, SYNTAKTISKA OCH LOGISKA TOLKNINGSPROBLEM I MOMSLAGSTIFTNINGEN

2.1 Inledning

I detta kapitel går jag igenom frågor om *semantiska*, *syntaktiska* och *logiska tolkningsproblem* utifrån äldre svensk mervärdesskatterätt.⁵⁶ De tre fallen med exempel på sådana problem ger i viss mån ett jämförelseunderlag för frågorna i den fortsatta framställningen. De utgör exempel på tolkningsproblem i moms­lagstiftningen som kan förekomma oavsett att mervärdesskattedirektivets regler är bindande att implementera i ML, dvs. oavsett om en regel i ML enligt gällande rätt medger ett EU-konformt tolkningsresultat.

Ett semantiskt tolkningsproblem föreligger i samband med bruk av vaga och mångtydiga ord, ett syntaktiskt tolkningsproblem föreligger om det är osäkert till vad ett ord i en sats riktar sig och logiska tolkningsproblem uppstår när olika lagregler är oförenliga, t.ex. logiskt motsatta.⁵⁷

I förevarande kapitel tar jag upp som exempel på:

- ett semantiskt tolkningsproblem i moms­lagstiftningen, den användning som förekom i GML av ordet *energialstring*, vilket sker i avsnitt 2.2;
- ett syntaktiskt tolkningsproblem i moms­lagstiftningen, den avsaknad av ord som preciserar till vem regeln i GML om rätten till retroaktivt avdrag avseende byggnadsarbeten riktade sig, vilket sker i avsnitt 2.3; och
- ett logiskt tolkningsproblem i moms­lagstiftningen, frågan om de undantag från skatteplikt som stipulerades i Riksskatteverkets, RSV (numera SKV) anvisning för avtal om upplåtelse av patent som tecknats innan vissa kommersiella rättigheter såsom patent gjordes skattepliktiga enligt GML den 1 juli 1986 gällde också efter det att tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga 1991, vilket sker i avsnitt 2.4.

Kapitlet avslutas med en sammanfattning i avsnitt 2.5, som i viss mån bildar ett jämförelseunderlag för den fortsatta undersökningen.

⁵⁶ Jfr avsnitt 1.4.

⁵⁷ Jfr Peczenik 1980 s. 61.

2.2 Exempel på ett semantiskt tolkningsproblem⁵⁸

Ett exempel på ett semantiskt tolkningsproblem är den användning som förekom i GML av ordet *energi*. Jag gör följande reflektioner i det hänseendet.

Före den 1 juli 1982 angavs i 8 § 4) GML undantag från skatteplikt för: ”elektrisk kraft, värme samt gas och annat bränsle för uppvärmning eller energi, dock inte ved, torv, T-sprit eller annan fotogen än flygfotogen och fotogen för drift av snabbgående dieselmotor”. Emellertid anses *energi* inte möjlig enligt fysikens lagar. Energi kan nämligen bara omvandlas mellan olika energiformer.

- En definition av energi är ”en inneboende (god) förmåga att åstadkomma direkta handlingar eller påtagliga resultat i den yttre verkligheten; och en annan definition är ”en företeelse som har förmåga att åstadkomma mekaniskt arbete eller mekanisk rörelse”. Energiform är ”den form i vilken energi i fysikalisk mening uppträder vid visst tillfälle”.⁵⁹

Ordet *energi* kan i och för sig användas i allmänt språkbruk, men inte för sådana speciella sammanhang som när området för beskattning ska bestämmas. Det används inte i ML och hade redan före reformen av GML den 1 januari 1991 utmönstrats. Då ändrades genom SFS 1990:576 bl.a. bestämmingen av det skattepliktiga området för tjänster: Tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga. Det var en viktig anpassning till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet), och den skedde således redan innan Sverige blev EU-medlem 1995.⁶⁰ Från att det skattepliktiga området för tjänster bestämdes enligt en enumerationsprincip gjordes 1991 tjänsterna – i likhet med vad som redan gällde för varorna – generellt skattepliktiga med undantag från skatteplikt särskilt angivna i lagen.⁶¹

⁵⁸ Jfr Forssén 2016, 12 201 031.

⁵⁹ Se Norstedts svenska ordbok 1991 s. 216.

⁶⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 88, där lagstiftaren anger: ”För att klargöra skattepliktens generella omfattning bör lagen utformas så att vara och tjänst är skattepliktig om inte annat anges. En sådan teknik för angivande av beskattningsområdet överensstämmer också med vad som internationellt är vanligt, bl.a. i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv”. Jfr även Forssén 1993 s. 23, Forssén 1994 s. 25 och Forssén 2001 s. 18.

⁶¹ Före 1991 angavs i 10 § GML, genom en uttömmande uppräkningsprincip (enumeration), de tjänster som var skattepliktiga enligt GML, och i 11 § GML angavs vissa tjänster som undantogs från skatteplikt. Redan dåförtiden angavs i 7 § GML en generell skatteplikt för varorna enligt GML, och i 8 § GML angavs vissa varor som var undantagna från skatteplikt. Genom SFS 1990:576 gjordes även tjänsterna generellt skattepliktiga. Se även prop. 1989/90:111 s. 86 samt avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

Ett problem med att använda ordet *energialstring* i ML skulle vara att det beskriver något som inte finns i sinnevärlden, dvs. något som inte kan tillhandahållas. Ordet *energialstring* är därmed vagt såtillvida att det inte går att bestämma om exempelvis elektrisk kraft avses och, i så fall, om andra energiformer omfattas. Jämför med de momsmässiga definitionerna av vara respektive tjänst, vilka återfinns i 1 kap. 6 § ML, som lyder:

”Med *vara* förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med *tjänst* förstås allt annat som kan tillhandahållas.”

Även om *energialstring* förekommer i allmänt språkbruk, skulle det inte vara funktionellt för att bestämma vad som är en vara eller tjänst enligt 1 kap. 6 § ML, eftersom *energialstring* inte kan vare sig levereras eller tillhandahållas. Den korta historiken i förevarande avsnitt angående ett begrepp som har använts i den svenska mervärdesskatterätten, och vilket – då som nu – inte har någon funktion för att bestämma uppkomsten av en omsättning vare sig civilrättsligt eller mervärdesskattemässigt sett visar att det kan förekomma semantiska tolkningsproblem i moms lagstiftningen, oavsett att mervärdesskattedirektivets regler är bindande att implementera i ML. Semantiska tolkningsproblem kan således förekomma oavsett om tolkningen av en regel i ML gäller frågan om dess lydelse enligt gällande rätt medger ett EU-konformt tolkningsresultat. Den återgivna historiken angående ordet *energialstring* i GML visar dessutom på faran med att låta begrepp okritiskt föras över från ett regelverk till ett som ersätter det tidigare. I det hänseendet berörs i kapitel 3 i förevarande framställning framför allt den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML.⁶² Ett semantiskt tolkningsproblem berörs i kapitel 3 även angående ordet *uppströms* i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas, dvs. i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML.⁶³

2.3 Exempel på ett syntaktiskt tolkningsproblem⁶⁴

Ett exempel på ett syntaktiskt tolkningsproblem är den avsaknad av ord som preciserar till vem regeln i GML om rätten till retroaktivt avdrag avseende byggnadsarbeten riktade sig. Jag gör följande reflektioner i det hänseendet.

Redan 1993 tog jag upp, beträffande den treåriga retroaktiva avdragsrätten, att dåvarande åttonde st. av anvisningarna till 17 § GML

⁶² Jfr avsnitten 3.3.1-3.3.4.

⁶³ Jfr avsnitten 3.6.1 och 3.6.2.

⁶⁴ Jfr Forssén 2016, 12 212 211.

inte förutsatte identitet mellan fastighetsägaren och den som en gång bestred kostnaderna för ny-, till- eller ombyggnad. Fastighetsägaren hade retroaktiv avdragsrätt för ingående moms ”som hänför sig till byggnadsarbetena”, om de avsåg lokaler som fastighetsägaren hyrde ut till momsskyldig. Kostnaderna kunde ha lagts ned av en säljare av fastigheten som inte var frivilligt momsregistrerad själv och som därför inte, och inte heller på annan grund, hade dragit ingående moms för byggnadsarbetena. Därmed kunde en köpare av fastigheten som gick frivilligt in i momssystemet göra retroaktivt avdrag för de kostnader som säljaren lagt ned.⁶⁵

Först när ML ersatte GML den 1 juli 1994 ersatte lagstiftaren i 9 kap. 3 § första st. 1 ML (nuvarande 9 kap. 8 § ersatte 9:3 den 1 januari 2001 genom SFS 2000:500) nyss nämnda lokution med att ange att fastighetsägaren har retroaktiv avdragsrätt avseende byggnadsarbeten som ”han har utfört eller låtit utföra”. Därigenom förutsätts numera identitet mellan fastighetsägaren och den som bestridit kostnaderna för byggnadsarbeten, för att retroaktiv avdragsrätt ska föreligga för fastighetsägaren genom frivillig skattskyldighet.⁶⁶

Frågeställningen borde ha fått sin lösning redan när retroaktiv avdragsrätt i förevarande sammanhang infördes den 1 juli 1979, genom SFS 1979:304. Den utgör ett exempel på betydelsen av att lagstiftaren beaktar verkligheten på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. Verkligheten (kontexten) var och är den att det kan finnas fall där någon annan än den fastighetsägare som frivilligt går in i momssystemet, för t.ex. uthyrning av verksamhetslokaler som t.ex. har undergått ombyggnation, är den som har bestridit de kostnader för vilka fastighetsägaren som omfattas av frivillig skattskyldighet yrkar avdrag för ingående moms.

Lagstiftaren borde ha beaktat den beskrivna frågan på temat ord och kontext redan när den retroaktiva avdragsrätten i förevarande sammanhang infördes den 1 juli 1979 och inte först när ML ersatte GML den 1 juli 1994. Den återgivna historiken kring regeln om retroaktiv avdragsrätt visar således att syntaktiska tolkningsproblem också kan förekomma oavsett om tolkningen av en regel i ML gäller frågan om dess lydelse enligt gällande rätt medger ett EU-konformt tolkningsresultat. Avsaknaden av orden ”han har utfört eller låtit utföra” innebar ett syntaktiskt tolkningsproblem såtillvida att det saknades en precisering angående vem som åsyftades i regeln i GML om rätten till retroaktivt avdrag avseende byggnadsarbeten. För övrigt ändrades formuleringen ”han har utfört eller låtit utföra” till ”fastighetsägaren har

⁶⁵ Jfr Forssén 1993 s. 86.

⁶⁶ Jfr prop. 1993/94:99 s. 220. Jfr även Forssén 1994 s. 112.

utfört eller låtit utföra” i 9 kap. 8 § andra st. 1 ML den 1 januari 2014, genom SFS 2013:954, vilket dock saknar betydelse för ifrågavarande problem – *han* har bara ersatts med *fastighetsägaren*.

Angående syntaktiska tolkningsproblem berörs i kapitel 3 i förevarande framställning en av de särskilda regler i 8 kap. 4 § som utvidgar avdragsrätten för ingående moms i förhållande till huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML, nämligen 8 kap. 4 § 4 ML. Den särskilda regeln om avdragsrätt för ingående moms i 8 kap. 4 § 4 ML gäller sådan rätt för köparens förvärv av egenregifastighet från byggnadsrörelse, när säljaren av sådan fastighet har redovisat eller ska redovisa utgående moms för uttag i sin byggnadsrörelse i enlighet med 2 kap. 7 § ML.⁶⁷

2.4 Exempel på ett logiskt tolkningsproblem⁶⁸

Ett exempel på ett logiskt tolkningsproblem är frågan om de undantag från skatteplikt som stipulerades i RSV:s anvisning för avtal om upplåtelse av patent som tecknats innan vissa kommersiella rättigheter såsom patent gjordes skattepliktiga enligt GML den 1 juli 1986 gällde också efter det att tjänsterna – i likhet med vad som redan gällde för varorna – gjordes generellt skattepliktiga den 1 januari 1991, genom SFS 1990:576.

Genom SFS 1985:1116 utvidgades den 1 juli 1986 skatteplikten enligt GML för kommersiella rättigheter till att gälla fler kommersiella rättigheter än tidigare.⁶⁹ Den 1 januari 1991 gjordes, som nämnts, tjänsterna generellt skattepliktiga. Jag har berört följande logiska tolkningsproblem beträffande dessa båda lagändringar i GML.⁷⁰

I Forssén 1993 noterade jag att RSV (numera SKV), i samband med reformen den 1 juli 1986, uttalade i en anvisning – RSV Im 1986:5 – att undantag från skatteplikt skulle fortsatt gälla även efter det datumet för inkomster från avtal om upplåtelse av rätt till patent etc. som träffats dessförinnan, dvs. för avtal som träffats på den tid då patenträtt etc. inte räknades upp som skattepliktiga tjänster. Jag anförde – i motsats till vad som hävdades ’från vissa håll’ – att den omständigheten att tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga genom reformen den 1 januari 1991 inte förändrade att undantag från skatteplikt gällde för avtal om upplåtelse av patent från tiden före den 1 juli 1986.⁷¹ Enligt min mening innebar logiken för sammanhanget följande:

⁶⁷ Jfr avsnitten 3.2.3 och 3.2.4.

⁶⁸ Jfr Forssén 2016, 12 213 141.

⁶⁹ Jfr 10 § 10) med hänvisning till 7 § fjärde st. GML, dess lydelse enligt SFS 1985:1116. Jfr även Forssén 2016, 12 213 140.

⁷⁰ Jfr Forssén 2016, 12 213 141.

⁷¹ Jfr Forssén 1993 s. 69. Se även Forssén 1994 s. 93.

- Vid utvidgningen av området för mervärdesbeskattning den 1 juli 1986 gällde 'a minus x', där jag med 'a' avser den då införda skatteplikten för bl.a. rätt till patent och med 'minus x' avser jag de undantag som stipulerades i RSV:s anvisning för avtal om upplåtelse av patent som teknats dessförinnan.
- När tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga den 1 januari 1991, utökades området för mervärdesbeskattning av tjänster såsom rättigheter med 'plus b'. Det innebar emellertid inte att 'minus x' upphörde att gälla. Den logiska beskrivningen av omfattningen av skatteplikten på förevarande område blir således enligt min mening: 'a plus b minus x'.⁷²

Intressant är att när sedan ML ersatte GML den 1 juli 1994 införde lagstiftaren en övergångsbestämmelse – se pkt 7 i övergångsbestämmelserna i SFS 1994:200 – om att det som gällde enligt GML före den 1 juli 1986 skulle fortsatt gälla om skriftligt avtal om upplåtelse av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser vara träffats före den 1 juli 1986. Det borde lagstiftaren ha gjort redan i samband med reformerna den 1 juli 1986 och den 1 januari 1991. Den återgivna historik som föregick nämnda övergångsbestämmelse visar således att även logiska tolkningsproblem kan förekomma oavsett om tolkningen av en regel i ML gäller frågan om dess lydelse enligt gällande rätt medger ett EU-konformt tolkningsresultat. Att lagstiftaren missar att införa övergångsbestämmelsen två gånger – den 1 juli 1986 och den 1 januari 1991 – visar också att det här är ännu ett exempel på betydelsen av att lagstiftaren beaktar verkligheten på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. Verkligheten (kontexten) var helt enkelt den att det fanns upplåtelseavtal avseende patent etc. från tiden före den 1 juli 1986 som löpte vidare även därefter, och dessa omsättningar borde också ha berörts i klarläggande syfte vid momsreformerna den 1 juli 1986 och den 1 januari 1991 – inte först när ML ersatte GML den 1 juli 1994.

2.5 Sammanfattning – visst jämförelseunderlag för den fortsatta undersökningen

I avsnitten 2.2-2.4 har jag givit exempel på semantiska, syntaktiska och logiska tolkningsproblem som kan förekomma i momslagstiftningen, oavsett om den ska prövas på temat EU-konformitet. De historiska exemplen visar på att det kan förekomma brister i dessa hänseenden i aktuella regler i ML: De i avsnitten 2.2-2.4 berörda tolkningsproblemen skulle kunna förekomma också numera i momslagstiftningen. De bildar i

⁷² Jfr även avsnitt 5.2.8.3.

viss mån ett jämförelseunderlag för den fortsatta undersökningen. I den fortsatta framställningen gör jag, som nämnts, ibland jämförelser med exemplen från detta kapitel,⁷³ när jag går igenom vissa aktuella regler i ML, vilka utgör exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. I dessa fall är, som nämnts i avsnitt 1.3.1, problemställningen i första hand att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *problemställningar om moms*: det nationella, med ML och SFL,⁷⁴ respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

I sammanhanget bör noteras att även om problemet enligt exemplet i avsnitt 2.4 kunde analyseras logiskt gällde det att ord saknades för kontexten, dvs. en klarläggande övergångsbestämmelse saknades i momsreformerna den 1 juli 1986 och den 1 januari 1991 för den verklighet som innebar att det fanns avtal avseende patent etc. träffade före den 1 juli 1986 som gav upphov till omsättning även därefter (och sådana avtal gäller eventuellt fortfarande). Språket är, som nämnts,⁷⁵ beroende av kontext, och problemet i det exemplet visar enligt min mening att en uppdelning av problem angående skapandet av skatteregler inte behöver ske i semantiska, syntaktiska och logiska problem. I stället blir enligt min mening en problematisering av processen med att skapa skatteregler, *The Making of Tax Laws*, mer precis och ändamålsenlig om den beskrivs som ett problem på temat ord och kontext.

En genomgång i sistnämnda hänseende – dvs. beträffande brister i processen med att skapa skatteregler – rör sig om att finna ut om det förekommer eller riskerar att uppkomma *communication distortions* mellan lagstiftarens syfte med en skatteregel och hur den kan uppfattas av tillämparna. Det rör sig inte om en rättsdogmatisk studie, vars uppgift är att systematisera och tolka gällande rätt.⁷⁶ Det ena behöver dock inte utesluta det andra, utan rättsdogmatiska studier för att bedöma gällande rätt beträffande skatteregler kan givetvis förenas med en empirisk analys. Om en studie enbart är empirisk, såsom den undersökning som jag genomför i förevarande bok,⁷⁷ utgör den ändå skatterättslig forskning när den avser *The Making of Tax Laws*, eftersom min avsikt med *The Making of Tax Laws* är att skapa en ny gren inom *fiscal sociology* (skattesociologi) som en särskild forskningsinriktning för skatterätten.⁷⁸ Min avsikt därmed är inte att bedriva renodlad rättssociologisk forskning

⁷³ Se i avsnitt 2.2 ang. den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML resp. i avsnitt 2.3 ang. den särskilda regeln om avdragsrätt för ingående moms i 8 kap. 4 § 4 ML.

⁷⁴ Se avsnitt 1.3.1.

⁷⁵ Se avsnitt 1.4.

⁷⁶ Jfr Peczenik 1986 s. 227.

⁷⁷ Se avsnitt 1.3.1.

⁷⁸ Jfr avsnitt 1.1.

utan någon undersökning av principiella frågor.⁷⁹ En empirisk analys i enlighet med *The Making of tax Laws* går ut på att finna *communication distortions* i både gällande rätt i egentlig mening och när sådana t.ex. beror på att det förekommer en faktisk gällande rätt hos SKV eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna, dvs. en faktisk gällande rätt som inte har kommit till uttryck i en egentlig gällande rätt i form av rättspraxis från HFD eller EU-domstolen.

Det rör sig således om att skatterättsforskningen, för att bli komplett enligt min uppfattning, inte bara bör avse den del av gällande rätt som kommer till uttryck genom prejudikat från HFD och förhandsavgöranden från EU-domstolen, och som så att säga utgör isbergets del över ytan, utan den bör även avse isbergets del under ytan, dvs. frågeställningen huruvida det förekommer en faktisk gällande rätt skapad främst av SKV:s handledningar och ställningstaganden. För att åstadkomma den kompletteringen av skatterättsforskningen bör inte de principiella frågorna inom skatterätten 'avvecklas', utan de behöver utvecklas och jag har därför introducerat *The Making of Tax Laws* som en gren inom *fiscal sociology*.⁸⁰ Det är nödvändigt eftersom rättsdogmatiska studier så att säga enbart når isbergets del över ytan, och inte de under ytan liggande problemställningar som gäller framför allt frågan om existensen av en faktisk gällande rätt. Förevarande framställning gäller, som nämnts, *The Making of Tax Laws* från *law and language*-perspektivet, där jag fortsättningsvis problematiserar processen med att skapa skatteregler, *The Making of Tax Laws*, på temat ord och kontext angående förhållandet mellan regler i två regelverk: det nationella, med ML och SFL,⁸¹ respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.⁸²

⁷⁹ Jfr Peczenik 1986 s. 230, där denne anför att den s.k. uppsalaskolan har haft den inverkan allmänt sett på de nutida svenska rättsvetenskaparna att de "ofta antingen ger upp rättsdogmatiken helt och hållet och i stället bedriver t.ex. rättssociologisk forskning eller på ett tämligen anspråkslöst sätt kommenterar paragrafer och rättsfall utan att undersöka principiella frågor".

⁸⁰ Se avsnitt 1.1.1.

⁸¹ Se avsnitt 1.3.1.

⁸² Jfr även avsnitten 1.2, 1.3.1 och 1.3.3.

3. MATERIELLA PROBLEMSTÄLLNINGAR OM MOMS

3.1 Inledning

I detta kapitel behandlar jag de *materiella problemställningarna om momsen* angående betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.⁸³ Den gemensamma problemställningen för analysen av processen med att skapa skatteregler, *The Making of Tax Laws*, är att temat ord och kontext i mervärdesskatterätten gäller förhållandet mellan regler i två regelverk: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Brister i processen med att skapa skatteregler avser inte bara fall som återfinns i rättspraxis hos HFD och EU-domstolen, utan det kan också förekomma eller riskera att uppkomma *communication distortions* mellan lagstiftarens syfte med en skatteregel och hur den kan uppfattas av tillämparna utan att fallen prövas i HFD eller EU-domstolen. Fall enligt rättspraxis hos HFD eller EU-domstolen ger uttryck för gällande rätt i egentlig mening och kan beskrivas som fall som så att säga ligger i isbergets del över ytan, medan fall som inte prövas i HFD eller EU-domstolen kan sägas ligga i isbergets del under ytan och berör framför allt frågan om existensen av en faktisk gällande rätt hos SKV eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna. Jag behandlar frågan om nämnda *communication distortions* angående processen med att skapa skatteregler, *The Making of Tax Laws* från *law and language*-perspektivet.⁸⁴

I nämnda hänseende och från nämnda perspektiv behandlas, i enlighet med vad jag har angivit ovan,⁸⁵ i förstone exempel på frågeställningar kring begreppet *skattskyldig* i ML i förevarande kapitel. I min licentiatavhandling – Forssén 2011 – tog jag upp som huvudfråga A att det inte var EU-konformt att bestämningen av skattesubjektet i tidigare huvudregeln om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML skedde genom hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, dvs. till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) upphörde den kopplingen och numera innehåller, som nämnts,⁸⁶ 4:1 ML begreppet beskattningsbar person i enlighet med dess lydelse enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Däremot används, som också har nämnts,⁸⁷ fortfarande begreppet *skattskyldig* – som motsvarar

⁸³ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁸⁴ Jfr avsnitten 1.1.1, 1.2, 1.3.1 och 2.5.

⁸⁵ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁸⁶ Jfr avsnitt 1.3.4.

⁸⁷ Jfr avsnitt 1.3.3.

mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig – i olika sammanhang i ML. I detta kapitel behandlar jag frågor om följande fall av användningen i ML av begreppet *skattskyldig*:

- I avsnitten 3.2-3.2.4 berörs avdragsrätten i förhållande till skattesubjektets egen skattskyldighet respektive i förhållande till förhållanden hos skattskyldig motpart. I avsnitt 3.2.1 behandlas användningen av skattskyldighet som prejudiciellt rekvisit för uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML. I min licentiatavhandling var det bifråga D, och jag konkluderade att den bestämningen av avdragsrätten inte kan anses EU-konform, eftersom den närmast motsvarande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a), använder begreppet beskattningsbar person.⁸⁸ I avsnitten 3.2.2-3.2.2.3 och 3.2.3 behandlas fall där avdragsrätten påverkas av förhållanden hos skattskyldig motpart:

Avsnitten 3.2.2.1 och 3.2.2.2 gäller avdragsrättens påverkan av bestämningen av beskattningsunderlaget hos skattskyldig motpart och bestämmelsen i 7 kap. 2 § första st. andra men. ML.

Avsnitt 3.2.2.3 gäller problem angående avdragsrätten som avser att priset för förvärvad vara har kunnat sänkas på grund av att den varit placerad i vissa lager, dvs. lager som avses i 9 c kap. ML.

Avsnitt 3.2.3 gäller den särskilda regeln om avdragsrätt i 8 kap. 4 § 4 ML angående förvärv av fastighet från skattskyldig motpart som har redovisat eller ska redovisa moms för uttag i byggnadsrörelse.

Avsnitt 3.2.4 innehåller konklusioner.

- I avsnitten 3.3-3.3.4 berörs en av reglerna om *skattskyldighet* i särskilda fall, nämligen den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML, som saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet.

Avsnitt 3.3.1 innehåller en inledning och översikt angående behandlingen av 6 kap. 7 § ML.

⁸⁸ Jfr ang. bifråga D i min licentiatavhandling: Forssén 2011.

Avsnitt 3.3.2 innehåller en historik angående 6 kap. 7 § ML samt lydelsen av 6 kap. 7 § ML och av närmast motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet.

Avsnitt 3.3.3.1 innehåller en prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer.

Avsnitt 3.3.3.2 innehåller en prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer.

Avsnitt 3.3.3.3 innehåller en jämförelse av 6 kap. 7 § ML med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML.

Avsnitt 3.3.4 innehåller konklusioner.

Andra materiella frågor om bestämningen av skattesubjektet som behandlas i detta kapitel gäller bl.a. förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet. I det hänseendet behandlas i följande avsnitt:

- I avsnitten 3.4-3.4.4 behandlas bemanningsföretag och i första hand deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML.

Avsnitt 3.4.1 innehåller en inledning angående 3 kap. 7 § ML.

Avsnitt 3.4.2 gäller bemanningsföretag och 3 kap. 7 § ML.

Avsnitt 3.4.3 gäller uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML.

Avsnitt 3.4.4 innehåller konklusioner.

- I avsnitten 3.5-3.5.4 behandlas förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet – dvs. undantagen från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § ML.

Avsnitt 3.5.1 innehåller en inledning angående 3 kap. 9 § ML.

Avsnitt 3.5.2 gäller art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 9 § ML – värdepappershandel.

Avsnitt 3.5.3 gäller art. 135.1 e och f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 23 § 1 och 3 kap. 9 § ML – bitcoins.

Avsnitt 3.5.4 innehåller konklusioner.

I avsnitten 3.6-3.6.2 berörs ett semantiskt tolkningsproblem angående ordet uppströms i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas, dvs. i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML.

Avsnitt 3.6.1 innehåller en problembeskrivning och bedömning.

Avsnitt 3.6.2 innehåller konklusioner.

I avsnitten 3.7-3.7.2 berörs import och en förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmingar av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML.

Avsnitt 3.7.1 innehåller en problembeskrivning och bedömning.

Avsnitt 3.7.2 innehåller konklusioner.

I avsnitten 3.8-3.8.2 berörs användningen av begreppet *skattskyldig* före den 1 juli 2013 i huvudregeln om s.k. unionsinternt förvärv (UIF), dvs. i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML.

Avsnitt 3.8.1 innehåller en problembeskrivning och bedömning.

Avsnitt 3.8.2 innehåller konklusioner.

Även systematiska frågor avseende ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet behandlas i detta kapitel:

- I avsnitten 3.9-3.9.3 behandlas systematiska frågor angående bestämmingarna av begreppen vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet.

I avsnitten 3.9.2.1-3.9.2.3 behandlas olika exempel på den systematiska frågan om bestämningen av vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet.

Avsnitt 3.9.2.1 innehåller exemplet olika slag av investeringsguld och gäller särskilt 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a och 10 b §§ ML.

Avsnitt 3.9.2.2 innehåller exemplet tandvård och gäller särskilt om 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML.

Avsnitt 3.9.2.3 innehåller exemplet elektroniska tjänster och gäller särskilt bl.a. lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

Avsnitt 3.9.3 innehåller konklusioner.

- I avsnitten 3.10-3.10.5 behandlas systematiska frågor angående begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet.

Dessutom berörs – i samband med 4 kap. 8 § ML – idrottsområdet och reglerna om undantag från skatteplikt respektive om reducerad momsats om 6 % i 3 kap. 11 a § ML respektive 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för statliga affärsverk i 6 kap. 6 § ML nämns också i samband med 4:8 ML.

Avsnitt 3.10.1 innehåller en inledning och översikt angående behandlingen av 4 kap. 8 § ML.

Avsnitt 3.10.2 innehåller en beskrivning av skillnaden mellan 4 kap. 8 § ML och reglerna om organisationer utan vinstsyfte i mervärdesskattedirektivet.

Avsnitt 3.10.3 behandlar konsekvenser av nuvarande undantaget från ekonomisk verksamhet avseende allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML.

Avsnitt 3.10.4 berör fördragsbrottsfrågan angående 4 kap. 8 § ML.

Avsnitt 3.10.5 innehåller konklusioner.

I avsnitten 3.11-3.11.5 berörs fastighetsbegreppet i ML. Begreppet fastighet ingår i 1 kap. 6 § ML.⁸⁹ Oavsett om det lagrummet upphävs – vilket är en fråga som berörs i avsnitten 3.9-3.9.3 – bör begreppet fastighet utmönstras ur ML, eftersom mervärdesskattedirektivet använder det vidare begreppet fast egendom (eng., *immovable property*):

⁸⁹ Se avsnitt 2.2, där lydelsen av 1 kap. 6 § ML återges.

- Jämför dels art. 15.2 a) i mervärdesskattedirektivet, som anger att ”Medlemsstaterna får betrakta som materiella tillgångar: a) Vissa rättigheter i fast egendom”, dels den närmaste motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet till 3 kap. 2 § ML, dvs. art. 135.1 l, som anger: ”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt: 1) Utarrendering och uthyrning av fast egendom”.⁹⁰

I avsnitten 3.11.1-3.11.5 behandlas vissa problem som berör fastighetsbegreppets användning i ML utan hänsyn till dess användning i 1:6.

Avsnitt 3.11.1 innehåller en inledning och översikt angående behandlingen av begreppet fastighet i ML.

Avsnitt 3.11.2 gäller fråga om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet och om det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet enligt 9 kap. ML.

Avsnitt 3.11.3 gäller en särskild fråga om moms på byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenörs konkurs och 6 kap. 3 § ML.

Avsnitt 3.11.4 gäller viss fråga om investeringsvaror som utgör fastigheter i 8 a kap ML och konkurs.

Avsnitt 3.11.5 innehåller konklusioner.

⁹⁰ Jfr Forssén 2016, 12 212 111.

3.2 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten samt avdragsrättens påverkan av förhållanden hos skattskyldig motpart

3.2.1 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten – 8 kap. 3 § första st. ML⁹¹

I detta avsnitt berörs användningen av *skattskyldighet* som prejudiciellt rekvisit för uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML. Den bestämningen av avdragsrätten kan, som nämnts,⁹² inte anses EU-konform, eftersom den närmast motsvarande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a), använder begreppet beskattningsbar person.⁹³

Avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten knyts enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML till *skattskyldighetsbegreppet*, medan avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet knyts till begreppet beskattningsbar person. Enligt EU-rätten förutsätts inte att skattepliktiga omsättningar först ska ha gjorts av den beskattningsbara personen, innan avdragsrätt uppkommer. Avgörande för avdragsrätten är att den beskattningsbara personen avser att med sina förvärv skapa skattepliktiga transaktioner i sin ekonomiska verksamhet.⁹⁴

Efter det att mina båda avhandlingar hade utgivits genomfördes, som nämnts,⁹⁵ en momsreform den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368. Då frikopplades bestämningen av skattesubjektet enligt den dessförinnan rådande huvudregeln i ML, 4 kap. 1 § 1, från IL, och yrkesmässig verksamhet ersattes med begreppet beskattningsbar person. Däremot behandlades inte användningen av begreppet skattskyldig, i stället för beskattningsbar person, för bestämningen av avdragsrättens uppkomst enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML.

Att begreppet beskattningsbar person används numera i 4 kap. 1 § ML för bestämningen av skattesubjektet är EU-konformt, eftersom överträdelse därmed inte kan ske i förhållande till den motsvarande huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Bestämningen av skattesubjektet enligt ML är

⁹¹ Jfr avsnitt 8.1.6 i Forssén 2011, där konklusionerna ang. bl.a. bifråga D i min licentiatavhandling presenteras, samt avsnitt 2.4 i kapitlet Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 (1).

⁹² Jfr avsnitten 1.3.3 och 3.1.

⁹³ Jfr ang. bifråga D i min licentiatavhandling: Forssén 2011.

⁹⁴ Jfr pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) samt art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet.

⁹⁵ Se avsnitten 1.3.3 och 1.3.4.

därigenom EU-konform. Det är dock så att säga enbart halva lösningen, eftersom *skattskyldig* – som motsvarar mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig – fortfarande används för bestämningen av avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första st. ML, genom att det lagrummet alltjämt lyder:

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.”

Genom att avdragsrätten knyts till begreppet skattskyldighet är inte 8:3 EU-konform, eftersom det kan hävdas att skattepliktiga omsättningar först ska ha gjorts av den beskattningsbara personen, innan avdragsrätt uppkommer för dennes förvärv eller import. Lagstiftaren borde ha insett det senast vid reformen den 1 juli 2013. Jag har i mina avhandlingar använt följande schematiska översikt för att illustrera hur mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter hänger ihop:⁹⁶

Personer		
Beskattningsbara personer		Andra: konsumenter/skattebärare
Omsättning av vara eller tjänst		
Skattepliktig	Från skatteplikt kvalificerat undantagen	Från skatteplikt okvalificerat undantagen
Avdragsrätt för ingående moms	Återbetalningsrätt för ingående moms	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (på förvärv som görs av icke beskattningsbara personer eller av beskattningsbar person som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster).
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

Mervärdesskatt (moms) är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenterna.⁹⁷ Momsen ska inte vara en skatt på investeringarna i företaget. En *beskattningsbar person* – skattesubjektet – som i denna egenskap gör *skattepliktig omsättning av vara eller tjänst* inom landet (Sverige) blir *skattskyldig*, vilket följer av huvudreglerna för skattskyldighet och skattskyldig i 1 kap. 1 § första st. 1 och 2 § första st. 1 ML. Till skillnad från vad som gäller punktskatterna har en beskattningsbar person – dvs. i princip en företagare – som gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster rätt till avdrag respektive återbetalning av ingående

⁹⁶ Se även Forssén 2016, 11 100 000.

⁹⁷ Jfr mervärdesskatteprincipen i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

moms på sina utgifter, när denne gör förvärv från andra företagare eller importerar varor.⁹⁸ Det gäller enligt de allmänna bestämmelserna i ML.⁹⁹

Skattskyldig i ML motsvarar enligt 1 kap. 2 § första st. 1 och 1 kap. 8 § första st. (med hänvisning till 1 §) *betalningsskyldig* i art. 193 i mervärdesskattedirektivet, dvs. någon som är skyldig att redovisa och betala *utgående moms* till staten.¹⁰⁰ *Beskattningsbar person* enligt 4 kap. 1 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:368) motsvaras av *beskattningsbar person* enligt huvudregeln i art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.¹⁰¹

För att huvudregeln om avdragsrätten i 8 kap. 3 § första st. ML ska bli EU-konform bör skattskyldighetsbegreppet utmönstras och ersättas med att avdragsrätten anknyts till begreppet beskattningsbar person, såsom i huvudregeln om avdragsrätten i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a), där begreppet beskattningsbar person används. Då kan inte 8:3 ML ges den icke EU-konforma tolkningen att det skulle krävas att en beskattningsbar person måste ha gjort skattepliktiga omsättningar, innan denne kan anses ha avdragsrätt för ingående moms för förvärv eller import som vederbörande gör till sin ekonomiska verksamhet. I enlighet med *Rompelman* är det avgörande för avdragsrättens uppkomst att den beskattningsbara personen har för avsikt att med sina förvärv skapa skattepliktiga transaktioner i sin ekonomiska verksamhet.¹⁰² Begreppet – ordet – skattskyldighet används således i en felaktig kontext, när det används som prejudiciellt rekvisit för avdragsrättens uppkomst enligt 8 kap. 3 § första st. ML. Att lagstiftaren inte insåg det vid reformen den 1 juli 2013 visar att lagstiftaren inte beaktar till fullo att två regelverk måste beaktas beträffande momsfrågorna, dvs. både ML och mervärdesskattedirektivet, och det utgör enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

För övrigt bör av samma skäl som presenteras i detta avsnitt angående huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML begreppen skattskyldig, skattskyldiges och skattskyldighet även ersättas med beskattningsbar person i 8 kap. 3 § andra st. och 4 och 4 a §§ ML. Däremot är det korrekt

⁹⁸ Jfr art. 1.2 och art. 401 i mervärdesskattedirektivet.

⁹⁹ Jfr 1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och 8 kap. 3 § första st. och 10 kap. 11-12 §§ ML.

¹⁰⁰ Jfr även avsnitt 1.3.4.

¹⁰¹ Jfr 4 kap. 1 § första st. första men. ML; art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

¹⁰² Jfr pkt 23 i EU-målet 268/83 (*Rompelman*).

att skattskyldig används i 8 kap. 6 § första st. ML angående säljaren för att bestämma det reciproka förhållandet mellan avdragsrätten hos en köpare och skattskyldigheten hos en säljare, när det gäller till vilket belopp den ingående momsens uppgår. Det är förenligt med reciprocitetsprincipen som uttrycks genom art. 167 i mervärdesskattedirektivet.

3.2.2 Avdragsrättens påverkan av bestämningen av beskattningsunderlaget hos skattskyldig motpart – 7 kap. 2 § första st. andra men. ML¹⁰³

3.2.2.1 Beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt¹⁰⁴

I beskattningsunderlaget för moms ska, enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, ingå skatter och avgifter (utom moms). Det innebär i förekommande fall att punktskatt ska ingå i beskattningsunderlaget för att beräkna den moms som ska redovisas och betalas för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst.¹⁰⁵ Om punktskatt behandlas på ett felaktigt sätt, påverkar det bestämningen av beskattningsunderlaget för moms. I detta avsnitt tar jag upp några synpunkter som jag har framlagt i annat sammanhang, där jag har berört att punktskatt i visst hänseende kan vara felaktig och påverka beskattningsunderlaget för moms.¹⁰⁶

- I Forssén 2011 tog jag, som nämnts,¹⁰⁷ upp som huvudfråga A att det inte var EU-konformt att bestämningen av skattesubjektet i huvudregeln i 4:1 ML skedde genom hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL. Genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) upphörde den kopplingen och numera innehåller 4:1 ML begreppet beskattningsbar person i enlighet med dess lydelse enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁸

Den nämnda reformen den 1 juli 2013 har dock inte fått någon motsvarighet på punktskatteområdet. Det innebär följande:

¹⁰³ Jfr Forssén 2016, 12 201 024 och 12 215 000 samt Forssén 2015 (6), avsnitten 2.3 och 3.5.

¹⁰⁴ Jfr Forssén 2016, 12 201 024 och Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹⁰⁵ Upplysningsvis får nämnas att det följer av 22 kap. 5 § ML att kompensation som tas ut för moms inte ska ingå vid beräkning av annan statlig skatt eller avgift som tas ut efter försäljningspriset eller något annat liknande värde, dvs. exempelvis vid beräkning av punktskatt.

¹⁰⁶ Jfr Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹⁰⁷ Se avsnitt 3.1.

¹⁰⁸ Se avsnitten 1.3.3, 1.3.4 och 3.2.1.

- För energiskatten gäller alltså att skattesubjektet bestäms med en definition av yrkesmässig verksamhet som består i en huvudregel som hänvisar till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL jämte en supplementärregel om att en verksamhet är yrkesmässig även om den bedrivs i näringsverksamhetsliknande former. Se 1 kap. 4 § lag (1994:1776) om skatt på energi, som lyder:
 - ”En verksamhet är yrkesmässig, om den
 1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller
 2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kronor.”¹⁰⁹
- För reklamskatten är huvudregeln också att skattesubjektet bestäms genom att vad som anses utgöra yrkesmässig verksamhet definieras med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL.¹¹⁰
- Däremot gäller beträffande t.ex. alkoholskatt att med yrkesmässighet förstås – utan koppling till IL – att en upplagshavares verksamhet är ett led i näringsutövning.¹¹¹

Jag behandlade framför allt kopplingen till IL för bestämningen av skattesubjektet enligt ML i min licentiatavhandling – Forssén 2011. Det kan möjligen ha stimulerat lagstiftaren till reformen genom SFS 2013:368, men ingen verkar ha intresserat sig för att samma problematik föreligger på punktskatteområdet avseende vissa skatter där. I licentiatavhandlingen pekade jag på att det har varit en svensk tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta.¹¹² Jag förväntade mig att forskningen eller lagstiftaren skulle ta upp frågan om förenligheten med nämnda koppling till IL med EU-rätten på punktskatteområdet, men så har inte skett. Det kan

¹⁰⁹ Se Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 s. 28.

¹¹⁰ Se första st. av anvisningarna till 9 § lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Se Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 s. 28.

¹¹¹ Definitionen av vad som är yrkesmässigt framgår inte av lagreglerna om skattskyldiga och upplagshavare, 8 och 9 §§ lag (1994:1564) om alkoholskatt, utan av förarbetena, prop. 1994/95:56 s. 85. Se Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 s. 28.

¹¹² Se Forssén 2011 s. 54, där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 s. 81 och 82, varav framgår att motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp var att behålla nämnda tradition. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

möjligen bero på att det området är tämligen obeforskat, och att lagstiftaren tror att problematiken i fråga med bestämningen av skattesubjektet har behandlats av forskningen om punktskatter.¹¹³ Att lagstiftaren inte gjorde en för de indirekta skatterna moms och punktskatter gemensam reform den 1 juli 2013 utgör enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren borde ha beaktat att min licentiatavhandling pekade på att problemet med koppling till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* fanns inte bara för momsen, utan också på punktskatteområdet.

Jag har redan före min licentiatavhandling uppmärksammat att det inte har skett någon analys i doktrinen av om den nationella lagstiftningen om punktskatter är konform med *näringsidkare* i art. 7.2 i det dåvarande cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) och begreppet *självständig verksamhet*, när det gäller yrkesmässighetsbegreppet.¹¹⁴ Jag får ånyo resa den frågan, nu utifrån det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG), som den 1 april 2010 ersatte cirkulationsdirektivet.¹¹⁵

I förevarande sammanhang pekar jag på att en felaktig punktskatt kan direkt föranleda ett felaktigt beskattningsunderlag för moms avseende en omsättning som är momspliktig och punktskattepliktig, eftersom 7 kap. 2 § första st. andra men. ML innebär att punktskatt i förekommande fall ska ingå i beskattningsunderlaget för att beräkna den moms som ska redovisas och betalas för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. En felaktig punktskatt hos säljaren kan indirekt påverka avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första st. ML hos köparen, vilket behandlas i det närmast följande avsnittet.

*3.2.2.2 Problem kan uppkomma angående köparens avdragsrätt på grund av att beskattningsunderlaget för moms hos säljaren kan påverkas av felaktig punktskatt*¹¹⁶

Att jag i förevarande framställning särskilt tar upp frågan i närmast föregående avsnitt om att en felaktig punktskatt kan påverka beskattningsunderlaget för moms beror i första hand på att en sådan felaktig behandling av punktskattefrågan indirekt kan påverka

¹¹³ Se Olsson 2001 s. 144, där ”13 kap. 1 § IL” bara anges i en not (jämte huvudregeln för skattskyldigheten enligt ML), och ingenting nämns om att kopplingen till det inkomstskatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet för bestämningen av skattesubjektet skulle vara något problem beträffande vare sig moms eller punktskatter. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹¹⁴ Se Forssén 2007 s. 29 och 30, där Olsson 2001 också nämns i förevarande hänseende. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹¹⁵ Se även Forssén 2011 s. 51 och 52. Se dessutom Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹¹⁶ Jfr Forssén 2016, 12 201 024 och 12 215 000 samt Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

avdragsrätten för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första st. ML hos köparen av den punktskattepliktiga varan eller tjänsten. Jag får i det hänseendet upprepa ytterligare några saker som jag har tagit upp i annat sammanhang:¹¹⁷

- Eftersom kopplingar fortfarande råder för bestämningen av skattesubjektet avseende vissa punktskatter till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, är det, enligt min uppfattning, tämligen klart att urvalet av skattesubjekt på punktskatteområdet i sådana fall blir alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet. Där framgår det av pkt 16 och 22 i ingressen att den skattskyldige alltjämt ska vara en *näringsidkare*. Exempelvis skulle ett aktiebolag som blott bedriver en hobbyverksamhet utgöra skattesubjekt enligt den svenska lagstiftningen om energiskatt och reklamskatt, genom att yrkesmässighetsbegreppet där bestäms med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL.¹¹⁸
- HFD har med hänvisning till 13 kap. 1 och 2 §§ IL angett att på grund av att "[e]tt aktiebolags inkomster och utgifter" inte kan "hänföras till något annat inkomstslag" får "[e]tt nybildat aktiebolag [...] anses bedriva en näringsverksamhet som fortgår intill dess bolaget upphör".¹¹⁹ Det krävs således inte ens att aktiebolagets verksamhet utgör någon affärsverksamhet för att bolaget ska anses ha näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL. Det är inte förenligt med vad som får förstås med begreppet näringsidkare enligt punktskattedirektivet, där det av art. 4 följer att skattesubjektet ska driva något slags affärsverksamhet. Eftersom bl.a. punktskatter ska ingå i beskattningsunderlaget för moms, enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, kan det således bli fråga om att den kostnadsmassa som – jämte påslag för vinst – bildar priset för omsättningen av en vara eller tjänst, och därmed beskattningsunderlaget för moms, blir förhöjt jämfört med om kopplingen i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam till 13 kap. IL togs bort av lagstiftaren – i likhet med vad som redan har skett på momsområdet genom ändringen av 4 kap. 1 § ML genom SFS 2013:368.¹²⁰

Genom att säljaren av en vara eller tjänst tillämpar ett sådant förhöjt beskattningsunderlag som avses här, ställer sig frågan om det medför

¹¹⁷ Jfr Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹¹⁸ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹¹⁹ Se RÅ 2006 ref. 58. Se även Forssén 2011 s. 83 och 84. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹²⁰ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

problem beträffande ett köpande företags avdragsrätt för ingående moms, varför jag från avsnitt 2.3 i Forssén 2015 (6) upprepar ytterligare några reflektioner:

- Enligt min uppfattning borde situationen vara att likna vid s.k. kumulativa effekter, dvs. när det för ett företag i en förädlingskedja avseende en vara eller tjänst har förelegat begränsningar beträffande avdragsrätten för ingående moms.¹²¹ I sådana situationer blir beskattningsunderlaget i senare led i kedjan högre om sådan begränsning inte hade förelegat, eftersom det blir skatt på skatt (kumulativ effekt). Det innebär dock för det företag som förekommer senare i kedjan enbart att vederbörande får dra en ingående moms som säljaren debiterat på ett pris som på grund av den latent moms innehåller en förhöjd kostnads massa, om vederbörande har full avdragsrätt i sin verksamhet. Det är enligt min uppfattning inte fråga om en sådan situation där säljaren felaktigt skulle ha betecknat ett belopp som moms i fakturan till det köpande företaget. I en sådan situation hade säljaren varit betalningsskyldig enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML, som infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 i enlighet med art. 203 i mervärdesskattedirektivet, men eftersom ett sådant belopp inte utgör moms enligt ML hade det inte utgjort ingående moms enligt 8 kap. 2 § ML, och köpande företaget hade saknat avdragsrätt.¹²²
- I förevarande fall med ett förhöjt beskattningsunderlag hos säljaren till följd av att punktskatter tagits ut i förädlingskedjan, vilka inte skulle ha tagits ut om kopplingen till 13 kap. IL inte gjordes i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam, anser jag att köpande företag ska kunna utöva avdragsrätt för den debiterade ingående moms i fakturan från säljaren enligt 8 kap. 5 § ML, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML.¹²³
- I Forssén 2011 anförde jag att om ingenting gjordes beträffande kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till hela 13 kap. IL kunde juridiska personer användas för att uppnå fördelar momsmässigt sett. Om

¹²¹ Jfr Forssén 2016, 12 211 110.

¹²² Se prop. 2007/08:25 s. 88, där det, med hänvisning till EU-målet 342/87 (*Genius Holding*), anges att avdragsrätt inte föreligger för sådan ingående moms för vilken betalningsskyldighet uppkommer till följd av art. 203 i mervärdesskattedirektivet, utan att det är ”den bakomliggande transaktionens reella innebörd som avgör rätten till avdrag”. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹²³ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

sålunda den kopplingen sedermera inte hade upphävts, genom SFS 2013:368, hade SKV varit tvungen att visa att det var fråga om bedrägeri eller om s.k. förfarandemissbruk som gav skattefördelar i strid mot syftet med reglerna i ML och mervärdesskattedirektivet, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars vore godtagbart formellt sett.¹²⁴ Jag får anföra detsamma beträffande punktskatterna i de fall där den nationella lagstiftningen alltså gör samma koppling till 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet.¹²⁵

Att lagstiftaren inte gjorde en för de indirekta skatterna moms och punktskatter gemensam reform den 1 juli 2013 utgör enligt min mening, som nämnts,¹²⁶ ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Genomgången i förevarande avsnitt förstärker den bedömningen, eftersom den visar att lagstiftaren inte heller har beaktat den kontext i vilken avdragsrätten för ingående moms enligt 8:3 första st. etc. befinner sig, genom att punktskatterna indirekt påverkar den ingående momsen hos köparen när de i förekommande fall enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML ska ingå i säljarens beskattningsunderlag för varan eller tjänsten.

*3.2.2.3 Problem angående avdragsrätten som avser att priset för förvärvad vara har kunnat sänkas på grund av att den varit placerad i vissa lager – 9 c kap. ML*¹²⁷

Ovan i detta kapitel har frågor om avdragsrätten behandlats i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Därutöver finns, som nämnts,¹²⁸ enligt 1 kap. 2 § sista st. ML särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. I detta avsnitt behandlas problem angående avdragsrätten som avser att priset för förvärvad vara har kunnat sänkas på grund av att den varit placerad i vissa lager enligt reglerna i 9 c kap. ML.¹²⁹ Jag har berört den frågeställningen i andra sammanhang,¹³⁰ och upprepar här följande aspekter.

¹²⁴ Se pkt 86 i förenade målen C-255/02 (*Halifax m.fl.*) samt även Forssén 2011 s. 266. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3 samt Forssén 2016, 12 215 000.

¹²⁵ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

¹²⁶ Se avsnitt 3.2.2.1.

¹²⁷ Jfr Forssén 2016, 12 215 000 och Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹²⁸ Se avsnitt 1.3.4.

¹²⁹ Reglerna i 9 c kap. ML motsvaras närmast av art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet.

¹³⁰ Jfr avsnitt 3.5 i Forssén 2015 (6), vilket återges i övrigt i förevarande avsnitt.

Omsättning av vara som räknas upp i 9 § i 9 c kap. och är avsedd att placeras i skatteupplag inom landet, omsättning av sådan vara och som omsätts under tiden som den är placerad i skatteupplag inom landet och omsättning av icke-unionsvaror som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager inom landet under den tid varorna är placerade där undantas från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § första st. 1, 3 och 4 ML. Om säljaren gör sådan omsättning i en ekonomisk verksamhet, har vederbörande återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första st. ML. Frågan är om det kan påverka avdragsrätten för ingående moms för den som förvärvar varan att säljaren har haft varan placerad i sådant lager. Frågeställningen gäller bestämningen av beskattningsunderlaget för moms, och jag ger en kort historik därvidlag, innan jag återkommer till den.¹³¹

I den kostnads massa som jämte påslag för vinst bildar priset för aktuell vara eller tjänst, och därmed beskattningsunderlaget för moms, ska bl.a. punktskatter ingå, enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML.¹³² Om det inte är fråga om sådana fall som omfattas av reglerna om omvärdering, vilka den 1 januari 2008 infördes i bl.a. 7 kap. 3 a § ML genom SFS 2007:1376 (jfr 12 213 213), och inte heller om uttag av vara eller tjänst, vilket genom SFS 2007:1376 gäller för tillhandahållanden utan ersättning enligt 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML, utan om vanlig försäljning av vara eller tjänst, utgörs beskattningsunderlaget av *ersättningen*, dvs. av priset som säljaren tar ut för sin vara eller tjänst.¹³³ Med ersättning förstås:

- allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part,¹³⁴ och
- i beskattningsunderlaget ska även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som säljaren tar ut av köparen¹³⁵ samt
- skatter och avgifter (utom moms),¹³⁶ dvs. – som nämnts – t.ex. eventuell punktskatt.¹³⁷

Beskattningsunderlaget för debitering av utgående moms på en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst utgörs således av samtliga

¹³¹ Jfr Forssén 2016, 12 215 000 och Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹³² Jfr Forssén 2016, 12 201 023 och 12 201 024.

¹³³ Jfr prop. 2007/08:25 s. 99, 248 och 253 samt art. 80 i mervärdesskattedirektivet och EU-målet C-412/03 (*Hotel Scandic Gåsabäck*). Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹³⁴ Se 7 kap. 3 c § första st. ML.

¹³⁵ Se 7 kap. 2 § första st. tredje men. ML.

¹³⁶ Se 7 kap. 2 § första st. andra men. ML.

¹³⁷ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

kostnadselement (direkta utgifter, avskrivningar etc.) hos företaget för att producera varan eller tjänsten jämte vinstpåslag. Beskattningsunderlaget utgörs med andra ord av priset för varan eller tjänsten, vari inbegrips värdet av bytesvara, faktureringsavgifter, fraktavgift, porto o.d., kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset utom ränta. Orden *utom ränta* utmönstrades ur 7 kap. 3 a § ML den 1 januari 2003, genom SFS 2002:1004. Regeringen föreslog först att orden *utom ränta* skulle behållas i den då till 7 kap. 2 § överflyttade texten, trots att de saknade motsvarighet i bestämmelserna om beskattningsunderlaget i art. 11 A.2a och b i sjätte direktivet – numera art. 78 första st. a och b och andra st. i mervärdesskattedirektivet. Regeringen anslöt sig sedan till lagrådets uppfattning att orden *utom ränta* skulle utgå. Det ansågs redan föreligga en utvecklad nationell praxis och EU-praxis på området, vilken innebar att viss ränta, t.ex. finansiell ränta som utgår på grund av en särskild överenskommelse mellan parterna om uppskjuten betalningstidpunkt, inte ska inräknas i beskattningsunderlaget, medan annan typ av ränta, t.ex. en ränta som erläggs vid hyresköp, kan anses utgöra sådan bikostnad som avses i art. 11 A.2 b i sjätte direktivet – numera art. 78 första st. b och andra st. i mervärdesskattedirektivet – och som därmed ska ingå i beskattningsunderlaget, förutsatt att räntan inte är baserad på en skuld till uthyraren. Undantaget för ränta i ML ansågs ha tillämpats i överensstämmelse med EG-praxis. Regeringen ansåg dessutom att det inte var nödvändigt med en sådan särskild reglering i ML som angavs i art. 11 A.2 b sista ledet i sjätte direktivet – och numera återfinns i art. 78 andra st. i mervärdesskattedirektivet – och som innebär att medlemsstaterna får betrakta kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.¹³⁸

Det är således endast *verklig ränta* som inte ska tas med i beskattningsunderlaget, dvs. vad säljaren av en skattepliktig vara eller tjänst tar i ränta för att bevilja kunden anstånd med betalningen, eller så ska det vara fråga om ränta på en skuld som köparen har till säljaren, dvs. på en kundkredit som normalt sett beviljas.¹³⁹

I enlighet med nationell praxis får en dold räntekompensation inte sänka beskattningsunderlaget, genom att en momsfri finansiell tjänst¹⁴⁰ *matchar* det annars kalkylerade priset på den momspliktiga varan eller tjänsten, så att beskattningsunderlaget delvis kvittas bort. Jag har i annat sammanhang tidigare illustrerat situationen med följande exempel:

¹³⁸ Se prop. 2002/03:5 s. 108. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹³⁹ Ang. ränta: jfr Forssén 2016, 12 213 151. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁴⁰ Jfr 3 kap. 9 § ML.

Antag att det är fråga om en båtbyggare (leverantör) som har fått en beställning på en segelbåt och att beställaren tar upp ett lån i bank för att finansiera båtbygget. Dessutom antas att båtbyggaren enligt kreditiv får lyfta lånet i takt med att båten blir färdig. Båten är kalkylerad till ett pris om 1 miljon kr. Lyfts kreditivet i *normal* takt ska beställaren betala 100 000 kr i ränta till banken. Antag vidare att lånet skulle kosta ytterligare 25 000 kr i ränta om hela kreditivet fick lyftas av båtbyggaren på en gång, men att den likviditetsförstärkning som skulle bli följden för honom i så fall möjliggör en sänkning av priset på båten med motsvarande belopp. Om beställaren saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, kan denne tjäna på att betala en högre ränta till banken när båtbyggaren kan lyfta hela kreditivet på en gång och samtidigt genom sin likviditetsförstärkning därigenom kan sänka beskattningsunderlaget, vilket ger en lägre kostnads massa än den ursprungligen kalkylerade och därmed ett lägre beskattningsunderlag på vilket utgående moms debiteras.¹⁴¹

Även om priset på båten, med hänsyn till nämnda antaganden, skulle sättas till 975 000 kr beräknas ändå moms på det ursprungligen kalkylerade priset 1 miljon kr. Mellanskillnaden skulle endast innebära att en kvittning skett mot den finansiella tjänst som matchar likviditetsförstärkningen hos båtbyggaren, genom att denne får lyfta hela kreditivet på en gång, dvs. viss del av ersättningen – beskattningsunderlaget – har båtbyggaren uppburit genom kvittningen. Det är inte heller fråga om någon mängdrabatt som kan sänka beskattningsvärdet, utan om en rabatt för *snabb betalning*.¹⁴²

Nu återkommer jag till frågorna huruvida priset på en vara kan minskas på grund av att den har varit placerad i vissa lager enligt 9 c kap. ML, och beskattningsunderlaget för varan därigenom har sänkts, samt om det påverkar avdragsrätten för ingående moms för den som förvärvar varan av den som har haft varan placerad i sådant lager. Frågeställningen kan enligt min uppfattning inte betecknas som hypotetisk, eftersom det, såsom framgår i närmast föregående not, finns rättspraxis från HFD angående liknande frågeställningar, dvs. enligt vad nyss redogjorts för beträffande sänkning av beskattningsunderlaget genom rabatt för snabb betalning.¹⁴³ Antag sålunda att varan är en sådan vara som räknas upp i 9 c kap. 9 § och som är avsedd att placeras i godkänt skatteupplag enligt

¹⁴¹ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁴² Jfr HFD:s förhandsbesked om moms RÅ 1986 ref. 46 och HFD:s mål om mervärdesskatt RÅ 1991 ref. 105. Dessa fall berörs också i Forssén 2016, 12 213 151. Jfr också Forssén 2001 s. 54 och 214. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁴³ Jfr även avsnitt 1.3.1.

9 c kap. 3 § ML beläget inom landet.¹⁴⁴ I så fall kan varan omsättas utan att moms tas ut, enligt 9 c kap. 1 § första st. 1 ML. Frågan är – vid jämförelse med exemplet enligt ovan – vad som gäller beträffande beskattningsunderlaget i samband med att varan sedan den placerats i skatteupplaget sedermera tas ut därifrån och moms utgår enligt 9 c kap. 5 § ML på grund av att varan upphör att vara placerad där, om priset har sänkts på grund av ett arrangemang som ger en rabatt för *snabb betalning*.¹⁴⁵

Om en del av beskattningsunderlaget för varan i fråga *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*, ska det i normalfallet inte sänkas enligt vad som följer av praxis. Emellertid är skillnaden mellan exemplet ovan och ett motsvarande scenario om varan placeras i skatteupplag att rabatten för *snabb betalning* i så fall baseras på matchning/kvittning mot en skattefri finansiell tjänst som avser en skattefri omsättning av varan. Av 9 c kap. 1 § första st. 2 följer att undantag från skatteplikt föreligger för ”omsättning av tjänster som avser en sådan omsättning som anges i 1”, dvs. i 9 c kap. 1 § första st. 1 ML. Således kan det, enligt min uppfattning, ifrågasättas om det vid ett senare skattepliktigt uttag av varan från skatteupplaget, vilket dessutom kan ha föregåtts av ytterligare omsättningar under tiden varan varit placerad i skatteupplaget, föreligger motiv utifrån mervärdesskattedirektivet att hävda att beskattningsunderlaget borde bestämmas utan hänsyn till rabatten för *snabb betalning*.¹⁴⁶

Om förvärvaren av varan föranleder att varan upphör att vara placerad i skatteupplaget, blir denne skattskyldig, enligt 9 c kap. 4 och 5 §§ ML, men får dra den moms som ingående moms, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, eftersom den utgående moms som ska redovisas till staten i så fall också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra st. ML.¹⁴⁷

Om förvärvaren har avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet, påverkas inte denne av förevarande problematik, eftersom moms på grund av att köparen föranleder att varan upphör att vara placerad i skatteupplaget blir ett s.k. nollsummespel. Däremot blir en förhöjning av beskattningsunderlaget jämfört med erlagd ersättning till säljaren en kostnad för en sådan förvärvare, om vederbörande inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet.¹⁴⁸

¹⁴⁴ Ang. innehållet i 9 § pkt 1-27 i 9 c kap. ML, jfr Forssén 2015 (2) s. 45. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁴⁵ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁴⁶ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁴⁷ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁴⁸ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

De särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. i ML¹⁴⁹ kan för övrigt också omfatta en köpare som är konsument, eftersom 5 § i 9 c kap. anger att det är *den* som föranleder att varan upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 9 c kap. 1 § som blir skyldig att betala den moms som ska tas ut därvidlag. I sammanhanget får också nämnas att det enligt SKV dock måste vara ovanligt att någon som inte är beskattningsbar person tillämpar reglerna om undantag från skatteplikt i tullager och skatteupplag.¹⁵⁰

Ifrågavarande problemställning kan – utan begränsning till varor som räknas upp i 9 § i 9 c kap. – också gälla icke-unionsvaror placerade i andra former av vissa lager än skatteupplag, nämligen tullager samt tillfälligt lager, frizon eller frilager inom landet. Emellertid är, enligt min uppfattning, problematiken inte lika uppenbar i sådana fall, eftersom undantag från skatteplikt för tjänster då utgörs av tjänster som görs *i* lagret och inte – såsom enligt 9 c kap. 1 § första st. 2 – av tjänster *som avser* omsättning av varor som är placerade där.¹⁵¹

Processuellt sett får för övrigt också nämnas att det är SKV som har bevisbördan beträffande omsättningens storlek,¹⁵² dvs. beträffande beskattningsunderlaget.

För forskningen får jag föreslå att förevarande frågeställning avseende 9 c kap. ML analyseras också med hänsyn till inkomstskatterätten. I exemplet ovan har den finansiella tjänst som båtbyggaren förvärvat genom att få lyfta kreditivet på en gång påverkat resultatet och därmed beräkningen av inkomst av näringsverksamhet. Lagen (1995:575) mot skatteflykt omfattar i enlighet med dess 1 § inkomstskatt, men inte moms. Av intresse är därför att ett s.k. upplägg som liknar förevarande exempel skulle kunna underkännas företagsskatterättsligt sett utifrån det inkomstskatterättsliga perspektivet. I en forskningsstudie, avseende grunderna för svensk kapitalinkomstbeskattning särskilt beträffande beskattningen av finansiella instrument i gränslandet mellan lånekapital och eget kapital, nämns bl.a. att EU-domstolen, angående vad som krävs av lagstiftning mot missbruk där lån tagits av ett närstående bolag hemmahörande i en annan medlemsstat, uttalat att för att en inskränkning i etableringsfriheten ska kunna motiveras av behovet att motverka missbruk måste det specifika ändamålet med en sådan inskränkning vara att hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom

¹⁴⁹ Jfr även Forssén 2016, 21 122 000.

¹⁵⁰ Se SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁵¹ Se 9 c kap. 1 § första st. 3 ML. Jfr även 9 c kap. 1 § första st. 4, som för varor placerade i skatteupplag enligt 9 c kap. 1 § första st. 1 anger undantag från skatteplikt för tjänster som görs *i* sådant lager. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁵² Se HFD 2014 ref. 40, som i och för sig avsåg tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 3 a § ML om omvärdering, men där HFD anförde att "[e]n utgångspunkt för bedömningen är att Skatteverket har bevisbördan såvitt avser omsättningens storlek". Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

det nationella territoriet.¹⁵³ EU-domstolen konkluderade att de brittiska bestämmelserna om underkapitalisering¹⁵⁴ förhindrar ett bolag som vidtar handlingar som enbart har sådant syfte, och att lagstiftningen följaktligen var ägnad att uppfylla sitt syfte.¹⁵⁵ Författaren till studien var i viss mån kritisk till EU-domstolens resonemang i rättfärdigandedelen, eftersom den brittiska lagstiftningen var tillämplig på ett generellt sätt och beaktade i begränsad omfattning syftena bakom de transaktioner den träffade.¹⁵⁶

Jag stannar vid denna begränsade referens till nämnda forskningsstudie, och får bara lägga ut en tråd för momsforskningen till inkomstskatterätten i förevarande hänseende. Jag knyter an till vad som sagts beträffande den upphävda s.k. slussningsregeln för ingående moms i äkta koncerner med bäring på Jag får, med hänsyn till etableringsfriheten enligt art. 49 FEUF,¹⁵⁷ anföra att om ett missbruk kan konstateras avseende samma upplägg inkomstskattemässigt borde det också influera fråga om förfarandemissbruk momsmässigt sett i samma riktning. Den av EU-domstolen i förenade målen C-255/02 (*Halifax m.fl.*) konstaterade principen om förbud mot förfarandemissbruk¹⁵⁸ är en EU-rättslig princip som kan aktualiseras på momsområdet och, enligt min mening, i förevarande fall om upplägget skulle omfattas av inkomstskatterättens lag (1995:575) mot skatteflykt.¹⁵⁹ Jag får också knyta an till en av mina frågor i min doktorsavhandling, när det gäller enkla bolag (eller partrederier), nämligen frågeställningen finansiär eller bolagsman avseende delägare i en sådan rättslig figur.¹⁶⁰ Frågan är vad det innebär för förevarande problematik att en delägare i ett enkelt bolag kan bli skattskyldig i den egenskapen i sig, enligt 6 kap. 2 § första men. ML.¹⁶¹ I stället för att skissa på ett upplägg överlämnar jag till forskningen respektive lagstiftaren att fundera över om en risk för sådana föreligger. För övrigt får nämnas att om säljaren och köparen i exemplet ovan ingår i en äkta koncern kan SKV, gentemot säljaren av varan, tillämpa omvärderingsreglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML,¹⁶² om det är köparen av varan som tillhandahåller den finansiella tjänsten, eftersom denne inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt och äkta koncern får anses utgöra ett typexempel på sådana band som gör säljare och köpare förbundna med varandra enligt dessa regler.¹⁶³

¹⁵³ Se Dahlberg 2011 s. 415 och 416, där pkt 74 i EU-målet C-524/04 (*Thin Cap GLO*), med hänvisning till mål C-196/04 (*Cadbury Schweppes*) pkt 55) kommenteras. Jfr också den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁵⁴ Eng., *thin capitalization*.

¹⁵⁵ Se Dahlberg 2011 s. 416. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁵⁶ Se Dahlberg 2011 s. 416. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁵⁷ För jämförelse i det hänseendet: se även Forssén 2016, 12 202 023 ang. den s.k. slussningsregeln för ingående moms i äkta koncerner, vilken fanns i 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML och som upphävdes den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888.

¹⁵⁸ Jfr även Forssén 2016, 12 201 024.

¹⁵⁹ Jfr Forssén 2015 (1) s. 81 och 82. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁶⁰ Se Forssén 2015 (1), avsnitt 5.7. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁶¹ Se Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.3. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁶² Jfr Forssén 2016, 12 213 213.

¹⁶³ Enligt 7 kap. 3 d § första st. ML ska säljare och köpare anses förbundna med varandra enligt 3 a och 3 b §§, om det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, finansiella band, band på grund av medlemskap, band på grund av anställning eller andra juridiska band. Se också Forssén 2015 (1) s. 178 och 179. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

Om det inte kommer något avgörande i HFD av förevarande frågeställning, kan den således lämpa sig för att beforskas. I avhandlingar på momsområdet verkar den inte ha berörts ännu,¹⁶⁴ och frågeställningen skulle kunna ingå i ett större forskningsprojekt där 9 c kap. ML i sin helhet behandlas, kanske som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel och frågor om indirekta skatter. Genomgången i detta avsnitt visar enligt min mening, i likhet med vad jag anför i närmast föregående avsnitt, att lagstiftaren inte har beaktat den kontext i vilken avdragsrätten för ingående moms enligt 8:3 första st. etc. befinner sig, genom att reglerna i 9 c kap. ML indirekt kan påverka den ingående momsen hos köparen, så att den blir lägre. Att lagstiftaren inte har beaktat att säljaren och köparen därigenom kan kringgå rättspraxis, som innebär att beskattningsunderlaget för varan i fråga i normalfallet inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*, är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

3.2.3 Avdragsrätt enligt särskild regel vid förvärv av fastighet från skattskyldig motpart som har redovisat eller ska redovisa moms för uttag i byggnadsrörelse – 8 kap. 4 § 4 ML¹⁶⁵

I 8 kap. 4 § ML finns det särskilda regler om avdragsrätt vilka utvidgar avdragsrätten för ingående moms i förhållande till huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML. I detta avsnitt behandlas en av dessa särskilda regler om avdragsrätt, 8 kap. 4 § 4 ML.¹⁶⁶ Den regeln gäller avdragsrätt för ingående moms vid köparens förvärv av egenregifastighet från byggnadsrörelse, när säljaren av sådan fastighet har redovisat eller ska redovisa utgående moms för uttag i sin byggnadsrörelse i enlighet med 2 kap. 7 § ML. I förevarande hänseende är det inte i första hand fastighetsbegreppet som är problemet. I stället gäller den problematik – lucka i lagen – som berörs i detta avsnitt i grunden att det föreligger en syntaktisk tolkningsfråga i 8 kap. 4 § 4 ML,¹⁶⁷ som lyder:

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag om den skattskyldige köper en fastighet, hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet och fastigheten eller lägenheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten eller

¹⁶⁴ Se t.ex. Henkow 2008 s. 257-281 ang. Taxable Amount och Sonnerby 2010 s. s. 143-150 resp. s. 175-183 ang. Skattesats och beskattningsunderlag resp. Beskattningsunderlag och Omvärdering av beskattningsunderlaget. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

¹⁶⁵ Jfr Forssén 2016, 12 202 020.

¹⁶⁶ Före den 1 januari 2016: 8 kap. 4 § första st. 4 ML. Genom SFS 2015:888 har 8:4 enbart ett st.

¹⁶⁷ Jfr avsnitt 2.3.

lägenheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen”.

Bestämmelsen i 8 kap. 4 § 4 gäller den situationen att en skattskyldig köper en fastighet etc. som hos en byggmästare har varit föremål för uttag enligt 2 kap. 7 § ML. Jag beskriver kort luckan i lagen enligt följande:

När byggmästaren säljer sin fastighet sker det momsfritt, enligt 3 kap. 2 § ML. Byggmästaren ska uttagsbeskattas i sin rörelse för de tjänster denne utfört på sin egen fastighet. Enligt 8 kap. 4 § 4 ML får en köpare som är skattskyldig i sin verksamhet dra uttagsmomsen som ingående moms för förvärvet av fastigheten till sin verksamhet, även om byggmästaren ännu inte har redovisat utgående moms till SKV på sitt uttag ännu. Därigenom kan de regler om s.k. omvänd skattskyldighet som infördes inom byggsektorn den 1 juli 2007 i 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML, genom SFS 2006:1031 (och SFS 2006:1293), för byggtjänster kringgås i ett visst hänseende.

En byggmästare (byggföretag) har avdragsrätt för ingående moms i hela sin byggnadsrörelse, om denne tillhandahåller både utåtriktade entreprenadtjänster och byggnationer i egen regi. I sistnämnda hänseende är det inte fråga om tillhandahållande av tjänster åt annan, utan om försäljning av en vara, fastigheten, varför ordningen med omvänd skattskyldighet inte gäller. Byggmästaren kan således sälja sin egenregifastighet momsfritt och underlåta att till SKV redovisa och betala moms på uttag utan att skattskyldig köpare förlorar sin avdragsrätt, enligt 8 kap. 4 § 4 ML.

Frågeställningen kan enligt min uppfattning inte betecknas som hypotetisk.¹⁶⁸ Det är, som nämnts, fråga om en syntaktisk tolkningsfråga angående 8 kap. 4 § 4. Den liknar det syntaktiska tolkningsproblem som beskrivs i avsnitt 2.3. Den enda skillnaden är att i det fallet saknades ord för precisering av vem som kunde åtnjuta retroaktiv avdragsrätt, vilket åtgärdades av lagstiftaren när ML ersatte GML den 1 juli 1994, medan problemet med 8 kap. 4 § 4 är att orden ”eller ska redovisa för uttagen” däri borde utmönstras, så att den ifrågavarande luckan i lagen inte ska kunna föreligga längre. Det syntaktiska tolkningsproblemet avseende 8 kap. 4 § 4 är således inte något som borde te sig som nytt för lagstiftaren, varför de båda fallens likheter sålunda gör att jag inte betecknar frågeställningen i detta avsnitt som hypotetisk.

¹⁶⁸ Jfr även avsnitt 1.3.1.

Således möjliggör enligt min uppfattning luckan i 8 kap. 4 § 4 att kringgå andra strecksatsen i 1 kap. 2 § första st. 4 b, som ska hindra att tillfälliga aktörer sätts in i entreprenadkedjor för att kringgå ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Lagstiftaren har missat detta, trots att jag i två artiklar redan 2007 berörde bl.a. ifrågavarande fenomen.¹⁶⁹

Jag anser att lagstiftaren borde ha tagit tag i förevarande lucka i lagen, och det hade varit lämpligt att införa en regeländring därvidlag den 1 januari 2016 när ändå de i 8 kap. 4 § näraliggande reglerna om slussning av ingående moms upphävdes, genom SFS 2015:888.¹⁷⁰ Det hade kunnat ske genom att avdragsrätten för skattskyldig köpare i 8 kap. 4 § 4 ML hade ändrats så att det inte längre stod att den rätten gäller ”utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen”, utan ”utgående skatt som säljaren har redovisat för uttagen”. Att lagstiftaren inte har gjort en ändring i 8 kap. 4 § 4 utgör enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

3.2.4 Konklusioner

I avsnitten 3.2.2.1 och 3.2.2.2 har jag konstaterat att det faktum att lagstiftaren inte gjorde en för de indirekta skatterna moms och punktskatter gemensam reform den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren borde ha beaktat att min licentiatavhandling pekade på att problemet med koppling till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* fanns inte bara för momsen, utan också på punktskatteområdet.

- I förevarande sammanhang med bestämmningen av avdragsrätten för ingående moms pekar jag i förstone på att en felaktig punktskatt kan direkt föranleda ett felaktigt beskattningsunderlag för moms avseende en omsättning som är momspliktig och punktskattepliktig. Det beror på att 7 kap. 2 § första st. andra men. ML stipulerar att punktskatt i förekommande fall ska ingå i beskattningsunderlaget för att beräkna den moms som ska redovisas och betalas för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst (avsnitt 3.2.2.1).
- Därigenom kan en felaktig punktskatt hos säljaren indirekt påverka avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första st. ML hos köparen. Lagstiftaren har inte beaktat den kontext i vilken avdragsrätten

¹⁶⁹ Se Forssén 2007 (3) och Forssén 2007 (4).

¹⁷⁰ Jfr avsnitt 3.2.2.3 och även Forssén 2016, 12 202 023.

för ingående moms enligt 8:3 första st. etc. befinner sig, genom att punktskatterna indirekt påverkar den ingående momsen hos köparen när de i förekommande fall enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML ska ingå i säljarens beskattningsunderlag för varan eller tjänsten. Ingående momsen kan bli högre genom att ett förhöjt beskattningsunderlag blir följderna hos säljaren av att punktskatter tagits ut i förädlingskedjan, vilka inte skulle ha tagits ut om kopplingen till 13 kap. IL inte gjordes i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam (avsnitt 3.2.2.2).

I avsnitt 3.2.2.3 behandlas problem angående avdragsrätten som avser att priset för förvärvad vara har kunnat sänkas på grund av att den varit placerad i vissa lager enligt reglerna i 9 c kap. ML. Den genomgången har också visat att lagstiftaren inte har beaktat den kontext i vilken avdragsrätten för ingående moms enligt 8:3 första st. etc. befinner sig. Reglerna i 9 c kap. ML kan nämligen indirekt påverka den ingående momsen hos köparen, så att den blir lägre. Det synes nämligen inte föreligga några motiv utifrån mervärdesskattedirektivet för att hävda att beskattningsunderlaget vid uttag av varan från visst lager borde bestämmas utan hänsyn till en rabatt för snabb betalning, eftersom det inte finns något i direktivet som skulle underkänna att en sådan rabatt baseras på en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en skattefri finansiell tjänst. Att lagstiftaren inte har beaktat att säljaren och köparen, med stöd av särreglerna i 9 c kap., kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML som innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*, är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren borde ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att införa regler i mervärdesskattedirektivet för att åtgärda saken, vilka sedan kan implementeras i ML.

I avsnitt 3.2.3 behandlas en av de särskilda regler i 8 kap. 4 § ML vilka utvidgar avdragsrätten för ingående moms i förhållande till huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML, nämligen 8 kap. 4 § 4, som gäller avdragsrätt för ingående moms vid köparens förvärv av egenregifastighet från byggnadsrörelse, när säljaren av sådan fastighet har redovisat eller ska redovisa utgående moms för uttag i sin byggnadsrörelse i enlighet med 2 kap. 7 § ML. Genomgången av 8 kap. 4 § 4 ML visar att det är möjligt att kringgå andra strecksatsen i 1 kap. 2 § första st. 4 b, som ska hindra att tillfälliga aktörer sätts in i entreprenadkedjor för att kringgå ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Lagstiftaren har missat detta, trots att jag i två artiklar redan 2007 berörde bl.a. ifrågasvarande

fenomen.¹⁷¹ Lagstiftaren borde ha tagit tag i den luckan i lagen. Det hade varit lämpligt att införa en regeländring i det hänseendet den 1 januari 2016, när de i 8 kap. 4 § näraliggande reglerna om slussning av ingående moms upphävdes, genom SFS 2015:888. Det kunde ha skett genom att avdragsrätten för skattskyldig köpare i 8 kap. 4 § 4 ML hade ändrats så att det inte längre stod i lagrummet att den rätten gäller ”utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen”, utan ”utgående skatt som säljaren har redovisat för uttagen”, dvs. att orden ”eller ska redovisa för uttagen” hade utmönstrats. Att lagstiftaren inte har uppmärksammat den syntaktiska tolkningsfrågan angående 8 kap. 4 § 4, vilken ger upphov till den beskrivna luckan i lagen, och gjort nämnda ändring i det lagrummet är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.¹⁷²

3.3 Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML¹⁷³

3.3.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 6 kap. 7 § ML

I detta avsnitt berörs ytterligare en av de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är *skattskyldig*,¹⁷⁴ nämligen den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML, som saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Jag behandlar 6 kap. 7 § ML som ett semantiskt tolkningsproblem,¹⁷⁵ och använder därför ibland uttrycket ”6:7-fall” för att framhålla att frågeställningen här i första hand gäller vilka situationer som lagrummet kan omfatta.¹⁷⁶

Från mina båda avhandlingar har jag hämtat uttrycket extrema tolkningsresultat,¹⁷⁷ och med ett sådant avser jag framför allt att bruket av *begreppet skattskyldig i ML* kan innebära att en vanlig privatperson ges karaktären av skattesubjekt. Då strider ML mot den grundläggande tanke med mervärdesskatteprincipen enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, som uttrycker vad som avses med moms

¹⁷¹ Se Forssén 2007 (3) och Forssén 2007 (4).

¹⁷² Jfr även avsnitten 3.11.3 och 3.11.5.

¹⁷³ Jfr Forssén 2016, 11 222 000 och 12 201 030-12 201 033.

¹⁷⁴ Se avsnitten 1.3.3, 1.3.4 och 3.2.2.3.

¹⁷⁵ Jfr avsnitt 2.2.

¹⁷⁶ Ang. *6:7-cases*, dvs. 6 kap. 7 § ML-fall (”6:7-fall”), se även pkt 3 i avsnitt 3.3 i *Part D* i Forssén 2015 (7) eller pkt 3 i avsnitt 3.3 i Forssén 2015 (8).

¹⁷⁷ Se Forssén 2011 och Forssén 2015 (1).

enligt EU-rätten,¹⁷⁸ och som går ut på att skilja skattesubjekten från konsumenterna, vilka normalt sett är vanliga privatpersoner. Beträffande ifrågavarande ”6:7-fall” är frågan om SKV i sin tillämpning ger den särskilda regeln om skattskyldighet enligt 6 kap. 7 § ML en innebörd som är extrem såtillvida att dess uppfattning inte är förenlig med framför allt art. 14.2 c och art. 28 i mervärdesskattedirektivet såtillvida att situationer skulle utgöra ”6:7-fall” men sakna någon motsvarighet i förmedlingstjänster som är brukliga inom affärlivet. I så fall föreligger en sådan faktisk gällande rätt vid sidan av den rättspraxis hos HFD eller EU-domstolen som ger uttryck för gällande rätt i egentlig mening, dvs. det kan föreligga en faktisk gällande rätt genom SKV:s tillämpning av ”6:7-fall” som så att säga ligger i isbergets del under ytan, och som inte har stöd i den rättspraxis hos HFD eller EU-domstolen som kan sägas ligga i isbergets del över ytan.¹⁷⁹

I likhet med beträffande historiken angående ordet energialstring i GML¹⁸⁰ utgör ett sådant semantiskt tolkningsproblem avseende ”6:7-fall” som beskrivs ovan även ett exempel på faran med att låta begrepp okritiskt föras över från ett regelverk till ett som ersätter det tidigare. Det är nämligen vad som hänt med 6 kap. 7 § ML, som härrör från GML och ursprungligen från Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt.

Jag har, som nämnts,¹⁸¹ även anfört att användningen av begreppet skattskyldig i den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi, den s.k. representantregeln 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), kan ge ett sådant extremt tolkningsresultat som att en vanlig privatperson – en konsument – skulle kunna anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. Representantregeln berörs inte i sig igen i förevarande framställning,¹⁸² men jag jämför med vad jag har kommit fram till på temat EU-konformitet angående den, när jag behandlar temat extrema tolkningsresultat beträffande den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML.

Beträffande ett producentföretags försäljning av en vara eller en tjänst på auktion anges i 6 kap. 8 § ML att vad som sägs om skattskyldighet i 7 §

¹⁷⁸ Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2016, 12 201 031; Forssén 2011 s. 198, 259, 271-277, 279 och 280; och avsnitten 2.4.1-2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

¹⁷⁹ Jfr avsnitten 2.5 och 3.1.

¹⁸⁰ Jfr avsnitt 2.2.

¹⁸¹ Jfr avsnitt 1.3.3.

¹⁸² Jfr den grundliga genomgång av mervärdesskatt och enkla bolag (och partrederier) som jag gör i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

ska gälla producentföretaget och producenten.¹⁸³ Således berör jag inte särskilt 6 kap. 8 §, utan i tillämpliga delar gäller det jag säger om huvudman och förmedlare (mellanman) enligt 6 kap. 7 § i princip också för producent och producentföretag enligt 6 kap. 8 §.¹⁸⁴

- Jag fortsätter genomgången av 6 kap. 7 § i det närmast följande avsnittet (3.3.2) med att ge en historik angående regeln, återge dess lydelse och lydelsen av närmast motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet.¹⁸⁵
- Därefter behandlas i avsnitten under 3.3.3, dvs. avsnitten 3.3.3.1-3.3.3.3, speciella problem angående den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämningen av det skattepliktiga området etc. Jag prövar 6 kap. 7 § dels avseende förmedlare som är beskattningsbara personer (avsnitt 3.3.3.1), dels avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer (avsnitt 3.3.3.2).
- Jag jämför också 6 kap. 7 § ML med 6 a kap. 1 § första st. 3 ML och s.k. oäkta kommissionärsförhållanden däri (avsnitt 3.3.3.3).

3.3.2 Historik angående 6 kap. 7 § ML samt lydelsen av 6 kap. 7 § ML och av närmast motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet¹⁸⁶

En mellanman – förmedlare – av en vara eller tjänst betraktas enligt 6 kap. 7 § ML som en egenförsäljare, om vederbörande agerar i eget namn och dessutom uppbär likviden för varan eller tjänsten från kunden. Det innebär att en sådan förmedlare inte betraktas som en vanlig agent momsmässigt sett, utan denne anses ha gjort ett förvärv från sin huvudman, som anses ha omsatt varan eller tjänsten till förmedlaren, och sedan anses förmedlaren i sin tur ha gjort samma omsättning till köparen av varan eller tjänsten. Därigenom är beskattningsunderlaget hos förmedlaren priset till kunden, medan det momsmässiga beskattningsunderlaget hos en vanlig agent är den provision som vederbörande erhåller för den tjänst det innebär att sammanföra en säljare och en köpare av en vara eller tjänst. 6 kap. 7 § ML lyder:

¹⁸³ Se 6 kap. 8 § första st. ML. I 6 kap. 8 § andra st. ML anges att med producentföretag förstås ett företag som har bildats av producenter för avsättning – på auktion – av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte.

¹⁸⁴ Jfr Forssén 2016, 12 200 001.

¹⁸⁵ Jfr Forssén 2016, 12 200 001.

¹⁸⁶ Jfr Forssén 2016, 11 222 000.

”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

Bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten. Regeln om särskild skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML härrör, som nämnts,¹⁸⁷ från den allmänna varuskatten från 1959, som ersattes av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt 1969, dvs. av GML.¹⁸⁸ I tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt angavs: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Regeln överfördes sedan till första st. i pkt 3 av anvisningarna till 2 § GML, när mervärdesskatten således ersatte varuskatten 1969.¹⁸⁹ När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 § ML.¹⁹⁰ Därefter har Sverige anslutit sig till EU 1995, och vid tolkningen av 6 kap. 7 § ML bör därför två regelverk numera beaktas: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.¹⁹¹

Specialregeln kommenteras i SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) Del 1 s. 653, där det anges att den har sin närmaste motsvarighet i art. 5.4 c och 6.4 i sjätte direktivet. Numera återfinns dessa bestämmelser i art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet. I art. 14.2 c uppställs kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”. Sålunda bör ett kommissionsavtal i civilrättslig mening föreligga, innan det kan bli fråga om tillämpning av 6 kap. 7 § ML. En förmedlare som enbart har agerat som en vanlig agent bör anses omfattad av de allmänna bestämmelserna i ML, och inte av specialregeln för 6 kap. 7 §, vilket innebär att dennes beskattningsunderlag motsvarar provisionen som vederbörande uppbär för att sammanföra säljaren och köparen av aktuell vara eller tjänst. För övrigt noteras att art. 28 i mervärdesskattedirektivet – som innehåller lokutionen ”i eget namn” – enbart omfattar tjänster och att art. 14.2 c enbart omfattar varor, medan 6 kap. 7 § ML omfattar förmedling av varor eller tjänster. De båda artiklarna återges här:

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

”2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

¹⁸⁷ Se avsnitt 3.3.1.

¹⁸⁸ Jfr avsnitt 1.3.4.

¹⁸⁹ Se prop. 1968:100 s. 17, 120 och 121.

¹⁹⁰ Se prop. 1993/94:99 s. 190.

¹⁹¹ Jfr avsnitt 2.5.

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.”

Art. 28 i mervärdesskattedirektivet

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

3.3.3 Skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämmningen av det skattepliktiga området etc

3.3.3.1 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer¹⁹²

För en översiktlig genomgång av den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, hänvisar jag till närmast föregående avsnitt.¹⁹³ I förevarande avsnitt berör jag enbart vissa problem som kan föreligga t.ex. på grund av att regeln härrör från tiden innan Sverige hade ett momssystem, dvs. från tiden innan GML infördes 1969.

Regeln om särskild skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML härrör, som nämnts,¹⁹⁴ från den allmänna varuskatten från 1959. Den har, som också nämnts,¹⁹⁵ sin närmaste motsvarighet i art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet. Den allmänna varuskatten ersattes den 1 januari 1969 av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt, dvs. av GML, som i sin tur ersattes den 1 juli 1994 av ML. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, har överförts utan någon särskild analys från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt till den svenska mervärdesskatterätten, först till GML och därifrån till ML och 6 kap. 7 §, som lyder:

”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

Regeln innebär att huvudmannen anses ha omsatt varan eller tjänsten till förmedlaren, och sedan anses förmedlaren i sin tur ha gjort samma omsättning till köparen av varan eller tjänsten.¹⁹⁶

¹⁹² Jfr Forssén 2016, 12 201 031.

¹⁹³ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁹⁴ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁹⁵ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁹⁶ Se avsnitt 3.3.2.

Ett problem vid tillämpningen är att SKV hävdar att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan alla situationer där mellanmannen (förmedlaren) agerar i eget namn i förhållande till köparen av en vara eller tjänst. Problemet därvidlag är att i sådana branscher där en förmedlare antingen arbetar som vanlig agent eller som kommissionär åt sin huvudman är begreppet ”6:7-fall” obekanta.

- Tvisten som uppstår mellan förmedlaren och SKV innebär att mellanmannen som för viss omsättning har valt att agera som vanlig agent har uppfattningen att dennes beskattningsunderlag endast utgörs av provisionen från huvudmannen, medan SKV hävdar att förmedlingen omfattas av 6 kap. 7 § ML enbart på den grunden att huvudmannen inte är synlig i fakturan och därmed ska mellanmannen anses ha agerat *i eget namn* och uppburit likviden med den följd att denne enligt 6 kap. 7 § ML också anses göra huvudmannens omsättning, dvs. beskattningsunderlaget för mellanmannen ska enligt SKV vara hela priset för varan eller tjänsten till kund och inte bara förmedlingsprovisionen från huvudmannen.

Jag anser att den beskrivna inställningen från SKV:s sida inte har stöd i en tolkning av 6 kap. 7 § ML utifrån den EU-rätt som gäller på området sedan 1995,¹⁹⁷ och jag jämför med begrepp som har förekommit i svensk mervärdesskatterätt, men som idag inte skulle fungera i förhållande till EU-rätten på området.

Ett exempel på ett sådant begrepp är ovan nämnda energialstring, som fanns i GML före den 1 juli 1982.¹⁹⁸ Även om energialstring förekommer i allmänt språkbruk, skulle det inte vara funktionellt för att bestämma vad som är en vara eller tjänst enligt 1 kap. 6 § ML, eftersom energialstring inte kan vare sig levereras eller tillhandahållas. Det saknar funktion för att bestämma uppkomsten av en omsättning, oavsett om det ska ske i civilrättsligt eller mervärdesskattemässigt hänseende. Det exemplet på ett semantiskt tolkningsproblem visar, som nämnts, också på faran med att låta begrepp okritiskt föras över från ett regelverk till ett som ersätter det tidigare.¹⁹⁹ Det är på samma sätt med tillkomsten av 6 kap. 7 § i ML. Regeln har okritiskt överförs till ML – via GML – från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt. Det är grundorsaken till aktuella tolknings- och tillämpningsproblem beträffande vilka situationer som utgör ”6:7-fall”.

¹⁹⁷ Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2011 s. 198, 259, 271-277, 279 och 280 och avsnitten 2.4.1-2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

¹⁹⁸ Se avsnitt 2.2.

¹⁹⁹ Jfr avsnitt 2.2.

Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, emanerar från en lagstiftning där i första hand varor utgjorde skatteobjekt. Den allmänna varuskatten från 1959 omfattade således i första hand följande typiska beskattningssituation: En affärsidkare, t.ex. livsmedelshandlare, tillhandahåller mot betalning en vara över disk till en kund. Motsvarigheten till dagens 6 kap. 7 § ML angav i tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Tanken var uppenbarligen att exempelvis en mellanman som sålde varor i kommission skulle jämföras med en egenförsäljare. I art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet uppställs, som nämnts,²⁰⁰ kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”, för att en mellanman ska jämföras med en egenförsäljare. Det saknas enligt min mening stöd för att användningen av lokutionen ”i eget namn” i art. 28 i mervärdesskattedirektivet, som avser tjänsterna, kan innebära att en bestämmelse ska anses implementerad i ML, genom 6 kap. 7 §, som skulle medföra – såsom SKV hävdar – att förmedlaren ska jämföras med en egenförsäljare enbart på den grunden att huvudmannen inte är synlig i fakturan till kunden. Enligt min mening borde ett klarläggande ha gjorts redan vid reformen genom SFS 1990:576, som bl.a. medförde att tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga, av innebörd att omsättningen som huvudmannen gör enbart kan anses göras även av förmedlaren, om denne har ingått ett kommissionsavtal med huvudmannen, medan förmedlaren vid vanligt agentavtal endast anses göra en omsättning motsvarande förmedlingsprovisionen som denne uppbär från huvudmannen.

Ännu mer problematisk blir enligt min mening situationen när SKV anför tillämpning av 6 kap. 7 § ML avseende en mellanman som t.ex. idkar handel i Sverige med begagnade varor från andra EU-länder än Sverige. I det hänseendet får också nämnas att särskilda problem kan förekomma vid tillämpning av s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt 9 a kap., som gäller begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.²⁰¹ Den som är s.k. beskattningsbar återförsäljare enligt 9 a kap. ML kan drabbas av att SKV angriper vederbörandes rätt att tillämpa VMB i stället för allmänna momsbestämmelser avseende en omsättning i Sverige på grund av momsmässiga förhållanden hos motparten i det andra EU-landet. Ofta är det i sådana fall så att mellanmannen alternativt borde kunna åberopa att vanligt agentförhållande råder och att beskattningsunderlaget är förmedlingsprovisionen. Då blir beskattningsunderlaget samma belopp

²⁰⁰ Se avsnitt 3.3.2.

²⁰¹ Jfr Forssén 2016, 13 110 000.

som om VMB skulle godkännas av SKV, i stället för att SKV underkänner VMB och anför att beskattningsunderlaget ska anses utgöra priset för varan som erhålls från kund. I sådana fall avfärdar SKV ofta det alternativa yrkandet om att vanligt agentförhållande råder med att ”6:7-fall” föreligger, och att det innebär att mellanmannen ska jämföras med en egenförsäljare. Denne tillhandahåller enligt SKV i så fall inte bara en förmedlingstjänst, utan ska anses göra samma omsättning som huvudmannen. Fenomenet blir desto märkligare som SKV därmed anför att mellanmannen ska anses ha gjort ett förvärv momsmässigt sett från huvudmannen i det andra EU-landet, trots att mellanmannen inte anses ha någon skyldighet att ta med varorna i fråga i en varulagerinventering enligt 1955 års lag därom.²⁰² Det är, som nämnts,²⁰³ nämligen så att bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten.

I Forssén 2015 (1) återfinns från min doktorsavhandling de problem som jag i första hand anser föreligger beträffande den s.k. representantregeln, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), angående momsfrågor avseende enkla bolag och partrederier, och vilka enligt min mening visar på ett uppenbart behov av klarlägganden etc. av den regeln. De problem som jag i förevarande avsnitt – med en viss anknytning också till nyss nämnda problem i förhållande till VMB-regler – berör beträffande 6 kap. 7 § ML visar enligt min mening på liknande sätt som med representantregeln åtminstone på ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § när det gäller bestämningen av det skattepliktiga området etc. I sammanfattning pekar jag på följande till stöd för att ett sådant behov finns:

- Exempelvis bilhandel, båthandel, husvagnshandel, bygg- och anläggningsentreprenader och komponentindustrin är sådana branscher där begreppet ”6:7-fall” är obekant, men ändå anför SKV att beskattningsåtgärder kan vidtas gentemot förmedlare i dessa branscher så att de momsmässigt sett jämföras med egenförsäljare utan att kommissionärsförhållande föreligger. Det är enligt min mening en extrem tolkning och tillämpning av 6 kap. 7 § ML.
- Den beskrivna extrema tolkningen och tillämpningen av 6 kap. 7 § ML liknar den jag har beskrivit beträffande representantregeln, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), där tolkningsresultatet av en regel kan bli så extremt att grunderna för momssystemet såsom det bestäms av EU-rätten åsidosätts. I nuvarande avfattning av 6 kap. 2 § ML kan nämligen tolkningen av den regeln innebära att

²⁰² Jfr lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen.

²⁰³ Se avsnitt 3.3.2.

en vanlig privatperson ges rätt till momsavdrag för sina utgifter.²⁰⁴ Det är ett extremt tolkningsresultat, eftersom momsen är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenten, som normalt är en vanlig privatperson, och som således inte ska erhålla avdrag för ingående moms vid sina inköp av t.ex. matvaror.²⁰⁵

- Min uppfattning är att det också är extremt och inte godtagbart att tillämpa 6 kap. 7 § ML utifrån ett tolkningsresultat som skulle innebära en beskattning av något som inte förekommer i näringslivet. Något sådant som ”6:7-fall” kan inte existera vid sidan av kommissionsfall, för att jämställa en förmedlare med en egenförsäljare. Det är en företeelse som handlarna inte tillämpar och således kan en sådan tjänst inte tillhandahållas, enligt 1 kap. 6 § ML. Det vore i och för sig inte lika extremt som med bruket i GML av ordet *energialstring*, vilket inte är möjligt enligt fysikens lagar, men det är tillräckligt extremt för att underkännas som något som omfattas av mervärdesskatten i en EU-rättslig mening. Vid implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, såsom här med art. 14.2 c och 28, bör en avgränsning av vad som omfattas av mervärdesskatten åtminstone ske med hänsyn till skatteförmågeprincipen. Exempelvis nämnda företag inom bilhandel etc. gör sina kalkyler för prissättning utifrån de begrepp som tillämpas inom handeln. Därvidlag har de inte anledning att gå utöver vad som följer av direktivbestämmelserna i fråga, när det gäller att bestämma i vilka fall de ska jämföras med egenförsäljare. Att de skulle ha anledning att uppfatta att 6 kap. 7 § ML omfattar mer än kommissionsfallen i det hänseendet är en extrem tolkning som inte bör tillämpas enligt min mening. Inom handeln beskrivs förmedlare normalt sett som agenter respektive kommissionärer, och i art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet används också uttrycket *kommissionsavtal om köp eller försäljning*.²⁰⁶
- Mervärdesskattedirektivet anger ingen definition av vad som förstås med *kommissionsavtal*, varför enligt min mening civilrätten, vilken parterna också beaktar för att åtskilja sådana avtal från vanliga agentavtal, bör avgöra den bestämningen. Därvidlag bör således vägledning hämtas i kommissionslagen (2009:865), där 1 § i och för sig anger att lagen avser försäljning och köp av lös egendom, och således inte tjänster, men innehåller begreppet ”i eget namn”. Enligt min uppfattning ger

²⁰⁴ Se avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

²⁰⁵ Se avsnitten 1.1.1 och 2.7 i Forssén 2015 (1).

²⁰⁶ Se avsnitt 3.3.2.

den lagen, tillsammans med lagen (1991:351) om handelsagentur, vars 1 § anger att en handelsagent tar upp anbud till eller sluter avtal i huvudmannens namn, vägledning för distinktionen mellan å ena sidan kommissionsfall och därmed omfattningen av 6:7 ML och å andra sidan vanliga agentavtal som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. I förarbetena till kommissionslagen anges att uppdragsgivarens – dvs. huvudmannens – intresse av överlåtelsen till tredje man respektive köpet från tredje man bör vara avgörande för frågan om parterna har träffat ett kommissionsavtal eller inte. Lagstiftaren anger att det därvidlag blir fråga om en helhetsbedömning av parternas avtal, och att det är svårt att försöka reglera närmare i lagen.²⁰⁷ Enligt min mening är det således inte förenligt med EU-rätten på området, när SKV hävdar att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan även fall därutöver och att fakturans utseende skulle vara avgörande därvidlag. Om det inte finns skriftligt avtal eller andra omständigheter till ledning för bedömningen av vad parterna har avtalat i t.ex. förevarande hänseende, kan fakturan utgöra ett indicium därvidlag. Emellertid vore det enligt min mening inte ens möjligt att låta fakturans utseende i sig avgöra ifrågavarande tolknings- och tillämpningsproblem, eftersom faktureringsreglerna i 11 kap. ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturans utfärdande.²⁰⁸ Det är enbart för *vissa situationer* som ML stipulerar en tidsfrist för utfärdande av faktura.²⁰⁹ Enligt min mening saknas det i stället ett särskilt st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Det är i första hand genom avsaknaden av en sådan hänvisning i lagrummet som 6:7 ML kan föranleda uppfattningen som SKV anför, dvs. att ”6:7-fall” skulle lägga till något utöver kommissionärsförhållanden angående att bestämma i vilka fall en förmedlare momsmässigt sett ska jämföras med en egenförsäljare.

Att en hänvisning till de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML saknas i ett andra st. i 6:7 utgör enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Det föreligger enligt min mening en faktisk gällande rätt genom SKV:s tillämpning av ”6:7-fall” som så att säga ligger i isbergets del under ytan.²¹⁰ Bestämmelserna om

²⁰⁷ Jfr prop. 2008/09:88 s. 56.

²⁰⁸ Se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84. Jfr även Forssén 2016, 12 201 032, 31 210 000 och 31 243 001.

²⁰⁹ Jfr ang. 11 kap. 3 a § ML: Forssén 2016, 31 230 000.

²¹⁰ Jfr avsnitt 3.3.1.

skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML har över huvud taget inte berörts vare sig i utredningarna SOU 2002:74 eller Ds 2009:58 eller i Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 och prop. 2012/13:124, som ledde till momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368).²¹¹ Jag anser att det är enbart genom att lagstiftaren låter sådana viktiga frågor som exempelvis vad som avses med ”6:7-fall” bero som SKV kan etablera något slags faktisk gällande rätt, vid sidan av en gällande rätt baserad som sig bör på rättspraxis och som kan sägas ligga i isbergets del över ytan. Jag får i det hänseendet också framhålla problemet med att HFD kan meddela ej prövningstillstånd utan någon motivering.²¹² Det bidrar enligt min uppfattning till att förekomsten av en faktisk gällande rätt inte kommer upp till ytan.

Om en prövning skulle komma till stånd i HFD, anser jag, på samma sätt som med nämnda extrema tolkningsresultat avseende representantregeln (6 kap. 2 § ML), att den beskrivna regelkonkurrens som med SKV:s tolkning av 6:7 skulle kunna anses föreligga, mellan 6 kap. 7 § ML och art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet, bör åtgärdas genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av 6 kap. 7 § i ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet.²¹³ Det bör beaktas att det inte finns någonting i mervärdesskattedirektivet som ger stöd för att momssystemet skulle innebära en beskattning av företag utöver vad som är förenligt med skatteförmågeprincipen, dvs. så att ”6:7-fall” skulle lägga till något utöver kommissionärsförhållanden, när det gäller att bestämma i vilka fall en förmedlare momsmässigt sett ska jämföras med en egenförsäljare. Enligt min mening borde företagsskatterätten i sig inte kunna anses ’skapa’ situationer för beskattning som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet.

3.3.3.2 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer²¹⁴

I det närmast föregående avsnittet har jag beträffande 6:7-problematiken utgått från att mellanmannen (förmedlaren) är en beskattningsbar person, varvid jag pekar på beskattning med stöd av regeln av något som inte förekommer i näringslivet som ett extremt och icke godtagbart tolkningsresultat.²¹⁵

²¹¹ Jfr avsnitten 1.3.3, 1.3.4, 3.1.1, 3.2.1, 3.2.2.1 och 3.2.2.2 samt Forssén 2016, 12 201 032 och avsnitt 1.4 i Forssén 2015 (1).

²¹² Jfr Forssén 2016, 12 213 164.

²¹³ Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1). De *sententia ferenda* ”Om den dom som bör göras”, dvs. uttalanden om rätten såsom man önskar se den utformad i rättspraxis i framtiden. Se Bergström m.fl. 1997 s. 35.

²¹⁴ Jfr Forssén 2016, 12 201 032.

²¹⁵ Se avsnitt 3.3.3.1.

I förevarande avsnitt berör jag kortfattat 6:7-problematiken i förhållande till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, som genom SFS 2013:368 innebär en implementering därvidlag av huvudregeln om beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.²¹⁶ Frågan är om ”6:7-fall” kan anses omfatta också icke beskattningsbara personer, vilket i så fall strider mot nyss nämnda direktivbestämmelse. Även i det perspektivet finner jag belägg för att det föreligger ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML, varvid jag får anföra följande:

- På samma sätt som angående vem som är delägare i enkelt bolag eller partrederi enligt representantregeln (6 kap. 2 § ML) innebär enligt min uppfattning 6 kap. 7 § ML, att mellanmannen (förmedlaren) kan vara en icke beskattningsbar person, dvs. i motsats till vad som gäller enligt 4 kap. 1 § ML en vanlig privatperson eller en anställd hos en beskattningsbar person.²¹⁷
- Nyss nämnda utvidgning genom 6:7 av kretsen av skattskyldiga i förhållande till 4:1 – och därmed också i förhållande till huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet – beror på att ML i sin nuvarande avfattning tillåter 6:7 att, i likhet med nuvarande lydelse av representantregeln, utvidga begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, som hänvisar till huvudregeln om skattskyldighet i 1 § första st. 1. Det sker genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. och – på samma sätt som med representantregelns bestämning av skattskyldig delägare i enkelt bolag eller partrederi – saknas en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 ML som finns i 6 a kap. 1 § andra st. ML för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna om mervärdesskattegrupper.²¹⁸ 6 a kap. berörs i det närmast följande avsnittet.

Jag föreslår, som nämnts,²¹⁹ på samma sätt som jag har gjort beträffande bestämningen av vem som är skattskyldig enligt representantregeln (6:2), att det beträffande vem som avses med skattskyldig förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML införs, på motsvarande sätt som i 6 a kap. 1 § andra st., ett särskilt (andra) st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser

²¹⁶ Se avsnitt 3.2.1 ang. lydelsen av 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet,

²¹⁷ Jfr avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

²¹⁸ Jfr avsnitten 2.8, 6.2.1.4, 6.3.3, 6.3.4, 6.6 och 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

²¹⁹ Se avsnitt 3.3.3.1.

om skattskyldighet i ML.²²⁰ Genom en sådan hänvisning skulle 6:7 begränsas så att regeln enbart omfattar en mellanman (förmedlare) som i sig har karaktären av beskattningsbar person bör införas. Att nuvarande avfattning av ML ger ett tolkningsresultat som innebär att skattskyldig förmedlare (mellanmannen) kan vara en icke beskattningsbar person enligt 6 kap. 7 § ML, och således, i motsats till vad som gäller enligt 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, skattskyldig trots att denne är en vanlig privatperson, är ett extremt tolkningsresultat.²²¹

Jag anser att nämnda tolkningsresultat avseende 6:7 ML av innebörd att skattesubjektet inte bara skulle kunna vara en vanlig privatperson, utan även en anställd hos en beskattningsbar person i vederbörandes egenskap av anställd är ett extremt tolkningsresultat också i sistnämnda hänseende. Till belägg för att det är ett sådant extremt tolkningsresultat att en anställd hos en beskattningsbar person skulle kunna anses ha karaktären av beskattningsbar person i just sin egenskap av anställd anför jag EU-domstolens mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), som jag också berör i avsnitt 3.4.

- I det målet anför EU-domstolen bl.a., att undantaget från skatteplikt i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, som avser omsättningar hos organ av social karaktär, inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.²²² Det är nämligen inte de anställda i ett sådant företag som är den beskattningsbara personen i enlighet med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt domstolen utesluts därför de anställda från vem som avses med begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda, vilket följer av art. 10.²²³
- Jag anser att nyss nämnda EU-mål ger stöd för min uppfattning att en fråga om mervärdesbeskattning avseende en förmedlare ska gälla förmedlaren – företaget – och inte sådant företags anställda. Oavsett vad som gäller i övrigt beträffande 6:7 ML på temat förenlighet med mervärdesskattedirektivet och dess bestämmelser, är det ett icke EU-rättskonformt tolkningsresultat i förhållande till bestämningen av beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att 6:7 ML skulle kunna ge en anställd karaktären av beskattningsbar person och därigenom skattskyldig.

²²⁰ Jfr avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

²²¹ Jfr Schema 2 i avsnitt 2.8 i Forssén 2015 (1).

²²² Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

²²³ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

Sålunda bör – så länge 6:7 finns kvar på nuvarande sätt i ML – nämnda extrema tolkningsresultat åtgärdas, som nämnts,²²⁴ genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av 6 kap. 7 § ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet.²²⁵ Huvudregeln om vem som utgör skattesubjekt bestäms av kriterierna för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, som är implementerad i 4 kap. 1 § ML, och således ska rekvisiten om självständighet och ekonomisk verksamhet etc. vara uppfyllda för personen själv i fråga, för att denne ska anses ha karaktären av beskattningsbar person.²²⁶

3.3.3.3 Jämförelse av 6 kap. 7 § ML med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML²²⁷

Regler om s.k. mervärdesskattegrupper finns, med stöd av art. 11 i mervärdesskattedirektivet, i 6 a kap. ML. I förevarande sammanhang angående prövningen av vilka situationer som utgör ”6:7-fall” gör jag en jämförelse med s.k. oäkta kommissionärsförhållanden enligt 6 a kap. 1 § första st. 3 ML.

Ett kommissionärsförhållande enligt 6 a kap. 1 § första st. 3 ML är ett specialfall av kommissionärsförhållande enligt de inkomstskatterättsliga regler vilka numera återfinns i 36 kap. IL.²²⁸ Ifrågavarande specialfall benämns därför för oäkta kommissionärsförhållanden, just för att betona dess karaktär av skatterättsligt specialfall.²²⁹

När mervärdesskatten infördes i Sverige 1969, genom GML, meddelade dåvarande Riksskattenämnden den 30 oktober 1968 en bindande förklaring angående kommissionärsbolag av innebörd att skattskyldigheten enligt GML skulle åvila endast kommittentbolaget, när det gällde oäkta kommissionärsförhållanden.²³⁰ HFD uttalade i ett förhandsbesked, RÅ 1995 not. 16, som omfattade både tiden före införandet av ML den 1 juli 1994 och tiden därefter, att nämnda bindande förklaring upphörde då, dvs. samtidigt med att GML ersattes av ML. Frågan som uppkom då var om skattskyldigheten till moms vid oäkta kommissionärsförhållanden skulle bedömas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser eller enligt den särskilda bestämmelsen om

²²⁴ Se avsnitt 3.3.3.1.

²²⁵ Jfr avsnitt 1.3: I enlighet med art. 288 tredje st. FEUF är svenska domstolar och myndigheter skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det. Jfr även avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

²²⁶ Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

²²⁷ Jfr Forssén 2016, 12 201 033.

²²⁸ Jfr även Forssén 2016, 12 202 021.

²²⁹ Jfr RÅ 1995 not. 16.

²³⁰ Jfr RSN 1969:30.9.

skattskyldighet för förmedlare i 6:7 ML. Med andra ord var frågan om kommissionärsbolaget skulle betraktas utifrån kraven för skattskyldighet för en egenförsäljare (återförsäljare) enligt 1 kap. 2 § första st. 1 (med hänvisning till 1 § första st. 1) ML eller utifrån specialregeln för vissa mellanmän (förmedlare) i 6:7 ML. Resultatet av HFD:s prövning av frågan blev följande:

- HFD ansåg, med hänvisning till uttalanden i prop. 1993/94:99 s. 190 och prop. 1968:100 s. 121 om att syftet med bestämmelsen i fråga (numera 6:7 ML) är att behandla en förmedlare av en vara på samma sätt som en återförsäljare, att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionsförhållande. HFD ansåg att skattskyldigheten i sådana fall ska avgöras med stöd av allmänna regler i ML.

Genom momsreformen den 1 juli 1998 (SFS 1998:346) återinfördes så att säga den särskilda lösningen för mervärdesbeskattning av oäkta kommissionärsförhållanden (enligt 36 kap. 11), genom att kommissionärsföretag och kommittentföretag kan ansöka hos SKV om att registrera sig som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp).²³¹ Emellertid stödjer enligt min mening HFD:s avgörande i RÅ 1995 not. 16 min konklusion i avsnitten 3.3.3.1 och 3.3.3.2 att det är en extrem tolkning att anse att ”6:7-fall” skulle omfatta mer än vad som avses med kommissionsfall inom handeln. I stället för en sådan utvidgande tolkning innebär HFD:s avgörande enbart nämnda neget uttalande om att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionsförhållande.

I linje med vad jag har anfört i avsnitten 3.3.3.1 och 3.3.3.2 anser jag således att också de i förevarande avsnitt berörda omständigheterna belägger att det saknas ett särskilt (andra) st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Ett sådant finns, som nämnts,²³² i 6 a kap. 1 §, där andra st, anger följande:

”Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet ska anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1.”

Om en sådan lösning införs i 6 kap. 7 §, kan inte begreppet skattskyldig utvidgas i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. ML. För övrigt har jag, som

²³¹ Jfr Forssén 2016, 12 202 021.

²³² Se avsnitt 3.3.3.2.

också nämnts,²³³ föreslagit detsamma beträffande den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML, för att lösa problemet med att den regeln också ger ett extremt tolkningsresultat, genom att den öppnar för att med skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. kan anses en delägare i enkelt bolag eller partrederi som är en vanlig privatperson.²³⁴

3.3.4 Konklusioner

I avsnitten 3.3-3.3.3.3 har jag behandlat en av reglerna om *skattskyldighet* i särskilda fall i 6 kap., nämligen den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML. Den regeln saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, men de närmast motsvarande bestämmelserna däri är art. 14.2 c och art. 28 i mervärdesskattedirektivet.

Efter en inledning och översikt i avsnitt 3.3.1 angående behandlingen av 6 kap. 7 § ML har jag i avsnitt 3.3.2 givit en historik angående 6 kap. 7 § ML samt återgivit lydelsen av 6 kap. 7 § ML och av de nyss nämnda närmast motsvarande reglerna i mervärdesskattedirektivet.

Därefter har jag i avsnitten 3.3.3.1-3.3.3.3 undersökt 6 kap. 7 § ML enligt följande: I avsnitt 3.3.3.1 har en prövning skett av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer; i avsnitt 3.3.3.2 har en prövning skett av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer; och avsnitt 3.3.3.3 innehåller en jämförelse av 6 kap. 7 § ML med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML.

Prövningen i avsnitten 3.3.3.1-3.3.3.3 har framför allt lett till den konklusionen att det beträffande 6 kap. 7 § ML förekommer en faktisk gällande rätt – utan stöd i gällande rätt i en egentlig mening (dvs. i HFD:s och EU-domstolens rättspraxis) – såtillvida att SKV brukar anföra det extrema tolkningsresultatet att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet. Jag anser utifrån genomgången i avsnitten 3.3.3.1-3.3.3.3 att det saknas ett särskilt (andra) st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Därigenom skulle inte begreppet skattskyldig utvidgas för ”6:7-fall” i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. ML.

Ett sådant andra st. finns beträffande mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § ML, och jag har för övrigt föreslagit detsamma beträffande den s.k.

²³³ Se avsnitt 3.3.3.2.

²³⁴ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

representantregeln i 6 kap. 2 § ML, som också öppnar ett extremt tolkningsresultat, genom att den regeln kan tolkas som att med skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. kan anses en delägare i enkelt bolag eller partrederi som är en vanlig privatperson. Genom tillägg av ett andra st. i 6:2 med hänvisning till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML vore en sådan tolkning inte möjlig.²³⁵

Jag har i förevarande undersökning även funnit belägg för att det föreligger ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML angående frågan huruvida ”6:7-fall” kan anses omfatta icke beskattningsbara personer såsom vanliga privatpersoner inklusive anställda personer. Genom att därigenom ge sådana personer karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett strider i så fall 6 kap. 7 § ML mot bestämningen av beskattningsbar person i huvudreglerna i 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Uttrycket ”6:7-fall” är inte ett ord, men jag behandlar, som nämnts i avsnitt 3.3.1, 6 kap. 7 § ML som ett semantiskt tolkningsproblem. Lagrummet är som begrepp något som inte kan anses förenligt med mervärdesskattedirektivet, när SKV anser att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet eller om 6 kap. 7 § ML skulle anses ge vanliga privatpersoner (konsumenter) inklusive anställda personer karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett. Problematiken beror enligt min uppfattning på att lagstiftaren inte har beaktat, när regeln överfördes från GML till ML att 6 kap. 7 § härrör från en annan kontext än den som gäller sedan Sveriges EU-inträde 1995, nämligen från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt. Det är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

3.4 Bemanningföretag och deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg – 3 kap. 7 § ML²³⁶

3.4.1 Inledning angående 3 kap. 7 § ML

I avsnitten 3.4.2-3.4.4 behandlas en systematisk fråga avseende ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet, nämligen angående bemanningföretag och i första hand deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML. Frågeställningen gäller förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet (beskattningsbar person) och

²³⁵ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

²³⁶ Jfr Forssén 2016, 12 213 214.

bestämningen av skatteobjektet (social omsorg). Med social omsorg förstås enligt 3 kap. 7 § ML ”offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig omsorg”.²³⁷

Momsfriheten gäller för alla varor och tjänster som den som bedriver omsorgen tillhandahåller omsorgstagaren som ett led i tillhandahållande av social omsorg, dvs. gränsen för skattefrihet sammanfaller med själva omsorgstjänsten.²³⁸ På samma sätt som inom vården gäller dock den generella skatteplikten enligt 3 kap. 1 § första st. ML för vad som tillhandahålls omsorgstagare mot mer eller mindre subventionerad avgift och efter fritt val utan någon individuell behovsprövning.²³⁹ Gränserna för skattefriheten avseende social omsorg bör enligt lagstiftaren överensstämma med vad som gäller för sjukvården.²⁴⁰ I likhet med vad som gäller angående sjukvård och tandvård bör enligt min mening sålunda undantag från skatteplikt för vårdande underentreprenör gälla även beträffande social omsorg.²⁴¹

3.4.2 Bemanningsföretag och 3 kap. 7 § ML

Sistnämnda förändrar inte att bemanningsföretag på förevarande område bör omfattas av den generella momsplikten om sådant företag inte tar ansvar för tillhandahållande av tjänst bestående i social omsorg, utan enbart hyr ut personal till offentlig eller privat omsorgsverksamhet. Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska tolkas restriktivt, då EU-domstolens praxis anger så ang. art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner.²⁴² Jämför också pkt 5 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, som innebär att om momsen på varor och tjänster tas ut så allmänt som möjligt blir momssystemet enklast och mest neutralt.²⁴³ Jag anser att gränsdragningen mellan skattepliktig personaluthyrning (3 kap. 1 § första st.) och från skatteplikt undantagen omsättning av social omsorg (3 kap. 7 §) bör innebära att undantag inte får snedvrída konkurrensen i förhållande till momsskyldiga

²³⁷ Jfr även Forssén 2001 s. 200 och Forssén 2016, 12 213 211.

²³⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2016, 12 213 211 och Forssén 2001 s. 200 och 201.

²³⁹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2016, 12 213 211 och Forssén 2001 s. 201.

²⁴⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2016, 12 213 211 och 12 213 212.

²⁴¹ Jfr Forssén 2016, 12 213 211, 12 213 212 och 12 213 213.

²⁴² Se t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (W. M. van Tien), pkt 17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Se även Forssén 2016, 12 210 010 och avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

²⁴³ Se även Forssén 2016, 12 210 010 och avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

personaluthyrningsföretag och konsultföretag etc.²⁴⁴ Jag anför följande till stöd för min uppfattning om bemanningsföretag och moms:

- I mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), som jag också har berört i avsnitt 3.3.3.2, anför EU-domstolen bl.a., att undantaget i art. 132.1 g, som är den till 3:7 ML närmast motsvarande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.²⁴⁵ Förklaringen är att det inte är de anställda i ett sådant företag som är den beskattningsbara personen i enlighet med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. De anställda utesluts från det begreppet just i sin egenskap av anställda, vilket följer av art. 10.²⁴⁶
- De för nämnda mål relevanta omsättningarna av tjänster var således de som tillhandahölls av bemanningsföretaget, inte de tjänster som utfördes av det företagets anställda. Vad bemanningsföretaget tillhandahöll var inte social omsorg, utan uthyrning av personal.²⁴⁷ Beträffande vad som utgör "av social karaktär" i art. 132.1 g konstaterade EU-domstolen att uthyrning av personal inte i sig utgör någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn, och därvidlag saknade det enligt domstolen betydelse såväl att den berörda personalen är vårdpersonal som att personalen hyrs ut till erkända vårdinrättningar.²⁴⁸
- Sålunda ansåg EU-domstolen att art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att varken legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller tjänster direkt till vårdbehövande personer eller ett bemanningsföretag som hyr ut sådan personal till inrättningar som är erkända som organ av social karaktär, omfattas av begreppet "organ som [...] är erkända som organ av social karaktär" enligt direktivbestämmelsen.²⁴⁹

Enligt min mening bör således ett bemanningsföretag omfattas av momsplikten för sin personaluthyrning. Om det ska omfattas av undantaget från skatteplikt för tillhandahållande av social omsorg, måste det tillhandahålla en sådan tjänst, vilket förutsätter att företaget i sig är organ som är erkänt som organ av social karaktär. Det är inte

²⁴⁴ Jfr Forssén 2016, 12 213 212 och även 12 213 213.

²⁴⁵ Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

²⁴⁶ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

²⁴⁷ Jfr pkt 25 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

²⁴⁸ Jfr pkt 28 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

²⁴⁹ Jfr pkt 29 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

tillräckligt för momsfrihet att företagets anställda själva är legitimerade etc.

3.4.3 Uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML

Ett problem med tillämpningen av 3 kap. 7 § ML är att det lagrummet antyder att det skulle finnas två kategorier av social omsorg, där den ena skulle avse barnomsorg, äldreomsorg etc. och den andra ”annan jämförlig social omsorg”. Det är inte förenligt med art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet som inte gör någon sådan distinktion. Direktivbestämmelsen innehåller att fråga ska vara om tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor *med nära anknytning* till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, varvid det anges att den som gör sådan omsättning förutsätts vara ett av medlemsstaten i fråga erkänt organ av social karaktär, för att undantag från skatteplikt ska gälla.

SKV anförde tidigare i ett ställningstagande att det förelåg två kategorier av social omsorg, såsom nyss beskrivits.²⁵⁰ Emellertid har SKV i efterföljande ställningstaganden frångått den inställningen.²⁵¹ Jag relaterar till det senaste av dessa ställningstaganden från SKV, där SKV gör en beskrivning av gällande rätt angående momsfri social omsorg baserad på nyss nämnda EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

Jag håller med SKV, när det gäller frågan om uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, men jag anser att SKV borde ha tagit upp också att EU-domstolen i det målet börjar sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg beträffande den frågeställningen med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda.²⁵² SKV anför dock bl.a., i linje med min egen uppfattning, att för att en tjänst ska kunna utgöra social omsorg ska den till sin natur vara av social karaktär och att uthyrning av personal till en mottagare som är en erkänd aktör av social karaktär som huvudregel ska omfattas av momsplikt.

EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) innebär enligt min mening att det finns behov av att ändra 3 kap. 7 § ML, så att lagrummet blir förenligt med art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Det rör sig i första hand om att klart uttrycka att det är den beskattningsbara personens omsättning som ska bedömas på temat skatteplikt eller

²⁵⁰ Jfr SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111.

²⁵¹ Jfr SKV ställningstaganden: 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111; 2015-12-10, dnr 131 656823-15/111; och 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

²⁵² Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

undantag, inte vad en omsättning har för karaktär om den bedöms utifrån de anställda i sig hos personen i fråga, samt om att införa i 3:7 ML direktivbestämmelsens krav på att tjänsterna måste tillhandahållas av en beskattningsbar person som utgör ett av medlemsstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär. SKV beaktar, som nämnts, inte i ställningstagandet 2016-03-31 att EU-domstolen i målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) börjar sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda.

Jag hänvisar således till pkt 23 och 24 i EU-mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) enligt ovan: Det första steget i prövningen av omfattningen av undantaget ska ske utifrån vem som är den beskattningsbara personen vars omsättningar ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag. Genom att inte beakta den delen i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) drar SKV i ställningstagandet av 2016-03-31 den felaktiga slutsatsen att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:5 ML för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren.²⁵³ Det är inte den legitimerade sjuksköterskan som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen, det är bemanningsföretaget.

Vidare bör uttrycket "annan jämförlig social omsorg" utmönstras ur 3:7 ML, eftersom det moms fria området för social omsorg enligt ML blir alltför omfattande jämfört med mervärdesskattedirektivet.²⁵⁴

Vidare får jag, beträffande social omsorg där art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet – liksom art. 132.1 b avseende sjukvård – kopplar den momsmässiga bedömningen av vad som avses därmed till bl.a. vad som offentligrättsliga organ gör,²⁵⁵ anföra att en utmönstring av uttrycket "annan jämförlig social omsorg" måste ske på sådant sätt att det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML ändock har en särskild EU-rättslig innebörd.²⁵⁶ Av förarbetena till EU-lagen följer att beträffande de hälso- och socialpolitiska frågorna ligger kompetensen kvar hos Sveriges Riksdag också efter Sveriges EU-inträde 1995.²⁵⁷ Medlemsstaterna utformar själva sin lagstiftning på de hälsopolitiska och socialpolitiska områdena.²⁵⁸ I och med Lissabonfördraget, som

²⁵³ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

²⁵⁴ Jfr även Forssén 2001 s. 200.

²⁵⁵ Jfr Forssén 2016, 12 213 211.

²⁵⁶ Jfr även Forssén 2016, 12 213 224.

²⁵⁷ Jfr 10 kap. 6 § RF och art. 4.1 och 5.2 FEU. Jfr även avsnitten 1.1.3 och 1.2.3 i Forssén 2015 (1).

²⁵⁸ Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 200 och 201.

består i Fördraget om EU (FEU) och FEUF och införlivades i Sverige den 1 december 2009 genom SFS 2009:1110, har EU-rätten fått en ökad betydelse i hälsopolitiken, genom art. 168 FEUF, där pkt 1 första st. anger: ”En hög hälsoskyddsnivå för människor ska säkerställas vid utformning och genomförande av all unionspolitik och alla unionsåtgärder.” Det är emellertid medlemsstaterna som fortsatt har huvudansvaret för hälsoskyddet och i synnerhet för hälso- och sjukvårdssystemen.²⁵⁹ EU-länderna ansvarar därför alltså själva för sin hälso- och sjukvård, varvid EU:s roll endast är att *komplettera* den nationella politiken, genom insatser med inriktning på att förbättra folkhälsan, förebygga ohälsa och sjukdomar hos människor och undanröja faror för den fysiska och mentala hälsan.²⁶⁰

Även om således den nationella socialtjänstlagen har betydelse för bestämningen av innebörden i begreppet social omsorg i ML,²⁶¹ får inte en inhemsk praxis utvecklas som strider mot vad som förstås med begreppet utifrån en tolkning av art. 132.1 g och h i *mervärdesskattedirektivet*. En skattemässig koppling till offentligrättsliga definitioner riskerar att leda till tolkningar i strid mot EU-rätten på momsområdet.

Enligt min mening är det i linje med att motverka icke EU-konforma tillämpningar av 3:7 ML att SKV i sitt ställningstagande om social omsorg bl.a. anför att för att en tjänst ska kunna utgöra social omsorg i förevarande mening ska den till sin natur vara av social karaktär.²⁶² Jag hänvisar därvidlag också till två ledamöter i skatterättsnämnden (SRN) som i förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 21 gav en *skiljaktig motivering* till SRN:s besked att undantag enligt 3 kap. 4 och 7 §§ ML inte skulle anses tillämpligt då en ekonomisk förening, i en verksamhet som saknar anknytning till offentligrättslig reglering, tillhandahåller enskilda personer samtalsterapi och självvård.²⁶³ De båda ansåg att vid en tolkning av omfattningen av undantaget för social omsorg utifrån art. 13 A.1 g i sjätte direktivet – numera art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet – bör det avgörande vara ”tjänstens natur”, vilket de framhöll också följer redan av förarbetena till momsreformen 1991 (SFS 1990:576).²⁶⁴ De ansåg att utformningen av 3:7 ML, där social omsorg också anges avse ”annan jämförlig social omsorg”, inte kan anses uppställa något krav på

²⁵⁹ Jfr www.europarl.europa.eu.

²⁶⁰ Jfr art. 168.1 andra st. första men. FEUF. Jfr även www.europa.eu.

²⁶¹ Jfr Forssén 2016, 12 213 211.

²⁶² Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

²⁶³ HFD fastställde för övrigt SRN:s besked i RÅ 2003 ref. 21.

²⁶⁴ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 198. Jfr även Forssén 2016, 12 201 031 samt avsnitt 2.2, där det nämns att den 1 januari 1991 gjordes, genom SFS 1990:576, tjänsterna generellt skattepliktiga, i likhet med vad som redan gällde för varorna.

individuell behovsprövning för att momsfri social omsorg ska anses föreligga. Det uttrycket bör dock enligt min mening utmönstras ur 3:7 ML, och, som sagt, på sådant sätt att det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML ändock har en särskild EU-rättslig innebörd. Det anser jag bör ske genom att lagstiftaren – i linje med vad SKV är inne på i nämnda ställningstagande²⁶⁵ och som också framgick från början i förevarande sammanhang i förarbetena till momsreformen 1991 – framhåller i ett förslag till reviderad lydelse av 3:7 ML att det är ”tjänstens natur” som ska avgöra om en omsättning av från skatteplikt undantagen social omsorg föreligger.

Jag får också anknyta till att nämnda ledamöter i SRN, som anförde skiljaktig motivering, dessutom gjorde en hänsyftning till art. 13 B a i sjätte direktivet – numera art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet²⁶⁶ – och till att EU-domstolen i målet C-349/96 (CPP) uttalade att en medlemsstat inte får begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner – dvs. i ML undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster i 3:10 – till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet. De båda nämnda ledamöterna i SRN anförde därvidlag i sin skiljaktiga motivering att det inte finns något skäl att i det hänseendet skilja på behandlingen av tjänster i art. 13 A respektive art. 13 B i sjättedirektivet, dvs. mellan art. 132 resp. art. 135 i mervärdesskattedirektivet. De konkluderade att det därmed är ”tjänstens natur” som – i praktiken – är avgörande för bestämningen av social omsorg enligt 3:7 ML (och att förekomsten av individuell behovsprövning inte är relevant). Jag är av samma uppfattning, och anser att det – särskilt för en systematisk tolkning – vore en fördel om lagstiftaren, t.ex. i samband med den revidering av 3:7 ML som jag föreslår enligt ovan, också lägger in i 3:7, 3:9 tredje st. 1 och 3:10 att bestämningen av *social omsorg*, *värdepappershandel* och *försäkringstjänster* ska ske med hänsyn till att begreppen har en särskild EU-rättslig innebörd.

EU-rätten innebär att social omsorg i mervärdesskatterättslig mening inte ska begränsas genom att kopplas till nationella offentlighetsrättsliga definitioner. Enligt min mening bör det framgå av en reviderad 3:7 ML, som ska tolkas utifrån art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet, att *social omsorg* i mervärdesskatterättslig mening har en särskild EU-rättslig mening, vilket kan ske genom hänvisning i lagrummet till direktivbestämmelserna. Genom att uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” utmönstras ur 3:7 och lagrummet i stället, för bestämningen av social omsorg momsmässigt sett, hänvisar till art. 132.1 g och h i

²⁶⁵ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

²⁶⁶ Jfr även Forssén 2016, 12 213 161.

mervärdesskattedirektivet, markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML har en särskild EU-rättslig innebörd. För att undvika oklarheter, vid en systematisk tolkning av 3:7, 3:9 tredje st. 1 och 3:10, bör enligt min uppfattning samma teknik användas – framför allt – även beträffande 3:9 tredje st. 1 (*värdepappershandel*) respektive 3:10 (*försäkringstjänster*), vilka ska tolkas utifrån art. 135.1 f respektive art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet,²⁶⁷ dvs. också i dessa båda lagrum i ML bör hänvisning ske till respektive direktivbestämmelse för begreppsbestämmelserna.

I ett fall, HFD 2012 ref. 52, där undantaget för social omsorg i 3:7 ML inte ansågs tillämpligt på barntillsyn i barnets hem, gjorde HFD en EU-konform tolkning så att avsaknaden i 3:7 ML av direktivbestämmelsens krav på att tjänsterna måste tillhandahållas av ett erkänt organ av social karaktär inte ledde till ett annat tolkningsresultat. Det innebar ett förändrat rättsläge jämfört med RÅ 1998 ref. 40, där HFD kom till ett motsatt slut – dvs. undantag från skatteplikt ansågs föreligga enligt 3:7 ML för barntillsyn i hemmet. Emellertid tänjer uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3:7 ut det moms fria området för social omsorg enligt ML jämfört med mervärdesskattedirektivet.²⁶⁸ Det motverkar att nationellt upprätthålla EU-domstolens praxis av innebörd att undantag från momsplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt. Jag anser att legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 regeringsformen (1974:152), RF, därigenom medför att mervärdesbeskattning inte är möjlig med stöd av HFD 2012 ref. 52, om en beskattningsbar person motsätter sig mervärdesbeskattning för tillhandahållande av barntillsyn i hemmet.²⁶⁹ Rättssäkerhet inklusive legalitet, som rättspolitiska mål för det svenska momssystemet,²⁷⁰ innebär att det således finns ett behov också med hänsyn till art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet att införa i 3:7 ML kravet på att tjänsterna måste tillhandahållas av en beskattningsbar person som utgör ett av medlemsstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär, för att undantag ska gälla. Lösningen är, som nämnts, att uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” bör utmönstras ur 3:7 ML, och att lagrummet i stället hänvisar, för bestämningen av social omsorg momsmässigt sett, till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. Därmed markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML har en särskild EU-rättslig innebörd, och en EU-konform tolkning är möjlig utan att den begränsas av legalitetsprincipen.

²⁶⁷ Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 resp. 12 213 161.

²⁶⁸ Jfr även Forssén 2016, 12 213 214 och Forssén 2001 s. 200.

²⁶⁹ Jfr även Forssén 2016, 12 201 022 och 12 213 214 och avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

²⁷⁰ Jfr avsnitt 2.2 i Forssén 2015 (1) och även Forssén 2016, 12 213 213 och 12 213 214.

Jag har också berört i andra sammanhang risken för att det utvecklas en icke EU-konform begreppsbestämning angående regler om vård i ML. Det rörde sig om betydelsen av kopplingen i 8 kap. 9 § första st. 2 ML till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* – i 16:2 IL – för att bestämma i vilken mån *personalvård* omfattas av avdragsförbudet i 8:9 första st. 2 ML för ingående moms hänförlig till representation och liknande ändamål – varvid jag för övrigt gjorde en hänсыftning till social omsorg och RÅ 1998 ref. 40.²⁷¹

3.4.4 Konklusioner

Förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet är inte EU-konformt, när det gäller begreppet social omsorg, eftersom uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML gör att det moms fria området blir alltför omfattande jämfört med mervärdesskattedirektivet: Det kan föranleda tillämparen att – såsom SKV tidigare ansåg – anse att det föreligger två kategorier av social omsorg etc. Problemet beror på att lagstiftaren i förevarande fall inte har iakttagit att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Genomgången av EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) visar att det finns behov av att ändra 3 kap. 7 § ML, så att lagrummet blir förenligt med art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

I förstone bör det klart uttryckas i 3:7 att det är den *beskattningsbara personens* omsättning som ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag, inte vad en omsättning har för karaktär om den bedöms utifrån de anställda i sig hos företagaren.

I målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) börjar EU-domstolen sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda. Jag hänvisar till pkt 23 och 24 i EU-mål C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit): Det första steget i prövningen av omfattningen av undantaget ska ske utifrån vem som är den beskattningsbara personen vars omsättningar ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag.

SKV beaktar inte i ställningstagandet 2016-03-31 (dnr 131 156230-16/111) att EU-domstolen i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) börjar sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg i enlighet med vad nyss angivits, dvs. med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just

²⁷¹ Se Forssén 2001 s. 405 och 406 och avsnitt 2.1 i Forssén 2000 (2). Jfr för övrigt ang. uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*: avsnitten 1.2.2.2-1.2.2.4 i Forssén 2011 (s. 46-49). Jfr även Forssén 2016, 12 213 214.

i sin egenskap av anställda. Genom att inte beakta den delen i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) drar SKV i ställningstagandet den felaktiga slutsatsen att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:5 ML för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren. SKV:s slutsats är felaktig, eftersom det inte är den legitimerade sjuksköterskan som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen – det är bemanningsföretaget. Frågan om skatteplikt eller undantag ska prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget gör. Om företaget tillhandahåller sjukvård, gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 5 § ML. Om företaget i stället hyr ut sjukvårdspersonal, dvs. utgör ett bemanningsföretag, är det fråga om skattepliktig personaluthyrning enligt huvudregeln om att omsättning av varor och tjänster är skattepliktig, dvs. enligt 3 kap. 1 § första st. ML, oavsett om sjukvårdspersonalen är legitimerad eller inte.²⁷²

Vidare bör 3:7 också motsvara kravet i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet på att tjänsterna måste tillhandahållas av en *beskattningsbar person* som utgör *ett av medlemsstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär*. Lösningen därvidlag är enligt min mening följande: Uttrycket "annan jämförlig social omsorg" bör utmönstras ur 3:7 ML, och lagrummet bör ändras så att det, för bestämningen av social omsorg momsmässigt sett, hänvisar till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet.

Jag anför således aspekterna i avsnitten 3.4.2 och 3.4.3 och i förevarande avsnitt på bestämningen av social omsorg i 3 kap. 7 § ML i förhållande till art. 132.1 g och art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet som ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler, eftersom art. 132.1 g och art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet skulle ha varit implementerade i 3 kap. 7 § ML redan när Sverige blev EU-medlem 1995.

Art. 132.1 g resp. art. 132.1 h motsvarades av art. 13 A.1 g resp. art. 13 A.1 h i sjätte direktivet, där det – i och för sig med bruk av något annorlunda uttryck – också angavs att det är den som gör tillhandahållandet (omsättningen) som förutsätts vara ett av medlemsstaten i fråga erkänt organ av social karaktär, för att undantag från skatteplikt ska gälla.

Genom att utmönstra uttrycket "annan jämförlig social omsorg" ur 3:7 ML och i stället hänvisa i lagrummet till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet skulle det markeras att begreppet social

²⁷² Jfr även avsnitt 3.11.5.

omsorg i 3:7 har en särskild EU-rättslig innebörd. Jag föreslår av samma skäl också detsamma beträffande 3 kap. 4 § ML, vilket innebär att uttrycket ”sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag” däri ändras till ”sjukvård, tandvård eller social omsorg”, dvs. att uttrycket *tjänster av annat slag* utmönstras ur 3:4, och att lagrummet i stället hänvisar till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (art. 132.1 b-e och g och h).²⁷³ Det hindrar inte att det även för bestämningen av begreppet social omsorg i 3:7 ML också sker en hänvisning till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. Vidare bör, som nämnts, samma teknik som jag föreslår för 3:7 användas i vissa andra bestämmelser om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML för att undvika oklarheter vid en systematisk tolkning. Framför allt bör även begreppsbestämningarna i 3:9 tredje st. 1 (*värdepappershandel*) respektive 3:10 (*försäkringstjänster*) ske med hänvisning till närmast motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 135.1 f respektive art. 135.1 a. Dessa åtgärder underlättar att nationellt upprätthålla EU-domstolens praxis av innebörd att undantag från momsplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt. För övrigt berörs 3 kap. 9 § ML i avsnitten 3.5.1-3.5.4.

3.5 Förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet – dvs. undantagen från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § ML²⁷⁴

3.5.1 Inledning angående 3 kap. 9 § ML

I likhet med frågeställningen enligt avsnitt 3.4.1 behandlar jag också undantagen från skatteplikt i 3 kap. 9 § som en systematisk fråga avseende ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet: Den frågeställningen behandlas i avsnitten 3.5.2-3.5.4 och gäller förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet (beskattningsbar person) och bestämningen av skatteobjektet (undantagen från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel). I första hand jämför jag 3 kap. 9 § första och tredje st. 1 ML med art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Frågan är även i förevarande hänseende om lagstiftaren har iakttagit att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

I 3 kap. 9 § första respektive tredje st. 1 ML anges:

²⁷³ Ang. tandvård och 3:6 ML: jfr även avsnitt 3.9.2.2.

²⁷⁴ Jfr Forssén 2016, 12 213 153.

- ”Från skatteplikt undantas omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet.”
- ”Med värdepappershandel förstås omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte.”

3.5.2 Art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 9 § ML – värdepappershandel

I art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet anges att från skatteplikt ska undantas: ”Transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 15.2”.

Art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet anger att medlemsstaterna får betrakta följande som materiella tillgångar:

- a) Vissa rättigheter i fast egendom.
- b) Sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom.
- c) Aktier eller motsvarande som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav”.

Undantaget i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet motsvaras i ML av 3:9 första st. (sista delen) och tredje st. 1.²⁷⁵ Undantaget från skatteplikt avseende värdepappershandel omfattar i princip transaktioner avseende alla slag som ingår i värdepappersmarknaden, även om de inte är bundna till dokument (’papperslösa’).²⁷⁶ Värdepappershandel är således i princip undantagen från skatteplikt i sin helhet.²⁷⁷ En överlåtelse av ideella andelar i vilket slags egendom som helst undantas således från skatteplikt, och antalet sålunda omsatta värdepapper spelar ingen roll därvidlag.²⁷⁸ Däremot kan omfattningen av personens i fråga förvaltningsåtgärder med värdepapper påverka bedömningen av om denne kan anses ha karaktären av beskattningsbar person.

Av pkt 12 i EU-målet C-333/91 (Sofitam) och av pkt 28 i EU-målet C-142/99 (Floridienne) följer att en ekonomisk verksamhet, som gör att en person kan anses omfattad av mervärdesskatten, anses föreligga

²⁷⁵ Jfr även Forssén 2016, 12 213 151 och 12 213 152.

²⁷⁶ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och Forssén 2001 s. 213.

²⁷⁷ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och Forssén 2001 s. 211.

²⁷⁸ Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och Forssén 2001 s. 212.

först om denne ägnar en investering mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör. Att en investering i sig genererar avkastning i form av ränta e.d. är inte tillräckligt för att innehavaren av tillgången ska anses ha en ekonomisk verksamhet som ger denne karaktären av beskattningsbar person.²⁷⁹ Det ska enligt pkt 37 och 39 i EU-målet C-155/94 (Wellcome Trust) vara fråga om en utåtriktad aktivitet. Det ska inte enbart röra sig om att förvalta eget kapital, oavsett hur omfattande en sådan sysselsättning i sig kan vara. Ett rent holdingbolag, dvs. ett bolag som enbart ägnar sig åt att inneha aktier i dotterbolag, kan inte anses som beskattningsbar person enligt huvudreglerna i 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.²⁸⁰

Om omfattningen av en persons förvaltningsåtgärder med värdepapper är så låg att denne inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person, sker inte mervärdesbeskattning av den anledningen och det är enligt min mening irrelevant att gå vidare och undersöka huruvida ett skatteobjekt föreligger. Om det å andra sidan har konstaterats att det är fråga om ett objekt som blott uttrycker äganderätten till ett föremål eller ett annat objekt, föreligger inte undantag från skatteplikt utan då föreligger en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst enligt 3 kap. 1 § första st. ML.²⁸¹ Då blir subjektfrågan och huruvida personen i fråga har karaktären av beskattningsbar person avgörande för om mervärdesbeskattning ska ske. EU-domstolen anser enligt pkt 73 i målet C-2/95 (SDC) att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna och som kan jämföras med de handlingar som förekommer vid överföring eller betalning (jfr art. 135.1 d och e).

EU-domstolen har i pkt 28 i målet C-235/00 (CSC) ansett, beträffande art. 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet – numera art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet – att undantaget från skatteplikt för omsättning av värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna.²⁸² Tillhandahållande av en tjänst som

²⁷⁹ Jfr även Forssén 2016, 12 213 151 och Forssén 2011 s. 144 och 184.

²⁸⁰ Jfr även Forssén 2016, 12 213 151 och Forssén 2011 s. 144, 145 och 184. En annan sak är det för övrigt att holdingbolag kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt den särskilda regeln 5:4 ML som gäller enbart i samband med tillämpning av reglerna om placering av en omsättning av tjänst i 5 kap. ML.

²⁸¹ Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och Forssén 2001 s. 213.

²⁸² Bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet har en något annorlunda lydelse, varför jag återger lydelsen av art. 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet: ”Transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med undantag av följande:

- Handlingar som representerar äganderätt till varor.
- Sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 5.3”.

Art. 5.3 i sjätte direktivet har sin motsvarighet i mervärdesskattedirektivet i art. 15.2.

enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör skattepliktiga transaktioner enligt domstolen. I pkt 27 i målet anger domstolen att samma analys i tillämpliga delar ska gälla därvidlag som beträffande undantaget från skatteplikt i art. 13 B d punkt 3 i sjätte direktivet – numera art. 135.1 d i mervärdesskattedirektivet.²⁸³ Därför är det av intresse också för bedömningen av omfattningen av undantaget från skatteplikt för omsättning av värdepapper, att domstolen i pkt 26 i målet, beträffande gränsdragningen av undantaget från skatteplikt för transaktioner avseende bl.a. betalningar, anger: ”Åtskillnad bör göras mellan tjänster som är undantagna från skatteplikt i den mening som avses i sjätte direktivet och tillhandahållande av tjänster som enbart är materiella eller tekniska, såsom färdigställande av en datacentral för en banks räkning. För att kunna göra sådan åtskillnad skall den nationella domstolen särskilt pröva hur omfattande datacentralens ansvar gentemot bankerna är och särskilt huruvida detta ansvar endast avser de tekniska aspekterna eller om det även omfattar transaktionernas specifika och väsentliga beståndsdelar”. Domstolen hänvisar för övrigt därvidlag också till pkt 66 i ”SDC”-målet (C-2/95).

Enligt min mening drar således EU-domstolen en skiljelinje mellan å ena sidan bank- och finansieringstjänster respektive värdepappershandel och å andra sidan skattepliktiga konsult- eller administrativa tjänster etc. såtillvida att undantag från skatteplikt i förstnämnda hänseende måste avse t.ex. ett dataföretags tillhandahållande av teknisk utrustning för att göra aktieaffärer jämte förmedlingen av aktier, medan endast ett tillhandahållande av den tekniska utrustningen omfattas av skatteplikt. HFD:s praxis har enligt min mening också inneburit samma gränsdragning, varvid jag hänvisar till exempelvis förhandsbeskedet RÅ 1994 not. 13, där sökanden, vid sidan av sin verksamhet med fastighetsförmedling, förmedlade låntagare till en bank. HFD ansåg att förmedlingen av låntagare inte omfattades av undantaget för bank- och finansieringstjänster (i GML). Fastighetsmäklaren utförde med andra ord inte egna sådana tjänster och omfattades därför inte av undantaget inom bank- och finanssektorn för tjänsten som bestod i att skaffa kunder åt banken.²⁸⁴

²⁸³ Bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet har en något annorlunda lydelse, varför jag återger lydelsen av art. 13 B d punkt 3 i sjätte direktivet: ”Transaktioner och förhandlingar rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av inkasso och factoring”.

²⁸⁴ Se Forssén 2001 s. 208, där jag hänvisar till RÅ 1994 not. 13 och även till RÅ 1999 not. 46 vari hänvisning sker till EU-målet C-2/95 (SDC). Jfr även Forssén 2016, 12 213 153.

Jag får notera att HFD numera inte verkar hålla fast vid sin tidigare praxis från t.ex. RÅ 1994 not. 13. HFD har nämligen i ett förhandsbesked, HFD 2015 ref. 29, till skillnad från SRN, ansett att en tjänst som består i att en bank erbjuder sina kunder speciellt framtagna och förmånliga försäkringar och på sin Internetsida informerar om hur kunderna på olika sätt kan få kontakt med försäkringsgivaren utgör en från skatteplikt undantagen förmedling av försäkringar enligt 3 kap. 10 § ML.²⁸⁵

Den som gör värdepapperstransaktioner ska, som framgår ovan, göra sådana i sin egen verksamhet, för att omsättningarna ska omfattas av undantaget från skatteplikt för värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § tredje st. 1 ML. Emellertid behöver inte exempelvis förmedling av värdepapper ske i en börsmäklarverksamhet för att omfattas av undantaget. Om t.ex. förmedling av aktier sker i en annan slags verksamhet, omfattas omsättningen också av undantaget från skatteplikt, förutsatt att det rör sig om sådana aktieförmedlingar som utgör typiska inslag i bankers och finansieringsinstituts verksamheter.²⁸⁶ Värdepappershandel ska alltid vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje st. 1 ML, vilket bl.a. innebär att den är undantagen också i den mån den bedrivs av ett notariat som i övrigt omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 9 § *andra* st. ML.²⁸⁷

3.5.3 Art. 135.1 e och f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 23 § 1 och 3 kap. 9 § ML – bitcoins

Av intresse för frågeställningen enligt avsnitten 3.5.1 och 3.5.2 är att gällande rätt på förevarande område innebär att transaktioner som rör valutor, såsom den virtuella valutan bitcoin, omfattas inte av 3 kap. 23 § 1 i ML, men växlingstjänsten omfattas av undantaget från skatteplikt inom finansieringsområdet enligt 3 kap. 9 § ML. EU-domstolen uttalade nämligen i ett förhandsavgörande, mål C-264/14 (Hedqvist), till HFD i förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 att växlingstjänster avseende bitcoins omfattas av undantaget från skatteplikt rörande valuta i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet, som bl.a. anger att undantag från skatteplikt gäller för ”transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt”.

Det är enligt min mening viktigt att beakta att EU-domstolen, för sin bedömning att växlingstjänsterna avseende bitcoins omfattas av undantag

²⁸⁵ Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och 12 213 161.

²⁸⁶ Jfr RÅ 1993 not. 71, RÅ 1994 not. 422, RÅ 1996 not. 243 och RÅ 1998 not. 249. Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och 12 213 214 och Forssén 2001 s. 211.

²⁸⁷ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2016, 12 213 151 och 12 213 153 och Forssén 2001 s. 211.

enligt art. 135.1 e, noterade att växlingstjänsterna i fråga består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder. Det är den sålunda bestämda transaktionen – omsättningen av tjänst – enligt art. 2.1 c (transaktion) som anses omfattad av art. 135.1 e i direktivet och därmed av 3:9 ML.

Jag erinrar om att EU-domstolen i målet C-235/00 (CSC), som nämnts i avsnitt 3.5.2, beträffande art. 135.1 f har ansett att tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ, och som därmed inte medför sådana förändringar mellan parterna som konstituerar transaktion avseende värdepapper, utgör skattepliktiga transaktioner. Undantag från skatteplikt ska, som nämnts i avsnitt 3.4.2, tolkas restriktivt. På motsvarande sätt bör enligt min mening avgörandet om bitcoins i förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 jämte förhandsavgörandet från EU-domstolen i målet C-264/14 (Hedqvist) tolkas restriktivt. EU-domstolen skriver också i pkt 34 i mål C-264/14 (Hedqvist) att undantag från skatteplikten ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att moms ska påföras varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning.²⁸⁸ Exempelvis en tjänst som inte innefattar själva växlingstjänsten, utan endast består i att tillhandahålla materiella, tekniska eller administrativa tjänster – i samband med att någon annan tillhandahåller själva växlingstjänsten – omfattas sålunda av den generella skatteplikten enligt 3:1 första st. ML som gäller, som nämnts, för bl.a. konsulttjänster i vidsträckt mening.²⁸⁹

Jag anser dessutom att det, beträffande art. 135.1 e och bitcoins, bör beaktas att de inte utgör rättigheter såsom värdepapper etc. i art. 135.1 f. En enda transaktion avseende t.ex. en aktie utgör en från skatteplikt undantagen omsättning, enligt art. 135.1 f – jfr 3:9 tredje st. 1 ML. En sådan omsättning är en skattefri omsättning oavsett vilket resultat affären ger. Beträffande den virtuella valutan bitcoins föreligger inte ens någon omsättning, om det inte rör sig om att växlingstjänsten sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder. Det är enligt min mening också tveksamt om den som enbart innehar bitcoins kan anses ha en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 andra st. andra men. i mervärdesskattedirektivet. Den direktivbestämmelsen har således betydelse för subjektfrågan, och om det inte är fråga om en valutahandlare, som kan anses ha karaktären av

²⁸⁸ Det gäller givetvis även leverans av varor (min kommentar).

²⁸⁹ Jfr även Forssén 2016, 12 213 151 och 12 213 152.

beskattningsbar person i kraft av sin profession enligt bestämmningen av ekonomisk verksamhet i art. 9.1 andra st. första men i mervärdesskattedirektivet, måste – i enlighet med andra men. i bestämmelsen – den som innehar bitcoins ha för avsikt att fortlöpande vinna intäkter av sin immateriella tillgång i form av bitcoins, för att kunna anses ha ekonomisk verksamhet och karaktären av beskattningsbar person.

Jag anser att HFD och EU-domstolen i förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 och i förhandsavgörandet mål C-264/14 (Hedqvist) borde ha beaktat subjektfrågan också – inte bara objektfrågan. Beträffande behandlingen av objektfrågan får jag också särskilt nämna följande med anledning av att HFD 2016 ref. 6, som nämnts, innebär att bitcoins inte anses utgöra lagligt betalningsmedel enligt 3 kap. 23 § 1 ML, utan själva växlingstjänsten anses omfattad av undantaget från skatteplikt på finansieringsområdet enligt 3 kap. 9 § ML:

- SRN, vars besked HFD fastställde, hänvisar i HFD 2016 ref. 6 till doktrinen och anför att den endast har behandlat uttrycket lagligt betalningsmedel i samband med sedlar och mynt.²⁹⁰ SRN anför att *valuta*, som används i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet men utan att definieras, inte används i 23 kap. 23 § 1 ML i samband med uttrycket lagligt betalningsmedel utan därvidlag används enbart orden sedlar och mynt. SRN anser dock att själva växlingstjänsten, dvs. växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoins och omvänt, omfattas av undantaget från skatteplikt inom det finansiella området enligt 3 kap. 9 § ML, och att det avgörande för den bedömningen är att ”tillhandahållande av bitcoins utgör verksamhet som kräver anmälningsplikt såsom finansiell verksamhet”.
- Även om bitcoins – mig veterligen – inte fanns när den av SRN anförda doktrinen skrevs, borde såväl däri som i domen ett mer utvecklat resonemang ha förts om e-pengar. Den doktrin som SRN ändå anför innehåller nämligen en del intressanta aspekter angående *electronic money* – dvs. elektroniska pengar (e-pengar) – och därvidlag hänvisar jag till klassificeringen i det hänseendet av överföring av medel (*funds*) antingen som betalningsmedel (*means of payment*) eller som ett lagrat värde (*a store of value*), och uppfattningen att distinktionen mellan dessa båda situationer ofta är långt ifrån klar.²⁹¹ SRN nämner i och för sig att bitcoins ”är ett betalningsmedel” som ”visar stora likheter med elektroniska pengar”, men hänvisar av någon anledning inte till

²⁹⁰ HFD hänvisar i HFD 2016 ref. 6 i det hänseendet till Henkow 2008 s. 125.

²⁹¹ Jfr Henkow 2008 s. 211 och även s. 51.

nämnda resonemang i den doktrin som SRN ändå nämner. En mer utvecklad jämförelse kunde ha gjorts av SRN – eller av HFD – med e-pengar, där – även om bitcoins naturligen inte nämns däri – doktrinen i fråga hade kunnat bilda utgångspunkt för resonemanget hos SRN.

SRN går enligt min mening förbi behovet av att behandla skillnaden mellan bitcoins som skulle vara lagliga respektive olagliga betalningsmedel, beroende på om anmälningsplikt till Finansinspektionen har fullföljts respektive inte har fullföljts. Det som avgör att SRN anser att växlingstjänsterna i fråga omfattas av undantaget i 3:9 ML är att ”tillhandahållande av bitcoins utgör verksamhet som kräver anmälningsplikt såsom finansiell verksamhet”.

HFD går också förbi frågan om skillnaden mellan lagliga respektive olagliga bitcoins, och resonerar i sin bedömning enbart om ”transaktioner [...] som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt”. HFD fastställde SRN:s besked, men hänvisar till EU-domstolen – mål C-264/14 (Hedqvist) – i så motto att EU-domstolens dom ska tolkas så att de transaktioner som sökanden har för avsikt att genomföra enligt ansökan om förhandsbesked, dvs. växlingstjänster avseende bitcoins, ska dels anses utgöra omsättning av tjänster, dels anses omfattade av undantaget från skatteplikt rörande valuta i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

Eftersom EU-domstolen enbart beaktade objektsfrågan och inte frågan om bestämningen av skattesubjektet, och inte heller SRN eller HFD utvecklade sina resonemang därvidlag, är dock HFD 2016 ref. 6 och EU-målet C-264/14 (Hedqvist) inte tillräckligt underbyggda, och nya prövningar av bitcoins i momssammanhang borde komma till stånd, enligt min mening.

Jag får, till skillnad från SRN, HFD och nämnd doktrin, utgå från Utredningen om elektroniska pengar (SOU 1998:14), där bl.a. nämndes att EU-kommissionen skulle lägga fram ett förslag till direktiv om e-pengar,²⁹² vilket för övrigt ledde till *The E-Money Directive (2000/46/EC)* som också nämns i den av SRN anförda doktrinen.²⁹³

- I nämnd doktrin anges att *money* (pengar) enbart tjänar tre funktioner med pengar: ”as a medium of exchange, a unit of account and as a store of value”.²⁹⁴ Utredningen om elektroniska pengar, SOU 1998:14, anger mer än så, nämligen en mångtydig

²⁹² Jfr SOU 1998:14 s. 11.

²⁹³ Jfr Henkow 2008 s. 51. Direktivet 2000/46/EC har för övrigt ersatts av *The E-Money Directive (2009/110/EC)*.

²⁹⁴ Se Henkow 2008 s. 48.

terminologi angående vad som omväxlande brukar förstås med *pengar*: kontanter, bokpengar, räkneenheter, värdemätare, betalkraft och instrument. Enligt utredningen sammanfaller de olika betraktelsesätten delvis och det brukar av sammanhanget framgå vad som avses i det enskilda fallet.²⁹⁵ Utredningen anger e-pengar eller digitala kontanter som en tredje kategori av betalningsmedel i förhållande till kontanter och bokpengar, varmed förstås något som utgörs av en fordran som en kontohavare har mot ett kontoförande institut.²⁹⁶ Begreppen e-pengar eller digitala kontanter följer av engelskans *e-money* eller *digital cash*.²⁹⁷

- Vad som är av särskilt intresse för bedömningen av bitcoins är enligt min mening det betraktelsesätt på pengar som utredningen benämner *betalkraft*, och som utredningen sätter i samband med begreppet e-pengar. Genom användande av ordet *betalkraft* undviks den nationalekonomiska termen köpkraft, som kan ge intrycket att betraktelsen av vad som avses med pengar skulle begränsas till att avse betalning vid mellanhavanden som utgör köp.²⁹⁸ Utredningen angav dåför tiden att det var främst banker som gav ut e-pengar i vid mening.²⁹⁹ Utredningen föreslog dock en definition av e-pengar som medel som ”kan användas för betalningar”, för att begreppet inte ska avse enbart medel knutna till vanliga konton hos finansiella institut.³⁰⁰ Utredningen föreslog dessutom en avgränsning av e-pengar gentemot värdemärken och kuponger, vilka gäller endast vid betalning av vissa varor eller tjänster och som vanligtvis förvärvas från den som tillhandahåller en nytthet.³⁰¹ E-pengar är enligt utredningen vanligtvis förbetalda, av innebörd att innehavaren genom överföring från sitt konto eller kontant betalning ska ha tillfört utfärdaren ett värde motsvarande e-pengarna, varvid ”lagen om finansieringsverksamhet inte aktualiseras”, men det är enligt utredningen fullt möjligt att ge ut digitala värdeenheter mot ersättning i efterskott, såsom att låna ut mynt och sedlar.³⁰² Utredningen nämner för övrigt också att mynt och sedlar en gång

²⁹⁵ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25, där begreppet *pengar* också beskrivs som mångtydigt och vagt.

²⁹⁶ Jfr SOU 1998:14 s. 19 och 20.

²⁹⁷ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25.

²⁹⁸ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25.

²⁹⁹ Jfr SOU 1998:14 s. 21.

³⁰⁰ Jfr SOU 1998:14 s. 58.

³⁰¹ Jfr SOU 1998:14 s. 58.

³⁰² Jfr SOU 1998:14 s. 58 och 71.

i tiden kom till på grund av att byteshandel var alltför omständligt.³⁰³

Jag anser att bitcoins bör betraktas i perspektivet på pengar som *betalkraft*, en betalkraft som kan vara kontrollerbar i likhet med förbetalda e-pengar eller som – i skydd av den kryptering³⁰⁴ genom den algoritm³⁰⁵ varmed bitcoins 'skapas' – kan vara i praktiken omöjlig för Finansinspektionen att kontrollera utan upphovsmannens eller eventuellt andra initierades medverkan.

Det är i sistnämnda hänseende som SRN och HFD i HFD 2016 ref. 6 enligt min mening går förbi behovet av att behandla skillnaden mellan bitcoins som skulle vara lagliga respektive olagliga betalningsmedel, beroende på om anmälningsplikt till Finansinspektionen har fullföljts respektive inte har fullföljts. Bitcoins som inte har anmälts till Finansinspektionen och erhållit tillstånd kan – enligt min uppfattning – användas för att idka byteshandel utan att mervärdesskattebelägga t.ex. utbyten av varor, som inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML, mellan parter där en eller flera är beskattningsbara personer.

- Jag får också göra en jämförelse med det resonemang som fördes i SRN i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 11 beträffande frågan om tillämplig momssats för golflektioner. Majoriteten i SRN bedömde åtagande att vid senare tillfälle tillhandahålla golflektioner som separata tjänster, där åtagandet inte kunde anses utgöra en tjänst inom idrottsområdet som omfattas av den reducerade momssatsen om 6 % i enlighet med 3 kap. 11 a § första st. och 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML, utan själva åtagandet ansågs utgöra en tjänst som omfattas av den generella momssatsen om 25 %. Jag får också nämna att ordföranden i SRN var skiljaktig, och ansåg att ersättningen som lämnades vid åtagandet, dvs. avtalets ingående, inte i sig kunde anses utgöra ett tillhandahållande av tjänst, utan skattskyldigheten utlöses först om tjänsten utförs (2 kap. 1 § tredje st. 1 ML) eller förskott lämnas för en beställd tjänst vara eller tjänst (1 kap. 3 § andra st. ML) – HFD fastställde för övrigt SRN:s besked i RÅ 2005 ref. 11.

³⁰³ Jfr SOU 1998:14 s. 23, där det också anges att de första svenska mynten präglades omkring år 1000 e.Kr. av Olof Skötkonung.

³⁰⁴ Jfr SOU 1998:14 s. 33, där kryptering beskrivs som omvandling av data till en form som inte kan förstås och ger skydd mot insyn. Jag hänvisar också till att utredningen anger att "enligt svensk och internationell standard tar definitionen av data sikte på *representation* av information medan information definieras som *innehåll* i data" (jfr SOU 1998:14 s. 32 och även s. 21). Jfr även Ds 1998:14 s. 18, där det bl.a. anges: "Kryptoteknik bygger på att innehållet i meddelandet omvandlas efter en i förväg bestämd metod, en algoritm."

³⁰⁵ Jfr Ds 1998:14 s. 244, ang. begreppet *Algoritm*: "En matematiskt definierad serie av instruktioner som kan lösa ett specifikt problem t.ex. när de görs om i ett ADB-program. Ordet används ofta i en vidare betydelse som det tekniska idéunderlag som finns implementerat i eller ligger bakom ett ADB-program." För en närmare förklaring av *parsers (algorithms)*: se Forssén 2015 (7) s. 167 och Forssén 2015 (8) s. 23. Där anges bl.a. att sökmotorer på nätet såsom Google innehåller algoritmer.

- Ett liknande synsätt som majoritetens i SRN i RÅ 2005 ref. 11 kan enligt min mening anläggas beträffande bitcoins som inte har anmälts till och erhållit tillstånd från Finansinspektionen, så att ersättning för sådana bitcoins utgör en särskild tjänst som omfattas av den generella momsplikten i 3:1 första st. och generella momssatsen om 25 % i 7:1 första st. ML, oavsett vad som kan utredas ang. momsplikt eller undantag avseende eventuella affärer som göms 'bakom bitcoins' i sådana fall. Ersättningen för bitcoins utgör i sig en prestation, dvs. tillgång till systemet och den eller de underliggande marknader där nämnda affärer bedrivs eller kan bedrivs. Ersättningen för bitcoins utgör således inte något sådant åtagande utan motprestation som ordföranden i SRN beskriver. Utifrån EU-domstolens rättspraxis i enlighet med målen SDC (C-2/95) och CSC (C-235/00), ang. ovan nämnda gränsdragning mellan momsfria tjänster på finansieringsområdet och momspliktigt tillhandahållande av teknisk utrustning etc., anser jag således att ersättning för tillgång till eller användande av algoritmen bitcoins i sig utgör en momspliktig tjänst jämförbar med sistnämnda, när det inte är fråga om bitcoins med tillstånd från Finansinspektionen. Det gäller enligt min mening redan idag, SRN och HFD har i HFD 2016 ref. 6 bara underlåtit att gå vidare med en bedömning av vad som gäller momsmässigt sett när verksamhet med bitcoins eller liknande virtuell valuta bedrivs utan att anmälningsplikt till Finansinspektionen fullföljs.

SRN gör i sin konklusion i HFD 2016 ref. 6 en enligt mig för nu ifrågavarande del av problematiken poänglös referens till den av SRN anförda doktrinen, när SRN hänvisar till att syftet med undantagen i art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet är att undvika svårigheter med att momsbelägga finansiella tjänster.³⁰⁶ I förhandsavgörandet hos EU-domstolen [C-264/14 (Hedqvist)] nämns SRN:s inställning i pkt 17 och EU-domstolen anger i pkt 36 att domstolens praxis innebär att undantagen i art. 135.1 d-f bl.a. syftar till att minska de svårigheter som är förenade med fastställandet av beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten.³⁰⁷ I förevarande hänseende utgör dock ersättning för bitcoins, som framgår av vad jag anför ovan, en tjänst jämförbar med en momspliktig teknisk konsulttjänst. Svårigheten här ligger enligt min mening inte i den principiella gränsdragningen mellan tillhandahållande av tjänster med bitcoins som undantas från momsplikt respektive omfattas av momsplikt, utan det är att bedriva kontroll avseende sistnämnda kategori, eftersom den inte förutsätts vara registrerad hos Finansinspektionen. Jag noterar för övrigt i HFD 2016 ref. 6 att SRN eller HFD inte nämner doktrin som också kunde antas ha givit vägledning, nämligen Rendahl 2009.³⁰⁸ I likhet med av SRN anförda Henkow 2008 hör dock även Rendahl 2009 till tiden innan

³⁰⁶ Jfr SRN:s hänvisning i HFD 2016 ref. 6 till Henkow 2008 s. 88f.

³⁰⁷ Jfr även pkt 37 och 48 i nämnda EU-målet C-264/14 (Hedqvist).

³⁰⁸ Däri anges i avgränsningarna bl.a. att s.k. *bit tax* valdes bort för analysen (jfr Rendahl 2009 s. 10 och 11), och av avsnitten *E-commerce* resp. *Digital supplies* kan läsaren sluta sig till att den doktrinen inte innehåller någon ansats till att behandla ens e-pengar (jfr Rendahl 2009 s. 19-21).

bitcoins blev tillgängliga,³⁰⁹ men SRN borde ha nämnt också Rendahl 2009, om Henkow 2008 skulle nämnas.

SRN eller HFD går i HFD 2016 ref. 6 inte in på det vidare perspektiv som enligt min mening bör anläggas på förevarande problematik, nämligen att det från ekonomisk-politisk synvinkel dels inte är önskvärt penningpolitiskt (monetärpolitiskt) sett med en sådan till vanlig valuta konkurrerande valuta som bitcoins utgör, till skillnad från e-pengar utgivna av banker etc., dels att det samtidigt inte skulle vara möjligt finanspolitiskt sett att olagligförklara bitcoins som betalningsmedel i mervärdesskattehänseende.

- I förstnämnda hänseende får nämnas, för jämförelsen med sedlar och mynt som lagliga betalningsmedel, att Riksbanken får intäkter genom utelöpande sedlar och mynt, vilket innebär en upplåning från allmänheten – s.k. seigniorage. Bokföringsmässigt innebär utelöpande sedlar och mynt en skuldpost på Riksbankens balansräkning. Övriga finansiella institut tillgodogör sig ränteinkomster genom den s.k. floaten, dvs. ränta på de medel som placeras på marknaden under de tidsglapp som uppstår vid förmedlingen av betalningar som sker hos banker etc. och som ännu inte har bokförts på bankkundens etc. (mottagarens) konto.³¹⁰ Genom förekomsten av bitcoins som en konkurrerande valuta till (bl.a.) svenska kronor påverkas enligt min uppfattning räntan. Bitcoins berör inte Riksbankens balansräkning, och genom ett tillflöde av bitcoins i ekonomin blir det – precis som när Riksbanken ger ut mer sedlar och mynt – lättare för allmänheten att låna pengar och räntan sjunker typiskt sett därigenom: Möjligheterna att bedriva penningpolitik påverkas negativt av förekomsten av bitcoins, men så blir också fallet finanspolitiskt sett.³¹¹

³⁰⁹ Bitcoins lär ha funnits tillgängliga under 2009 (jfr Forssén 2016, 12 213 235), och Rendahl 2009 är en avhandling i och för sig uppdaterad den 13 april 2009, men inte med beaktande av bitcoins eller liknande (jfr Rendahl 2009 s. vii och ix).

³¹⁰ Jfr SOU 1998:14 s. 71 och även s. 41. Jfr för övrigt även SOU 1995:69 s. 239 och 240, där följande anges ang. Finansinspektionens och Riksbankens ansvarsområden: ”Om man liknar betalningsväsendet vid ett vägnät skulle man kunna hävda att Riksbanken skall svara för ’vägverksfunktionen’ medan Finansinspektionen utövar den ’polisiära’ tillsynskontrollen, dvs. har till uppgift att övervaka att ’trafikanterna’ håller sig inom hastighetsgränserna och håller ’fordonen’ i acceptabelt skick.”

³¹¹ Nationalekonomiskt sett anser jag att det inte skapas nya pengar i ekonomin enbart genom att använda Riksbankens sedelpress, utan fler sedlar skapas bara. Jfr Forssén 2015 (7), avsnitt 2.2 i *Part A* (s. 27): “I argue that just printing money or pushing money back and forth between banks and entrepreneurs don’t produce any goods or services.” Om transaktioner i affärlivet göms ’bakom bitcoins’, bidrar bitcoins till den s.k. svarta ekonomin i samhället, dvs. till en ekonomi utanför statsbudgeten och som således inte kan ligga till grund för finanspolitiken.

- I det finanspolitiska hänseendet finns det dock inte något mervärdesskattemässigt hinder för verksamhet med bitcoins som förment olagligt betalningsmedel, eftersom EU-domstolens praxis innebär att principen om skatteneutralitet förhindrar att det görs en allmän åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner, när det gäller att bestämma om en ekonomisk verksamhet föreligger som ger personen i fråga karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.³¹²

3.5.4 Konklusioner

Enligt min mening bör en avvägd lösning på den i avsnitten 3.5.1-3.5.3 beskrivna problematiken komma tillstånd, där i första hand penningpolitiska och finanspolitiska hänsyn tillgodoses genom följande åtgärder:

1. Ett tillägg bör göras i 3:9 ML av innebörd att undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel inte omfattar växlingstjänster avseende virtuella valutor såsom bitcoin, om inte *anmälningsskyldighet* som finansiell verksamhet fullföljs och tillstånd därvidlag erhålls från Finansinspektionen. I konsekvens därmed bör begreppet virtuell valuta även införas i 3:23 1 ML – vid sidan av sedlar och mynt – och med samma bestämning av vad som avses som jag föreslår för 3:9 ML. Begreppet *lagligt* betalningsmedel i 3:23 1 bör således fortsatt förbehållas för sedlar och mynt. Genom åtgärderna får problemet med att det momsmässigt inte är möjligt att göra en skillnad mellan laglig respektive olaglig verksamhet med bitcoins sin lösning. Det förutsätter dock att lagstiftaren tar upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet att motsvarande ändringar införs i art. 135.1 b-f i mervärdesskattedirektivet.

2. I den mån verksamhet med bitcoin eller liknande virtuell valuta bedrivs utan att anmälningsskyldighet till Finansinspektionen fullföljs, bör det, liksom idag, inte anses som olagligt i mervärdesskattelhänseende, utan därvidlag bör, vilket jag som nämnts också anser gäller redan idag – trots att SRN och HFD genom sitt förenklade synsätt inte berör det i HFD 2016 ref. 6 – sådan verksamhet omfattas av principen om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster enligt 3:1 första st. ML. Utredningen SOU 1998:14 framhöll behovet av åtgärder till skydd mot dubbelspenderingar och liknande manipuleringar vid användning av e-pengar.³¹³ Jag har beskrivit att det föreligger en risk för att bitcoins utan tillstånd från Finansinspektionen används för att t.ex. gömma

³¹² Jfr pkt 19-23 i EU-målet C-455/98 (Salumets m.fl.). Jfr även Forssén 2011 s. 167.

³¹³ Jfr SOU 1998:14 s. 31.

momspliktig byteshandel. Eftersom det inte går att diskriminera sådan verksamhet genom att beteckna den som olaglig i mervärdesskattehänseende, men det ändå är en företeelse som bör motverkas av såväl penningpolitiska som finanspolitiska hänsyn, borde en särskild momssats införas för den och till en väsentligt högre momssats än den generella om 25 %, t.ex. 50 %. En sådan särskild förhöjd moms bör utgöra ett incitament för konsumenterna att välja bort leverantörer av varor och tillhandahållare av tjänster som försöker gömma momspliktig handel 'bakom bitcoins'. Även förevarande fråga bör lagstiftaren ta upp med nämnda EU-institutioner. En avvägning som i så fall måste ske är i första hand gentemot vad som skulle betecknas som en sådan excessiv skattesats som skulle strida mot egendomsskyddet i art. 1 i tp nr 1 till EKMR.³¹⁴ För övrigt skulle en särskild och förhöjd momssats inte föranleda konflikt med förbudet mot dubbla förfaranden (*ne bis in idem*), eftersom den inte i sig skulle kunna betecknas som en sådan straffrättsliknande påлага som skattetillägg. Om inte skattetillägg påförs, skulle även lagföring för framför allt skattebrott aktualiseras för den som inte har redovisat till SKV momspliktig handel 'bakom bitcoins'.³¹⁵

Att inte göra någonting är inget alternativ. SRN och HFD har i HFD 2016 ref. 6 lämnat öppet för att gömma momspliktig handel 'bakom bitcoins'. Att SRN över huvud taget yttrar att bitcoins "är ett betalningsmedel" som "visar stora likheter med elektroniska pengar" verkar vara avsett att ge intrycket av en väl avvägd och därmed rättssäker bedömning i fallet, men det är, som framgår av vad jag anför ovan, bara en skenbar underbyggnad av avgörandet i HFD 2016 ref. 6. Om de förslag som jag lämnar här inte genomförs av lagstiftaren, anser jag därför att det är nödvändigt med en ny och i så fall fullständig prövning av bitcoins i mervärdesskattehänseende.

³¹⁴ Jfr Nergelius 2012 s. 63, där det anges att ingen stat är fälld ännu i det hänseendet. Dessutom anges också på s. 110 i Nergelius 2012 att äganderättsliga argument ännu inte anförts i fall ang. *ne bis in idem*-frågan beträffande skattetillägg och skattebrott. Med anledning av HD:s, enligt min mening, onyanserade bedömning av den frågeställningen på momsområdet i NJA 2013 s. 502 har jag tillfört att även näringsfriheten bör beaktas. Konkurrensneutralitet är, enligt min mening, en nödvändig förutsättning för näringsfrihet. Risken är, enligt min uppfattning, att rådande processrättsliga läge leder till att hänsyn till neutralitetsprincipen ang. moms i art. 113 FEUF och t.ex. pkt 5 i ingressen till mervärdesskattedirektivet undertrycks vid prövning av *ne bis in idem*-principens omfattning, om inte principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt kodifieras i FEU eller FEUF, så att nationella myndigheter och domstolar görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, när de, såsom beträffande moms, är bundna av EU-rätten enligt t.ex. art. 288 andra och tredje st. FEUF. Jfr Forssén 2015 (4) s. 189 och 190.

³¹⁵ Jfr, ang. *ne bis in idem* etc., även avsnitten 8.8.1 och 10.1-10.4 i Forssén 2015 (4).

Jag anser att HFD och EU-domstolen i förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 och i förhandsavgörandet mål C-264/14 (Hedqvist) borde ha beaktat subjektfrågan också – inte bara objektfrågan. Genomgången av frågan om behandlingen av den virtuella valutan bitcoins enligt 3 kap. 9 § och 3 kap. 23 § 1 ML visar att det är en brist i underbyggnaden av avgörandena i fråga, eftersom varken HFD eller EU-domstolen beaktar att det inte går att göra bitcoins till olagliga betalningsmedel på grund av att även en olaglig verksamhet utgör ekonomisk verksamhet momsmässigt sett och kan ge en person karaktären av beskattningsbar person. Genom att inte ta upp den aspekten undertrycks också grundproblemet med bitcoins, nämligen att en sådan till vanlig valuta konkurrerande valuta skapar ett dilemma såväl penningpolitiskt sett som finanspolitiskt sett. Med andra ord har enligt min mening frågeställningen om EU-konformitet med 3 kap. 9 § ML beträffande förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet (beskattningsbar person) och bestämningen av skatteobjektet (bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel) ännu inte erhållit en genomgripande analys. Det här är något som både lagstiftaren (i Sverige) samt EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet) borde beakta och återkomma om på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. I förevarande fall hade det nämligen inte hjälpt om 3:9 hänvisade till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, eftersom EU-domstolen uppenbarligen inte har kunnat bidra till en – i det stora perspektivet – rimlig tolkning av lagrummet i SRN och HFD.

Trots EU-domstolens oförmåga i sistnämnda hänseende anser jag – av samma skäl som i avsnitten 3.4.3 och 3.4.4 – att lagstiftaren utan avvaktan på en ny behandling av bitcoins på EU-nivå bör ändra uttrycket ”värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet” i 3:9 första st. till ”värdepappershandel”, dvs. uttrycket *därmed jämförlig verksamhet* bör utmönstras ur lagrummet, så att inte omfattningen av momsfriheten tänjs ut i förhållande till mervärdesskattedirektivet. I stället bör – såsom också föreslås beträffande värdepappershandel i avsnitten 3.4.3 och 3.4.4 – 3 kap. 9 § ML hänvisa, avseende bestämmelserna av begreppen bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel, till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (art. 135.1 b-f), så att oklarheter inte uppstår vid en systematisk tolkning. Jag föreslår av samma skäl också detsamma i avsnitten 3.4.3 och 3.4.4 beträffande 3 kap. 10 § ML, vilket innebär att uttrycket ”försäkringsmäklare eller andra förmedlare” däri bör ändras till ”försäkringsmäklare”, dvs. att uttrycket *andra förmedlare* utmönstras ur 3:10, och att lagrummet i stället hänvisar till motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (art. 135.1 a). Därigenom markeras också dels att undantag från momsplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt, dels att begreppen i ML har en särskild EU-rättslig innebörd. Däremot behöver inte 3:9 tredje st. 2 ML,

beträffande bestämningen av vad som avses med förvaltning av värdepappersfonder, hänvisa till mervärdesskattedirektivet, eftersom art. 135.1 g i mervärdesskattedirektivet anger undantag från skatteplikt för ”förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna”.

Jämför även angående investeringsguld: avsnitt 3.9.3.

3.6 Semantiskt tolkningsproblem angående ordet uppströms i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas – 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML³¹⁶

3.6.1 Problembeskrivning och bedömning

Frågan som behandlas i detta avsnitt gäller – i likhet med beträffande ”6:7-fall” i avsnitten 3.3.1-3.3.4 – ett semantiskt tolkningsproblem.³¹⁷ Det rör sig här om ordet *uppströms* i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas från tredje land (plats utanför EU), närmare bestämt 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML.

Genom SFS 2004:1155 implementerades den 1 januari 2005 i 3 kap. 30 § ML art. 1.3 i rådets direktiv 2003/92/EG, där det angavs att det, angående undantag från skatteplikt för införsel, i art. 14.1 i sjätte direktivet skulle läggas till följande led:³¹⁸

”k) Import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el.”

Den bestämmelsen återfinns idag i art. 143.1 i mervärdesskattedirektivet, som stipulerar vissa undantag från skatteplikt för import, nämligen i led l, och har, genom rådets direktiv 2009/162/EU, ändrats så att den lyder:

”Import av gas som transporteras genom ett naturgassystem eller varje nät som är anslutet till ett sådant system eller införs från ett fartyg som transporterar gas i ett naturgassystem eller rörledningsnät uppströms, av el eller av värme eller kyla genom nät för värme och kyla.”

Genom SFS 2010:1892 implementerades den 1 januari 2011 mervärdesskattedirektivets art. 143.1 l i 3 kap. 30 § femte st. ML, som lyder:

”Från skatteplikt undantas även import av
1. gas som

³¹⁶ Jfr Forssén 2016, 12 201 034.

³¹⁷ Jfr avsnitt 2.2.

³¹⁸ Jfr även prop. 2004/05:15 s. 31 och Forssén 2016, 21 111 200.

- a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller
- b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms,
 2. el, eller
 3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.”

Av intresse i ”ord och kontext”-perspektivet, som jag anlägger i denna framställning, är hur lagstiftaren kommenterar ordet *uppströms* i pkt 1 b):

- I författningskommentaren anger lagstiftaren att med termen *uppströms* ”ska i detta sammanhang förstås att ett rörledningssystem används i samband med produktionsverksamhet, dvs. gasutvinning” och lagstiftaren skriver att termen är ”hämtad från olje- och gasindustrins språkbruk”.³¹⁹
- Lagstiftaren nämner i och för sig i den allmänna motiveringen att utvidgningen av skattebefrielsen i fråga vid import av gas sker av neutralitetsskäl.³²⁰ Emellertid missar lagstiftaren att det är transporten av gas med hjälp av fartyg fram till det att återförgasning sker som måste undantas från skatteplikt vid import, för att motsvarande sträcka som transport annars sker av gas som importeras genom rörledningar inte ska gynnas skattemässigt.

Av pkt 3 i ingressen till rådets direktiv 2009/162/EU följer nämligen enligt min mening att skattebefrielsen i fråga – som har implementerats i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML – motiveras av neutralitetsskäl i förhållande till undantag för gas som importeras – dvs. införsel från tredje land – genom rörledningar. Rådet anger också däri att gas som importeras med hjälp av fartyg har samma egenskaper som den gas som importeras genom rörledningar och som är, efter återförgasning, avsedd att transporteras genom rörledningar.

De skäl för regeln i fråga som anges i ingressen till EU-direktivet 2009/162/EU är således den verkliga kontext i vilken ordet *uppströms* i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML ska sättas. Om fortsatt enbart det undantag från skatteplikt som stipuleras för import av gas genom rörledningar enligt pkt 1 a) i lagrummet skulle ha gällt, skulle bristande neutralitet ha förelegat gentemot import av gas med hjälp av fartyg fram till återförgasningen. I beskattningsunderlaget för moms vid import av vara

³¹⁹ Se prop. 2010/11:28 s. 63.

³²⁰ Jfr prop. 2010/11:28 s. 26.

ska nämligen även ingå sådana bikostnader som bl.a. transportkostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet.³²¹ Genom pkt 1 b) i 3 kap. 30 § femte st. uppkommer inte mervärdesbeskattning av den del av transporten av gas med hjälp av fartyg som sker inom landet vid import från tredje land. Neutralitet föreligger således i förhållande till import av gas från tredje land som transporteras hela vägen i rörledningar.

I förarbetena till SFS 2004:1155 noterades att det dåförtiden saknades distributionsnät i form av rörledning till Sverige från tredje land, och att importen av gas skedde via båt eller bil.³²² Införsel av gas via rörledning har av tradition skett från Danmark, men numera finns gasledning i Östersjön från Ryssland till Tyskland och det vore idag tekniskt möjlig med import av gas via rörledning från tredje landet Ryssland. En annan sak är det i förevarande sammanhang att gas som kommer via rörledning till Sverige har sitt ursprung i Ryssland, även om den kommer på så sätt via EU-länderna Tyskland och Danmark. Jag får sålunda uppmärksamma att samhället blir alltmer komplext och att teknikutvecklingen sker i ett högt tempo. I det perspektivet är det bra att det finns regler i ML som ska garantera neutralitet vid beskattningen, såsom i förevarande fall med import av gas via rörledning respektive med hjälp av fartyg för överföring till rörledning, men det kräver också att lagstiftaren är medveten och kunnig om den verkliga kontext i vilken orden ska skapa skattereglerna sätts. En sådan förenkling som lagstiftaren gjorde i förarbetena, genom att hänvisa ordet *uppströms* till branschspråkbruk och inte beröra vad ordet innebär i en verklig kontext (som för övrigt framgår i ingressen till det aktuella direktivet), riskerar att leda till ett i förhållande till syftet med reglerna missvisande tolkningsresultat av regeltexten i fråga.

Svenska domstolar och myndigheter är i och för sig skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det.³²³ Emellertid är lojaliteten till förarbeten vid lagtolkning tungt förankrad i svensk rättskällehänsyn.³²⁴ Därför bör kommentarer som lagstiftaren gör i förarbetena vara tydliga när det gäller beskrivningen av motiven för regeln som ska implementeras. I ingressen till ett direktiv från EU anges skälen – motiven – för reglerna i direktivet,³²⁵ och rättstillämparna ska enligt min mening inte ges en bristfällig vägledning för lagtolkning i förarbetena. I exemplet med vad som menas med *uppströms* får den som därvidlag använder propositionen och författningskommentaren däri som rättskälla en bristfällig information

³²¹ Jfr 7 kap. 8 § tredje st. första men. ML.

³²² Se prop. 2004/05:15 s. 30.

³²³ Se art. 288 tredje st. FEUF. Se även avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

³²⁴ Jfr avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

³²⁵ Jfr avsnitt 2.3 i Forssén 2015 (1)

om motiven för direktivbestämmelsen som infördes i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML. En rättstillämpare måste för lagtolkningen gå vidare till EU-direktivet i fråga och de skäl som framgår av dess ingress angående temat neutralitet, för att finna de relevanta motiven för direktivbestämmelsen. Först då kan rättstillämparen göra en relevant tolkning av det lagrum i vilket direktivbestämmelsen ska vara implementerad, dvs. av 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML.

3.6.2 Konklusioner

Den förenkling som lagstiftaren gjorde i förarbetena till 3 kap. 30 § femte st. 1 b) som infördes i ML genom SFS 2010:1892, genom att (på sidan 63 i prop. 2010/11:28) hänvisa angående ordet *uppströms* till branschspråkbruk och inte beröra vad ordet innebär i en verklig kontext, riskerar att leda till tolkningsresultat som – i förhållande till motsvarande EU-direktivs syfte med regeln – innebär att regeltexten i fråga i ML är missvisande, dvs. att vad jag benämner *communication distortions* föreligger.³²⁶

Den risken hade undvikits om lagstiftaren hade beaktat de skäl till regeln i fråga som framgår i ingressen till det aktuella direktivet. Av pkt 3 i ingressen till rådets direktiv 2009/162/EU, varigenom art. 143.1 l i mervärdesskattedirektivet ändrades, följer enligt min mening att skattebefrielsen enligt 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML, vari art. 143.1 l ska ha blivit implementerad, motiveras av neutralitetsskäl i förhållande till undantag för gas som importeras – dvs. införs från tredje land – genom rörledningar. Genom att i stället hänvisa till branschspråkbruk angående innebörden av ordet *uppströms*, underlåter lagstiftaren att beskriva i förarbetena att det är transporten av gas med hjälp av fartyg fram till det att återförgasning sker som måste undantas från skatteplikt vid import, för att motsvarande sträcka som transport annars sker av gas som importeras genom rörledningar inte ska gynnas skattemässigt.

Genom lagstiftarens förenklade beskrivning i förarbetena av ordet *uppströms* måste en rättstillämpare gå vidare till EU-direktivet 2009/162/EU och de skäl som framgår av pkt 3 i dess ingress angående temat neutralitet, för att finna de relevanta motiven för direktivbestämmelsen. Först då kan en rättstillämpare göra en EU-konform tolkning av ordet *uppströms* i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML. Mot bakgrund av den lojalitet till förarbeten vid lagtolkning som råder i svensk rättsskälslära har enligt min mening lagstiftaren därigenom skapat ett semantiskt tolkningsproblem såtillvida att nämnda förenklade beskrivning av ordet *uppströms* skapar den risken att rättstillämparna stannar vid förarbetena och inte går vidare till EU-direktivet, där den

³²⁶ Se avsnitten 1.1.1, 1.2 och 1.4.

verkliga kontexten för ordet *uppströms* återfinns. Det kan således leda fel vid uttolkningen av ordet *uppströms* i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML. Det är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

3.7 Import och förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmelser av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML³²⁷

3.7.1 Problembeskrivning och bedömning

Om en beskattningsbar person eller en vanlig privatperson (konsument) gör införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EU (tredje land) eller från s.k. tredje territorium (dvs. varan övergår i fri omsättning här), ska denne betala mervärdesskatt i Sverige på sådan *import*, enligt 1 kap. 2 § första st. 6 och 19 §§ ML. För övrigt gäller från och med 2015 att ”importmoms” tas ut av SKV för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltså är beskattningsmyndighet för import (SFS 2014:50 och SFS 2014:51).

Avgörande för att SKV ska vara beskattningsmyndighet för ”importmomsen” är att den momsregistrerade är en beskattningsbar som agerar i denna egenskap. För att avgöra sistnämnda har SKV – i samarbete med Tullverket – tagit fram ett ställningstagande 2014-11-21 (dnr 131 639684-14/111),³²⁸ där SKV har uttalat följande i sammanfattning ang. hur frågan bör hanteras:

SKV anser att det kan presumeras att en juridisk person som meddelar sitt registreringsnummer till mervärdesskatt till Tullverket vid importen agerar i sin egenskap av beskattningsbar person. Meddelandet kan ske genom åberopande av ett s.k. EORI-nummer som är kopplat till importörens registreringsnummer till mervärdesskatt. Följden av åberopandet blir att mervärdesskatten vid importen ska redovisas till SKV i mervärdesskattedeklarationen.

Angående SFS 2014:50, lag om ändring i mervärdesskattelagen, och SFS 2014:51, lag om ändring i tullagen (2000:1281) – som för övrigt ersattes den 1 maj 2016 av tullagen (2016:253)³²⁹ – finns ett ärende registrerat hos finansdepartementet där jag 2014-12-12 (Dnr. Fi2014/4452) uppmärksammar en förmodad lucka i lagen beträffande

³²⁷ Jfr Forssén 2016, 21 112 000. Jfr även Forssén 2016, 12 201 034, 12 213 164 och 12 215 000.

³²⁸ Se SKV:s ställningstagande 2014-11-21, dnr 131 639684-14/111.

³²⁹ Jfr även 1 kap. 2 § första st. 6 och femte st, ML, deras lydelse enligt SFS 2016:261. I femte st. hänvisas från och med den 1 maj 2016 till unionstullkodexen som då ersatte gemenskapstullkodexen.

reglerna om att SKV den 1 januari 2015 övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket. Jag har beskrivit problemet enligt följande:

- I 5 kap. 11 a § tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51, anges i pkt 2, som ett av villkoren för att moms på import ska tas ut enligt SFL, att deklaranter etc. ”agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln”.

I ML har *beskattningsbar person* två *bestämningar* som är av intresse här, nämligen i 4 kap. 1 § resp. i 5 kap. 4 §.³³⁰ I 5 kap. 4 § avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även t.ex. holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Den enda definitionen angående beskattningsbar person som anges i ML avser utländsk beskattningsbar person och återfinns i 1 kap. 15 §. Således omfattar hänvisningen i 5 kap. 11 a § första st. 2 till beskattningsbar person enligt ML även t.ex. holdingbolag och nämnda slag av ideella föreningar och trossamfund.

Eftersom det andra kravet för att SKV ska vara beskattningsmyndighet är – enligt 5 kap. 11 a § första st. 1 tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51 – att deklaranter etc. är mervärdesskatteregistrerad i Sverige, och 8 kap. 2 § fjärde st. 2 ML anger att med ingående skatt avses också skatt hänförlig till import och skattskyldighet uppkommer för import enligt 1 kap. 2 § första st. 6 ML, uppkommer avdragsrätt för ingående skatt motsvarande mervärdesskatten på importen enligt 8 kap. 3 § första st. ML hos dessa subjekt, oavsett om de i sina verksamheter omsätter skattepliktiga varor eller tjänster.

Det föreligger en uppenbar risk för s.k. upplägg, där t.ex. en allmännyttig ideell förening som förvärvar någon tjänst från utlandet, och därmed är beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML, kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion utan att någon vidareförsäljning sker på vilken utgående skatt skulle redovisas, och erhåller ändå avdragsrätt för ingående moms på importen. Beskattning för uttag av varor är inte heller möjlig i en sådan situation, eftersom sådan beskattning träffar en beskattningsbar person, enligt 2 kap. 2 första st. ML, och då är det fråga om beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML.

³³⁰ Genom SFS 2015:888 infördes den 1 januari 2016 också en regel om beskattningsbar person avseende den som tillfälligtvis omsätter nya transportmedel som transporteras från Sverige till ett annat EU-land. Den bestämmelsen motsvarar art. 9.2 i mervärdesskattedirektivet, och är inte av intresse i förevarande sammanhang. Av intresse här är i stället jämförelsen mellan huvudregeln för beskattningsbar person i 4:1 ML, som motsvarar huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och det utvidgade begreppet beskattningsbar person i 5:4 ML.

För att risken för nämnda slag av upplägg ska undvikas borde – enligt min uppfattning – 5 kap. 11 a § första st. 1 och 2 tullagen i dess lydelse enligt SFS 2014:51 ha ändrats så att pkt 2 hänvisade till beskattningsbar person enligt ML *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML*. Ordet ”vid” i 5 kap. 11 a § första st. 2 tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51, bidrar till tolkningsproblematiken, och uttrycket *i samband med* borde ha ersatt det, men det problemet skulle ha bortfallit genom att nämnda ändring i lag om ändring i tullagen skulle ha genomförts. Ifrågavarande luckan i lagen finns således i tullagen och kan ge en obefogad rätt till avdrag för ingående moms på import enligt 8:3 första st. ML.

Finansdepartementet lämnade följande brevsvaret i ärendet 2014-12-16:

”För närvarande anser regeringen inte att det finns skäl att ändra i den momsagstiftning som reglerar hantering vid import av varor och som träder i kraft den 1 januari 2015. Bestämmelsen i 5 kap. 4 § momslagen (ML) används endast vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§ ML, dvs. den speciella definitionen av beskattningsbar person som anges i 5 kap. 4 § ML är endast tillämplig vid omsättning av vissa tjänster inom landet och inte vid import. Regeringen kommer att följa tillämpningen av de nya importmomsreglerna som träder i kraft den 1 januari 2015. Om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kan det eventuellt finnas behov att se över reglerna i framtiden.”

När tullagen (2016:253) ersatte tullagen (2000:1281) hade lagstiftaren möjlighet att ändra regeln i fråga. Emellertid har motsvarigheten till 5:11 a, dvs. 2 kap. 2 § tullagen (2016:253), enbart kompletterats med att inte bara beskattningsbar person, utan även juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar enligt ML och är mervärdesskatteregistrerad beskattas för moms på import av SKV och inte Tullverket. Lagstiftaren kunde tämligen enkelt ha kunnat åtgärda tolkningsproblematiken med avseende på bestämningen av beskattningsbar person i sammanhanget eller åtminstone ändrat ordet ”vid” till uttrycket *i samband med*. Det skedde inte, utan regeringens besked om att återkomma om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kvarstår således. Med andra ord är det rättstillämpningen och framtida rättspraxis som får visa om risken för upplägg är befogad. Jag återger här lydelsen av 2 kap. 2 § första st. tullagen (2016:253):

”Mervärdesskatt som avses i 1 § första stycket ska inte tas ut enligt denna lag utan i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244), om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och
1. agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt

mervärdesskattelagen (1994:200) vid importen eller införseln, eller 2. är en juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln.”

För sammanhanget med gränsöverskridande handel inom EU erinras här om att nämnda risk för upplägg också är uppenbar beträffande holdingbolag. Ifrågavarande lucka i tullagen kan t.ex. innebära följande:

Ett AB, som är holdingbolag förvärvar en tjänst från utlandet och utgör därmed beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML. AB:et kombinerar det med införsel av varor från annat EU-land. Då är AB:et skattskyldigt för UIF enligt 1 kap. 2 § första st. 5 (jämförd med 2 a kap. 3 §) ML och ska redovisa beräknad utgående moms på sådant UIF, men eftersom sådant belopp också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra st. ML uppkommer avdragsrätt för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första st. ML. Ett belopp motsvarande beräknad utgående moms blir avdragsgillt som ingående moms. Det uppkommer inte någon mervärdesbeskattning för ren konsumtion av förvärvade varor, trots att AB:et som holdingbolag saknar verksamhet med skattepliktiga transaktioner, eftersom AB:et inte är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML och beskattning för uttag därmed inte uppkommer enligt 2 kap. 2 § första st. ML.

För övrigt kan frågeställningen om luckan i tullagen i detta avsnitt inte betecknas som hypotetisk, enligt min uppfattning.³³¹ Frågeställningen gäller bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet och berör en situation av varuinförsel till Sverige, nämligen import från tredje land. Den liknar i båda hänseendena den frågeställning om användningen av begreppet skattskyldig i huvudregeln om UIF – 2 a kap. 3 § första st. 3 ML – före den 1 juli 2013 som jag tar upp i avsnitten 3.8.1 och 3.8.2. Skillnaden är bara att skattesubjektsfrågan i detta avsnitt gäller importören, medan den beträffande frågan om den äldre lydelsen av huvudregeln om UIF gäller motparten i det andra inblandade EU-landet till personen som gör varuinförseln till Sverige. Frågeställningen om luckan i tullagen kan inte betecknas som hypotetisk, eftersom den liknar frågeställningen angående den äldre lydelsen av huvudregeln om UIF, vilken, även om prövning aldrig kom till stånd i HFD eller Högsta domstolen (HD), har berörts i skatteprocesser och i brottmål om moms.

3.7.2 Konklusioner

Jag har uppmärksammat finansdepartementet på att det föreligger en risk för upplägg, om inte 5 kap. 11 a § första st. 1 och 2 tullagen ändras så att pkt 2 hänvisar till beskattningsbar person enligt ML *utom i den*

³³¹ Jfr även avsnitt 1.3.1.

särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML. Avsaknaden av det uttrycket i 5:11 a första st. 2 tullagen innebär enligt min uppfattning att det föreligger en lucka i lagen, dvs. en lucka i tullagen. Den ifrågavarande luckan *kan* ge en obefogad rätt till avdrag för ingående moms på import enligt 8:3 första st. ML. Det föreligger enligt min mening en öppenbar risk för följande upplägg:

Exempelvis en allmännyttig ideell förening eller ett holdingbolag som förvärvar någon tjänst från utlandet blir därigenom beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML, och om den allmännyttiga ideella föreningen eller holdingbolaget kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion kan det uppkomma avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § första st. ML för ingående skatt motsvarande mervärdesskatten på importen hos dessa subjekt, oavsett om de i sina verksamheter omsätter skattepliktiga varor eller tjänster.

Tolkningsproblemet här gäller således *subjektsfrågan* och att det finns två relevanta bestämmelser av beskattningsbar person i ML till vilka aktuell regel i tullagen kan anses hänvisa, nämligen 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 §. I 5 kap. 4 § avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även t.ex. holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

Jag uppmärksammade finansdepartementet på den sålunda förmodade luckan i tullagen 2014-12-12 och finansdepartementet svarade 2014-12-16 (Dnr. Fi2014/4452). Det som är betänkligt enligt min mening är att Regeringen hänvisar till att avvakta rättspraxis hellre än att vidta mina föreslagna ändringar i aktuell regel i tullagen för att minska risken för upplägg avseende moms med anledning av påtalad lucka i lagen. Lagstiftaren hade chansen att enkelt avhjälpa luckan, när tullagen (2016:253) ersatte tullagen (2000:1281) den 1 maj 2016. Lagstiftarens förhållningssätt utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

För övrigt får jag nämna att eftersom det inte finns svenska regler om vare sig underkapitalisering eller holdingbolag, kan skillnaden mellan beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § respektive enligt 5 kap.4 § i ML vara av intresse i samband med bedömning av om ett upplägg omfattas av den EU-rättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk momsmässigt sett.³³² Av intresse därvidlag kan vara bl.a. reflektioner som jag gjorde i min doktorsavhandling om holdingbolag i samband med vissa EU-mål, bl.a. pkt 28 i C-142/99 (*Floridienne*), m.m.³³³

³³² Jfr även avsnitten 3.2.2.2 och 3.2.2.3.

³³³ Se Forssén 2015 (1) s. 25 och 26. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

3.8 Användningen av begreppet skattskyldig i huvudregeln om unionsinternt förvärv före den 1 juli 2013 – 2 a kap. 3 § första st. 3 ML³³⁴

3.8.1 Problembeskrivning och bedömning

Förevarande problemställning gäller användningen av begreppet *skattskyldig* före den 1 juli 2013 i huvudregeln om s.k. unionsinternt förvärv (UIF) av varor, dvs. i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML. Den kan sägas anknyta till att min varning för upplägg i avsnitten 3.7.1 och 3.7.2 med anledning av den förmodade luckan i tullagen också gällde UIF.

Jag gör här en jämförelse med att lagstiftaren i samband med momsreformen den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368,³³⁵ uttalade att det inte skulle anses innebära någon förändring i sak att begreppet *skattskyldig* avseende säljaren i det andra inblandade EU-landet ersattes – i enlighet med den svenska språkversionen av mervärdesskattedirektivet och art. 2.1 b i däri³³⁶ – med *beskattningsbar person* i huvudregeln för UIF, 2 a kap. 3 § första st. 3 ML. Det var enligt lagstiftaren enbart fråga om att erhålla en förbättrad *formell* överensstämmelse med vad som stipuleras om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet, men lagstiftaren nämnde inte att begreppet skattskyldig i den tidigare lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML har varit en avgörande fråga i flertalet skatte- och skattebrottsprocesser från tiden före den 1 juli 2013.³³⁷

Frågan är enligt min mening om det först ska förekomma olika rättsprocesser angående påstådda upplägg och tämligen komplexa skatteregler, där legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF godtyckligt åsidosätts, när staten och åklagarna får problem med den principen, och sedan ska lagstiftaren lappa och laga i efterhand med sådana verklighetsfrämmande uttalanden som nyss nämnda angående den förändrade lydelsen av huvudregeln för UIF.

- Bland de äldre processer, vilka jag har nämnt i annat sammanhang,³³⁸ finns t.ex. Svea hovrätts mål B 1378/96, där HD avslog en resningsansökan, mål nr Ö 257-99, utan att finna ”anledning inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen”, när domen i hovrätten innebar att legalitetsprincipen åsidosattes,

³³⁴ Jfr Forssén 2016, 12 213 164.

³³⁵ Jfr avsnitten 1.3.3 och 1.3.4.

³³⁶ Mervärdesskattedirektivets art. 2.1 b i motsvarades i sjätte direktivet av art. 28a.1 a första st., där *skattskyldig person* användes i den svenska översättningen av sjätte direktivet.

³³⁷ Se prop. 2012/13:124 s. 94. Jfr även Forssén 2016, 12 213 177.

³³⁸ Se Forssén 2016, 12 213 177.

trots att det påstådda skattebrottet bestod i att skyldigheten att redovisa beräknad utgående moms på UIF åsidosatts utifrån dåvarande lydelse av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och dåförtiden det andra inblandade EU-landet inte stipulerade momsplikt för varan i fråga, finguld,³³⁹ i sin nationella momslagstiftning. Säljaren i det andra inblandade EU-landet kunde således inte anses ha karaktären av skattskyldig, och därmed kunde enligt min mening inte köparen i Sverige beskattas för UIF med stöd av 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. ML eftersom 2 a kap. 3 § första st. 3 före den 1 juli 2013 klart stipulerade att säljaren i det andra EU-landet skulle vara skattskyldig.³⁴⁰

Även om varken HFD eller HD är författningsdomstolar, kan det vara intressant att pröva en fråga som denna genom ansökan om rättsprövning hos HFD. Det kan finnas ett mörkertal av fall som skulle behöva prövas, men där kravet på prövningstillstånd i högsta instans, t.ex. i HFD, hindrar en prövning av t.ex. felskrivna skatteregler, genom att HFD meddelar ett kort 'ej prövningstillstånd' vid överklagande av en dom i någon av kammarrätterna.

- HFD prövar ansökningar om rättsprövning, och det gäller enligt lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Den lagen trädde i kraft den 1 juli 2006, varvid lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut upphävdes. Av den lagen följde att t.ex. rättsprövning kunde ske av om förvaltningsmyndighets beslut som berörde t.ex. legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF stred mot någon rättsregel på sådant sätt som sökanden anförde, och det inte fanns någon annan möjlighet till prövning, t.ex. genom att det angavs i beslutet att det inte kunde överklagas.
- Möjligheten till rättsprövning är dock numera i stort sett borta på skatteområdet, eftersom den nya lag som infördes den 1 juli 2006 enbart avser rättsprövning av vissa regeringsbeslut.
- Emellertid bör den rättssökande allmänheten ha möjlighet att pröva en fråga som den förevarande om bruket i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML före den 1 juli 2013 av begreppet *skattskyldig* i stället för mervärdesskattedirektivets *beskattningsbar person*, genom att ansöka hos SKV om befrielse från moms på ifrågavarande UIF enligt 60 kap. 1 § SFL. Det finns enligt min uppfattning inte något som skulle ge vid handen att beräknad utgående moms på UIF skulle vara diskvalificerad för prövning

³³⁹ Jfr ang. investeringsguld: avsnitt 3.9.2.1.

³⁴⁰ Jfr även Forssén 2016, 12 213 174.

hos SKV, med möjlighet till överklagande till regeringen, genom tillämpning av 60:1 SFL om beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt.³⁴¹

Frågan är således också om en felskrivning från lagstiftarens sida utgör sådana synnerliga skäl som stipuleras för befrielse i 60:1 SFL. Synnerliga skäl är den strängaste skrivningen i svensk skattelagstiftning, men framför allt mot bakgrund av att möjligheterna till rättsprövning hos HFD numera är i stort sett borta på skatteområdet bör enligt min uppfattning 'felskrivningen' som rådde i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML före den 1 juli 2013 uppfylla rekvisitet synnerliga skäl för befrielse i 60:1 SFL.

Enligt min mening finns det skäl för den som – i likhet med vad som var fallet i Svea hovrätts mål B 1378/96 – har dömts för skattebrott, och det påstådda skattebrottet bestod i att skyldigheten att redovisa beräknad utgående moms på UIF ansågs ha åsidosatts utifrån lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML före den 1 juli 2013 trots att det andra inblandade EU-landet inte stipulerade momsplikt för varan i fråga i sin nationella momslagstiftning, att dels ansöka hos SKV om befrielse enligt 60:1 SFL, dels ansöka hos HD om resning i brottmålet. Det är enligt min mening lagstiftarens prov på en total okunnighet om den kontext med inte bara skattemål, utan tillika brottmål i vilken begreppet *skattskyldig* i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML hade en avgörande betydelse som utgör grunden för synnerliga skäl enligt 60:1 SFL och för resningsansökan i förekommande fall i brottmålet. Att det bara skulle röra sig om en *formell* sak när skattskyldig ersattes med beskattningsbar person den 1 juli 2013 i huvudregeln för UIF, 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, är en direkt felaktig verklighetsbeskrivning – dvs. av kontexten – kring lagrummet i förevarande hänseende.

Den 'felskrivning' som får anses ha förelegat i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML före den 1 juli 2013 utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler, eftersom lagstiftaren inte har beaktat att *skattskyldig* enligt ML enbart betyder skyldighet att redovisa och betala utgående moms – jämför i avsnitt 3.2.1 min schematiska översikt, för att illustrera hur mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter hänger ihop, och kommentarer med referenser till regler i ML och mervärdesskattedirektivet därtill. Att med skattskyldighet endast förstås skyldigheten att betala skatt till staten infördes för övrigt redan när ML ersatte GML den 1 juli 1994,³⁴² och således inte först vid Sveriges EU-

³⁴¹ Se Forssén 2016, 12 213 177.

³⁴² Jfr prop. 1993/94:99 s. 105 och 106.

inträde den 1 januari 1995 när 2 a kap. om gemenskapsinterna förvärv av varor, s.k. GIF (UIF i och med Lissabonfördraget), infördes i ML, genom SFS 1994:1798.

3.8.2 Konklusioner

Den 'felskrivning' som – i förhållande till art. 2.1 b i i mervärdesskattedirektivet (och föregångaren art. 28a.1 a första st. i sjätte direktivet) – får anses ha förelegat före ändringen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) i huvudregeln för UIF av varor, 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, genom att begreppet *skattskyldig* användes i stället för nuvarande *beskattningsbar person* avseende den i det andra EU-landet inblandade säljaren reser från rättssäkerhetssynpunkt framför allt två frågor:

- Den första frågan är om den enskilde, närmare bestämt de köpare i Sverige som inte bara har beskattats för UIF när omständigheterna var sådana att säljaren i det andra EU-landet inte kunde anses skattskyldig utan också har ådömts straffrättsligt ansvar för oredovisat UIF, ska ta ansvar för lagstiftarens 'felskrivning' i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML före den 1 juli 2013.
- Den andra frågan är om lagstiftarens 'felskrivning' utgör sådana synnerliga skäl för befrielse från moms som anges i 60:1 SFL.³⁴³ Svaret på den frågan bör enligt min mening också avgöra frågan om resningsgrund föreligger i brottmål avseende tiden före den 1 juli 2013, där köpare ådömts ansvar för skattebrott på grund av oredovisat UIF när säljaren i det andra inblandade EU-landet inte kunde anses skattskyldig.

Den 'felskrivning' som får anses ha förelegat i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML före den 1 juli 2013, genom bruket av begreppet *skattskyldig* i lagrummet, utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. När lagstiftaren den 1 juli 2013 passade på att ändra skattskyldig till beskattningsbar person i lagrummet uttalade lagstiftaren att det bara rörde sig om en formell sak – en fråga om att åstadkomma en förbättrad *formell* överensstämmelse med vad som stipuleras om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet.³⁴⁴ Emellertid nämnde inte lagstiftaren att begreppet skattskyldig i den tidigare lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML har varit en avgörande fråga i flertalet skatte- och skattebrottsprocesser från tiden före den 1 juli 2013. Att beskriva ändringen i lagrummet som blott en formell sak visar således på en total okunnighet från lagstiftarens sida om den kontext i vilken frågan om

³⁴³ Ang. 60 kap. 1 § SFL: jfr även vissa rättssäkerhetsmässiga aspekter i avsnitt 5.2.8.2.

³⁴⁴ Se prop. 2012/13:124 s. 94.

betydelsen av bruket av begreppet *skattskyldig* i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML befunnit sig. Lagstiftaren gör sig enligt min uppfattning skyldig till en direkt felaktig verklighetsbeskrivning – dvs. av kontexten – kring lagrummet i förevarande hänseende.

Lagstiftaren själv angav redan vid införandet av ML den 1 juli 1994 att med skattskyldighet endast förstås skyldigheten att betala skatt till staten. Emellertid bortsåg lagstiftaren från det den 1 januari 1995 när 2 a kap. infördes i ML. Lagstiftaren använde *skattskyldig* om säljarens status i 2 a kap. 3 § första st. 3 i stället för *skattskyldig person*, som användes i den svenska översättningen av sjätte direktivet och som således borde ha använts i lagrummet i fråga från och med 1995. Lagstiftaren lät begreppet skattskyldig kvarstå i lagrummet fram till den 1 juli 2013, trots att *beskattningsbar person* i den svenska språkversionen av mervärdesskattedirektivet borde ha använts från och med 2007 då mervärdesskattedirektivet ersatte bl.a. sjätte direktivet.

3.9 Bestämningarna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML³⁴⁵

3.9.1 Bakgrund till 1 kap. 6 § och problembeskrivning

I avsnitt 2.2 återges lydelsen av 1 kap. 6 § ML. Redan när ML ersatte GML den 1 juli 1994 skedde en EU-anpassning beträffande varubegreppet såtillvida att 1:6 anger att fastigheter också utgör varor.³⁴⁶

I avsnitten 3.9.2.1-3.9.3 behandlas olika exempel på den systematiska frågan om bestämningen av vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML. Bestämningen av begreppen vara och tjänst som återfinns däri innebär ett extra steg jämfört med i mervärdesskattedirektivet när det gäller bestämningen av skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt. Där definieras inte vad som avses med vara och tjänst, utan t.ex. huvudreglerna om bestämningen av skatteobjektet behandlar vad som utgör leverans av varor, art. 14.1, respektive tillhandahållande av tjänster, art. 24.1.³⁴⁷ Genomgången i avsnitten 3.9.2.1-3.9.3 berör således dessa systematiska aspekter på 1:6 ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet.

³⁴⁵ Jfr Forssén 2016, 12 200 001, 12 213 177, 12 213 213 och 12 213 235.

³⁴⁶ Jfr prop. 1993/94:99 s. 107.

³⁴⁷ Jfr avsnitt 1.3.3.

3.9.2 Systematiska aspekter på 1 kap. 6 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet

3.9.2.1 Exemplet olika slag av investeringsguld – särskilt om 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a och 10 b §§ ML³⁴⁸

Mervärdesskattedirektivet definierar, som nämnts,³⁴⁹ inte vad som avses med vara och tjänst, utan där anges vad som avses med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. I detta avsnitt berörs den systematiska skillnaden mellan 1 kap. 6 § ML och mervärdesskattedirektivet när det gäller s.k. investeringsguld.³⁵⁰

Reglerna om investeringsguld innebär i förstone att en huvudregel om undantag från skatteplikt gäller för omsättning av investeringsguld, enligt 3 kap. 10 a § ML, medan industriguld omfattas av den generella skatteplikten för varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. Vidare finns det beträffande investeringsguld möjligheter enligt 3 kap. 10 b § respektive 10 c § för en beskattningsbar person respektive för ett ombud att välja skattskyldighet (beskattningsoption) för omsättning till en annan beskattningsbar person respektive för förmedling av investeringsguld om den för vars räkning förmedlingen görs har valt att utnyttja beskattningsoptionen. Om beskattningsoptionen utnyttjas, gäller, enligt 1 kap. 2 § första st. 4 a ML, omvänd skattskyldighet för omsättning av investeringsguld – eller av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar – mellan beskattningsbara personer, dvs. för omsättning som en säljare som är beskattningsbar person gör till den beskattningsbara person som har valt att utnyttja beskattningsoptionen. Förvärvaren gör – trots att omsättningen sker inom landet (Sverige) – samma slags beskattningsåtgärd som vid UIF, dvs. denne beräknar och redovisar en utgående moms på sitt förvärv.³⁵¹

Av intresse angående den systematiska skillnaden mellan 1 kap. 6 § ML och mervärdesskattedirektivet när det gäller investeringsguld är:

- dels att huvudregeln om undantag från skatteplikt för sådana varor, 3 kap. 10 a § ML, använder uttrycket *omsättning av investeringsguld* vid bestämningen av huvudregeln om undantag från skatteplikt, medan art. 346 i mervärdesskattedirektivet använder *leverans av investeringsguld*,

³⁴⁸ Jfr Forssén 2016, 12 213 177.

³⁴⁹ Se avsnitt 3.9.1.

³⁵⁰ Jfr ang. finguld: avsnitt 3.8.1.

³⁵¹ Jfr Forssén 2016, 12 213 171.

- dels att definitionen av investeringsguld i 1 kap. 18 § ML, som i och för sig gör samma åtskillnad mellan de båda olika slagen av investeringsguld – dvs. i guldmynt respektive annat investeringsguld – som art. 344 i mervärdesskattedirektivet, görs utan anknytning till definitionen av vara respektive tjänst i 1:6 ML.³⁵²

Problemet i nämnda hänseenden beror i grunden på att det är skillnad på olika slags investeringsguld när det gäller huruvida varan kan representeras av värdepapper eller ej:

- Investeringsguld som inte är guldmynt kan, i enlighet med 1:18 ML och art. 344 i mervärdesskattedirektivet, representeras av värdepapper, medan investeringsguld som består i guldmynt inte kan det.
- Den distinktionen av olika slag av investeringsguld är av intresse för förevarande systematiska frågeställning, eftersom 3:10 a ML enbart använder uttrycket *omsättning av investeringsguld* vid bestämningen av huvudregeln om undantag från skatteplikt, medan art. 346 i mervärdesskattedirektivet använder *leverans av investeringsguld*.
- Art. 346 anger att medlemsstaterna ska tillämpa undantag från mervärdesskatt för leverans, gemenskapsinternt förvärv (numera UIF) och import av investeringsguld ”inbegripet investeringsguld som representeras av certifikat för specificerat eller ospecificerat guld eller som är föremål för handel på guldkonton, och inbegripet särskilt guldlån och swapaffärer som innefattar en äganderätt eller fordran på investeringsguld samt transaktioner med investeringsguld som omfattar future- eller forwardkontrakt vilka medför överlåtelse av ägande till eller fordran på investeringsguld”.

Problemet med de beskrivna skillnaderna mellan investeringsguld av olika slag kan t.ex. ligga i att bestämma när en omsättning ska anses ha inträffat enligt 2 kap. ML respektive var en omsättning ska placeras enligt 5 kap. ML, där omsättningar av varor hänförs till 5 kap. 2-3 a §§, medan omsättningar av tjänster hänförs till 5 kap. 5-19 §§.

³⁵² Den 1 januari 2000 infördes, genom SFS 1999:640 (som baserades på prop. 1998/99:69), nya momsregler i kraft för s.k. investeringsguld. De återfinns i 1 kap. 2 § första st. 4 a, 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a-10 c §§ ML och föranleddes av rådets direktiv 98/80/EG. I mervärdesskattedirektivet återfinns reglerna om investeringsguld i art. 344-356.

I förstnämnda hänseende erinras om att syftet med att som en huvudregel (3:10 a ML) undanta omsättning av guld i investeringssyfte är att beskatta handeln med investeringsguld på samma sätt som finansiella tjänster, vilka omfattas av ett motsvarande undantag (3:9).³⁵³ Härvidlag jämför jag handeln med investeringsguld i första hand med värdepappershandel enligt 3:9 tredje st. 1 ML,³⁵⁴ som anger att omsättning av bl.a. aktier utgör värdepappershandel, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte. Enligt min mening borde samma bestämmelse av förekomsten av omsättning enligt 2 kap. ML gälla för investeringsguld som kan representeras av värdepapper, dvs. investeringsguld som inte utgör guldmynt, som för värdepappershandel. Beträffande handel med investeringsguld bestående av guldmynt bör enligt min mening förekomsten av omsättning enligt 2 kap. ML ske såsom för varor, eftersom guldmynt alltid är specifika föremål och äganderättsövergången uttrycks genom att myntet traderas.

Problemet med ML i förevarande hänseende är, som nämnts, att 1:18 ML i och för sig gör samma åtskillnad mellan de båda olika slagen av investeringsguld – dvs. i guldmynt respektive annat investeringsguld – som art. 344 i mervärdesskattedirektivet, men utan att anknyta till definitionen av vara resp. tjänst i 1:6 ML. Att mervärdesskattedirektivet, som nämnts, inte definierar vad som avses med vara och tjänst, utan anger vad som avses med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster, bör enligt min mening normalt sett inte medföra någon skillnad mellan bedömningarna enligt ML respektive mervärdesskattedirektivet av det skattepliktiga området. Emellertid kan en sådan skillnad uppkomma mellan de båda olika slagen av investeringsguld särskilt vid utnyttjande av beskattningsoptionen i 3:10 b ML, som motsvaras av art. 348 i mervärdesskattedirektivet, beroende på att frågan om en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst föreligger avgörs i tre steg enligt ML, men enbart i två steg enligt mervärdesskattedirektivet.

Sistnämnda innebär enligt min uppfattning att det finns ett behov av att ändra uttrycket *omsättning av investeringsguld* i ML, så att den beskrivna distinktionen som följer av art. 344 och 346 i mervärdesskattedirektivet mellan investeringsguld av olika slag kommer till uttryck direkt i 3:10 a ML. Det kan ske genom att innehållet i 1:18 återupprepas där eller flyttas dit om 1:18 därigenom utmönstras ur ML. Av bl.a. den anledningen föreslår jag också att 1:6 med definitionerna av vara och tjänst utmönstras ur ML. Samma regelteknik bör konsekvent användas i ML som används i mervärdesskattedirektivet.

³⁵³ Se prop. 1998/99:69 s. 1.

³⁵⁴ Jfr avsnitten 3.5.1-3.5.4.

Det innebär att bestämningen av objektet för beskattning eller undantag sker utifrån vad som utgör omsättning av vara resp. omsättning av tjänst enligt 2 kap. ML – jämför huvudregeln om vad som utgör leverans av varor i art. 14.1 respektive huvudregeln om vad som utgör tillhandahållande av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Då bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i två steg i stället för tre, varvid rättstillämparen inte behöver beakta 1:6, utan kan bedöma omsättningsfrågan i 2 kap. för att därefter gå till 3 kap. och bestämningen där av om en konstaterad omsättning är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt.

Från historisk synvinkel kan beträffande 1 kap. 6 § ML nämnas att när ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes helt enkelt definitionerna av vara och tjänst från 7 § GML till 1:6 ML, varvid lagstiftaren bl.a. angav att en anpassning till vad som var internationellt gängse borde göras såtillvida att begreppet vara även skulle omfatta fastigheter. Begränsningarna av mervärdesbeskattningen skulle i stället införas i bestämmelserna om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML. I övrigt skulle innebörden av begreppen vara och tjänst bestå oförändrad.³⁵⁵ Det var dock innan momsreformen avseende investeringsguld ansågs nödvändig att genomföra år 2000.

Jag anser att lagstiftaren borde ha tagit upp frågorna som har berörts i detta avsnitt redan i samband med att ML infördes, men då föreslog lagstiftaren, som nämnts,³⁵⁶ enbart den EU-anpassning som idag innebär att 1:6 ML anger att fastigheter också utgör varor. Det förhållningssättet är enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

3.9.2.2 Exemplet tandvård – särskilt om 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML³⁵⁷

I avsnitten 3.4-3.4.4 behandlas regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML. I konklusionerna i avsnitt 3.4.4 föreslår jag – i likhet med vad jag särskilt föreslår beträffande 3:7 och begreppet social omsorg – att 3 kap. 4 § ML, beträffande uttrycket ”sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag”, borde ändras, så att uttrycket *tjänster av annat slag* utmönstras ur 3:4. I stället bör lagrummet hänvisa till motsvarande bestämmelser i art. 132.1 b-e och g och h i mervärdesskattedirektivet, så att en markering sker av att begreppen sjukvård, tandvård och social omsorg har en särskild EU-

³⁵⁵ Jfr prop. 1993/94:99 s. 128 med hänvisning till prop. 1989/90:111 s. 189.

³⁵⁶ Se avsnitt 3.9.1.

³⁵⁷ Jfr Forssén 2016, 12 213 213.

rättslig innebörd, varigenom risken minskar för att en nationell rättspraxis angående innebörden av begreppen utvecklas som avviker från EU-rätten. I förevarande avsnitt tar jag upp begreppet tandvård enligt 3 kap. 6 § ML särskilt som ett exempel på den systematiska frågan angående att bestämningen av vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML innebär ett extra steg jämfört med i mervärdesskattedirektivet, när det gäller bestämningen av skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt.

Med tandvård förstås enligt 3 kap. 6 § ML åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan. Momsfri tandvård kan erhållas inom institutionsvården och undantaget gäller även för tandvård hos legitimerade tandläkare eller legitimerade tandhygienister.³⁵⁸

Momsfriheten gäller för alla varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i tandvården. På motsvarande sätt som för sjukvård gäller undantag även i underentreprenörssituationerna, dvs. för (tand)vårdande entreprenör. Momsfrihetens räckvidd överensstämmer således i princip med momsfriheten för sjukvård,³⁵⁹ varvid följande historik är av intresse för frågeställningen i detta avsnitt:

- Genom införandet av ML den 1 juli 1994 blev, i likhet med vad som redan gällde för sjukvård, även kontroll och analys av prov som tagits som ett led i tandvård undantagen från skatteplikt, enligt 3 kap. 4 § andra st. första strecksatsen.³⁶⁰
- Före den 1 januari 2015 angavs i 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML undantag från skatteplikt för omsättning – som dentallaboratorier etc. gör – av dentaltekniska produkter och tjänster avseende sådana produkter, genom att undantaget bestämdes med avseende på mottagaren, där tandläkare och dentaltekniker samt *den för vars bruk produkten är avsedd* (dvs. patienten) angavs. Det var inte förenligt med ordalydelsen av art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet, som lyder:

”Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.”

Problemet var dels att enbart de båda yrkeskategorierna – tandläkare och tandtekniker – anges där och inte även patienten såsom i den äldre lydelsen av 3 kap. 4 § andra st. andra

³⁵⁸ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

³⁵⁹ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

³⁶⁰ Jfr prop. 1993/94:99 s. 151 och 152. Jfr även Forssén 2001 s. 199 och 200.

strecksatsen ML, dels att direktivbestämmelsen anger att tillhandahållandet (omsättningen) ska bestämma undantaget och att det således inte ska bestämmas med avseende på karaktären hos en mottagare av tjänsten.

Lagstiftaren hänvisade till att undantag ska tolkas och tillämpas restriktivt enligt EU-domstolens praxis,³⁶¹ och till EU-målet C-401/05 (VDP Dental Laboratory), och föreslog att lagrummet i fråga ändrades i paritet med direktivbestämmelsen.³⁶² Det skedde den 1 januari 2015, genom SFS 2014:1492, så att undantaget enligt 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen numera lyder:

”omsättning av dentalkonsumtionsprodukter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls av tandläkare eller tandtekniker.”

Beträffande nämnda lagändring i 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML får nämnas att det är grundläggande för ML att den skattemässiga statusen på en omsättning ska bedömas utifrån just omsättningen, och inte med avseende på vilken momsmässig karaktär t.ex. en vara kan anses ha hos mottagaren. Det finns, som nämnts,³⁶³ regler om omvärdering av ersättning mellan förbundna parter vid under- eller överprissättningar, vilka återfinns i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML och infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 med stöd av art. 80 i mervärdesskattedirektivet,³⁶⁴ och därvidlag kan förhållandena hos den part som är köpare ha betydelse för att avgöra om en omvärdering ska ske. Emellertid gäller det i så fall enbart beskattningsunderlaget och huruvida en omvärdering ska ske av det i förhållande till ett marknadsvärde bestämt enligt 1:9 ML. Det gäller inte frågan om omsättningen är skattepliktig eller omfattas av undantag, vilket enligt min mening är en fråga som endast ska bedömas utifrån förhållandena hos säljaren. En historisk betraktelse av den svenska mervärdesskatterätten visar också att frågan om undantag från skatteplikt – mig veterligen – i rättspraxis enbart har bedömts i ett fall med avseende på vilken karaktär den vara som fallet gällde kunde anses ha hos köparen, nämligen i fallet RÅ 1988 ref. 42.

Frågan i RÅ 1988 ref. 42 gällde huruvida tillämpligheten av undantag från momsplikt för varor i samband med verksamhetsöverlåtelse –

³⁶¹ Jfr avsnitt 3.4.2.

³⁶² Jfr prop. 2014/15:1 s. 324 och 325.

³⁶³ Jfr avsnitt 3.2.2.3.

³⁶⁴ Se prop. 2007/08:25 s. 120 och 124. Jfr även Forssén 2011 s. 172 och avsnitt 6.4.3 i Forssén 2015 (1).

jämför dagens 2 kap. 1 b § ML³⁶⁵ – uteslöt rätt till avdrag för s.k. fiktiv moms för förvärvaren av varorna. HFD ansåg att frågan skulle avgöras med utgångspunkt i förvärvarens verksamhet, och att det förhållandet att en vara, när den överläts till den moms skyldige förvärvaren, var undantagen från momsplikt inte inverkar på rätten till avdrag för fiktiv moms.³⁶⁶ Rätten till avdrag för fiktiv moms utmönstrades ur ML den 1 november 1995, genom SFS 1995:700, varvid för övrigt samtidigt regler om VMB infördes genom 9 a kap. i ML.

Någon kanske undrar varför det inte skedde redan i samband med anpassningarna av ML till EU-rätten när Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995, dvs. genom SFS 1994:1798. Lagstiftaren hänvisade till tidsbrist och att de svenska reglerna om fiktivt avdrag i flertalet fall ansågs leda till samma materiella resultat som de som eftersträvas med VMB-reglerna från EU och direktiv 94/5/EG (som återfinns i art. 311-343 i mervärdesskattedirektivet).³⁶⁷ Jag redogjorde utförligt för en motsatt ståndpunkt, varvid jag i sammanfattning noterade, att det var endast skattskyldiga återförsäljare som kompenserades för en förlorad fiktiv avdragsrätt genom införandet av marginalbeskattningssystemet (VMB) i 9 a kap. ML,³⁶⁸ medan för övriga grupper av företagare den förlorade fiktiva avdragsrätten fick uppenbart genomgripande konsekvenser som enligt min mening starkt försämrade för nyföretagandet i Sverige.³⁶⁹

I vart fall är enligt min uppfattning RÅ 1988 ref. 42 ett unikt avgörande i HFD för just den dåför tiden gällande möjligheten att göra avdrag under vissa förutsättningar för fiktiv moms.

När det gäller bestämningen av omsättningens momsmässiga status bör således enbart förhållandena hos den som gör omsättningen, dvs. säljaren, bedömas. Lagstiftaren noterade också i samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994, att skatteplikten och undantagen från den gäller ”själva omsättningen av varor och tjänster”.³⁷⁰ Lagstiftaren framhöll i samband med det uttalandet att bedömningen – till skillnad från vad som gällde enligt GML – inte ska avse ”de omsatta varorna

³⁶⁵ Undantag från omsättning för överlåtelse av verksamhet enligt 2 kap. 1 b § ersatte den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, regeln om undantag från skatteplikt för överlåtelse av verksamhet enligt 3 kap. 25 § genom SFS 2015:888) – jfr Forssén 2016, 12 211 120.

³⁶⁶ Jfr Forssén 1993 s. 133 och Forssén 1994 s. 180.

³⁶⁷ Jfr prop. 1994/95:57 s. 75. Jfr även Forssén 1995 (1) s. 12.

³⁶⁸ Jfr avsnitt 3.3.3.1.

³⁶⁹ Jfr Forssén 1995 (2).

³⁷⁰ Jfr prop. 1993/94:99 s. 105.

eller tjänsterna som sådana”.³⁷¹ Lagstiftaren borde således ha varit konsekvent i det hänseendet också beträffande 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML, framför allt som art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet skulle ha varit implementerad i den regeln redan när Sverige blev EU-medlem 1995. Art. 132.1 e motsvarades i förevarande hänseende av art. 13 A.1 e i sjätte direktivet, där undantaget också skulle bestämmas enbart med avseende på de båda yrkeskategorierna – tandläkare och tandtekniker – och inte på mottagaren av tjänsten, dvs. patienten.

Jag anför lagstiftarens uttalanden vid införandet av ML, av innebörd att skatteplikten och undantag från skatteplikt bör gälla själva omsättningen och inte varorna och tjänsterna som sådana, som ett ytterligare stöd för min uppfattning att 1:6 bör anses som obsolet och att den regeln således kan utmönstras ur ML. Av samma skäl som jag anför i avsnitt 3.9.2.1 bör samma regelteknik – systematik – konsekvent användas i ML som används i mervärdesskattedirektivet. Då bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i två steg i stället för tre. Risken bör därmed minska för att lagstiftaren gör det felet att en skatteregel skapas i ML som bryter mot principen att det är säljarens omsättning som ska anges som skattepliktig eller som undantagen från skatteplikt, varvid köparens status sålunda saknar betydelse för bestämningen av skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt. Att lagstiftaren varken vid Sveriges EU-inträde 1995 eller i samband med den ändring som genomfördes 2015 i 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen – för att det lagrummet i ML skulle bli förenligt med art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet och nämnda princip – har tagit upp behovet av att åstadkomma nämnda EU-konformitet i systematiskt hänseende i ML är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

*3.9.2.3 Exemplet elektroniska tjänster – särskilt om bl.a. lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster*³⁷²

Genom SFS 2014:940-943 skedde den 1 januari 2015 ändringar i ML, lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster och SFL. De s.k. särskilda ordningarna för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster infördes. I förarbetena till den reformen anfördes att listan på fem olika slags elektroniska tjänster som återfinns i bilaga II till

³⁷¹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 105.

³⁷² Jfr Forssén 2016, 12 213 235.

mervärdesskattedirektivet inte är uttömmande utan utgör endast en exemplifiering och att avsikten är att listan ska kunna omfatta fler exempel än de uppräknade, ”både sådana som redan finns idag och sådana som inte finns idag men som kommer att finnas i framtiden”.³⁷³

- Mervärdesskattedirektivet använder enligt art. 358.2 begreppen *elektroniska tjänster* och *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*, vilka enligt förarbetena ska anses ha samma betydelse.³⁷⁴ Av art. 58 första st. c i mervärdesskattedirektivet följer att sådana tjänster till en icke beskattningsbar person, dvs. till en vanlig privatperson, anses tillhandahållna där personen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, och i art. 59 a i mervärdesskattedirektivet anges vad EU-staterna – angående art. 44, 45, 56, 58 och 59 – får stipulera beträffande bestämmningen av platsen för tillhandahållande för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen.
- Beträffande tillämpningsförordningen³⁷⁵ berör jag i denna bok i första hand art. 6-9 angående art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet – om ej annat anges utan hänsyn till tillägg etc. i förordningen genom förordningarna (EU) nr 967/2012 och (EU) nr 1042/2013. Enligt pkt 11 i ingressen till tillämpningsförordningen bör, för ökad klarhet, de transaktioner som identifierats som *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* förtecknas utan att förteckningarna ska anses slutgiltiga eller uttömmande. I art. 7 i tillämpningsförordningen anges följande:
 - I art. 7.1 i tillämpningsförordningen anges att begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*, och som anges i mervärdesskattedirektivet, ska inbegripa tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är

³⁷³ Jfr prop. 2013/14:224 s. 59. Genom SFS 2014:942 ändrades den 1 januari 2015 benämningen på lag (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster till: Lag om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Lag (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster infördes den 1 januari 2012 och baseras på prop. 2010/11:165. Reglerna i fråga överfördes till lag (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster från 10 a kap. SBL, när SBL ersattes den 1 januari 2012 av SFL. 10 a kap. med rubriken *Särskilda bestämmelser om mervärdesskatt för elektroniska tjänster* infördes i SBL den 1 juli 2003, genom SFS 2003:222 och baserades på prop. 2002/03:77, som i sin tur föranleddes av rådets direktiv 2002/38/EG och rådets förordning (EG) 792/2002.

³⁷⁴ Jfr prop. 2013/14:224 s. 58-59.

³⁷⁵ Jfr avsnitt 1.3.3.

automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.

- I art 7.2 respektive art. 7.3 i tillämpningsförordningen anges vad art. 7.1 i synnerhet ska omfatta respektive inte omfatta.

Problemet med att försöka reglera vad som finns idag och vad som kommer i framtiden angående elektroniska tjänster är att framtiden ofta redan är här. I art. 7 i tillämpningsförordningen finner jag t.ex. ingenting om produkter som tillhandahålls med hjälp av 3D-skrivare,³⁷⁶ och det finns inte heller något därom i bilaga I i förordningen, i förordning (EU) nr 1042/2013 eller i bilaga II till mervärdesskattedirektivet.

Att reglera ett så dynamiskt och oförutsebart område som produkter tillhandahållna genom elektroniska tjänster kräver enligt min mening i vart fall mycket frekventa uppdateringar av det momsmässiga regelverket. I art. 7.2 e i tillämpningsförordningen nämns servicepaket för Internet, och en exemplifiering av användningsområden avslutas med ett ”osv.”. Går det att förena en sådan öppen definition med syftet att art. 7.2 ska reglera vad art. 7.1 angående elektroniska tjänster *i synnerhet* ska omfatta? Knappast: Utvecklingen på området ser till att den metoden tämligen omgående fallerar.

Enligt min mening är det betänkligt, utifrån rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut, att låta nödvändiga uppdateringar ske, inte genom en utveckling av art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, utan genom ytterligare exemplifieringar i tillämpningsförordningen av vad som avses med elektroniska tjänster. Tillämpningsförordningen är direkt tillämplig i nationell rätt enligt art. 288 andra st. FEUF och ska därför, till skillnad från direktivet, inte implementeras i svensk lagstiftning.³⁷⁷ De EU-rättsliga regelverken är komplexa i sig och i förevarande sammanhang nödvändiga att uppdatera med tämligen hög frekvens. Därför riskerar förekomsten av – sekundärrättsligt sett – dubbla EU-rättsliga källor, mot vilka regler i ML om skyldighet att redovisa utgående mervärdesskatt ska prövas, att leda till att åligganden mot den enskilde genomdrivs baserade på förordningen utan beaktande av legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF eller förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra st.

³⁷⁶ Hämtat från Wikipedia på nätet (den 19 juli 2016): “3D printing, a popular term for what is now known as additive manufacturing (AM), refers to various processes used to synthesize a three-dimensional object. In additive manufacturing processing, successive layers of material are formed under computer control to create the object. These objects can be of almost any shape or geometry and are produced from digital model data 3D model or other electronic data source such as an Additive Manufacturing File (AMF) file.”

³⁷⁷ Jfr även prop. 2013/14:224 s. 56.

RF. Jag varnade för en sådan utveckling redan i samband med förslaget om en EG-förordning om tillämpning av sjätte direktivet.³⁷⁸

Mitt förslag är att det införs i art. 24, i likhet med pkt 2 angående telekommunikationstjänster, en särskild pkt om bestämningen av vad som avses med elektroniska tjänster, och att en sådan direktivbestämmelse implementeras som en regel om vad som avses med omsättning av elektronisk tjänst i 2 kap. ML. Rättstillämparna ska inte behöva hamna i tolkningssvårigheter beträffande huruvida den extra sekundärrättsliga källa som tillämpningsförordningen utgör är uppdaterad i förhållande till utvecklingen i det verkliga affärlivet när det gäller användningen av elektroniska tjänster.

För arbetet med att skapa nämnda regel i mervärdesskattedirektivet och ML, angående vad som avses med sådana tjänster som ska anses utgöra elektroniska tjänster, kan en jämförelse ske med det förhållandet att en tjänsteprestation skulle kunna anses ha brutits ut ur en tillverkningsprocess avseende en vara. En sådan jämförande betraktelse från ett beställarperspektiv – jämför rekvisitet 'beställd vara eller tjänst' för skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3 § andra st. ML – bör fungera i förhållande till momsens karaktär av konsumtionskatt när det gäller gränsdragningen mellan *omsättning* av varor respektive *omsättning* av tjänster, när det gäller omfattningen av omsättning av elektroniska tjänster. Det rör sig i så fall inte om att bryta mot den i avsnitt 3.9.2.2 nämnda principen att det är säljarens omsättning som ska anges som skattepliktig eller som undantagen från skatteplikt, utan om att 1:3 angående *när* skattskyldigheten inträder kan vara vägledande i följande hänseende: Konsumenten har i egenskap av kund – beställare – en uttalad eller underförstådd kravlista för produkter som denne beställer, oavsett om det gäller varor eller tjänster. Momsen ska vara neutral såtillvida att kunden – beställaren – inte ska välja en leverantör eller tillhandahållare framför andra beroende på olikheter i mervärdesbeskattningen, och det innebär enligt min mening att momsens inte ska göra en skillnad för det valet beroende på i vilken form – vara eller tjänst – som den beställda produkten tillhandahålls. Den tekniska utvecklingen kan i visst sammanhang ha föranlett att skäl som en gång ansågs föreligga för att momsmässigt göra en skillnad mellan leverans av vara respektive tillhandahållande av tjänst varken kan eller bör upprätthållas längre.

En lösning för att uppnå en hållbar konkurrens- och konsumtionsneutralitet på ett område som gäller nedladdningsbara produkter vore att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt

³⁷⁸ Jfr Forssén 2005 (1) och Forssén 2005 (2).

med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom olika områden såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Därigenom får vad som avses med omsättning av elektroniska tjänster en yttre gräns som bestäms genom jämförelse med omfattningen av momsplikten för respektive sådant område och de icke elektroniska tillhandahållanden som sker där. Om t.ex. en bok levereras elektroniskt ska den som tjänst betraktad inte omfattas av en högre momssats än den tryckta boken – varan:

- Elektroniska tjänster kan bestå i att en vara, t.ex. en bok, laddas ned och tillhandahålls via nätet som en elektronisk tjänst. Då är det fråga om något annat än en vara (bok), nämligen en (elektronisk) tjänst – enligt 1:6 ML. I förarbetena anges, med hänvisning till definitionerna av vara och tjänst i 1:6 ML (se avsnitt 2.2), att när en vara kan levereras elektroniskt är den inte längre ett materiellt ting, utan *något annat*, nämligen en tjänst – en elektronisk tjänst.³⁷⁹ I stället för den reducerade momssatsen om 6 % för böcker m.m., enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 gäller då den generella momssatsen om 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML för omsättning av en sådan elektronisk tjänst.³⁸⁰
- Den reducerade momssatsen om 6 % infördes i 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML den 1 januari 1996, genom SFS 1995:1364,³⁸¹ för allmänna nyhetstidningar (dagstidningar).³⁸² Den 1 januari 2002 utvidgades regeln, genom SFS 2001:1169,³⁸³ till att omfatta tidningar, tidskrifter och böcker, m.m., dvs. inte bara dagstidningar. Emellertid gäller den generella momssatsen om 25 % alljämt vid försäljning av digitaliserade böcker eller tidningar, dvs. där texten levereras över Internet. Vid s.k. *print on demand* hos t.ex. bokhandlare gäller den reducerade momssatsen enbart för utskriften, medan den generella momssatsen gäller för överföringen via Internet till bokhandlaren (återförsäljaren).³⁸⁴

³⁷⁹ Jfr prop. 2002/03:77 s. 27 och 34.

³⁸⁰ Jfr, ang. e-böcker, även SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 13.4.1.1 (s. 446), där hänvisning sker till SRN 2011-02-03, dnr 57-09/I.

³⁸¹ Jfr bet. 1995/96:SkU12; prop. 1995/96:45; SOU 1995:37.

³⁸² Sverige hade dessförinnan, i enlighet med anslutningsfördraget med EU 1995, en nollskattesats (kvalificerat undantag) för allmänna nyhetstidningar (innefattande även radio- och kassettidningar) – jfr SOU 1995:37 s. 61, 65 och 66. Genom SFS 1995:1364 upphävdes den 1 januari 1996 bestämmelsen 3 kap. 12 § ML, där undantag stipulerades för allmänna nyhetstidningar. Fram till dess stipulerades också återbetalningsrätt i 10 kap. 11 § första st. ML för (bl.a.) 12 § i 3 kap., och således gällde s.k. nollskattesats för omsättning av allmänna nyhetstidningar före 1996. För övrigt behandlades frågan om dagstidningarnas moms i SOU 1993:75 – jfr SOU 1993:75 s. 65.

³⁸³ Jfr bet. 2001/02:SkU12; prop. 2001/02:45.

³⁸⁴ Jfr prop. 2001/02:45 s. 30.

- I utskottsbetänkandet till SFS 2001:1169 nämns motioner med uppmaningen att Regeringen bör hålla noggrann uppsikt över gränsdragnings- och konkurrensproblem mellan tryckta tidningar etc. och tidningar etc. som levereras via Internet.³⁸⁵ Jag får lägga till därvidlag att de motiv som en gång anfördes för den reducerade momssatsen om 6 % avseende allmänna nyhetstidningar (dagstidningar), bl.a. av innebörd att dagstidningarna ska medverka till att främja demokratin genom en allsidig, vital och fri åsikts- och opinionsbildning,³⁸⁶ numera får anses gälla också för dagstidningar och tidskrifter etc. som tillhandahålls via Internet. Framför allt som ett motiv för särbehandling av tryckta dagstidningar i förhållande till elektroniska tidningar var att ”man kan inte ha en dator i sängen eller på bussen”, varvid Pressutredningen -94 dock nämnde att ”små, bekväma ’bokdatorer’ är under utveckling”.³⁸⁷
- Framtiden är redan här, med läsplattor och annat. Därför är nyss nämnda praktiska motiv, för en konkurrensnedvridning till följd av olikheter i mervärdesbeskattningen mellan tryckta respektive elektroniska tidningar, numera förlegade, enligt min mening. Miljöskäl kan dock alltjämt anföras för att inte diskriminera de elektroniska tidningarna, eftersom de innebär en minskad pappersförbrukning.³⁸⁸ Jag anser därför att teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster har gjort att de skäl som en gång förelåg för att göra en momsmässig skillnad mellan tryckta och elektroniska tidningar inte längre är aktuella. I stället bör det beställarperspektiv som jag anför ovan anläggas, för att kravet på konkurrens- och konsumtionsneutralitet ska vara hållbart över tid när det gäller elektroniska tjänster avseende t.ex. nedladdningsbara produkter. När det gäller nedladdningsbara produkter har teknikutvecklingen gjort att det skäl som alltjämt är relevant vid prövningen av om momsens är neutral beroende på i vilken form – vara eller tjänst – som en sådan produkt tillhandahålls är miljöskälet, och det talar snarare för att momssatsen borde vara lägre på den elektroniska tidningen än på den tryckta tidningen.

³⁸⁵ Jfr bet. 2001/02:SkU12 s. 9.

³⁸⁶ Jfr Pressutredningen -94:s betänkande SOU 1995:37 s. 165 och även s. 64 och 105. hänvisningar till Pressutredningen -94 ang. införande av mervärdesskatt till en låg skattesats på dagspressområdet: Jfr bet. 1995/96:SkU12 s. 7 och prop. 1995/96:45 s. 9, där referenser sker till Pressutredningen -94.

³⁸⁷ Jfr SOU 1995:37 s. 150 och även s. 146 och 147.

³⁸⁸ Jfr SOU 1995:37 s. 150.

Om inte mitt förslag om att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden (såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning) genomförs, bör lagstiftaren hemställa hos EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om en ändring i pkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet,³⁸⁹ så att det blir möjligt att införa den reducerade momssatsen om 6 % för dagstidningar och tidskrifter etc. också när de tillhandahålls över Internet. Fördelen med mitt förslag är att en sådan kasuistisk metod inte längre vore erforderlig för att åstadkomma en neutral moms vid jämförelse mellan produkter som levereras som varor respektive som elektroniska tjänster, dvs. för att åstadkomma att en överbeskattning av elektroniska tjänster undviks. I stället för att använda en kasuistisk metod som i tillämpningsförförordningen blir bestämningen av omsättning av elektroniska tjänster allmänt giltig. Detaljerna får – vid behov – komma till uttryck beträffande eventuella särskilda behov av att reglera undantag i vissa situationer avseende vad som avses med omsättning av elektroniska tjänster. Exempelvis en fråga som gäller huruvida den reducerade momssatsen om 6 % ska behållas för tidningar och tidskrifter etc. bör då gälla oavsett om sådan produkt levereras som tryckt produkt, dvs. vara, eller tillhandahålls som elektronisk tjänst.

Mitt förslag bör ge en mer rättssäker bestämning av omsättning av elektroniska tjänster, eftersom metoden med analogislut kan användas utifrån vad som är känt inom affärlivet om olika produkter och vad som behövs i termer av innovationer. En sådan kasuistisk bestämning som nu sker genom exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförförordningen kan dels träffa fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet från lagstiftarens och nämnda EU-institutioners sida,³⁹⁰ dels riskera att snabbt bli inaktuell. Vidare kan en systematisk tolkning leda till oavsedda skillnader i uppfattningen om gällande rätt momsmässigt sett mellan utbildning med hjälp av elektroniska tjänster jämfört med t.ex. vård och omsorg med hjälp av elektroniska tjänster, bara för att förstnämnda men inte sistnämnda berörs i art. 7.3 j och o i tillämpningsförförordningen angående vad för slags undervisning som *i synnerhet* ska undantas från vad som avses med elektroniska tjänster enligt art. 7.1 i förordningen.

³⁸⁹ Jfr SOU 1995:37 s. 62, där föregångaren till bilaga III till mervärdesskattedirektivet nämns, dvs. bilaga H till sjätte direktivet. Pkt 6 i bilaga H till sjätte direktivet motsvaras i princip av pkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

³⁹⁰ Jfr ang. *energiåstring* i avsnitt 2.2.

Dessutom kan införandet – vid sidan av vad som anges om producenter etc. samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken i art. 9.1 andra st. första men. i mervärdesskattedirektivet – av särskilda benämningar avseende skattesubjektet, såsom beträffande 'tjänster av *fackmän*' i förordningens art. 7.3 i, leda till att statusen på skattesubjektet prövas en andra gång i samband med bedömningen av omsättningsfrågan, i stället för, som sig bör, endast en gång beträffande huruvida en person har karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln därom i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jämför för övrigt därvidlag underfråga C, till huvudfrågan A, i min licentiatavhandling.³⁹¹

Jag anser att genomgången i detta avsnitt beträffande elektroniska tjänster avseende t.ex. nedladdade produkter utgör ännu ett exempel på stöd för min tidigare i framställningen anförda ståndpunkt att 1:6 bör anses som obsolet och utmönstras ur ML (se avsnitten 3.9.2.1 och 3.9.2.2). Här gäller det i och för sig en djupare dimension på frågeställningen, där neutralitet ernås först genom att aktuella nedladdningsbara produkter likställs momsmässigt genom att traditionella leveranser av varor jämföras med tillhandahållande av elektroniska tjänster, men det grundläggande skälet för mitt förslag i detta avsnitt är också att samma regelteknik – systematik – konsekvent bör användas i ML som används i mervärdesskattedirektivet. Med andra ord bör skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt bestämmas i två steg i ML, i enlighet med mervärdesskattedirektivet, i stället för tre steg som uppställs genom att 1:6 innebär ett extra steg. Rättstillämparen ska inte heller beträffande elektroniska tjänster behöva gå via 1:6 för att först bestämma om en prestation utgör vara eller tjänst, utan ska kunna bedöma *omsättningsfrågan* i 2 kap. för att därefter gå till 3 kap. ML och bestämningen där av om en konstaterad *omsättning* är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt.

Även om reglerna om de särskilda reglerna om elektroniska tjänster har tillkommit senare, borde, i likhet med vad jag anför i avsnitten 3.9.2.1 och 3.9.2.2, lagstiftaren ha utmöntrat 1:6 ur ML redan vid Sveriges EU-inträde 1995, för att beträffande bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt åstadkomma samma regelteknik – systematik – som i sjätte direktivet och sedermera mervärdesskattedirektivet.

Det jag anför angående elektroniska tjänster (eller tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg) är något som både lagstiftaren (i Sverige) samt EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska

³⁹¹ Jfr ang. skatteobjektets eventuella betydelse för bestämmandet av skattesubjektet i Forssén 2011 s. 34 ff, 203ff och 261.

unionens råd (rådet) borde beakta och återkomma om på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. Om det inte sker något därvidlag på EU-nivå, bör lagstiftaren ta initiativet till att så sker:

- Lagstiftaren måste enligt min uppfattning bevaka sådant som teknikutvecklingen och hur den påverkar om gällande rätt är tillräckligt aktuell eller om regler i ML till och med kan anses som obsoleta. Genomgången i detta avsnitt beträffande elektroniska tidningar belägger enligt min mening att lagstiftaren är tämligen passiv i förhållande till teknikutvecklingen. Det gäller att kontinuerligt arbeta med förslag till regeländringar nödvändiga för att ML ska erhålla ett sådant innehåll att grundläggande principer för momsen, såsom konkurrens- och konsumtionsneutralitet, inte blir åsidosatta av en föråldrad mervärdesskattelagstiftning. Lagstiftarens passivitet därvidlag beträffande elektroniska tjänster och moms är enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat *ord och kontext* i samband med tillkomsten av skatteregler.
- Lagstiftarens passivitet kan möjligen förklaras av okunskap angående komplexa företeelser såsom elektroniska tjänster, men därför föreligger desto större anledning för lagstiftaren att lämna förslag på EU-nivå, så att det blir möjligt att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskatt hänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Jag erinrar om frågan om import av gas i avsnitten 3.6.1 och 3.6.2, där jag noterade att lagstiftaren inte hänvisade till relevanta skäl i ingressen till rättsakten från EU, vilka gällde en jämförelse mellan import av gas via rörledning respektive import av gas med hjälp av fartyg för överföring till rörledning. Det kan ha berott på okunnighet hos lagstiftaren om den verkliga kontexten. Det kan således vara så att redan förhållandevis traditionella tekniker gör att lagstiftaren inte är kapabel att finna de ord som är relevanta för den kontext som de skatteregler som lagstiftaren skapar ska gälla. Det gör enligt min mening att det mot bakgrund av den snabba tekniska utvecklingen på ett område som elektroniska tjänster är ännu angelägnare att den beskrivna passiviteten från lagstiftarens sida övergår i handling, varvid lagstiftaren bör ta upp på EU-nivå de förslag som jag anför.
- Lagstiftaren bör inte avvakta behandlingen på EU-nivå av förslag som lämnas dit angående elektroniska tjänster och moms, utan lagstiftaren bör redan dessförinnan, i enlighet med vad jag anför i

avsnitten 3.9.2.1 och 3.9.2.2, utmönstra 1:6 ur ML, så att samma regelteknik – systematik – beträffande bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt kommer att gälla i ML som i mervärdesskattedirektivet.

3.9.3 Konklusioner

Genomgångarna i avsnitten 3.9.2.1-3.9.2.3, av exemplen investeringsguld, tandvård och elektroniska tjänster, visar samtliga att 1 kap. 6 § bör, utifrån den sålunda från systematisk synvinkel genomförda jämförelsen av lagrummet med mervärdesskattedirektivet, utmönstras ur ML.

Samma regelteknik – systematik – bör konsekvent användas i ML som i mervärdesskattedirektivet för bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt. Det innebär att bestämningen av objektet för beskattning eller undantag sker utifrån vad som utgör *omsättning* av vara respektive *omsättning* av tjänst enligt 2 kap. ML respektive om aktuell omsättning omfattas av undantag från skatteplikt enligt någon regel i 3 kap. ML. Om sistnämnda inte är fallet, är omsättningen skattepliktig enligt den generella principen om skatteplikt för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. Jämför huvudregeln om vad som utgör *leverans* av varor i art. 14.1 respektive huvudregeln om vad som utgör *tillhandahållande* av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

Därmed bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i ML i enlighet med mervärdesskattedirektivets regelteknik (systematik) i två steg i stället för tre. Rättstillämparen behöver då, till skillnad från vad som gäller idag, inte beakta 1:6 ML. I stället kan rättstillämparen – i steg 1 – bedöma omsättningsfrågan i 2 kap. ML för att därefter – i steg 2 – gå till 3 kap. ML och bestämningen där av om en konstaterad *omsättning* är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt. Regeln med definitionerna av vara och tjänst, 1 kap. 6 § ML, är enligt min mening obsolet, eftersom den tillför ett extra steg i den beskrivna prövningen och således bryter mot systematiken i mervärdesskattedirektivet.

Beträffande elektroniska tjänster (avsnitt 3.9.2.3) anför jag dessutom att lagstiftaren bör ta upp på EU-nivå, dvs. med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet, om att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden, såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Det bör ge en mer rättssäker bestämning av omsättning av elektroniska tjänster, eftersom metoden med analogislut kan användas utifrån vad som är känt inom affärlivet

om olika produkter och vad som behövs i termer av innovationer. En sådan kasuistisk bestämning som nu sker genom exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförordningen riskerar att leda fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet hos lagstiftaren och EU-institutionerna samt riskerar mot bakgrund av teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster att snabbt bli inaktuell. Därvidlag erinrar jag, från genomgången av frågan om import av gas i avsnitten 3.6.1 och 3.6.2, om att redan förhållandevis traditionella tekniker verkar föranleda att lagstiftaren inte är kapabel att finna de ord som är relevanta för den kontext som de skatteregler som lagstiftaren skapar ska gälla.

Emellertid bör lagstiftaren inte avvakta behandlingen på EU-nivå av förslag som lämnas dit angående elektroniska tjänster och moms, utan lagstiftaren bör redan dessförinnan, i enlighet med vad jag anför beträffande investeringsguld (avsnitt 3.9.2.1) och tandvård (avsnitt 3.9.2.2), utmönstra 1:6 ur ML, så att samma regelteknik – systematik – beträffande bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt kommer att gälla i ML som i mervärdesskattedirektivet.

Även om det skulle dröja med en behandling av frågan om att ändra bestämningen av elektroniska tjänster, från nuvarande kasuistiska exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförordningen till att införa en regel i mervärdesskattedirektivet av innebörd att omsättning av elektroniska tjänster ska behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden, såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning, bör det extra steg som 1:6 innebär för bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt jämfört med mervärdesskattedirektivets regelteknik (systematik) utmönstras ur ML. Den åtgärden är nödvändig generellt sett på temat EU-konformitet. Exemplet angående tandvård, närmare bestämt problematiken angående den äldre lydelsen av 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML, som uttrycker att undantaget för tandvård omfattar även omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, visar att risken med att vänta med att utmönstra 1:6 ur ML är att lagstiftaren under tiden t.ex. skapar en skatteregel i ML som bryter mot principen att det är säljarens omsättning som ska anges som skattepliktig eller som undantagen från skatteplikt, varvid köparens status saknar betydelse för bestämningen av skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt. Före den 1 januari 2015 angav 3:4 andra st. andra strecksatsen att undantaget inte bara avsåg omsättning till tandläkare eller dentaltandtekniker, utan även om dentallaboratorier etc. omsatte dentaltekniska produkter eller tjänster avseende sådana produkter till den för vars bruk produkten är avsedd, dvs. till patienten. Det var inte EU-konformt, eftersom det inte är

förenligt med närmast motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet, där enbart de båda yrkeskategorierna – tandläkare och tandtekniker – anges och inte även patienten såsom i den äldre lydelsen av 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML.

Även om 1:6 inte skulle utmönstras ur ML inom överskådlig tid, kan och bör dessutom frågan om momssatsen på tidningar och tidskrifter etc. fortsatt ska vara lägre för tryckta jämfört med elektroniska sådana produkter behandlas dessförinnan. De skäl som anfördes i mitten av 1990-talet för att göra en momsmässig skillnad mellan tryckta och elektroniska tidningar är inte längre aktuella. Teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster har gjort att det skäl som alltså är relevant vid prövningen av om momsen är neutral beroende på i vilken form – vara eller tjänst – som en nedladdningsbar produkt, t.ex. en tidning, tillhandahålls är enligt min mening miljöskälet. Det talar för att momssatsen borde vara lägre på en elektronisk tidning än på en tryckt tidning, i motsats till vad som gäller ännu idag.³⁹²

För övrigt bör av systematiska skäl, och utan avvaktan på en behandling av den tillika systematiska frågan om 1:6 ska utmönstras ur ML, reglerna om investeringsguld överföras från 3 kap. 10 a-10 c §§ till särskilda st. i lagrummet angående bl.a. finansieringstjänster, dvs. 3 kap. 9 § ML,³⁹³ eftersom investeringsguld kategorimässigt sett i praktiken hör ihop med finansieringstjänsterna. På så sätt blir det också tydligare att industriguld omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. Bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för investeringsguld respektive definitionen av investeringsguld kan dock kvarstå i 1 kap. 2 § första st. 4 a respektive 1 kap 18 § ML.

Lagstiftaren gjorde redan när ML ersatte GML den 1 juli 1994 en EU-anpassning av 1:6 ML såtillvida att varubegreppet ändrades så att det anges i 1:6 att fastigheter också utgör varor. Emellertid borde lagstiftaren ha fullföljt med en systematiskt sett mer fullständig EU-anpassning vid Sveriges EU-inträde 1995 och då utmönstrat 1 kap. 6 § ur ML, så att den regeln inte längre innebär att ML bestämmer skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i tre steg, till skillnad från sjätte direktivet och sedermera mervärdesskattedirektivet där den bestämningen sker i enbart två steg. Att lagstiftaren inte tog upp den åtgärden redan i samband med att ändringar gjordes i ML den 1 januari 1995, genom SFS 1994:1798, när Sverige blev EU-medlem, är ett exempel på betänkligheter från

³⁹² Se avsnitt 3.9.2.3.

³⁹³ Jfr avsnitten 3.5-3.5.4.

lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

3.10 Begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML³⁹⁴

3.10.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 4 kap. 8 § ML

I avsnitten 3.10.2-3.10.5 behandlas begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet i 4 kap. 1 § ML för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, genom 4 kap. 8 § ML, som hänvisar till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*.

Därvidlag berörs 4 kap. 8 § ML i första hand i två hänseenden. Det lagrummet bryter också mot systematiken i mervärdesskattedirektivet,³⁹⁵ nämligen enligt följande:

- Begränsningen av mervärdesbeskattningen hos allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund bestäms i 4:8 ML med avseende på skattesubjektet i stället för med avseende på skatteobjektet.
- Vidare hänvisar 4:8 ML, som nämnts, till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Det medför en risk för att det ska uppstå en innebörd av de båda nämnda juridiska personerna som inte är konform med innebörden av framför allt vad som förstås EU-rättsligt sett med begreppet *organisationer utan vinstsyfte*.³⁹⁶

Dessutom berörs – i samband med 4 kap. 8 § ML – idrottsområdet och reglerna om undantag från skatteplikt respektive om reducerad momsats om 6 % i 3 kap. 11 a § ML respektive 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för statliga affärsverk i 6 kap. 6 § ML nämns också i samband med 4:8 ML.

3.10.2 Beskrivning av skillnaden mellan 4 kap. 8 § ML och reglerna om organisationer utan vinstsyfte i mervärdesskattedirektivet

ML bryter, som nämnts i närmast föregående avsnitt, systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, när det gäller två typer av juridiska personer såtillvida att begränsningen av mervärdesbeskattningen sker med

³⁹⁴ Jfr Forssén 2016, 12 200 001 och 12 214 050.

³⁹⁵ Jfr frågorna under avsnitten 3.9-3.9.3.

³⁹⁶ Jfr Forssén 2016, avsnitt 12 200 001.

avseende på bestämningen av skattesubjektet i stället för objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst. De båda juridiska personerna är allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Begreppet ekonomisk verksamhet och således deras karaktär av beskattningsbar person begränsas för de båda juridiska personerna enligt följande i 4 kap. 8 § ML, som – enligt SFS 2013:954 – lyder:

”Som ekonomisk verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen eller trossamfundet enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Vad som sägs i första stycket om ideella föreningar gäller också för sådan förening som omfattas av 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).”

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund motsvaras i mervärdesskattedirektivet närmast av *organisationer utan vinstsyfte* (eng., *non-profit-making organisations*). Deras omsättningar av varor och tjänster undantas under vissa villkor från momsplikt enligt art. 132.1 l, m och o i mervärdesskattedirektivet. Skillnaden är således att mervärdesbeskattningen begränsas med avseende på bestämningen av skatteobjektet i förevarande fall i mervärdesskattedirektivet. Det är även fallet angående religiösa eller filosofiska institutioner under vissa omständigheter enligt art. 132.1 k. Motsvarande begränsningar av mervärdesbeskattningen sker i stället med avseende på skattesubjektet i 4:8 ML. Enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet sker i och för sig begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer, men endast i art. 13 och då beträffande stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ [eng., *bodies governed by public law (public bodies)*].

Således saknas stöd i mervärdesskattedirektivet för undantag från mervärdesbeskattningen med avseende på bestämningen av skattesubjektet på det sätt som sker för de juridiska personerna i 4:8 ML. I avsnitt 1.3.4 har jag berört att det genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) inte längre är nödvändigt att ha kvar i ML de särregler som gäller för vissa juridiska personer i 6 kap. ML, nämligen beträffande handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) respektive dödsbon i 6 kap. 1 och 4 §§ ML. Till belägg för att begränsningen av mervärdesskattens omfattning med avseende på de båda juridiska personerna i 4:8 ML saknar stöd i mervärdesskattedirektivet, gör jag en kort jämförelse med den särreglering i ML beträffande juridiska personer som inte strider mot

art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet, nämligen 1 kap. 16 § första men. och 6 kap. 6 § ML:

I 1 kap. 16 § första men. ML anges följande:

”Med *staten* avses inte de statliga affärsverken.”

I 6 kap. 6 § anges följande:

”För omsättning i den verksamhet som bedrivs av ett statligt affärsverk är verket skattskyldigt.”

Staten är ett och samma rättssubjekt, varför mervärdesbeskattning inte sker för tillhandahållanden mellan statliga myndigheter. Momsmässigt sett avses dock inte med *staten* de statliga affärsverken.³⁹⁷ Varje statligt affärsverk utgör ett särskilt skattesubjekt enligt 6:6 ML. Således sker mervärdesbeskattning för omsättning mellan ett statligt affärsverk och andra skattesubjekt, såsom andra statliga affärsverk och staten samt andra personer. Lagrummet 6:6 i ML står således inte i strid mot art. 13 i mervärdesskattedirektivet, där pkt 1 första st. lyder:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.”

De statliga affärsverken ska behandlas som kommersiella företag momsmässigt sett, och de omfattas inte av det avdragsförbud som gäller för staten enligt 8 kap. 8 § ML. Staten blir dock skattskyldig enligt ML för skattepliktig omsättning i likhet med vad som gäller för bl.a. statliga affärsverk. Utöver den begränsning som sker med avseende på bestämningen av beskattningsbar person i enlighet med art. 13 sker begränsningen av mervärdesbeskattningen hos offentligrättsliga organ, liksom i övrigt i mervärdesskattedirektivet, med avseende på skatteobjektet, varvid jag hänvisar till art. 132.1 a, b, g, h, i, n, o och q.

Art. 13 i mervärdesskattedirektivet får anses implementerad i 4 kap. 6 och 7 §§ ML, där reglerna om undantag från ekonomisk verksamhet enligt 4:1 ML för myndighetsutövning i offentlig verksamhet

³⁹⁷ Jfr 1 kap. 16 § första men. ML.

återfinns.³⁹⁸ Även om 6:6 ML inte strider mot art. 13 i mervärdesskattedirektivet, bör, enligt min uppfattning, statliga affärsverk lagtekniskt sett skiljas ut i momshänseende från staten, genom att 1 kap. 16 § första men. ML kvarstår men 6:6 ersätts med att det i 4 kap. 7 § ML införs ett st. där det anges att varje statligt affärsverk är en beskattningsbar person, om det uppfyller rekvisitet ekonomisk verksamhet i 4 kap. 1 § andra st. ML. Det skulle enligt min uppfattning fungera bättre i förhållande till mervärdesskattedirektivets struktur om 6:6 utmönstrades ur ML, och ersattes med ett sådant nytt st. i 4:7 ML.³⁹⁹

Oavsett vad som sker beträffande sistnämnda strukturella frågeställning, är således den enda särbehandlingen av juridiska personer i ML som inte strider mot art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet den som följer av 1 kap. 16 § första men. och 6 kap. 6 § ML och gäller statliga affärsverk. Det saknas sålunda, enligt min mening, stöd i mervärdesskattedirektivet för undantag från mervärdesbeskattningen med avseende på bestämningen av skattesubjektet på det sätt som sker för de juridiska personerna i 4 kap. 8 § ML, dvs. för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.

3.10.3 Konsekvenser av nuvarande undantaget från ekonomisk verksamhet avseende allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML

Att 4 kap. 8 § ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, genom att mervärdesbeskattningen för två typer av juridiska personer, dvs. allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, begränsas med avseende på bestämningen av skattesubjektet i stället för med avseende på objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst, medför konkurrensnedvridningar. Det följer redan av att undantag från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst ska tolkas och tillämpas restriktivt enligt EU-domstolens praxis. Det gäller oavsett i vilken företags- eller associationsform den som gör omsättningen bedriver sin ekonomiska verksamhet. Genom 4:8 ML uppstår en konkurrensnedvridning såtillvida att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, till skillnad från t.ex. enskilda firmor (fysiska personer), AB, handelsbolag och ekonomiska föreningar, inte omfattas av mervärdesbeskattning redan på grund av att de är just allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund. De omfattas, i motsats till vad som gäller för andra företags- och associationsformer, inte av mervärdesbeskattning även om de gör andra

³⁹⁸ Jfr även regeln om undantag från skatteplikt vid uttag hos en kommun eller staten, dvs. 3 kap. 29 § ML.

³⁹⁹ Jfr även Forssén och Kellgren 2010 s. 69 samt Forssén 2016, 12 214 050.

omsättningar än de för vilka undantag stipuleras i art. 132.1 k, l, m och o i mervärdesskattedirektivet.

För övrigt har 4 kap. 8 § ML en särskild betydelse på idrottsområdet, nämligen beträffande bestämningen av undantag från skatteplikt på det området respektive tillämplig momsats på det området när undantag inte gäller.

- Om någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § första st. ML, förutsatt – enligt andra st. i samma lagrum – att tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 § ML (allmännyttig ideell förening).
- Om andra associations- och företagsformer än stat, kommun eller allmännyttig ideell förening tillhandahåller tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott är omsättningen således momspliktig, vilket följer motsatsvis av 3 kap. 11 a § andra st. ML. För sådan omsättning av tjänster inom idrottsområdet gäller enligt 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML, som hänvisar till 3 kap. 11 a §, den reducerade momsatsen om 6 %.

Medlemsländerna i EU ska i sina momsagstiftningar tillämpa en normalskattesats, vilket följer av art. 96 i mervärdesskattedirektivet. Därjämte får de tillämpa en eller två reducerade momsatsar, vilket följer av art. 98.1 i mervärdesskattedirektivet. Normalskattesatsen, dvs. den generella momsatsen, i ML är 25 %, ⁴⁰⁰ och de båda reducerade momsatserna i ML är 12 respektive 6 %. ⁴⁰¹ Art. 113 FEUF och pkt 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet innebär att momsagstiftningarna i de olika EU-länderna ska vara harmoniserade, så att konkurrensnedvridning undviks etc. Emellertid varierar momsatserna mellan de olika EU-länderna, och den bristen på harmonisering har stöd i pkt 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Även om momsatserna sålunda får variera mellan EU-länderna, får de dock inte tillämpa reducerade momsatsar på vilka varor och tjänster som helst. Bilaga III till mervärdesskattedirektivet utgör: ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas”.

Om 4 kap. 8 § skulle komma att utmönstras ur ML, knyts inte längre bestämningen av undantag respektive tillämpning av reducerad momsats till associationsformen allmännyttig ideell förening. I stället får då begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer ske i enlighet med art. 13 i mervärdesskattedirektivet också på idrottsområdet, dvs. endast

⁴⁰⁰ Se 7 kap. 1 § första st. ML.

⁴⁰¹ Se 7 kap. andra respektive tredje st. ML.

beträffande stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ – inte beträffande allmännyttiga ideella föreningar. Något stöd finns inte heller för att särbehandla allmännyttiga ideella föreningar beträffande momssatsfrågan, utan de ska – om 4:8 utmönstras och de sålunda kan anses utgöra beskattningsbara personer i enlighet med huvudregeln i 4:1 – omfattas av den reducerade momssatsen om 6 % på idrottsområdet, i likhet med t.ex. AB och ekonomiska föreningar, eftersom pkt 13 respektive pkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte gör någon åtskillnad mellan olika företags- eller associationsformer beträffande tillämpningen av reducerad momssats för tillträde till sportevenemang respektive utnyttjande av sportanläggningar.

3.10.4 Fördragsbrottsfrågan angående 4 kap. 8 § ML

Konkurrenssnedvridningen som 4:8 ML medför är ett fördragsbrott både primär- respektive sekundärrättsligt sett, dvs. i förhållande till art. 113 FEUF respektive pkt 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Frågan har behandlats i SOU 2002:74, som ännu inte har lett till lagförslag, och i budgetpropositionen för 2006 aviserades att frågan skulle utredas vidare, varför utredningen SOU 2006:90 ansåg att det saknades skäl att behandla 4:8 ML i samband med frågorna om en enhetlig moms.⁴⁰²

I min licentiatavhandling noterade jag att EU-kommissionen den 26 juni 2008 inledde fördragsbrottsförfaranden mot Sverige om att 4 kap. 1 § ML⁴⁰³ respektive 4 kap. 8 § ML skulle innebära överträdelser av mervärdesskattedirektivet.⁴⁰⁴ Här får jag nämna 2007/2311 K(2008) 2803, dvs. EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML, som inkom till Sveriges ständiga representation i Bryssel den 27 juni 2008.⁴⁰⁵ Regeringen avgav sitt svar 2008-10-09 till EU-kommissionen,⁴⁰⁶ och ansökte dessutom 2011-01-20 om s.k. artikel 395-tillstånd för att införa en årsomsättningsgräns om 1 miljon kr för mervärdesbeskattningen av subjekt inom ideell sektor.⁴⁰⁷ EU-kommissionen avslog ansökan, men enligt ett pressmeddelande från

⁴⁰² Jfr SOU 2006:90 s. 192.

⁴⁰³ Jfr avsnitten 1.3.3, 1.3.4 och 3.1 ang. ändringen av 4:1 ML den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368.

⁴⁰⁴ Jfr Forssén 2011 s. 59.

⁴⁰⁵ Jfr även Forssén 2011 s. 59.

⁴⁰⁶ Jfr Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML). Jfr Forssén 2011 s. 59.

⁴⁰⁷ Jfr Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen). Jfr även Forssén 2011 s. 61.

2011-03-31 avsåg Regeringen att fortsätta att arbeta med frågan.⁴⁰⁸ Enligt vad som kan inhämtas från Momsinstitutet (www.momsinstitutet.se) skedde en del ytterligare skriftväxling mellan Regeringen och EU-kommissionen under återstoden av år 2011, men inget har – mig veterligen – hänt därefter, varför jag betecknar frågan om 4:8 ML och huruvida den regeln utgör en överträdelse av mervärdesskattedirektivet som en öppen fråga, vilken kan leda till att EU-kommissionen stämmer Sverige inför EU-domstol för fördragsbrott.

Lagstiftarens förhållningssätt med att på det beskrivna sättet lämna frågan om fördragsbrott föreligger beträffande behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML som en öppen fråga är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Enligt min uppfattning kan inte lagstiftaren (Regeringen) i sin skriftväxling med EU-kommissionen anses ha klarlagt att det inte skulle föreligga en risk för att det utvecklas en inhemsk rättspraxis angående användningen av begreppen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4:8 som inte är konform med innebörden och användningen av begreppet *organisationer utan vinstsyfte* i mervärdesskattedirektivet. Det följer redan av att den negrade bestämningen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*.

3.10.5 Konklusioner

Genomgången i avsnitten 3.10.1-3.10.4 visar att 4 kap. 8 § ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet enligt följande:

- I lagrummet bestäms begränsningen av mervärdesbeskattningen hos allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund med avseende på skattesubjektet i stället för med avseende på skatteobjektet.
- Lagrummet hänvisar dessutom för den bestämningen till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. En risk föreligger därigenom för att det ska uppstå en innebörd av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte är konform med innebörden av framför allt vad som förstås EU-rättsligt sett med begreppet *organisationer utan vinstsyfte*.

Att mervärdesbeskattningen för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, genom 4 kap. 8 § ML, begränsas utifrån bestämningen av skattesubjektet i stället för med avseende på objektet,

⁴⁰⁸ Jfr Forssén 2011 s. 61.

dvs. omsättningen av vara eller tjänst, medför således en risk för att konkurrenssnedvridningar med avseende på momsen uppkommer i förhållande till andra företags- och associationsformer. Det strider mot art. 113 FEUF respektive pkt 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, dvs. såväl primär- som sekundärrättsligt sett.

EU-kommissionen inledde den 26 juni 2008 fördragsbrottsförfarande mot Sverige om att 4 kap. 8 § ML skulle innebära överträdelser av mervärdesskattedirektivet: EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML inkom till Sveriges ständiga representation i Bryssel den 27 juni 2008.⁴⁰⁹ Sålunda är frågan om nämnda omständigheter avseende 4 kap. 8 § ML innebär att ett fördragsbrott föreligger. Det är en fråga som slutligen skulle komma att avgöras av EU-domstolen, om EU-kommissionen skulle gå vidare och stämma Sverige inför EU-domstolen. Någon sådan tvist har inte inletts vid EU-domstolen. Efter lagstiftarens (Regeringens) skriftväxling med EU-kommissionen är därför fördragsbrottsfrågan sedan slutet av 2011 en öppen fråga. Att lagstiftaren låter frågan huruvida 4 kap. 8 § ML innebär en överträdelse av EU-rätten på momsområdet, dvs. ett fördragsbrott, förbli en öppen fråga är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren (Regeringen) kan nämligen i sin skriftväxling med EU-kommissionen inte anses ha klarlagt att det inte skulle föreligga en risk för att det utvecklas en inhemsk rättspraxis angående användningen av begreppen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4:8 som är icke EU-konform jämfört med innebörden och användningen av begreppet *organisationer utan vinstsyfte* (eng., *non-profit-making organisations*) i mervärdesskattedirektivet. Redan den negerade bestämningen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, vilken sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*, visar på att en sådan risk föreligger för att en inhemsk icke EU-konform rättspraxis utvecklas.

I avsnitt 3.10.3 berörs för övrigt 4 kap. 8 § ML även särskilt för idrottsområdet och då beträffande allmännyttiga ideella föreningar, vilka, till skillnad från registrerade trossamfund, omfattas av undantag från skatteplikt för tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, enligt 3 kap. 11 a § första st. ML, som omfattar allmännyttiga ideella föreningar, staten och kommunerna. Om 4 kap. 8 § skulle komma att utmönstras ur ML, knyts inte längre bestämningen av undantag respektive tillämpning av den reducerade momssatsen om 6 %, för nämnda slags omsättningar av tjänster inom

⁴⁰⁹ Se 2007/2311 K(2008) 2803.

idrottsområdet, till associationsformen allmännyttig ideell förening genom dagens hänvisning i 3:11 a andra st. till 4:8 respektive hänvisningen i 7 kap. 1 § tredje st. 10 till 3:11 a.

- Genom att 4:8 skulle utmönstras ur ML, skulle begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer ske i enlighet med art. 13 i mervärdesskattedirektivet också på idrottsområdet, dvs. endast omfatta stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentlighetsorgan – inte allmännyttiga ideella föreningar.
- Beträffande momssatsfrågan får bara noteras att det också därvidlag saknas stöd för att särbehandla allmännyttiga ideella föreningar. Om 4:8 utmönstras ur ML, ska de, förutsatt att de uppfyller rekvisiten för beskattningsbar person i enlighet med huvudregeln i 4:1 och sålunda kan mervärdesbeskattas, omfattas av den reducerade momssatsen om 6 % på idrottsområdet, i likhet med t.ex. AB och ekonomiska föreningar. Det är nämligen så att pkt 13 respektive pkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte gör någon åtskillnad mellan olika företags- eller associationsformer beträffande tillämpningen av reducerad momssats för tillträde till sportevenemang respektive utnyttjande av sportanläggningar. Momssatserna varierar mellan de olika EU-länderna, vilket motverkar det harmoniseringskrav som uppställs i art. 113 FEUF. Den bristen på harmonisering har dock stöd i pkt 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Emellertid får inte EU-länderna tillämpa reducerade momssatser på vilka varor och tjänster som helst eller göra åtskillnad därvidlag mellan olika företags- eller associationsformer utan stöd i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

3.11 Fastighetsbegreppets användning i vissa sammanhang i ML⁴¹⁰

3.11.1 Inledning och översikt angående behandlingen av begreppet fastighet i ML

Begreppet fastighet ingår i 1 kap. 6 § ML,⁴¹¹ och 1:6 behandlas i avsnitten 3.9-3.9.3, där frågeställningen gäller huruvida 1:6 ska utmönstras ur ML. Oavsett om det sker, bör själva begreppet fastighet utmönstras ur ML, eftersom mervärdesskattedirektivet använder det vidare begreppet fast egendom (eng., *immovable property*).⁴¹² I avsnitten

⁴¹⁰ Jfr Forssén 2016, 12 212 211 och 12 213 124.

⁴¹¹ Se avsnitt 2.2, där lydelsen av 1 kap. 6 § ML återges.

⁴¹² Jfr avsnitten 1.3.3 och 3.1. I avsnitt 3.1 återges lydelsen av art. 15.2 a) i mervärdesskattedirektivet, där begreppet fast egendom (eng., *immovable property*) används.

3.11.2-3.11.5 behandlas vissa problem som berör fastighetsbegreppet i ML, nämligen följande:

- Begreppet fastighet berörs i samband med frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML angående huruvida det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet (avsnitt 3.11.2).
- Fastighetsbegreppet berörs även i samband med momsfrågor om redovisning i konkurs, där det finns en särskild bestämmelse om skattskyldighet för konkursbon – 6 kap. 3 § ML (avsnitt 3.11.3).
- Dessutom berörs i visst hänseende även regler om jämkning av ingående moms för investeringsvaror som utgör fastigheter i 8 a kap. ML i samband med konkurs (avsnitt 3.11.4).

För övrigt finns ett förslag om att bestämma begreppet fastighet i ML så att kopplingen i 1:11 till jordabalken (1970:994) slopas, och att lagrummet i stället ska hänvisa till begreppet fast egendom enligt art. 13b i tillämpningsförfordningen.⁴¹³ Jag nämner inte förslaget igen, då jag bedömer att de frågor som jag tar upp i samband med fastighetsbegreppet i ML kvarstår även efter ett genomförande av förslaget.

3.11.2 Fråga om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet och om det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet – 9 kap. 1 och 2 §§ ML⁴¹⁴

Den 1 januari 2014 genomfördes, genom SFS 2013:954, den förenklingen beträffande reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet att huvudregeln för sådan skattskyldighet i 9 kap. 1 § ML inte längre kräver ett ansökningsförfarande hos SKV, utan det är numera tillräckligt för att omfattas av frivillig skattskyldighet att fastighetsägaren etc. anger utgående moms i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen.⁴¹⁵ I detta avsnitt berör jag ett problem angående 9 kap. ML som dock ännu inte har behandlats av lagstiftaren, trots att jag har nämnt det särskilt i min doktorsavhandling, nämligen följande:

- I min doktorsavhandling nämnde jag – och nämner alltjämt i avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1) – beträffande mitt allmängiltiga förslag om att införa krav för skattskyldighet enligt den särskilda bestämmelsen 6 kap. 2 § ML på att delägarna i enkla bolag och partrederier ska vara beskattningsbara personer i

⁴¹³ Jfr prop. 2016/17:14 s. 46. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

⁴¹⁴ Jfr Forssén 2016, 12 212 211.

⁴¹⁵ Jfr 9 kap. 1 § första st. ML.

sig för att sådan skyldighet ska uppkomma, att jag därvidlag inte gör något undantag angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap. ML.

Även i sistnämnda fall anser jag således att en vanlig privatperson inte ska anses som beskattningsbar person. Se även avsnitt 1.3.3, där jag också i förevarande framställning betecknar som ett extremt tolkningsresultat att en vanlig privatperson (en konsument) skulle kunna anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett.⁴¹⁶

Den fakultativa art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet ger i och för sig en valfrihet för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom, men den begränsas till att gälla för beskattningsbara personer och omfattar således inte vanliga privatpersoner. I den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbar person omfattar vissa tillfälliga transaktioner avseende leveranser av byggnader och mark.

Enligt min mening är det inte klart uttryckt i art. 12 att regeln skulle omfatta utarrendering och uthyrning av fast egendom. I så fall kan det inte heller anses klart uttryckt att bestämmelsen om skattesubjektet i art. 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1 d. Eftersom en direktivbestämmelse, art. 137.1 d, ska kunna anses genomförd i 9 kap. ML, är det relevant att ställa frågan huruvida EU-konformitet föreligger. I det hänseendet får nämnas att lagstiftaren, i samband med momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368), enbart lakoniskt uttryckte att specialbestämmelserna om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 2 och 3 §§ ML, slopades.⁴¹⁷

- Eftersom 4:3 var den regel som kunde anses innebära en implementering i ML av den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet angående att medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en – dvs. även en vanlig privatperson – som tillfälligtvis utför vissa angivna transaktioner avseende byggnader och mark,⁴¹⁸ borde lagstiftaren ha lämnat en förklaring eller gjort ett klarläggande särskilt angående 4:3 ML.

⁴¹⁶ Jfr i övrigt angående den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) den grundliga genomgång av mervärdesskatt och enkla bolag (och partrederier) som jag gör i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

⁴¹⁷ Se prop. 2012/13:124 s. 95.

⁴¹⁸ Jfr avsnitt 1.1.3 i Forssén 2015 (1).

- Enligt min mening innehåller 9:1 och 9:2 ML ingenting som begränsar möjligheterna till frivillig skattskyldighet för exempelvis uthyrning av en verksamhetslokal till att enbart omfatta en beskattningsbar person enligt huvudregeln i 4:1 ML, dvs. till att i princip enbart omfatta en företagare som hyresvärd. Både 9:1 och 9:2 anger i stället att frivillig skattskyldighet får göras av bl.a. en fastighetsägare, och det kan enligt min uppfattning vara en vanlig privatperson. I 9 kap. 1 § första st. respektive 9 kap. 2 § första st. hänvisas till skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första st. 1, dvs. till huvudregeln om skattskyldighet enligt ML. Således saknas i de båda lagrummen – i likhet med vad jag anför i avsnitt 3.3.4 beträffande 6 kap. 2 och 7 §§ – en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 ML, dvs. till huvudregeln om vem som är skattskyldig, som finns i 6 a kap. 1 § andra st. ML för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna om mervärdesskattegrupper. Genom att 1 kap. 2 § sista st. utvidgar kretsen av vilka som kan anses som skattskyldiga enligt ML till att gälla även särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 9 kap., kan kretsen av skattskyldiga utvidgas i förhållande till huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 §. Bruket av ordet fastighetsägare i 9 kap. 1 och 2 §§ utan uttrycklig begränsning till att avse beskattningsbara personer innebär enligt min uppfattning att frivillig skattskyldighet enligt de båda lagrummen kan omfatta en vanlig privatperson, i motsats till vad som får anses följa av art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, där nämnda begränsning anges uttryckligen.
- Således kvarstår frågan om 9 kap. ML i förevarande hänseende är EU-konformt i förhållande till att art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet klart stipulerar att valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom begränsas till att gälla för beskattningsbara personer, och inte vanliga privatpersoner.

Förevarande problematik borde ha tagits upp av lagstiftaren redan vid Sveriges EU-inträde 1995. Att lagstiftaren ännu inte har behandlat frågan om 9 kap. 1 och 2 §§ ML är förenliga med art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.⁴¹⁹

⁴¹⁹ Jfr även avsnitt 4.5: särskilt ang. 9 kap. 1 § ML och en koppling till förfarandemässiga regler, närmare bestämt 7 kap. 4 § SFL.

3.11.3 Särskild fråga om moms på byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenörs konkurs – 6 kap. 3 § ML⁴²⁰

Det kan uppstå momsproblem med den juridiska figuren konkursboet, när det gäller tillämpningen av den särskilda regeln om konkursbon i 6 kap. 3 § ML, som lyder:

”Om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursboet”.

Det kan på civilrättslig grund ifrågasättas om konkursboet är ett rättssubjekt full ut. Konkursboets funktion är att avveckla konkursgäldenärens tillgångar och skulder, varvid konkursförvaltaren är processhållare i konkursgäldenärens ställe. I förarbetena till ändringar i GML 1974 nämns att den föregående utredningen ansåg att konkursgäldenären ska anses som skattskyldig för det mervärde som skapas före konkursutbrottet och konkursboet mervärdesbeskattas för det mervärde som skapas efter konkursutbrottet, men förslaget att knyta skattskyldigheten till tidpunkten då mervärdet har skapats i stället för till vem som gör själva omsättningen fick anstå.⁴²¹

Det är enligt min mening, på grund av rättssubjektsfrågan, oklart om stöd finns i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet för mervärdesbeskattning hos konkursbon. Enligt min mening går det nämligen inte att dra någon definitiv slutsats huruvida ett icke rättssubjekt skulle kunna utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁴²² Enligt min mening är det oklart om icke rättssubjekt kan betraktas som beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Min uppfattning är således att konkursboet – och inte konkursgäldenären – är skattskyldigt enligt 6:3 för en omsättning efter konkursutbrottet, men förutsatt att det kan klarläggas att ett konkursbo kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet. Om sistnämnda kan klarläggas, kan det – enligt min erfarenhet – ändå förekomma särskilda momsproblem på fastighetsområdet i samband med konkurser, t.ex. när en fastighetsägare har beställt en byggnadsentreprenad och byggmästaren försatts i konkurs. Ett problem är då följande:

⁴²⁰ Jfr Forssén 2016, 12 213 124.

⁴²¹ Jfr prop. 1973:163 s. 60 och 67. Jfr även Forssén och Kellgren 2010 s. 58 och 59.

⁴²² Jfr Forssén 2016, 12 201 032 och avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

- Det har – återigen enligt min erfarenhet – förekommit att konkursförvaltaren själv utfärdar faktura på återstående entreprenadsumma efter konkursbeslutet, trots att denne inte har tillträtt konkursen så att hela entreprenaden har kunnat färdigställas åt fastighetsägaren genom ytterligare arbeten utöver de som motsvarar erlagda a conton. I så fall sker fakturering av arbeten som aldrig kommer att utföras.
- Konkursgäldenären har, i enlighet med 13 kap. 14 § ML, enbart haft 'uppskov' med att redovisa den moms för vilken skattskyldighet inträdde enligt 1 kap. 3 § andra st. ML redan när denne uppbar a conton från beställaren. Konkursgäldenären ska enligt 13 kap. 10 § första st. ML, avseende moms på omsättningar eller förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt före konkursbeslutet, redovisa sådan moms i mervärdesskattedeklaration för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Att mervärdesbeskatta tjänster som inte har utförts, genom fakturering med momsdebitering av 'arbete' utöver det arbete som genomförts före konkursbeslutet utan att arbete faktiskt kommer att genomföras därefter, strider mot att en omsättning är en nödvändig förutsättning för skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML. Enligt min mening är det inte heller möjligt att mervärdesbeskatta på det sättet enligt 6 kap. 3 § ML, om konkursförvaltaren inte tillträder entreprenaden och ser till att den faktiskt slutförs eftersom konkursboet därmed inte bedriver någon verksamhet efter konkursbeslutet. Situationen är enligt min uppfattning att likna vid vad som i civilrätten avses med begreppet obehörig vinst.

Det beskrivna fenomenet bör utredas av lagstiftaren särskilt som SKV – återigen enligt min erfarenhet – inte rutinmässigt stämmer en byggmästare, som använder aktiebolagsformen för sin verksamhet, till personligt betalningsansvar inför förvaltningsrätten avseende den utgående moms som faktureras på fiktiva omsättningar av konkursförvaltaren.⁴²³

Om nu någon beställare, t.ex. en kommun, betalar en sådan faktura från konkursförvaltaren, kan kommunen inte göra avdrag eftersom det är en felaktigt debiterad moms,⁴²⁴ men den felaktigt debiterade momsen kan ändå komma att delas ut till fordringsägare i konkursen – t.ex. till en

⁴²³ Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jfr även Forssén 2015 (4), kapitel 9 och Forssén 2015 (9).

⁴²⁴ Det gäller oavsett om kommunen är momsregistrerad och lämnar mervärdesskattedeklarationer eller om kommunen tillämpar redovisning inom 'kommunkontosystemet' – jfr Forssén 2016, 12 201 024 och 12 214 040.

leverantör som ingår i konkursgäldenärens vänkrets. Av den anledningen bör för övrigt Tillsynsmyndigheten i konkurs (Kronofogden) också intressera sig för dessa frågor.

Den källa som SKV åberopade tidigare för att en konkursförvaltare skulle fakturera beställare av en byggnadsentreprenad för tjänster som inte utförts och inte heller skulle komma att utföras efter konkursbeslutet var – enligt min erfarenhet – SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005. Där angavs på s. 946 i avsnitt 41.3.8, Byggnadsföretags konkurs:

”Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla a conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för a contobetalingarna. I fakturan ska vidare anges momsen på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller a conto.”

Det är således den sista meningen i citatet som både konkursförvaltare och SKV – enligt min erfarenhet – har åberopat till stöd för att konkursförvaltare skulle ha att utfärda faktura med moms till beställare av byggnadsentreprenad för tjänster som beställaren aldrig har erhållit och inte heller kommer att få utförda av konkursgäldenären eller konkursboet. Meningen fanns kvar i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009, men utmönstrades till slut i och med utgåvan 2010.⁴²⁵ Att så skedde kan bero på att någon hos SKV till slut insåg att det för beställare, fastighetsägare, med avdragsrätt för ingående moms inte förelåg avdragsrätt för moms på tjänster som inte utfördes i faktisk mening. Därvidlag gjorde inte byggnadsentreprenören en motsvarande omsättning som föranleder skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML, och debiterad moms utgjorde inte ingående moms hos beställaren, fastighetsägaren, enligt en motsatsvis tolkning av 8 kap. 2 § andra st. ML. Att beställaren av byggnadsentreprenaden, fastighetsägaren, saknar avdragsrätt för ett sådant ’förvärv’ av tjänst tydliggjordes genom den reform som nämns i avsnitt 3.2.2.2, nämligen att betalningsskyldighet för felaktigt debiterad moms enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML, som infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 i enlighet med art. 203 i mervärdesskattedirektivet, inte medför avdragsrätt på grund av att sådant belopp inte utgör moms enligt ML.⁴²⁶ Genom den regeländring 2008 kan det ha blivit tydligare för

⁴²⁵ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2, avsnitt 41.3.1.3 (s. 1173) resp. SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2, avsnitt 40.3.1.3 (s. 1189).

⁴²⁶ Jfr prop. 2007/08:25 s. 91, och för förevarande sammanhang framför allt pkt 2 där, vilken anger som ett exempel på felaktigt debiterad moms att en skattskyldig debiterar moms på en betalning som inte utgör ersättning för en vara eller en tjänst, t.ex. ett

SKV att sista meningen i citatet ovan från äldre lydelse av dess Handledning för mervärdesskatt måste utmönstras, vilket således skedde i och med utgåvan 2010.

Det beskrivna fenomenet visar att det ofta är först genom en betraktelse av en momsfråga från både säljarens och köparens perspektiv som en djupare förståelse erhålls av var problemet ligger. Det gäller i så fall en förståelse av att inblandade parter bildar eller ingår i en förädlingskedja av företag fram till konsument i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, som ger uttryck för vad som avses med moms enligt EU-rätten, dvs. för mervärdesskatteprincipen i EU-rättslig mening.⁴²⁷ Ett problem är därvidlag att det beträffande SKV:s uppfattning att konkursboet ska fakturera med momsdebitering avseende byggnadsentreprenadarbeten som inte utförs, dvs. trots att någon omsättning inte sker, kan ha spelat in att uppfattningen hos SKV var att en skattskyldig beställare, fastighetsägare, ändå får avdrag för debiterad moms som ingående moms. På så sätt kan en faktisk gällande rätt hos SKV ha bildats utan stöd i vad som följer av reglerna om rättigheter och skyldigheter i ML, dvs. utan stöd i gällande rätt i en egentlig mening. Jämför i det hänseendet även den problematik som behandlas i avsnitten 3.2.3 och 3.2.4 beträffande den särskilda regeln om avdragsrätt i 8 kap. 4 § 4 ML angående förvärv av fastighet från skattskyldig motpart som har redovisat eller ska redovisa moms för uttag i byggnadsrörelse. I det fallet utgör felet ett fel i gällande rätt, dvs. en lucka i lagen föreligger genom ordalydelsen av 8 kap. 4 § 4 ML, som innebär att en skattskyldig köpare av fastigheten har avdragsrätt för ingående moms, även om byggmästaren ännu inte har redovisat utgående moms till SKV på sitt uttag ännu. Därigenom kan reglerna om omvänd skattskyldighet för byggtjänster i 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML kringgås i ett visst hänseende.

Det i förevarande avsnitt beskrivna fenomenets tidigare existens är således ett exempel på att det vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening, dvs. gällande rätt som kommer till uttryck genom avgöranden hos HFD eller EU-domstolen och som utgör isbergets del över ytan, kan existera en faktisk gällande rätt skapad främst av SKV:s handledningar och ställningstaganden och som utgör isbergets del under ytan.⁴²⁸

Lagstiftaren tar ofta SKV:s handledningar till stöd för att i förarbeten beskriva gällande rätt. Genomgången med exemplet på att SKV till slut kom att frånga sin uppfattning i handledningen för mervärdesskatt visar

skadestånd. Det är enligt min uppfattning jämförbart med att en skattskyldig byggnadsentreprenör debiterar moms på arbeten som inte utförs, dvs. på en icke-omsättning.

⁴²⁷ Jfr avsnitt 3.3.1.

⁴²⁸ Jfr avsnitten 2.5 och 3.1.

att lagstiftaren bör göra egna empiriska undersökningar av vad som sker i verkligheten, och inte tämligen okritiskt anamma SKV:s uppfattning i en viss beskattningsfråga som den skulle ge uttryck för gällande rätt. Det är särskilt viktigt när det gäller områden där EU-rätten styr, och således två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

Att lagstiftaren inte gör empiriska undersökningar, utan förlitar sig på att kunna bedöma rådande rättsläge utifrån remissvar från t.ex. SKV, är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Det beskrivna fenomenet visar i samma mån på behovet av att forskning börjar bedrivas i Sverige inom ämnet *fiscal sociology*, så att empiriska studier åtminstone kommer att komplettera traditionen med rättsdogmatiska studier inom skatterätten.

3.11.4 Viss fråga om investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs – 8 a kap. ML⁴²⁹

I detta avsnitt behandlas en särskild fråga om jämkning av ingående moms för s.k. investeringsvaror i 8 a kap. ML i samband med konkurs. Frågor om jämkning av ingående moms kan avse både investeringsvaror som utgör fastigheter och andra investeringsvaror än sådana som utgör fastigheter. Med investeringsvaror avses, enligt 8 a kap. 2 § ML:

- ”1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 5 med minst 100 000 kronor, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses i första stycket 3 och 4 ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.

⁴²⁹ Jfr Forssén 2016, 12 213 124.

Verksamhetstillbehör ska vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som tillgångar som avses i första stycket 1.”

Problemet i detta avsnitt berör emellertid särskilt investeringsvaror som utgör fastigheter. Det behandlas dock fristående från frågeställningen i avsnitt 3.11.3 om konkursboets status som rättslig figur, dvs. frågan i detta avsnitt behandlas oberoende av regeln om skattskyldighet för konkursbon i 6:3 ML och dess förhållande till reglerna om vem som kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet. I stället antas i detta avsnitt att konkursboet kan bli skattskyldigt enligt 6 kap. 3 § ML.⁴³⁰ Frågan i detta avsnitt gäller huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. ML för att vid en försäljning hantera en överföring av konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter avseende jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara enligt 8 a kap. 2 § ML.

Regler om jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till investeringsvaror, genom ökning eller minskning av avdraget på grund av ändrad användning eller avyttring under den s.k. korrigeringsperioden, återfinns i 8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML. I mervärdesskattedirektivet återfinns regler om investeringsvaror (eng., *capital goods*) i art. 184-192 (som motsvarades i sjätte direktivet av art. 20). Med avdrag för ingående moms jämställs enligt 8 a kap. 1 § ML återbetalning av moms enligt 10 kap. 9-13 §§ ML.⁴³¹

Oavsett om frågeställningen gäller jämkningsskyldighet i fall enligt 8 a kap. 11 §, där fastigheten (investeringsvaran) inte omfattas av frivillig skattskyldighet (enligt 9 kap.), eller i fall enligt 8 a kap. 12 §, där fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap., sker inte någon äganderättsövergång av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet. I dessa båda fall är en föregående överlåtelse av fastigheten förutsättningen för att förvärvaren ska kunna överta konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter angående jämkning av ingående moms. Konkursbeslutet innebär inte någon överlåtelse av fastigheten, utan den är alltjämt konkursgäldenärens vid konkursboets försäljning av den – konkursboet blir inte ägare till fastigheten.⁴³² Om en fastighetsägare etc. försätts i konkurs, ska denne jämka ingående moms, förutsatt att han har haft rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 8 a kap. 2 § första st. 2, 3 eller 4, dvs. till bl.a. fastighet som utgör

⁴³⁰ Jfr även avsnitt 4.5, där 6:3 ML berörs särskilt i förhållande till 13:28 a ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

⁴³¹ Jfr Forssén 2016, 13 210 000.

⁴³² Jfr Öberg 2001 s. 220.

investeringsvara.⁴³³ Statens fordran på grund av sådan jämkning får göras gällande i konkursen, om den har uppkommit på grund av att gäldenären (fastighetsägaren etc.) har försatts i konkurs.⁴³⁴

Enligt 8 a kap. 13 § första st. första men. ML ”kan” konkursboet *överta* konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, förutsatt att konkursboet är skattskyldigt enligt 6:3 (vilket antas kan vara fallet i frågeställningen i detta avsnitt). *Övertagandet* av nämnda rättighet och skyldighet ska enligt 8 a kap. 13 § första st. andra men. ske innan *konkursboet överlåter fastigheten*, men gäller från det att konkursboet har blivit skattskyldigt för verksamheten i fastigheten. Konkursgäldenären ska alltid jämka för tiden fram till dess att han försatts i konkurs, enligt 8 a kap. 13 § andra st. ML, och enligt tredje st. samma lagrum ska bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gälla för konkursboet och förvärvaren, *om en fastighet överlåts av konkursboet*.

Däremot finns det ingen bestämning av vilka regler som gäller för hur jämkning ska ske hos konkursboet, om det väljer att överta konkursgäldenärens jämkningsskyldighet för avdragen moms från tiden före konkursutbrottet. Det enda som återstår att beakta därvidlag är 8 a kap. 11 och 12 §§, och dessa regler förutsätter, som nämnts, överlåtelse av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet, vilket, som också nämnts, aldrig sker, utan fastighetsägaren är hela tiden konkursgäldenären. Om 8 a kap. 13 § ML ska kunna anses innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet angående jämkning av ingående moms från fastighetsägaren (konkursgäldenären), borde det anges i 8 a kap. att konkursförvaltaren ska vara skyldig att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av investeringsvaror enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML – för att jämkningsskyldighet inte ska uppkomma – både för konkursboet och konkursgäldenären, som själv saknar rådighet på grund av konkursen.⁴³⁵

Det särskilda problem som jag tar upp i detta avsnitt gäller att en överlåtare och en förvärvare av fastigheten, i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML, kan träffa avtal om att säljaren ska jämka ingående moms i stället för att förvärvaren övertar rättigheter och skyldigheter avseende jämkning. Frågan är då vad staten kan göra gentemot den som köper den fastigheten från ett konkursbo, om överlåtaren efter sin överlåtelse har ansökt om att försätta sig i konkurs, innan jämkning skett från dennes sida. Jag antar i frågeställningen att den som ingick avtalet med konkursgäldenären inte har separationsrätt i dennes konkurs, och att konkursförvaltaren således kan sälja

⁴³³ Jfr 8 a kap. 4 § första st. 6 ML.

⁴³⁴ Jfr 8 a kap. 4 § andra st. ML.

⁴³⁵ Se 3 kap. 1 § konkurslagen (1987:672)

fastigheten. Frågan är då om konkursgäldenären – i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML – så att säga kan anses ha avtalat bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. Att ursprunglige förvärvaren av någon anledning saknar separationsrätt i konkursen, t.ex. på grund av att köpebrev skulle upprättas efter tecknandet av köpekontraktet men köpebrevet inte uppfyllde formkraven för fastighetsöverlåtelse och förvärvarens ansökan om lagfart hos Lantmäteriet därmed avslogs,⁴³⁶ innan konkursbeslutet fattades, innebär att konkursförvaltaren kan sälja fastigheten. Emellertid behöver inte det innebära att vare sig köpekontraktet eller avtalet om jämkning som förvärvaren ingick med överlåtaren (konkursgäldenären) är ogiltiga. Följande scenario skulle kunna förekomma:

En fastighetsägare (A) ansöker om att försättas i konkurs efter det att försäljning av investeringsvaran – fastigheten – har skett till köparen B. Antag att 9 år kvarstår av den 10-åriga korrigeringsperioden vid fastighetsförsäljningen,⁴³⁷ och att den ingående moms som kan bli föremål för jämkning är 1 miljon kronor, varvid antas att ny-, till- eller ombyggnation för 5 miljoner kronor inklusive moms om 1 miljon kronor skedde 1 år före konkursen. A har avtalat med B att A ska betala den momsen till staten. Priset på fastigheten har satts inklusive återstående 'jämningsmoms' som staten har en fordran på gentemot konkursgäldenären, A. Konkursförvaltaren vänder sig till B, som dock inte fullföljer köpet. I stället finns det en spekulant C som vill köpa fastigheten från konkursboet. Frågan är då om staten kan rikta sin fordran på återstående 'jämningsmoms', dvs. 900 000 kronor, mot C, om staten inte får utdelning i A:s konkurs motsvarande det beloppet eller om A och B så att säga ska anses ha avtalat bort den möjligheten för staten.

Även om C till konkursboet skulle betala ett pris inklusive återstående 'jämningsmoms', kan förmånsrättsreglerna innebära att staten inte får utdelning i A:s konkurs.⁴³⁸ Om staten inte kan rikta sitt krav mot C, förlorar staten 900 000 kronor. Svårigheter kan dessutom föreligga att bevisa fall av missbruk, och omständigheterna är kanske sådana att konkursförvaltaren bara har en snäv krets av intressenter avseende fastigheten – det kan t.ex. vara fråga om en fastighet på vilken det finns en industribyggnad som enbart passar för ett viss slags verksamhet.

⁴³⁶ Jfr 4 kap. 2 § och 20 kap. 6 § 2 jordabalken (1970:994).

⁴³⁷ Jfr 8 a kap. 6 § andra st. 1 och 2 ML.

⁴³⁸ Jfr förmånsrättslagen (1970:979).

Om staten inte kan rikta kravet i fråga mot C, återstår för SKV att i sin borgenärsroll inge till förvaltningsrätten en stämningsansökan om betalningsansvar (företrädaransvar)⁴³⁹ mot företrädare för A, om A är en juridisk person, t.ex. ett AB. Mot bakgrund av att SKV – i linje med vad jag i avsnitt 3.11.3 anför utifrån min erfarenhet – inte kan förväntas agera heltäckande i borgenärsrollen om A är en juridisk person, och med hänsyn till att den enda möjligheten för staten att få 'jämningsmomsen' från en A som är fysisk person är utdelning i dennes konkurs, bör det införas i 8 a kap. ML att staten ska kunna rikta kravet mot konkursboet.

Den regel som sålunda, enligt min uppfattning, är nödvändig att införa i 8 a kap. ML bör innebära att konkursförvaltaren görs skyldig att upprätta sådan handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML, för att överlåtaren av en investeringsvara inte ska bli skyldig att jämka ingående moms. Konkursförvaltaren ska då överlämna handlingen till köparen C, som således blir skyldig att jämka återstående 'jämningsmoms' under återstående korrigeringsperioden, om fastigheten säljs av C eller om C förändrar användningen av fastigheten så att avdragsrätten minskar. Då kan SKV ansöka om att konkursboet försätts i konkurs samt öppna företrädaransvarsmål mot konkursförvaltaren, om denne för konkursboet inte uppfyller nämnda dokumentationsskyldighet gentemot C.

I Forssén 2008 nämner jag,⁴⁴⁰ att jag berör en sådan frågeställning som den nyss beskrivna i en artikel om reglerna om jämkning av ingående moms, avseende investeringsvaror som utgör fastigheter, i samband med konkurser.⁴⁴¹ Jag gjorde då en jämförelse med den s.k. intygsmomsen som fram till 2001 och SFS 2000:500 fanns i ML parallellt med jämningsreglerna, närmare bestämt till att vissa skattemyndigheter – numera SKV – före den 1 juli 1994 tillät vid tolkningen av ordet "återföring" i 15 § sjunde st. GML att en köpare av fastighet i konkursbo fick dra intygsmoms även om någon återbetalning dessförinnan faktiskt inte hade skett till staten av moms i intyg som konkursförvaltaren utfärdade. Jag anförde i min artikel att liknande effekter för statskassan kan uppkomma i rådande system med jämkning (korrigerings) av ingående moms, om en konkursgäldenär ska kunna anses ha avtalat bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämningskyldighet.⁴⁴²

⁴³⁹ Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jfr även Forssén 2015 (4), kapitel 9 och Forssén 2015 (9).

⁴⁴⁰ Jfr Forssén 2008, avsnitt 7.1.

⁴⁴¹ Jfr Forssén 2006.

⁴⁴² Jfr Forssén 2006 s. 377.

Någon återföringskyldighet fullgjordes således inte genom inbetalning till staten av intygsmomsen, utan den ingående moms som en gång dragits av hos konkursgäldenären tillgodofördes och utbetalades en gång till av vissa skattemyndigheter till den som köpte fastigheten från konkursboet, på grund av att konkursförvaltaren utfärdade intyget och deklarerade intygsmomsen (dubbel kompensation från staten således för samma momsutgifter). I min artikel, från 2006,⁴⁴³ nämnde jag bl.a. att fenomenet med intygsmomsen togs upp i en artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993 av Björn Dickson och att frågan om dubbelkompensation från statskassan aldrig prövades av HFD i förhandsbeskedet RÅ 1993 ref. 78 (som avgjordes 1993-10-26). Öberg 2001, vari mervärdesbeskattning vid obestånd behandlades, berörde inte ifrågavarande fenomen angående intygsmomsen, utan där berördes RÅ 1993 ref. 78 enbart beträffande frågan om återföringskyldighet ålägg konkursgäldenären eller konkursboet.⁴⁴⁴ Öberg 2001 behandlade inte jämningsreglerna som infördes 2001 genom 8 a kap. ML, och tog inte heller upp fenomenet angående dubbelkompensation genom intygsmomsen.

När ML ersatte GML den 1 juli 1994 berördes inte förevarande problematik i prop. 1993/94:99, men väl i prop. 1993/94:225. Där nämns bl.a. RÅ 1993 ref. 78 och lagstiftaren ansåg att 9:5 ML måste ändras så att fastighetsägaren (konkursgäldenären) skulle vara redovisningsskyldig för återföring av ingående moms som denne gjort avdrag för, varvid konkursboet fortsättningsvis skulle vara redovisningsskyldig enbart för återföring av ingående moms som dragits av i konkursboets redovisning.⁴⁴⁵

Av intresse för jämförelse med det nuvarande systemet med jämkning enligt 8 a kap. ML är, enligt min mening, att det beträffande lagändringen den 1 juli 1994 framhölls i förarbetena att den också medförde ”att sådant intyg om återförd och inbetald skatt som avses i 9 kap. 5 § ML måste utfärdas av såväl konkursboet som gäldenären”.⁴⁴⁶ Jag anser, som framgår ovan, att samma behov av reglering av hur jämkning ska ske föreligger idag. Efter det att återföringssystemet avskaffades den 1 januari 2001 – genom SFS 2000:500 – så att numera enbart jämkningssystemet finns beträffande s.k. investeringsvaror bör det enligt min mening i 8 a kap. ML t.ex. anges att konkursförvaltaren ska vara skyldig att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML både för konkursboet och konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, för att

⁴⁴³ Jfr Forssén 2006.

⁴⁴⁴ Jfr Öberg 2001 s. 219-222.

⁴⁴⁵ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

⁴⁴⁶ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

hantera skatt- och redovisningsskyldigheten när 8 a kap. 13 § ML ska anses innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet angående jämkning av ingående moms.

Således bör det enligt min mening anges i 8 a kap. att skyldigheten att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML omfattar konkursbon, och då beträffande när sådan handling ska utfärdas för konkursboet eller för konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, som saknar rådighet på grund av konkursbeslutet.⁴⁴⁷ Att lagstiftaren inte tar upp den frågan är enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren har underlåtit att göra något beträffande den fråga som jag tar upp i detta avsnitt, trots att jag berörde den redan i min artikel 2006.⁴⁴⁸

För övrigt kan förevarande frågeställning angående investeringsvaror som utgör fastigheter och behandlingen av jämkning av ingående moms i samband med försäljning av sådana fastigheter vid konkurs inte betecknas som hypotetisk, enligt min uppfattning. Det är liknande negativa effekter för statskassan som kan uppkomma därvidlag i rådande system med jämkning (korrigering) av ingående moms som i vissa fall förekom beträffande den s.k. intygsmomsen och försäljning av fastigheter i konkurs, innan en regeländring i det systemet kom till stånd i samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994.

3.11.5 Konklusioner

I avsnitt 3.11.1 nämner jag att begreppet fastighet ingår i 1 kap. 6 § ML, som behandlas i avsnitten 3.9-3.9.3 beträffande frågeställningen huruvida 1:6 ska utmönstras ur ML. Jag anför också att oavsett om det sker, bör själva begreppet fastighet utmönstras ur ML, eftersom mervärdesskattedirektivet använder det vidare begreppet fast egendom (eng., *immovable property*). I avsnitten 3.11.2-3.11.4 har jag behandlat problem i vissa hänseenden som berör fastighetsbegreppet i ML, nämligen följande:

- I *avsnitt 3.11.2* har frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML berörts, och huruvida det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet.

⁴⁴⁷ Jfr även avsnitt 4.5: särskilt ang. 8 a kap. 15-17 §§ ML och en koppling till förfarandemässiga regler, närmare bestämt 7 kap. 1 § första st. 8 SFL.

⁴⁴⁸ Jfr Forssén 2006.

- I *avsnitt 3.11.3* har fastighetsområdet berörts i samband med momsfrågor angående redovisning i konkurs, där en särskild bestämmelse om skattskyldighet för konkursbon finns i 6 kap. 3 § ML. Det har nämligen – enligt min erfarenhet – förekommit att konkursförvaltaren själv utfärdar faktura på återstående entreprenadsumma efter det att en byggnadsentreprenör har försatts i konkurs, trots att konkursförvaltaren inte har tillträtt konkursen så att hela entreprenaden har kunnat färdigställas åt fastighetsägaren genom ytterligare arbeten utöver de som motsvarar erlagda a conton. I så fall sker fakturering med momsdebitering av arbeten som aldrig kommer att utföras.

I avsnitt 3.11.3 nämner jag också att det ofta är först genom en betraktelse av en momsfråga från både säljarens och köparens perspektiv som en djupare förståelse erhålls av vari problemet ligger. Det gäller att förstå att inblandade parter bildar eller ingår i en förädlingskedja av företag fram till konsument i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, som ger uttryck för vad som avses med moms enligt EU-rätten, dvs. för mervärdesskatteprincipen i EU-rättslig mening.⁴⁴⁹ Ett problem är då att det för SKV:s uppfattning att konkursboet ska fakturera med momsdebitering avseende byggnadsentreprenadarbeten som inte utförs, dvs. trots att en omsättning inte sker, kan ha spelat in att uppfattningen hos SKV också var att en skattskyldig beställare, fastighetsägare, ändå får avdrag för debiterad moms som ingående moms. Därigenom kan en faktisk gällande rätt hos SKV ha bildats utan stöd i vad som följer av reglerna om rättigheter och skyldigheter i ML, dvs. utan stöd i gällande rätt i en egentlig mening. Jag jämför i det hänseendet även den problematik som behandlas i avsnitten 3.2.3 och 3.2.4 beträffande den särskilda regeln om avdragsrätt i 8 kap. 4 § 4 ML angående förvärv av fastighet från skattskyldig motpart som har redovisat eller ska redovisa moms för uttag i byggnadsrörelse. Felet där är ett fel i gällande rätt, dvs. en lucka i lagen föreligger genom ordalydelsen av 8 kap. 4 § 4 ML, som innebär att en skattskyldig köpare av fastigheten har avdragsrätt för ingående moms, även om byggmästaren ännu inte har redovisat utgående moms till SKV på sitt uttag ännu. Därigenom kan reglerna om omvänd skattskyldighet för byggtjänster i 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML kringgås i ett visst hänseende.

- I *avsnitt 3.11.4* har berörts en särskild fråga om jämkning av ingående moms för s.k. investeringsvaror i 8 a kap. ML i

⁴⁴⁹ Jfr avsnitt 3.3.1.

samband med konkurs, nämligen huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. ML för att vid en försäljning hantera en överföring av konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter avseende jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara.

I *avsnitt 3.11.2* har jag konstaterat att möjligheterna till frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML skulle kunna tillämpas även av en vanlig privatperson (en konsument), trots att art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet klart stipulerar att valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom begränsas till att gälla för beskattningsbara personer, och således inte omfattar vanliga privatpersoner. Problemet är att 9 kap. 1 och 2 §§ enbart hänvisar till huvudregeln om skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. 1 och inte till huvudregeln om vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1. Genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. ML utvidgas därför begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, och därigenom i förhållande till huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 §.

På samma sätt som jag anför i *avsnitt 3.3.4* beträffande 6 kap. 2 och 7 §§ saknas det också i 9 kap. 1 och 2 §§ ett sådant andra st. med hänvisning till de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första st. 1 som finns beträffande mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § andra st. ML. Därför innebär enligt min mening bruket av ordet fastighetsägare i 9 kap. 1 och 2 §§, utan uttrycklig begränsning till att avse beskattningsbara personer, att frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML kan omfatta en vanlig privatperson. Det strider mot vad som får anses följa av art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, där nämnda begränsning anges uttryckligen. Frågan är därför om 9 kap. ML är EU-konformt i förevarande hänseende.

Problematiken angående frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning och huruvida 9 kap. 1 och 2 §§ ML är EU-konforma borde ha tagits upp av lagstiftaren redan vid Sveriges EU-inträde 1995. Att lagstiftaren ännu inte har behandlat frågan om de båda lagrummen är förenliga med art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet är också ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

I *avsnitt 3.11.3* har jag tagit upp att lagstiftaren inte gör egna empiriska undersökningar beträffande förekomsten av en faktisk gällande rätt som etableras av SKV, när det gäller t.ex. momshanteringen i konkursbon av

byggnadsentreprenader som har avbrutits på grund av att byggnadsentreprenören har försatts i konkurs. Det beror enligt min uppfattning på att lagstiftaren har en tradition av att förlita sig på att kunna bedöma rådande rättsläge utifrån remissvar från t.ex. SKV. Det kan dock leda fel, vilket framgår av följande exempel:

- De felaktiga anföranden som tidigare gjordes i SKV:s handledningar angående momsfrågor i fall av konkurs visar att uttalanden i sådana källor kan leda till en felaktig uppfattning om gällande rätt hos SKV självt och konkursförvaltare. Från båda håll anfördes nämligen, med stöd av tidigare handledningar från SKV, att konkursförvaltare skulle ha att utfärda faktura med moms till en beställare av byggnadsentreprenad för tjänster som beställaren aldrig har erhållit och inte heller kommer att få utförda av konkursgäldenären (byggnadsentreprenören) eller konkursboet.
- I avsnitt 3.4.4 har jag också visat att ståndpunkter i SKV:s ställningstaganden kan vara felaktiga till och med om de baseras på gällande rätt i en egentlig mening. Genom att inte beakta samtliga delar i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) drar SKV i ställningstagandet 2016-03-31 (dnr 131 156230-16/111) i visst hänseende en felaktig slutsats om frågeställningen skatteplikt eller undantag från skatteplikt för bemanningsföretag verksamma inom sektorerna sjukvård och social omsorg.

Att lagstiftaren har en tradition av att i förarbeten förlita sig på SKV:s beskrivning av rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga är således enligt min uppfattning inte hållbart när det gäller områden där EU-rätten styr, och således två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Att lagstiftaren på så sätt kan komma att basera lagförslag på en felaktig uppfattning om rådande rättsläge riskerar att ge upphov till *communication distortions*.⁴⁵⁰ Den risken är särskilt påtaglig mot bakgrund av den lojalitet till förarbeten vid lagtolkning som råder i svensk rättskällelära.⁴⁵¹ Lagstiftarens förhållningssätt utgör därför ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Genomgången i förevarande hänseende visar tillika att det föreligger ett behov av att forskning börjar bedrivas i Sverige inom ämnet *fiscal sociology*, så att empiriska studier åtminstone kommer att komplettera traditionen med

⁴⁵⁰ Jfr ang. *communication distortions*: avsnitten 1.1.1, 1.2, 1.3.1, 1.3.4, 1.4, 2.5, 3.1 och 3.6.2.

⁴⁵¹ Jfr avsnitten 3.6.1 och 3.6.2.

rättsdogmatiska studier inom skatterätten. På så sätt kan doktrinen, som lagstiftaren också beaktar, i viss mån minska risken för att felaktiga uppfattningar om rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga förs in i lagstiftningsprocessen.

I *avsnitt 3.11.4* har jag konstaterat att det bör anges i 8 a kap. ML att skyldigheten att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML, för att jämkningsskyldighet inte ska uppkomma, omfattar – beträffande fastigheter som utgör investeringsvaror – konkursbon: Sådan handling bör utfärdas för konkursboet eller för konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, som saknar rådighet på grund av konkursbeslutet. Risken är annars att det skulle vara möjligt för konkursgäldenären – i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML – att vid en överlåtelse före konkursbeslutet avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. Det leder till en förlust för staten, om konkursgäldenären före konkursbeslutet har avtalat med en köpare att jämka ingående moms och betala den till staten men underlåter att göra så och försätter sig i konkurs. Den köpare som förvärvar fastigheten från konkursboet borde under dessa omständigheter kunna åläggas jämkningsskyldighet av SKV, och då krävs enligt min mening att det anges i 8 a kap. ML att konkursboet ska upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML och överlämna den till köparen.

Att lagstiftaren inte tar upp frågan om konkursboets – och därmed konkursförvaltarens – skyldighet att utfärda handling om jämkning av ingående moms vid försäljning av investeringsvaror som utgör fastigheter är enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

4. FÖRFARANDEMÄSSIGA PROBLEMSTÄLLNINGAR OM MOMS

4.1 Inledning

I detta kapitel behandlar jag *förfarandemässiga problemställningar om moms*.⁴⁵²

I avsnitt 1.3.3 noterar jag från min licentiatavhandling att skyldigheten att momsregistrera sig borde knytas till begreppet beskattningsbar person, i stället för till skattskyldighetsbegreppet, oavsett om en person avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar eller omsättningar som är skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna. I stället för att de som avser att göra okvalificerat undantagna omsättningar först ska omfattas av det allmänna skatteregistret bör även de från början omfattas av momsregistret. Därmed underlättas SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar. Således bör 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL ändras så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när ekonomisk verksamhet enligt ML inleds, förändras eller upphör. EU-domstolens praxis uttrycker inte klart att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt art. 213–216 i mervärdesskattedirektivet. Emellertid innebär kontrollproblemen vid förändrade förhållanden jämfört med när skatte- och avgiftsanmälan lämnades att alla beskattningsbara personer från början bör omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett.⁴⁵³

I enlighet med vad som anges i avsnitt 1.3.3 behandlar jag följande förfarandemässiga frågor i detta kapitel:

- I avsnitt 4.2 behandlas frågan om de förfarandemässiga reglerna får innebära att de inskränker principer avseende materiella beskattningsfrågor, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.
- I avsnitt 4.3 behandlas huruvida lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande den s.k.

⁴⁵² Jfr avsnitt 1.3.3.

⁴⁵³ Jfr bifråga E i min licentiatavhandling; Forssén 2011. Den nämns också kort i min doktorsavhandling; Forssén 2015 (1).

restkompetensen – vilken uttrycks som *form och tillvägagångssätt* – i art. 288 tredje st. FEUF. Frågan är då om det bör införas en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.

- I avsnitt 4.4 behandlas i sistnämnda sammanhang också särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen (EU nr 282/2011), som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två.⁴⁵⁴

Det finns en EU-förordning (nr 904/2010) om administrativt samarbete och kamp mot mervärdesskattebedrägeri samt en EU:s förordning nr 79/2012 med vissa tillämpningsföreskrifter till den.⁴⁵⁵ Emellertid finns det inte någon allmän rättsakt från EU beträffande förfaranderegler om skatt. Förfarandereglerna för bl.a. moms finns i SFL, men den lagen styrs sålunda inte av något allmänt europarättsligt förfarandemässigt regelverk. De regler av förfarandemässig karaktär som finns i mervärdesskattedirektivet gäller bl.a. att momsdeklarationer ska lämnas (art. 250) och att periodiska sammanställningar ska lämnas under vissa förutsättningar (art. 262).⁴⁵⁶

I övrigt finns det i och för sig formella regler om moms i vissa avseenden i mervärdesskattedirektivet, såsom de nyss nämnda reglerna om momsregistrering i art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet, vilka ska motsvaras av registreringsregler angående moms som finns i 7 kap. SFL. Vidare finns det också bl.a. faktureringsregler om moms i art. 217-240 i mervärdesskattedirektivet, vilka ska anses implementerade i 11 kap. ML, samt regler om utövande av avdragsrätten, där huvudregeln återfinns i art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet, som ska anses implementerad i 8 kap. 5 § ML.⁴⁵⁷

Emellertid saknar således förfarandemässiga regler om moms i SFL i allmänhet motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet eller andra EU-rättsliga rättsakter. Frågan är därför i avsnitt 4.3 om det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.⁴⁵⁸

⁴⁵⁴ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁴⁵⁵ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.2.

⁴⁵⁶ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁴⁵⁷ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁴⁵⁸ Jfr avsnitt 1.3.3.

Jag har tagit upp frågor om reglerna om utövande av avdragsrätten i annat sammanhang,⁴⁵⁹ men berör i förevarande framställning enbart de förfarandemässiga frågorna i avsnitten 4.2 och 4.3 samt frågan i avsnitt 4.4 om den särskilda tillämpningsförfordningen för vissa materiella momsfrågor i mervärdesskattedirektivet.

Tillämpningsförfordningen har, i enlighet med att den berör just materiella beskattningsfrågor, redan berörts i kapitel 3 (avsnitten 3.9.2.3 och 3.9.3), och därvidlag beträffande den bestämning som sker i art. 7 i tillämpningsförfordningen av begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*. I detta kapitel berörs dessutom – i avsnitt 4.4 – de övriga art. i tillämpningsförfordningen som avser beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 6, 8 och 9 i tillämpningsförfordningen. Jag gör således en bredare analys av tillämpningsförfordningen i detta kapitel, men ställer så att säga inte tillämpningsförfordningen mot frågan i avsnitt 4.3 om en EU-förfordning om förfaranderegler om moms bör införas. De båda frågeställningarna är separata, men det bör ge en bättre överblick om frågorna om fler respektive färre EU-rättsakter om moms – jämte i första hand mervärdesskattedirektivet – behandlas samlat i detta kapitel.

I avsnitt 4.5 återfinns mina konklusioner från genomgången i detta kapitel av förfarandemässiga regler om moms. I avsnitt 4.5 gör jag även, till de förfarandemässiga reglerna om moms, ett par kopplingar till materiella och formella regler vilka har berörts i kapitel 3, i avsnitten 3.11.2 och 3.11.4, samt nämner också för sammanhanget något om 13 kap. 28 a § ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

4.2 Frågan om grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna kan begränsas av förfarandereglerna⁴⁶⁰

I detta avsnitt är frågeställningen huruvida de förfarandemässiga reglerna får inskränka principer avseende materiella beskattningsfrågor, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.

Av intresse för sammanhanget är t.ex. resonemang som förts i samband med tillämpning av s.k. följdändringsbeslut⁴⁶¹ på grund av ändring av gällande rätt beträffande tillämplig skattesats avseende tryckerimoms. Genom dom den 11 februari 2010 i EU-domstolen i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*) har gällande rätt ändrats så att tryckerimomsen numera omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 % enligt 7 kap. 1

⁴⁵⁹ Jfr t.ex. Forssén 2015 (1), avsnitten 6.4.7 och 7.1.3.5.

⁴⁶⁰ Jfr Forssén 2016, 12 201 024.

⁴⁶¹ Se 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen (1997:483) – numera 66 kap. 27 § 4 a) SFL. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

§ tredje st. 1 ML i stället för den generella skattesatsen om 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML, förutsatt att de tryckta varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.⁴⁶²

SKV har kommenterat rättsläget beträffande tillämplig momsats för tryckerier med anledning av *Graphic Procédé* i sitt ställningstagande av 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111). För köparen av tryckeriprodukter kan det bli fråga om att mellanskillnaden avseende tidigare tillämpad generell momsats och den generella momsatsen i enlighet med *Graphic Procédé* leder till följdändringsbeslut från SKV av innebörd att köparen ska återbetala mellanskillnaden som en av säljaren, tryckeriet, felaktigt debiterad moms.⁴⁶³ Emellertid finns inget principiellt avgörande angående huruvida köpande företag i så fall har rätt civilrättsligt sett att kräva kreditering från tryckeriet, som i egenskap av säljare har fått sin utgående moms sänkt på grund av det förändrade rättsläget momsmässigt sett. I debatten har resonemang förts om köpare som kommer i kläm har rätt till ersättning från säljaren enligt principen om *condictio indebiti* eller enligt obehörig vinst-principen,⁴⁶⁴ men något konklusivt kan knappast sägas ha kommit till uttryck ännu därvidlag.⁴⁶⁵ Ett avgörande av HD vore välkommet från civilrättslig synpunkt.⁴⁶⁶

I sistnämnda hänseende får jag för övrigt uppmärksamma att det *kan* föreligga skillnader civilrättsligt sett mellan svensk och t.ex. dansk rätt, även om det momsmässigt sett blir samma bedömning i det fallet att en säljare felaktigt har betecknat ett belopp som moms i fakturan till det köpande företaget. Jämför kommentar av *Genius Holding* i Stensgaard 2004 s. 201, där det anförs att en köpare som mottar en faktura med felaktigt debiterad moms inte är rättsligt förpliktad att betala den och som en följd därav saknar avdragsrätt. Det borde inte heller utifrån svensk rätt föreligga betalningsskyldighet för en köpare som mottar en faktura som innehåller en av säljaren felaktigt debiterad moms, men det är en civilrättslig frågeställning som inte är prövad principiellt sett.⁴⁶⁷

En fråga som borde prövas av HFD, och som jag – utifrån min erfarenhet – anser har kommit bort hos SKV, förvaltningsdomstolarna och i debatten om ”tryckerimomsen”, är följande, enligt min mening, grundläggande fråga för tillämpning av följdändringsbeslut:

⁴⁶² Jfr Forssén 2016, 12 213 111, 12 213 235 och 12 214 010.

⁴⁶³ Jfr även Forssén 2016, 12 213 124.

⁴⁶⁴ Jfr även Forssén 2016, 12 213 124

⁴⁶⁵ Se Schultz 2012 s. 589, 590 och 594. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

⁴⁶⁶ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

⁴⁶⁷ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

Föreligger det en skillnad mellan frågeställningar om förändring av gällande rätt beroende på om ett vägledande avgörande fattas av EU-domstolen i stället för av HFD?

Det är nödvändigt att den frågan besvaras, innan det över huvud taget är intressant att gå vidare med frågeställningen huruvida tidningarna ska behöva acceptera följdändringsbeslut av innebörd att de ska återbetala för högt avdragen ingående moms.

Följde inte tidningarna gällande rätt före den 11 februari 2010, dvs. före EU-domstolens dom i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*)? Varför ska inte gällande rätt anses ha gällt för tidningarna för tiden före den 1 januari 2008? Det var först då som själva lagen – ML – ändrades genom SFS 2007:1376, så att det från och med 2008 krävs en kreditfaktura från tryckeriet, för att det ska kunna få tillbaka sin för högt debiterade utgående moms.

Gällande rätt före lagändringen 1 januari 2008 innebar enligt HFD:s dom RÅ 2005 ref. 81, att tryckeriet kunde få tillbaka för högt debiterad utgående moms utan att utfärda kreditfaktura till tidningen. För tiden efter den 1 januari 2008, och då även för tid före EU-domen i fråga den 11 februari 2010, ska tidningarna drabbas av att en EU-dom ska anses kunna medföra en retroaktiv tillämpning av gällande rätt utan att själva lagen har ändrats. Det borde, i enlighet med förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning enligt 2 kap. 10 § andra st. RF och legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF, inte vara möjligt, enligt min mening. EU-domstolen anser inte heller att en EU-konform tolkning kan genomdrivas mot den enskilde, om den går utöver regelns ordalydelse. Det följer av pkt 110 i EU-målet C-212/04 (*Adeneler m.fl.*). Där konstaterar EU-domstolen, särskilt mot bakgrund av principerna om rättssäkerhet och förbud mot retroaktiv lagstiftning, att den nationella domstolens skyldighet att beakta ett direktivs innehåll vid tolkningen och tillämpningen av relevanta bestämmelser i nationell rätt inte kan ske *contra legem* (legalitet).⁴⁶⁸

Min uppfattning är således att rättssäkerheten kräver att grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna inte ska kunna begränsas av förfarandereglerna såsom blir fallet med den beskrivna tillämpningen av följdändringsinstitutet enligt 66 kap. 27 § 4 a) SFL, förutsatt att det inte är fråga om fall av förfarandemissbruk.⁴⁶⁹

⁴⁶⁸ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 2.7.

⁴⁶⁹ Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

4.3 Frågan om det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler för moms⁴⁷⁰

I detta avsnitt behandlas frågan om det bör införas en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms. I så fall bör lagstiftaren ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande den s.k. restkompetensen – vilken uttrycks som *form och tillvägagångssätt* – i art. 288 tredje st. FEUF.

I förevarande sammanhang får jag från min skatteförfarandepraktika, dvs. Forssén 2015 (4), återupprepa där jag i avsnitt 1.4 ger en översikt avseende förhållandet mellan skatteförfarandet och europarätten:⁴⁷¹

- Det finns inte något europarättsligt förfarandemässigt regelverk som styr SFL allmänt sett. Även för skatteregler vars innehåll ska bedömas utifrån EU-rätten, såsom t.ex. angående ML som styrs av framför allt mervärdesskattedirektivet, ligger kompetensen att bestämma *form och tillvägagångssätt* för implementeringen av EU-rätten kvar hos de nationella myndigheterna, enligt art. 288 tredje st. FEUF.⁴⁷²
- I och för sig finns den s.k. tillämpningsförordningen (EU nr 282/2011), som är direkt tillämplig i EU-länderna, enligt art. 288 andra st. FEUF, men den gäller tillämpningen av (vissa av) mervärdesskattedirektivets materiella regler. SFL, som behandlar beskattningsförfarandet, baseras inte på tillämpningsförordningen.
- Däremot kan principer från EU-rätten och konventionsrätten påverka skatteförfarandet. Exempelvis kan principer i eller uttolkade ur EKMR och dess tp influera vid tillämpningen av SFL och i skatteprocessen. Exempelvis har det bidragit till att SFL, som infördes 2012, genom 2 kap. 5 § SFL innehåller en kodifiering av den s.k. proportionalitetsprincipen.

Beträffande vad som avses med *form och tillvägagångssätt* i art. 288 tredje st. FEUF får nämnas att någon exakt mening inte har fastställts.⁴⁷³ Att denna restkompetens lämnats åt medlemsstaterna ger dem enbart valmöjligheter inom ramarna för den nationella konstitutionella och

⁴⁷⁰ Jfr Forssén 2016, 12 201 024.

⁴⁷¹ Se Forssén 2015 (4), avsnitt 1.4.

⁴⁷² Jfr avsnitt 1.3 samt Forssén 2016, 11 200 000.

⁴⁷³ Jfr avsnitt 1.3 samt Prechal 2005 s. 73. Jfr även Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3 och Forssén 2016, 12 201 024.

processuella rätten att vidta åtgärder för att genomföra ett direktiv.⁴⁷⁴ Samma konstitutionella och processuella rättigheter bör enligt min mening också komma till uttryck genom förfarandemässiga regler från EU på de områden där EU-rätten styr innehållet i de materiella reglerna, såsom beträffande mervärdesskatterätten.

Det är avgörande för EU-projektet att den inre marknaden fungerar, och då måste i enlighet med den primärrättsliga art. 113 FEUF harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar på området indirekta skatter åstadkommas. Även om EU inte är en stat, är det därför av stor betydelse att den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt, får genomslag också i form av förfaranderegler om moms. Det är således enligt min uppfattning nödvändigt att en sekundärrättslig rättsakt införs med förfaranderegler för momsen. Det bör ske genom en EU-förordning om förfaranderegler för momsen, eftersom en förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna enligt art. 288 andra st. FEUF.⁴⁷⁵

Lagstiftaren borde således ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande nämnda restkompetens enligt art. 288 tredje st. FEUF, och som ska resultera i en EU-förordning som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms. Att lagstiftaren inte har vidtagit en sådan åtgärd utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

4.4 Frågan om tillämpningsförordningen bör upphävas⁴⁷⁶

I detta avsnitt behandlas särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen (EU nr 282/2011), som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två. Den frågeställningen är oberoende av om lagstiftaren tar upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete för att klarlägga innebörden av restkompetensen och uttrycket *form och tillvägagångssätt* i art. 288 tredje st. FEUF, och således oberoende av om en EU-förordning om moms införs.

I avsnitten 3.9.2.3 och 3.9.3 anför jag, beträffande den bestämning som sker i art. 7 i tillämpningsförordningen av begreppet *tjänster som*

⁴⁷⁴ Se Prechal 2005 s. 74 och även s. 68. Jfr även Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3.

⁴⁷⁵ Jfr avsnitt 1.3.3.

⁴⁷⁶ Jfr avsnitten 3.9.2.3 och 3.9.3 samt Forssén 2016, 12 213 235.

tillhandahålls på elektronisk väg, att en kasuistisk bestämning riskerar att leda fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet hos lagstiftaren och EU-institutionerna samt riskerar mot bakgrund av teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster att snabbt bli inaktuell.

Jag fortsätter i detta avsnitt undersökningen av frågan om tillämpningsförordningen bör upphävas med en kort genomgång av de *ursprungliga* art. i tillämpningsförordningen som avser beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, vilka – utöver art. 7 – är art. 6, 8 och 9 i tillämpningsförordningen.⁴⁷⁷

- Art. 6. Denna art. i tillämpningsförordningen gäller restaurang- och cateringtjänster och är enligt min uppfattning av mindre intresse så länge samma momssats gäller för servering respektive hämtmat (livsmedel).⁴⁷⁸
- Art. 8. Denna art. i tillämpningsförordningen gäller art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. huvudregeln angående tillhandahållande av tjänster.⁴⁷⁹ Art. 8 i tillämpningsförordningen innehåller dock enbart en gränsdragning mot leverans av varor gällande montering av maskindelar: ”Om en beskattningsbar person endast monterar olika maskindelar som alla har försetts honom av hans kund, ska den transaktionen utgöra ett tillhandahållande av tjänster som avses i den mening som avses i artikel 24.1 i direktiv 2006/112/EG.” Jag anser att en allmängiltig regel för gränsdragningen mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara borde ersätta art. 8 i tillämpningsförordningen, och införas som en särskild pkt i art. 24 i mervärdesskattedirektivet. En sådan allmängiltig regel bör bidra till att risken minskar för att det uppstår en inhemsk rättspraxis som avviker från EU-rätten på området och därigenom föranleder en konflikt med principen att begreppen i mervärdesskattedirektivet ska ges en särskild EU-rättslig innebörd framför den nationella rätten. En kasuistisk reglering av materiella frågor i tillämpningsförordningen är enligt min uppfattning en risk i sig

⁴⁷⁷ Jag bortser, som nämnts i avsnitt 3.9.2.3, från de tillägg och ändringar i tillämpningsförordningen som skett genom förordningarna (EU) nr 967/2012 och (EU) 1042/2013. Genom förordningen (EU) nr 1042/2013 infördes i kapitel IV i tillämpningsförordningen art. 6a, 6b och 9a samt ändrades art. 7.3. Det förändrar dock inte min analys av frågan om tillämpningsförordningen bör upphävas. För övrigt infördes genom den förordningen även bl.a. den i avsnitt 3.11.1 nämnda art. 13b i kapitel V i tillämpningsförordningen. Genom förordningen (EU) nr 967/2012 ersattes i avsnitt 2 i kapitel XI i tillämpningsförordningen art. 58-63 med art. 57a-63c.

⁴⁷⁸ Jfr även Forssén 2016, 12 212 114 och 12 214 020.

⁴⁷⁹ Jfr även Forssén 2016, 12 201 020.

därvidlag, såsom jag anför beträffande art. 7. Dessutom är det problematiskt i sig för utvecklingen av en EU-konform inhemsk rättspraxis att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *problemställningar om moms*. I det hänseendet bör enligt min mening bara det nationella regelverket, med ML och SFL,⁴⁸⁰ respektive mervärdesskattedirektivet förekomma. Att rättstillämparna också har att beakta materiella regler från EU-rätten i ytterligare en rättsakt ökar risken för utvecklingen av en icke EU-konform inhemsk rättspraxis. Enligt min mening bör tillämpningsförordningen upphöra, och, om så inte blir fallet, bör åtminstone art. 8 i tillämpningsförordningen överföras till en särskild pkt i art. 24 i mervärdesskattedirektivet.

- Art. 9. Denna art. i tillämpningsförordningen gäller också art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. huvudregeln angående tillhandahållande av tjänster.⁴⁸¹ Den anger att försäljningen av en option ska, i de fall en sådan försäljning är en transaktion inom tillämpningsområdet för art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet,⁴⁸² utgöra ett sådant tillhandahållande av tjänster som avses i art. 24.1. Därvid ska tillhandahållandet av tjänster betraktas som skilt från de underliggande transaktioner till vilka tjänsterna hänför sig. Även här anser jag att en precisering av vad som omfattas av huvudregeln i art. 24.1 bör ske genom införande av särskild pkt i art. 24, inte genom förevarande art. i tillämpningsförordningen.

Jag anser i förevarande hänseende att ett begrepp som värdepappershandel bör även framgent utvecklas genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan har skett genom målet C-2/95 (SDC) av innebörd att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna. Av målet C-235/00 (CSC) framgår redan att undantaget i art. 135.1 f för omsättning av värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna, varvid tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör skattepliktiga transaktioner.⁴⁸³

⁴⁸⁰ Se avsnitt 1.3.1.

⁴⁸¹ Jfr även Forssén 2016, 12 201 020.

⁴⁸² Jfr även Forssén 2016, 12 213 153.

⁴⁸³ Jfr avsnitten 3.5.2 och 3.5.3 samt även Forssén 2016, 12 213 153.

Att ange vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis särskilt för optioner i tillämpningsförordningen kan enligt min mening ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper momsmässigt sett. Exempelvis aktiemarknaden är en andrahandsmarknad och det finns ingen begränsning av den vad avser optioner att köpa eller sälja aktier. Det bör inte finnas någon begränsning av vad som utgör värdepapper utöver den som redan följer av sista satsen i art. 135.1 f och i art. 135.2 i mervärdesskattedirektivet.⁴⁸⁴ Om det ska ske någon precisering, anser jag att en sådan bör ske i mervärdesskattedirektivet, i stället för i tillämpningsförordningen, och då bör den avse gränsdragningen mellan å ena sidan värdepapper i form av aktier och optioner etc. för vilka det finns en marknad och å andra sidan vad jag betecknar som privaträttsliga optioner.

Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlåtas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en momspliktig tjänst. I annat sammanhang har jag före Sveriges EU-inträde 1995 anfört att det för en privaträttslig option inte finns någon marknad, och därför utgör utfärdandet av sådan option inte värdepappershandel.⁴⁸⁵

Genomgången av tillämpningsförordningen i avsnitten 3.9.2.3 och 3.9.3, angående art. 7, och i förevarande avsnitt, angående art. 6, 8 och 9, visar enligt min uppfattning att tillämpningsförordningen bör upphävas. Den innebär, beträffande bestämmelsen av de materiella bestämmelserna om beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, att risken ökar för att en inhemsk icke EU-konform rättspraxis utvecklas i strid mot principen att begreppen i mervärdesskattedirektivet ska ges en särskild EU-rättslig innebörd framför den nationella rätten. Det är problematiskt i sig för utvecklingen av en EU-konform inhemsk rättspraxis att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *problemställningar om moms*. Enligt min mening bör bara det nationella regelverket, med ML och SFL,⁴⁸⁶ respektive mervärdesskattedirektivet förekomma. Tillämpningsförordningen bör upphävas i sin helhet, och inte bara beträffande art. 6-9, så att rättstillämparna inte behöver beakta materiella momsregler från EU-rätten i ytterligare en rättsakt utöver mervärdesskattedirektivet. Därigenom minskar enligt min uppfattning

⁴⁸⁴ Jfr även Forssén 2016, 12 213 153.

⁴⁸⁵ Jfr Forssén 1994 s. 142 och 143.

⁴⁸⁶ Se avsnitt 1.3.1.

riskerna för utvecklingen av en icke EU-konform inhemsk rättspraxis beträffande begreppen i ML.

4.5 Konklusioner

I enlighet med vad som anges i avsnitt 1.3.3 har jag i avsnitten 4.2-4.4 behandlat vissa förfarandemässiga frågor om momsen, nämligen följande:

- I *avsnitt 4.2* har jag behandlat frågan om de förfarandemässiga reglerna får innebära att de inskränker principer avseende materiella beskattningsfrågor, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.
- I *avsnitt 4.3* har jag behandlat huruvida lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande den s.k. restkompetensen – vilken uttrycks som *form och tillvägagångssätt* – i art. 288 tredje st. FEUF. En fråga som har behandlats därvidlag är om det bör införas en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.
- I *avsnitt 4.4* har jag i sistnämnda sammanhang också behandlat särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen (EU nr 282/2011), som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två.⁴⁸⁷

Genomgångarna av frågorna i avsnitten 4.2-4.4 visar följande:

- I *avsnitt 4.2* anför jag att det, för att gå vidare med frågan huruvida de förfarandemässiga reglerna får innebära att de inskränker principer avseende materiella beskattningsfrågor, är nödvändigt att besvara frågan om det föreligger en skillnad mellan frågeställningar om förändring av gällande rätt beroende på om ett vägledande avgörande fattas av EU-domstolen i stället för av HFD. Den frågan anser jag – utifrån min erfarenhet – har kommit bort hos SKV, förvaltningsdomstolarna och i debatten om ”tryckerimomsen”, när det gäller s.k. följdändringsbeslut enligt 66 kap. 27 § 4 a) SFL. Frågan beträffande följdändringsbesluten är om tidningarna ska behöva acceptera

⁴⁸⁷ Jfr avsnitt 1.3.3.

följdändringsbeslut av innebörd att de ska återbetala för högt avdragen ingående moms.

Den frågeställningen är föranledd av SKV:s ställningstagande av 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111) angående rättsläget beträffande tillämplig momssats för tryckerier med anledning av EU-domstolens dom den 11 februari 2010 i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*). EU-domstolens dom har fått till följd att tryckeriernas omsättningar till tidningarna ska omfattas av den reducerade momssatsen om 6 %, i stället för den generella momssatsen om 25 %. Det har föranlett följdändringsbeslut av innebörd att kunderna, tidningsföretagen, ska återbetala till staten motsvarande för högt avdragen ingående moms. Frågan är då enligt min mening om det föreligger en skillnad mellan frågeställningar om förändring av gällande rätt beroende på om ett vägledande avgörande fattas av EU-domstolen i stället för av HFD. Från den frågan har enligt min erfarenhet SKV och förvaltningsdomstolarna hittills bortsett, och den bör HFD först bedöma vid en prövning av följdändringsinstitutet. Frågan är om tidningarna inte kan anses ha följt gällande rätt före den 11 februari 2010, dvs. före EU-domstolens dom i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*).

Min uppfattning är att grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna inte kan begränsas av förfarandereglerna såsom blir fallet med den beskrivna tillämpningen av följdändringsinstitutet enligt 66 kap. 27 § 4 a) SFL, varvid jag bortser från fall av förfarandemissbruk. Oavsett om återbetalningsfrågan kommer att prövas av HFD på det sätt som jag anför, bör enligt min mening lagstiftaren av rättssäkerhetsskäl ta upp att det bör klarläggas i SFL att följdändringsbeslut inte kan genomdrivas mot den enskildes vilja, om denne har förlitat sig på gällande rätt såsom den har kunnat uppfattas utifrån lagens bokstav och eventuella prejudikat från HFD, och förändringen av rättsläget enbart beror på att förhandsavgörande i en momsfråga har fattats av EU-domstolen. Om lagstiftaren inte tar upp den frågan, är det enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

- I *avsnitt 4.3* har jag konkluderat att det är nödvändigt att en sekundärrättslig rättsakt införs med förfaranderegler för momsen. Det är avgörande för EU-projektet att den inre marknaden fungerar. Då måste, i enlighet med den primärrättsliga art. 113 FEUF, harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar på området indirekta skatter åstadkommas. Det är därför av stor betydelse att

den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt, får genomslag också i form av sekundärrättsliga förfaranderegler om moms. Det bör enligt min uppfattning ske genom en EU-förordning om förfaranderegler för momsen, eftersom en förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna enligt art. 288 andra st. FEUF.

Enligt min mening bör således lagstiftaren ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande nämnda restkompetens enligt art. 288 tredje st. FEUF, och som ska resultera i en EU-förordning som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms. Att lagstiftaren inte har vidtagit en sådan åtgärd utgör enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

- I *avsnitt 4.4* har jag beträffande tillämpningsförordningen dels hänvisat till den genomgång som har gjorts särskilt avseende art. 7 i avsnitten 3.9.2.3 och 3.9.3, dels gjort en genomgång också avseende övriga av de ursprungliga art. 6-9, vilka samtliga gäller tillämpningen av de materiella bestämmelserna om beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet. Genomgången som jag sålunda har gjort beträffande art. 6-9 visar enligt min uppfattning att tillämpningsförordningen bör upphävas. Den innebär nämligen enligt min uppfattning, beträffande bestämningen av de materiella bestämmelserna om beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, att risken ökar för att en inhemsk icke EU-konform rättspraxis utvecklas i strid mot principen att begreppen i mervärdesskattedirektivet ska ges en särskild EU-rättslig innebörd framför den nationella rätten.

Det är enligt min mening problematiskt i sig för utvecklingen av en EU-konform inhemsk rättspraxis att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende *problemställningar om moms*. Därför bör bara det nationella regelverket, med ML och SFL,⁴⁸⁸ respektive mervärdesskattedirektivet förekomma. Enligt min uppfattning bör tillämpningsförordningen upphävas i sin helhet, och inte bara beträffande art. 6-9. Rättstillämparna ska inte behöva beakta materiella momsregler från EU-rätten i ytterligare en rättsakt utöver mervärdesskattedirektivet. Om tillämpningsförordningen upphävs, minskar enligt min uppfattning risken för utvecklingen

⁴⁸⁸ Se avsnitt 1.3.1.

av en icke EU-konform inhemsk rättspraxis beträffande begreppen i ML. Om lagstiftaren inte tar upp den frågan med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet, är det enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Avslutningsvis får jag till de förfarandemässiga reglerna om moms göra ett par kopplingar avseende materiella och formella regler vilka har berörts i kapitel 3, i avsnitten 3.11.2 och 3.11.4, samt nämna för sammanhanget något om 13 kap. 28 a § ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

I *avsnitt 3.11.2* berörs materiella momsregler om frivillig skattskyldighet i 9 kap. 1 och 2 §§ ML. Beträffande vad jag anför i avsnitt 4.1 angående att de förfarandemässiga reglerna i 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL bör ändras så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när ekonomisk verksamhet enligt ML inleds, förändras eller upphör, får jag göra en koppling särskilt till 9 kap. 1 § ML. I 7 kap. 4 § SFL anges följande:

”Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras, ska den som är registrerad underrätta Skatteverket om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade.”

Dessa aspekter har inte berörts i samband med den reform som genomfördes 2014, genom SFS 2013:954, och som nämns i avsnitt 3.11.2. Reformen har inneburit den förenklingen att huvudregeln i 9 kap. 1 § ML för frivillig skattskyldighet inte längre kräver ett ansökningsförfarande hos SKV. Det är numera, enligt 9 kap. 1 § första st. ML, tillräckligt för att omfattas av frivillig skattskyldighet att fastighetsägaren etc. anger utgående moms i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen. Enligt min mening borde det ha behandlats tydligt hur de nya reglerna som infördes 2014 i 9 kap. 1 § ML förhåller sig till 7 kap. 4 § SFL om underrättelseskyldighet angående ändrade förhållanden jämfört med vad som rådde vid registreringen till mervärdesskatt. Gäller skyldigheten enligt SFL att underrätta SKV även för det fallet att en fastighetsägare etc. vill att den frivilliga skattskyldigheten enligt 9:1 ML ska upphöra. Skyldigheten att ansöka hos SKV om frivillig skattskyldighet gäller numera – enligt 9 kap. 2 § ML – enbart när det t.ex. är fråga om registrering redan under tid då en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad. När det gäller frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 §, dvs. för en fastighetsuthyrning som kan påbörjas omgående, kan fastighetsägaren etc. redan när så sker vara momsregistrerad hos SKV på annan grund, dvs. för omsättning av varor eller tjänster som omfattas

av de obligatoriska reglerna om skatteplikt i ML. Då behöver inte vederbörande göra ännu en ansökan om momsregistrering till SKV för frivillig skattskyldighet, utan kan enligt 9:1 omfattas av sådan skyldighet genom att ange utgående moms i en faktura för fastighetsuthyrningen.

Problemet är enligt min uppfattning att det inte är klart uttryckt i ML eller SFL huruvida det exempelvis är tillräckligt för en 'avregistrering' från frivillig skattskyldighet att fastighetsägaren etc. bara upphör med att ange utgående moms i fakturan för uthyrningen, och att den därefter skulle kunna fortsätta som en från skatteplikt undantagen uthyrning enligt 3 kap. 2 § ML. Den problematiken berördes inte av lagstiftaren i samband med den momsreform som genomfördes 2014 beträffande 9 kap. 1 § ML.⁴⁸⁹ Utifrån min erfarenhet anser jag att förfarandemässiga frågor angående frivillig skattskyldighet kan vara mycket komplexa. Att det är så borde framstå som klart för den som också har erfarenhet från tillämpningsfrågor om moms. Om lagstiftaren inte tar upp frågan om ett förtydligande angående huruvida underrättelseskyldigheten enligt 7 kap. 4 § SFL gäller även för det fallet att en fastighetsägare etc. vill att frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § ML ska upphöra, är det enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

I *avsnitt 3.11.4* har formella regler i 8 a kap. ML berörts angående en särskild fråga om jämkning av ingående moms för investeringsvaror i samband med konkurs, nämligen huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML för att vid en försäljning hantera en överföring av konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter avseende jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara. Jag anför att en regeländring av sådan innebörd bör genomföras i 8 a kap. ML.

I förfarandemässigt hänseende får jag också nämna att det finns en särskild regel om registreringsskyldighet för den som är skyldig att jämka ingående moms avseende investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML, nämligen *7 kap. 1 § första st. 8 SFL*. Det anses nödvändigt eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig.⁴⁹⁰ I *avsnitt 3.11.4* antog jag, för behandlingen av frågan huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML, att konkursboet kan bli skattskyldigt enligt 6 kap. 3 § ML. Här får jag för det sammanhanget nämna något om 6 kap. 3 § ML särskilt i förhållande till 13 kap. 28 a §

⁴⁸⁹ Jfr prop. 2013/14:1 s. 460-482. Jfr även Forssén 2016, 12 212 211.

⁴⁹⁰ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718. Jfr även Forssén 2016, 12 213 124.

ML och *redovisning* av jämkning som avses i 8 a kap. ML nämligen följande:

Det anges i 13 kap. 28 a § tredje st. andra och tredje men. ML, för fall av övertagande av rättigheter och skyldigheter att jämka ingående moms enligt 8 a kap. 13 § ML när ”den skattskyldige försätts i konkurs”:

- dels att ändring av jämningsbeloppet ska göras i *konkursgäldenärens* redovisning för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelades,
- dels i vilka redovisningsperioder som *konkursboet* ska redovisa de ändringar på grund av jämkning som *konkursboet* ska göra genom övertagande av rättigheter och skyldigheter om jämkning från konkursgäldenären.⁴⁹¹

Jag noterar att 13:28 a ML är en redovisningsregel, där begreppet ”den skattskyldige” används beträffande *konkursgäldenären* samt att det lagrummet förutsätter att konkursboet ska kunna ”överta rättighet och skyldighet enligt 8 a kap.”. Jag noterar dessutom att det saknas en hänvisning i 6:3 ML till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML.

Enligt min uppfattning saknas det underbyggnad genom de materiella reglerna i 6:3 och 8 a kap. ML för att konkursboet ska kunna bli skyldig att jämka ingående moms. För att åstadkomma det anser jag, i enlighet med vad jag anför ovan, att de formella reglerna i 8 a kap. ML måste kompletteras med en regel som förpliktigar konkursboet att genom konkursförvaltaren, vid konkursboets försäljning av en fastighet som utgör investeringsvara, upprätta en handling avseende ingående moms som kan bli föremål för jämkning vilken uppfyller de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML. Enligt min uppfattning är det inte förenligt med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF att konkursboet görs skyldigt att betala ’jämningsmomsen’ med stöd av en redovisningsregel Även om lagstiftaren, som nämns ovan, anser att skyldigheten att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig, är den enligt min uppfattning en sådan pålaga som utgör en beskattningsåtgärd enligt RF. Således måste enligt min mening den regeländring som jag föreslår i förevarande hänseende genomföras och då bör den systematiskt sett införas i 8 a kap. ML.

⁴⁹¹ Jfr även Forssén 2016, 12 213 124.

Dessutom bör, beträffande konkursboet som skattesubjekt – dvs. skattskyldig – enligt 6 kap. 3 § ML, det lagrummet tillföras ett andra st. med en hänvisning till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Jag anför i avsnitt 3.3.4, beträffande 6 kap. 2 och 7 §§, och i avsnitt 3.11.5, beträffande 9 kap. 1 och 2 §§, att det saknas ett andra st. i dessa lagrum med hänvisning till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1, dvs. en sådan hänvisning som finns beträffande mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § andra st. ML. Eftersom även 6:3 ingår bland de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, anser jag att ett sådant andra st. med en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 bör införas också i 6:3 ML.

Utredningen SOU 2002:74 lämnade förslag om att kopplingarna i 13 kap. ML till vad som utgör god redovisningssed enligt bokföringslagen (1999:1078), angående när utgående och ingående moms ska redovisas, ska upphävas.⁴⁹² Det har dock inte lett till något lagförslag ännu. Utredningen fann inte utrymme till en analys av de materiella beskattningsfrågorna i ML. Utredningens fokus låg i stället på redovisningsreglerna.⁴⁹³ Bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML har, som nämns i avsnitt 3.3.3.1, inte berörts i utredningen SOU 2002:74 eller i någon annan utredning hittills. Genomgången av den särskilda regeln i 6 kap. 3 § ML om konkursbon som skattskyldiga och dess förhållande till redovisningsregeln 13 kap. 28 a § ML angående jämkning som avses i 8 a kap. ML ger enligt min uppfattning belägg för att det är angeläget att skapa särskilda och sammanhållna regler för konkursbons skattskyldighet, skyldighet att jämka ingående moms, redovisningsskyldighet och registreringskyldighet till moms. Att lagstiftaren har lagt åt sidan frågan om en revision av redovisningsreglerna i 13 kap. ML har enligt min uppfattning också hämmat en genomgång av de materiella reglerna och förfaranderegler om moms. Att lagstiftaren inte gör en sådan holistisk genomgång av momsreglerna som jag förordar här är sålunda – enligt min mening – ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

⁴⁹² Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.

⁴⁹³ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186. Jfr även Forssén 2011 s. 104.

5. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPKUNKTER

5.1 Sammanfattning

5.1.1 Inledning

I kapitel 1 återfinns framför allt ämnet för denna bok, syfte, metod, material och frågeställningar med avseende på syftet med boken.

- *Ämnet* i denna bok är en undersökning av svensk mervärdesskatt (moms) i ett *law and language*-perspektiv, som består i perspektivet *ord och kontext i EU-skatterätten*. Därav följer bokens titel, dvs. Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv.⁴⁹⁴
- *Syftet* är att gå igenom exempel på att den svenska lagstiftningsprocessen bör förändras när det gäller företagsbeskattningen, i första hand beträffande momsen.⁴⁹⁵ Även regler om andra skatter och avgifter berörs, men endast förutsatt att de har en betydelse för de momsfrågor som behandlas i denna framställning.⁴⁹⁶
- *Metoden* – dvs. tillvägagångssättet för undersökningen – är att jag genom en empirisk studie utifrån min erfarenhet har gått igenom ett antal exempel på att något har brustit från lagstiftarens sida i processen med att skapa en skatteregel avseende vissa frågor om moms materiellt eller förfarandemässigt sett.⁴⁹⁷ Jag benämner sådana brister *communication distortions*, och i avsnitt 1.3.3 har jag gjort en uppställning av de exempel som jag går igenom i boken.
- *Materialet* har jag hämtat dels från prejudikat från HFD eller förhandsavgöranden från EU-domstolen, vilka ger uttryck för gällande rätt i egentlig mening, dels från fall som faktiskt har förekommit men där någon prövning inte ens har skett i förvaltningsdomstolarna. I sistnämnda hänseende kan en faktisk gällande rätt ha utvecklats eller riskerar att utvecklas genom SKV:s handledningar om moms eller ställningstaganden i ämnet. Det är då fråga om fall där jag känner till problematiken i dem.

⁴⁹⁴ Se avsnitt 1.1.1.

⁴⁹⁵ Se avsnitt 1.2.

⁴⁹⁶ Se avsnitten 1.3.1 och 1.4.

⁴⁹⁷ Se avsnitt 1.3.1.

Jag berör fall som jag har behandlat i läro- och handboken *Momsrullan Andra upplagan*,⁴⁹⁸ där jag löpande har gjort genomgångar av exempel på när skattereglerna innehåller brister beträffande språk (ord) och sammanhang (kontext). Dessutom har jag hämtat vissa exempel från *IMPAKT – Avtal och momsavdrag*,⁴⁹⁹ och från mina avhandlingar.⁵⁰⁰

I kapitel 2 har jag i avsnitten 2.2-2.4 givit exempel på semantiska, syntaktiska och logiska tolkningsproblem som kan förekomma i moms lagstiftningen, oavsett om den ska prövas på temat EU-konformitet. Kapitlet avslutas med en sammanfattning i avsnitt 2.5, som i viss mån har bildat ett jämförelseunderlag för den fortsatta undersökningen, genom att jag därvidlag ibland har gjort jämförelser i förhållande till exemplen på tolkningsproblem.

I kapitel 3 respektive kapitel 4 har jag gått igenom exemplen på *communication distortions* beträffande materiella respektive förfarandemässiga regler om i första hand moms som jag har uppställt i avsnitt 1.3.3. I avsnitten 3.1 respektive 4.1 har jag preciserat de frågeställningar som jag har gått igenom i det hänseendet. I första hand gäller, som nämns i avsnitt 1.3.1, problemställningen i dessa fall att *två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende momsfrågor*: det nationella, med ML och SFL,⁵⁰¹ respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Att lagstiftaren i det hänseendet har brustit i att skapa en skatteregel (ord) för den verklighet (kontext) som är avsedd att beskattas eller undantas från beskattning etc. benämner jag *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*.⁵⁰²

I detta kapitel refererar jag, i avsnitten 5.1.2-5.1.11 och avsnitt 5.1.12, i första hand konklusionerna om frågorna i kapitlen 3 och 4. I avsnitten 5.2-5.2.8.3 lämnar jag avslutande synpunkter främst utifrån dessa konklusioner samt nämner något om rättssäkerhet, något om fortsättningen av forskningsprojektet och lämnar några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen.⁵⁰³

⁴⁹⁸ Forssén 2016.

⁴⁹⁹ Forssén 2015 (6).

⁵⁰⁰ Se min licentiatavhandling, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, som här betecknas Forssén 2011.

Se min doktorsavhandling, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, dess tredje upplaga som här betecknas Forssén 2015 (1).

⁵⁰¹ Se avsnitt 1.3.1. I avsnitt 1.3.4 anger jag för övrigt, beträffande avgränsningarna av undersökningen, bl.a. att även MF och SFF finns, men att dessa båda författningar inte berörs särskilt i denna bok, utan fokus beträffande de nationella författningarna ligger på ML och SFL. Emellertid nämns MF resp. SFF i avsnitten 5.2.8.1 resp. 5.2.8.2.

⁵⁰² Se avsnitt 1.4.

⁵⁰³ Se avsnitt 1.5.

5.1.2 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten samt avdragsrättens påverkan av förhållanden hos skattskyldig motpart⁵⁰⁴

I min licentiatavhandling (2011)⁵⁰⁵ berörde jag i bifråga D att användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln för bestämningen av avdragsrätten för ingående moms, 8 kap. 3 § första st. ML, kan medföra en begränsning av avdragsrättens inträde som inte är konform med art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet, genom att bruket av begreppet skattskyldighet innebär att uppkomsten av avdragsrätten enligt ML skulle förutsätta att skattesubjektet först har gjort skattepliktiga transaktioner. Den problematiken fick inte en lösning genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368), eftersom lagstiftaren enbart fokuserade på det som i min licentiatavhandling var huvudfråga A, dvs. att det i 4 kap. 1 § 1 ML fanns en koppling till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*.⁵⁰⁶

Lagstiftaren bortsåg vid momsreformen den 1 juli 2013 också från att jag i min licentiatavhandling även pekade på att problematiken med att bestämma skattesubjektet genom en koppling till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL inte bara fanns beträffande momsen, utan också i vissa fall på punktskatteområdet. Av avsnitt 3.2.2.1 framgår att jag i bl.a. licentiatavhandlingen hänvisar till att det i förarbeten till lag om skatt på energi, m.m. anges som en tradition att punktskatterna har följt momsen när det gäller att bestämma skattesubjektet genom en koppling till IL. I avsnitt 3.2.2.1 anger jag att kopplingen till IL finns kvar i lagen (1994:1776) om skatt på energi och lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, trots att den upphörde i ML den 1 juli 2013.

Genom att bortse från att kopplingen till IL för bestämningen av skattesubjektet ännu finns i vissa lagar om punktskatt bortser lagstiftaren också från att det kan påverka momsen. Lagstiftaren har enligt min mening därmed inte beaktat den kontext i vilken bestämningen av avdragsrätten förekommer. Det kan föranleda följande problem:

⁵⁰⁴ Se avsnitt 3.2.4. Jfr även: avsnitt 8.1.6 i Forssén 2011, där konklusionerna ang. bl.a. bifråga D i min licentiatavhandling presenteras, samt avsnitt 2.4 i kapitlet Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 (1); Forssén 2016, 12 201 024, 12 202 020 och 12 215 000 samt Forssén 2015 (6), avsnitten 2.3 och 3.5

⁵⁰⁵ Se Forssén 2011.

⁵⁰⁶ Se avsnitten 3.1 och 3.2.1. Ang. uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*: se avsnitt 1.4.

- Ett felaktigt beskattningsunderlag för moms avseende en omsättning som är momspliktig och punktskattepliktig kan uppkomma om uttaget av en punktskatt blir felaktig till följd av kopplingen till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* för vissa punktskatter, eftersom 7 kap. 2 § första st. andra men. ML stipulerar att punktskatt i förekommande fall ska ingå i beskattningsunderlaget för att beräkna den moms som ska redovisas och betalas för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Konsekvensen för en köpare är att en felaktig punktskatt hos säljaren sålunda kan indirekt påverka avdragsrätten för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första st. ML. Ingående momsen kan nämligen bli högre genom att ett förhöjt beskattningsunderlag blir följd hos säljaren av att punktskatter tagits ut i förädlingskedjan, vilka inte skulle ha tagits ut om kopplingen till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL inte gjordes i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam för bestämningen av skattesubjektet.

Ett annat exempel på vikten av att sätta avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första st. ML i rätt kontext är att avdragsrätten kan bli lägre, genom att en vara har placerats i vissa lager enligt 9 c kap. ML. Enligt min uppfattning saknas det nämligen motiv utifrån mervärdesskattedirektivet för att hävda att beskattningsunderlaget vid uttag av varan från visst lager borde bestämmas utan hänsyn till en rabatt för snabb betalning: Det finns inte något i direktivet som skulle underkänna att en sådan rabatt baseras på en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en skattefri finansiell tjänst. Lagstiftaren har inte beaktat att säljaren och köparen, med stöd av särreglerna i 9 c kap., kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML som innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*. Det är enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Ytterligare ett exempel på betydelsen av att sätta avdragsrätten i rätt kontext gäller en av de särskilda regler i 8 kap. 4 § vilka utvidgar avdragsrätten för ingående moms i förhållande till huvudregeln i 8 kap. 3 § första st., nämligen 8 kap. 4 § 4 ML. Den regeln gäller avdragsrätt för ingående moms vid köparens förvärv av egenregifastighet från byggnadsrörelse, när säljaren av sådan fastighet har redovisat eller ska redovisa utgående moms för uttag i sin byggnadsrörelse i enlighet med 2 kap. 7 § ML. Genomgången av 8 kap. 4 § 4 ML visar att det är möjligt att kringgå andra strecksatsen i 1 kap. 2 § första st. 4 b, som ska hindra att tillfälliga aktörer sätts in i entreprenadkedjor för att kringgå ordningen

med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Det fenomenet har jag för övrigt berört i två artiklar redan 2007.⁵⁰⁷

Genomgången i nämnda hänseenden utgör exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler, när det gäller lagstiftarens förmåga att sätta avdragsrätten för ingående moms i rätt kontext dels beträffande reglerna i ML i sig, dels beträffande reglerna i ML i förhållande till reglerna om punktskatter. För övrigt borde lagstiftaren, när det gäller frågan angående särreglerna i 9 c kap. ML, ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att införa regler i mervärdesskattedirektivet, för att motverka den beskrivna risken för kringgående av rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML av innebörd att beskattningsunderlaget inte får sänkas genom *matchning* av en rabatt för *snabb betalning*, vilka sedan kan implementeras i ML.

5.1.3 Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML⁵⁰⁸

I avsnitten 3.3-3.3.4 har jag behandlat en av reglerna om *skattskyldighet* i särskilda fall i 6 kap., nämligen den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML.

En mellanman – förmedlare – av en vara eller tjänst betraktas enligt 6 kap. 7 § ML som en egenförsäljare, om vederbörande agerar i eget namn och dessutom uppbär likviden för varan eller tjänsten från kunden. Förmedlaren betraktas därmed inte som en vanlig agent momsmässigt sett. I stället anses denne ha gjort ett förvärv från sin huvudman, som anses ha omsatt varan eller tjänsten till förmedlaren. Förmedlaren anses i sin tur ha gjort samma omsättning till köparen av varan eller tjänsten. Det momsmässiga beskattningsunderlaget för förmedlaren blir därmed priset till kunden, i stället för en provision som för en vanlig agent.⁵⁰⁹

Regeln i 6:7 ML saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. De närmast motsvarande bestämmelserna däri är art. 14.2 c och art. 28 i mervärdesskattedirektivet.

Jag har dragit två slutsatser angående 6 kap. 7 § ML:

- I förstone anser jag att det beträffande 6 kap. 7 § ML förekommer en faktisk gällande rätt – utan stöd i gällande rätt i en egentlig

⁵⁰⁷ Se Forssén 2007 (3) och Forssén 2007 (4).

⁵⁰⁸ Se avsnitt 3.3.4. Jfr även: Forssén 2016, 11 222 000 och 12 201 030-12 201 033.

⁵⁰⁹ Se avsnitt 3.3.2.

mening (dvs. i HFD:s och EU-domstolens rättspraxis) – såtillvida att SKV brukar anföra det extrema tolkningsresultatet att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet. I det hänseendet saknas enligt min uppfattning ett särskilt (andra) st. i 6 kap. 7 § som skulle hänvisa till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Därigenom skulle inte begreppet skattskyldig utvidgas för ”6:7-fall” i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. ML. Ett sådant andra st. finns beträffande mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § ML, och jag har för övrigt föreslagit detsamma beträffande den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML.⁵¹⁰

- Jag har även funnit belägg för att det föreligger ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML angående frågan huruvida ”6:7-fall” kan anses omfatta icke beskattningsbara personer såsom vanliga privatpersoner inklusive anställda personer. Att sådana personer skulle ges karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett strider mot bestämningen av beskattningsbar person i huvudreglerna i 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Uttrycket ”6:7-fall” är inte ett ord, men jag har behandlat lagrummet 6 kap. 7 § ML som ett semantiskt tolkningsproblem. Det är som begrepp något som inte kan anses förenligt med mervärdesskattedirektivet i båda de ovan nämnda hänseendena, dvs. när SKV anser att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet eller om 6 kap. 7 § ML skulle anses ge vanliga privatpersoner (konsumenter) inklusive anställda personer karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett.

Den beskrivna problematiken med 6 kap. 7 § ML beror enligt min uppfattning på att lagstiftaren inte har beaktat, när regeln överfördes från GML till ML att 6 kap. 7 § härrör från en annan kontext än den som gäller sedan Sveriges EU-inträde 1995, nämligen från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt. Det är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

⁵¹⁰ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

5.1.4 Bemanningsföretag och deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg – 3 kap. 7 § ML⁵¹¹

Förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet är inte EU-konformt momsmässigt sett på området social omsorg. Det beror på att uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML gör att det moms fria området blir alltför omfattande jämfört med mervärdesskattedirektivet.

Jag har dragit två slutsatser angående 3 kap. 7 § ML:

- I förstone bör det klart uttryckas i 3:7 att det är den *beskattningsbara personens* omsättning som ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag, inte vad en omsättning har för karaktär om den bedöms utifrån de anställda i sig hos företagaren.

I sitt ställningstagande 2016-03-31 (dnr 131 156230-16/111) beaktar SKV inte att EU-domstolen i målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) börjar sin prövning av ett bemanningsföretag och undantaget för social omsorg i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda. Genom att inte beakta den delen i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) drar SKV den felaktiga slutsatsen att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:5 ML för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren. SKV:s slutsats är felaktig av följande anledning: Det är inte den legitimerade sjuksköterskan som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen – det är bemanningsföretaget. Frågan om skatteplikt eller undantag ska prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget gör, enligt följande:

- Om företaget tillhandahåller sjukvård, gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 5 § ML.
- Om företaget i stället hyr ut sjukvårdspersonal, dvs. utgör ett bemanningsföretag, är det fråga om skattepliktig personaluthyrning enligt huvudregeln om att omsättning av varor och tjänster är skattepliktig, dvs. enligt 3 kap. 1 §

⁵¹¹ Se avsnitt 3.4.4. Jfr även: Forssén 2016, 12 213 214.

första st. ML, oavsett om sjukvårdspersonalen är legitimerad eller inte.⁵¹²

- Dessutom bör 3:7 också motsvara kravet i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet på att tjänsterna måste tillhandahållas av en *beskattningsbar person* som utgör *ett av medlemsstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär*. Enligt min uppfattning bör därför uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” utmönstras ur 3:7 ML, och lagrummet ändras så att det, för bestämningen av social omsorg momsmässigt sett, hänvisar till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. Därigenom skulle det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML har en särskild EU-rättslig innebörd.

Problemet är även i förevarande hänseenden att lagstiftaren inte har iakttagit att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Att lagstiftaren inte korrekt har avfattet bestämningen av social omsorg i 3 kap. 7 § ML i förhållande till art. 132.1 g och art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet är enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. De båda reglerna art. 132.1 g och art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet skulle ha varit implementerade i 3 kap. 7 § ML redan när Sverige blev EU-medlem 1995.⁵¹³

Genom att utmönstra uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” ur 3:7 ML och i stället hänvisa i lagrummet till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet skulle det, som nämnts, markeras att begreppet social omsorg i 3:7 har en särskild EU-rättslig innebörd. Jag föreslår av samma skäl också detsamma beträffande 3 kap. 4 § ML. Det innebär att uttrycket ”sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag” däri ändras till ”sjukvård, tandvård eller social omsorg”, dvs. att uttrycket *tjänster av annat slag* utmönstras ur 3:4, och att lagrummet i stället hänvisar till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (art. 132.1 b-e och g och h).⁵¹⁴

⁵¹² Jfr även avsnitt 5.1.11.

⁵¹³ Art. 132.1 g resp. art. 132.1 h motsvarades av art. 13 A.1 g resp. art. 13 A.1 h i sjätte direktivet, där det – i och för sig med bruk av något annorlunda uttryck – också angavs att det är den som gör tillhandahållandet (omsättningen) som förutsätts vara ett av medlemsstaten i fråga erkänt organ av social karaktär, för att undantag från skatteplikt ska gälla.

⁵¹⁴ Ang. tandvård och 3:6 ML: jfr även avsnitt 5.1.9.

Dessutom bör samma teknik som jag föreslår för 3:7 användas i vissa andra bestämmelser om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML för att undvika oklarheter vid en systematisk tolkning. Framför allt bör även begreppsbestämningarna i 3:9 tredje st. 1 (*värdepappershandel*) respektive 3:10 (*försäkringstjänster*) ske med hänvisning till närmast motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 135.1 f respektive art. 135.1 a.⁵¹⁵ Åtgärderna skulle underlätta att nationellt upprätthålla EU-domstolens praxis av innebörd att undantag från momsplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt. Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska nämligen, som nämnts i bl.a. avsnitt 3.4.2, tolkas restriktivt, eftersom EU-domstolens praxis anger så angående art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner.⁵¹⁶

5.1.5 Förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet – dvs. undantagen från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § ML⁵¹⁷

Beträffande undantagen från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel i 3 kap. 9 § ML har jag behandlat bestämningen av skattesubjektet i förhållande till bestämningen av skatteobjektet, dvs. frågan om objektet är skattepliktigt eller omfattas av undantag enligt lagrummet. Jag föreslår en avvägd lösning på den problematiken, där i första hand penningpolitiska och finanspolitiska hänsyn tillgodoses genom följande åtgärder:

1. Ett tillägg bör göras i 3:9 ML av innebörd att undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel inte omfattar växlingstjänster avseende virtuella valutor såsom bitcoins, om inte *anmälningsplikt* som finansiell verksamhet fullföljs och tillstånd därvidlag erhålls från Finansinspektionen. I konsekvens därmed bör begreppet virtuell valuta även införas i 3:23 1 ML – vid sidan av sedlar och mynt – och med samma bestämning av vad som avses som jag föreslår för 3:9 ML. Begreppet *lagligt* betalningsmedel i 3:23 1 bör således fortsatt förbehållas för sedlar och mynt. Genom åtgärderna får problemet med att det momsmässigt inte är möjligt att göra en skillnad mellan laglig respektive olaglig verksamhet med s.k.

⁵¹⁵ Ang. bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel och 3:9 ML resp. försäkringstjänster och 3:10 ML: jfr även avsnitt 5.1.5.

⁵¹⁶ Se t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (W. M. van Tien), pkt 17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Se även Forssén 2016, 12 210 010 och avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

⁵¹⁷ Se avsnitt 3.5.4. Jfr även: Forssén 2016, 12 213 153.

bitcoins sin lösning. Det förutsätter dock att lagstiftaren tar upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet att motsvarande ändringar införs i art. 135.1 b-f i mervärdesskattedirektivet.

2. I den mån verksamhet med bitcoins eller liknande virtuell valuta bedrivs utan att anmälningsplikt till Finansinspektionen fullföljs, bör det, liksom idag, inte anses som olagligt i mervärdesskattehänseende. Därvidlag bör i stället, vilket jag också anser gäller redan idag – trots att SRN och HFD genom sitt förenklade synsätt inte berör det i HFD 2016 ref. 6 – sådan verksamhet omfattas av principen om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster enligt 3:1 första st. ML. Utredningen SOU 1998:14 (E-pengar – näringsrättsliga frågor) framhöll behovet av åtgärder till skydd mot dubbelspenderingar och liknande manipuleringar vid användning av e-pengar.⁵¹⁸ Jag har beskrivit att det föreligger en risk för att bitcoins utan tillstånd från Finansinspektionen används för att t.ex. gömma momspliktig byteshandel. Det går inte att diskriminera sådan verksamhet genom att beteckna den som olaglig i mervärdesskattehänseende. Emellertid är det ändå en företeelse som bör motverkas av såväl penningpolitiska som finanspolitiska hänsyn. Därför borde en särskild momssats införas för verksamhet avseende bitcoins som bedrivs utan tillstånd från Finansinspektionen och till en väsentligt högre momssats än den generella om 25 %, t.ex. 50 %. En sådan särskild förhöjd moms bör utgöra ett incitament för konsumenterna att välja bort leverantörer av varor och tillhandahållare av tjänster som försöker gömma momspliktig handel 'bakom bitcoins'.

Även förevarande fråga bör lagstiftaren ta upp med nämnda EU-institutioner. En avvägning som i så fall måste ske är i första hand gentemot vad som skulle betecknas som en sådan excessiv skattesats som skulle strida mot egendomsskyddet i art. 1 i tp nr 1 till EKMR. För övrigt skulle en särskild och förhöjd momssats inte föranleda konflikt med förbudet mot dubbla förfaranden (*ne bis in idem*), eftersom den inte i sig skulle kunna betecknas som en sådan straffrättsliknande påлага som skattetillägg. Om inte skattetillägg påförs, skulle även lagföring för framför allt skattebrott aktualiseras för den som inte har redovisat till SKV momspliktig handel 'bakom bitcoins'.⁵¹⁹

Att inte göra någonting är inget alternativ, eftersom SRN och HFD i HFD 2016 ref. 6 har lämnat öppet för att gömma momspliktig handel 'bakom bitcoins'. Att SRN över huvud taget yttrar att bitcoins "är ett betalningsmedel" som "visar stora likheter med elektroniska pengar" verkar vara avsett att ge intrycket av en väl avvägd och därmed rättssäker

⁵¹⁸ Jfr SOU 1998:14 s. 31.

⁵¹⁹ Jfr, ang. *ne bis in idem* etc., även avsnitten 8.8.1 och 10.1-10.4 i Forssén 2015 (4).

bedömning i fallet. Emellertid är det bara en skenbar underbyggnad av avgörandet i HFD 2016 ref. 6. Om de förslag som jag lämnar här inte genomförs av lagstiftaren, är det nödvändigt med en ny och i så fall fullständig prövning av bitcoins i mervärdesskattelhänseende. Jag redogör här för bristerna i HFD 2016 ref. 6 och i det därtill hörande förhandsavgörandet från EU-domstolen, mål C-264/14 (Hedqvist):

- HFD och EU-domstolen borde i förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 och i förhandsavgörandet mål C-264/14 (Hedqvist) ha beaktat även subjeksfrågan och inte bara objektsfrågan.
- Genomgången av frågan om behandlingen av den virtuella valutan bitcoins enligt 3 kap. 9 § och 3 kap. 23 § 1 ML visar att det är en brist i underbyggnaden av avgörandena i fråga, eftersom varken HFD eller EU-domstolen beaktar att det inte går att göra bitcoins till olagliga betalningsmedel på grund av att även en olaglig verksamhet utgör ekonomisk verksamhet momsmässigt sett och kan ge en person karaktären av beskattningsbar person.
- Genom att inte ta upp den aspekten undertrycks också grundproblemet med bitcoins, nämligen att en sådan till vanlig valuta konkurrerande valuta skapar ett dilemma såväl penningpolitiskt sett som finanspolitiskt sett. Med andra ord har enligt min mening frågeställningen om EU-konformitet med 3 kap. 9 § ML beträffande förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet (beskattningsbar person) och bestämningen av skatteobjektet (bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel) ännu inte erhållit en genomgripande analys.
- Det här är något som både lagstiftaren (i Sverige) samt EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet) borde beakta och återkomma om på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. I förevarande fall hade det nämligen inte hjälpt om 3:9 hänvisade till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, eftersom EU-domstolen uppenbarligen inte har kunnat bidra till en – i det stora perspektivet – rimlig tolkning av lagrummet i SRN och HFD.

Trots EU-domstolens oförmåga i sistnämnda hänseende anser jag att lagstiftaren utan avvaktan på en ny behandling av bitcoins på EU-nivå bör ändra uttrycket ”värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet” i 3:9 första st. till ”värdepappershandel”, dvs. uttrycket *därmed jämförlig verksamhet* bör utmönstras ur lagrummet, så att inte omfattningen av momsfriheten tänjs ut i förhållande till mervärdesskattedirektivet. I stället bör – såsom också föreslås beträffande värdepappershandel i avsnitt 5.1.4 – 3 kap. 9 § ML hänvisa,

avseende bestämmningarna av begreppen bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel, till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (art. 135.1 b-f). Därmed markeras att begreppen i fråga har en särskild EU-rättslig innebörd, och oklarheter uppstår inte vid en systematisk tolkning av dem.

Jag har för övrigt av samma skäl som nyss angivits också föreslagit – i avsnitt 5.1.4 – att samma åtgärder som jag föreslår beträffande 3:9 vidtas avseende undantaget för försäkringstjänster i 3 kap. 10 § ML. Det innebär att uttrycket ”försäkringsmäklare eller andra förmedlare” däri bör ändras till ”försäkringsmäklare”, dvs. att uttrycket *andra förmedlare* utmönstras ur 3:10, och att lagrummet i stället hänvisar till motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (art. 135.1 a).

Upplysningsvis får nämnas att 3:9 tredje st. 2 ML, som avser undantag för förvaltning av värdepappersfonder, inte behöver hänvisa till mervärdesskattedirektivet, eftersom art. 135.1 g i mervärdesskattedirektivet anger undantag från skatteplikt för ”förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna”.

Mitt förslag är således att lagstiftaren ändrar 3:9 respektive 3:10 ML, så att lagrummen, för bestämmningarna av begreppen bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel respektive försäkringsmäklare, hänvisar till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, dvs. till art. 135.1 b-f respektive art. 135.1 a. Dessutom bör lagstiftaren ta upp frågan om bitcoins med EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet), så att frågan får en avvägd lösning, där i första hand penningpolitiska och finanspolitiska hänsyn tillgodoses. Ambitionen ska därvidlag vara att hindra att bitcoins används för att gömma momspliktig byteshandel.

Om de förslag som jag lämnar här inte leder till åtgärder från lagstiftarens sida, är det exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Det skulle för det första innebära att lagstiftaren inte beaktar betydelsen av att begreppen i ML har en särskild EU-rättslig innebörd, dvs. lagstiftaren skulle därmed inte iaktta att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Beträffande frågeställningen om bitcoins skulle ett ointresse från lagstiftarens sida att ta upp den problematiken med EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet) visa att lagstiftaren är ointresserad av att få EU-projektet totalt sett att fungera, dvs. i förevarande fall med avseende på hur penningpolitiska frågor kan påverka de finanspolitiska frågeställningarna, såsom beträffande moms.

Jämför även angående investeringsguld: avsnitt 5.1.9.

5.1.6 Semantiskt tolkningsproblem angående ordet uppströms i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas – 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML⁵²⁰

Genom SFS 2010:1892 infördes den 1 januari 2011 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML angående undantag från skatteplikt för import av gas som förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningssystem uppströms. Genom att (på sidan 63 i prop. 2010/11:28) hänvisa angående ordet *uppströms* till branschspråkbruk och inte beröra vad ordet innebär i en verklig kontext, gör lagstiftaren en förenkling som riskerar att leda till tolkningsresultat som – i förhållande till motsvarande EU-direktivs syfte med regeln – innebär att regeltexten i fråga i ML är missvisande, dvs. att vad jag benämner *communication distortions* föreligger.

Den beskrivna risken för ett missvisande tolkningsresultat av regeln i fråga i ML i förhållande till syftet med den enligt mervärdesskattedirektivet hade undvikits, om lagstiftaren hade beaktat de skäl till regeln i fråga som framgår i ingressen till det aktuella direktivet. Av pkt 3 i ingressen till rådets direktiv 2009/162/EU, varigenom art. 143.1 1 i mervärdesskattedirektivet ändrades, följer nämligen att skattebefrielsen enligt 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML, vari art. 143.1 1 ska ha blivit implementerad, motiveras av neutralitetsskäl i förhållande till undantag för gas som importeras – dvs. införs från tredje land – genom rörledningar. Genom att i stället hänvisa till branschspråkbruk angående innebörden av ordet *uppströms*, underlåter lagstiftaren att beskriva i förarbetena att det är transporten av gas med hjälp av fartyg fram till det att återförgasning sker som måste undantas från skatteplikt vid import, för att motsvarande sträcka som transport annars sker av gas som importeras genom rörledningar inte ska gynnas skattemässigt.

Lagstiftarens förenklade beskrivning i förarbetena av innebörden av ordet *uppströms* medför att en rättstillämpare måste gå vidare till EU-direktivet 2009/162/EU och de skäl som framgår av pkt 3 i dess ingress angående temat neutralitet. Annars riskerar rättstillämparen att göra en tolkning av regeln i fråga i ML som inte har stöd i de relevanta motiven för direktivbestämmelsen. Lagstiftaren har således skapat en risk för att en rättstillämpare gör en icke EU-konform tolkning av ordet *uppströms* i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML.

Mot bakgrund av den lojalitet till förarbeten vid lagtolkning som råder i svensk rättskälslära har enligt min mening lagstiftaren, genom sin

⁵²⁰ Se avsnitt 3.6.2. Jfr även. Forssén 2016, 12 201 034.

förenklade beskrivning i förarbetena av innebörden av ordet *uppströms*, skapat ett semantiskt tolkningsproblem såtillvida att hänvisningen till branschspråkbruk för tolkningen av ordet *uppströms* skapar den risken att rättstillämparna stannar vid förarbetena och inte går vidare till EU-direktivet. Där återfinns den verkliga kontexten för ordet *uppströms*. Lagstiftarens förenklade beskrivning i förarbetena kan således leda fel vid uttolkningen av ordet *uppströms* i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML.

Enligt min uppfattning beror lagstiftarens framkallande av risken för ett icke EU-konformt tolkningsresultat snarare på bristande kunskaper i naturvetenskap och teknik än på en bristande respekt för att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Jag gör därvidlag en pendang till exemplet på ett semantiskt tolkningsproblem i avsnitt 2.2., där jag anger att ordet *energi* förekom under en tid i GML: Energi är inte ens möjlig enligt fysikens lagar, eftersom energi bara kan omvandlas mellan olika energiformer. Lagstiftarens okunskap i naturvetenskap och teknik utgör således i sig ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

5.1.7 Import och förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmelser av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML⁵²¹

Beträffande tullagen (2016:253) har jag angående lagrummet 5 kap. 11 a § första st. 1 och 2 uppmärksammat finansdepartementet på att det föreligger en risk för upplägg som kan ge en obefogad rätt till avdrag för ingående moms. För att åtgärda den risken har jag föreslagit finansdepartementet att lämna ett lagförslag av innebörd att 5 kap. 11 a § första st. 1 och 2 tullagen ändras, så att pkt 2 hänvisar till beskattningsbar person enligt ML *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML*. Att det uttrycket saknas i 5:11 a första st. 2 tullagen innebär enligt min uppfattning att det föreligger en lucka i lagen, dvs. en lucka i tullagen. Den luckan *kan* enligt min uppfattning ge en obefogad rätt till avdrag för ingående moms på import enligt 8:3 första st. ML. Tolkningsproblemet här gäller *subjektfrågan* på så sätt att det finns två relevanta bestämmelser av beskattningsbar person i ML till vilka aktuell regel i tullagen kan anses hänvisa, nämligen 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 §: I 5 kap. 4 § avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även t.ex. holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

⁵²¹ Se avsnitt 3.7.2. Jfr även: Forssén 2016, 21 112 000. Jfr även Forssén 2016, 12 201 034, 12 213 164 och 12 215 000.

Jag skickade ett e-brev till finansdepartementet 2014-12-12, där jag uppmärksammade finansdepartementet på den förmodade luckan i tullagen. Finansdepartementet svarade 2014-12-16 (Dnr. Fi2014/4452). Det som är betänkligt enligt min mening är att Regeringen hänvisar till att avvakta rättspraxis hellre än att vidta mina föreslagna ändringar i aktuell regel i tullagen. Att lagstiftaren sålunda är ointresserad av att minska risken för upplägg avseende moms baserade på den av mig påtalade luckan i lagen utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren hade exempelvis chansen att enkelt avhjälpa luckan den 1 maj 2016 i samband med att tullagen (2016:253) ersatte tullagen (2000:1281).

5.1.8 Användningen av begreppet skattskyldig i huvudregeln om unionsinternt förvärv före den 1 juli 2013 – 2 a kap. 3 § första st. 3 ML⁵²²

Beträffande bestämmningen av vad som utgör ett gemenskapsinternt förvärv av vara (GIF) – numera unionsinternt förvärv av vara (UIF) – förelåg en 'felskrivning' i huvudregeln 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. ML, närmare bestämt i första st. 3. Felet bestod i att däri angavs beträffande statusen på den i det andra EU-landet inblandade säljaren att denne skulle vara skattskyldig där för omsättningen till köparen som införde varan till Sverige. Det var en 'felskrivning' i förhållande till art. 2.1 b i i mervärdesskattedirektivet (och föregångaren art. 28a.1 a första st. i sjätte direktivet), och den 1 juli 2013 ändrades 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, genom SFS 2013:368, så att *skattskyldig* i nämnda hänseende har ersatts med *beskattningsbar person*. Det innebär att den som gör ett UIF till Sverige numera blir skyldig att redovisa beräknad utgående moms på förvärvet, även om det andra inblandade EU-landet, till skillnad från Sverige, undantar varan i fråga från skatteplikt och säljaren i det landet sålunda inte är skattskyldig för omsättningar där.

Den 'felskrivning' som får anses ha förelegat i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML före den 1 juli 2013, genom bruket av begreppet *skattskyldig* i lagrummet, utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Jag anför följande därvidlag:

- Den 1 juli 2013 passade lagstiftaren på att ändra skattskyldig till beskattningsbar person i lagrummet i fråga, och uttalade då att det bara rörde sig om en formell sak. Det var enligt lagstiftaren bara fråga om att åstadkomma att 2 a kap. 3 § första st. 3 ML

⁵²² Se avsnitt 3.8.2. Jfr även: Forssén 2016, 12 213 164.

skulle få en förbättrad *formell* överensstämmelse med vad som stipuleras om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet.⁵²³ Emellertid nämnde inte lagstiftaren att begreppet skattskyldig i den tidigare lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML har varit en avgörande fråga i flertalet skatte- och skattebrottsprocesser från tiden före den 1 juli 2013. Beskrivningen av ändringen i lagrummet som varandes blott en formell sak visar således på en total okunnighet från lagstiftarens sida om den kontext i vilken frågan om betydelsen av bruket av begreppet *skattskyldig* i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML befunnit sig. Enligt min mening gör lagstiftaren sig skyldig till en direkt felaktig verklighetsbeskrivning, dvs. en direkt felaktig beskrivning av kontexten som förevarit kring lagrummet i förevarande hänseende.

- Lagstiftarens inställning är särskilt betänklig mot bakgrund av lagstiftaren själv angav redan vid införandet av ML den 1 juli 1994 att med skattskyldighet endast förstås skyldigheten att betala skatt till staten. Lagstiftaren bortsåg dock från det den 1 januari 1995 när 2 a kap. infördes i ML. Lagstiftaren använde *skattskyldig* om säljarens status i 2 a kap. 3 § första st. 3 i stället för *skattskyldig person*, som användes i den svenska översättningen av sjätte direktivet och som således borde ha använts i lagrummet i fråga från och med 1995. Lagstiftaren lät begreppet skattskyldig kvarstå i lagrummet fram till den 1 juli 2013, trots att *beskattningsbar person* i den svenska språkversionen av mervärdesskattedirektivet borde ha använts från och med 2007 då mervärdesskattedirektivet ersatte bl.a. sjätte direktivet.

5.1.9 Bestämningarna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML⁵²⁴

Genomgångarna i avsnitten 3.9.2.1-3.9.2.3, av exempen investeringsguld, tandvård och elektroniska tjänster, visar samtliga att 1 kap. 6 § bör, utifrån den sålunda från systematisk synvinkel genomförda jämförelsen av lagrummet med mervärdesskattedirektivet, utmönstras ur ML. Samma regelteknik – systematik – bör konsekvent användas i ML som i mervärdesskattedirektivet för bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt, vilket innebär följande:

- Bestämningen av objektet för beskattning eller undantag bör ske utifrån vad som utgör *omsättning* av vara respektive *omsättning*

⁵²³ Se prop. 2012/13:124 s. 94.

⁵²⁴ Se avsnitt 3.9.3. Jfr även: Forssén 2016, 12 200 001, 12 213 177, 12 213 213 och 12 213 235.

av tjänst enligt 2 kap. ML respektive om aktuell omsättning omfattas av undantag från skatteplikt enligt någon regel i 3 kap. ML. Om sistnämnda inte är fallet, är omsättningen skattepliktig enligt den generella principen om skatteplikt för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML.

- En sådan systematik i ML skulle överensstämma med mervärdesskattedirektivet: jämför huvudregeln om vad som utgör *leverans* av varor i art. 14.1 respektive huvudregeln om vad som utgör *tillhandahållande* av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

Genom att implementera samma systematik i förevarande hänseende som i mervärdesskattedirektivet bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i ML i två steg i stället för tre. Rättstillämparen behöver då, till skillnad från vad som gäller idag, inte beakta 1:6 ML. I stället kan rättstillämparen – i steg 1 – bedöma omsättningsfrågan i 2 kap. ML för att därefter – i steg 2 – gå till 3 kap. ML och bestämningen där av om en konstaterad *omsättning* är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt.

Enligt min uppfattning är regeln med definitionerna av vara och tjänst, 1 kap. 6 § ML, obsolet, eftersom den tillför ett extra steg i den beskrivna prövningen och således bryter mot systematiken i mervärdesskattedirektivet.

Vad särskilt gäller elektroniska tjänster anför jag dessutom att lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden, såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Det bör ge en mer rättssäker bestämning av omsättning av elektroniska tjänster. En metod med analogislut kan nämligen användas utifrån vad som är känt inom affärslivet om olika produkter och vad som behövs i termer av innovationer. Den kasuistiska bestämning som nu sker genom exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförordningen riskerar att leda fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet hos lagstiftaren och EU-institutionerna samt riskerar mot bakgrund av teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster att snabbt bli inaktuell.

Lagstiftaren bör inte avvakta behandlingen på EU-nivå av förslag som lämnas dit angående elektroniska tjänster och moms. Lagstiftaren bör redan dessförinnan, i enlighet med vad jag anför beträffande investeringsguld och tandvård, utmönstra 1:6 ur ML, så att samma

regelteknik – systematik – beträffande bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt kommer att gälla i ML som i mervärdesskattedirektivet. Den åtgärden är nödvändig generellt sett på temat EU-konformitet.

Exemplet angående tandvård, närmare bestämt problematiken angående den äldre lydelsen av 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML, som uttryckte att undantaget för tandvård omfattar även omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, visar enligt min uppfattning att risken med att vänta med att utmönstra 1:6 ur ML är att lagstiftaren under tiden t.ex. skapar en skatteregel i ML som bryter mot principen att det är säljarens omsättning som ska anges som skattepliktig eller som undantagen från skatteplikt, varvid köparens status saknar betydelse för bestämningen av skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt.

För övrigt bör av systematiska skäl, och utan avvaktan på en behandling av frågan om 1:6 ska utmönstras ur ML, reglerna om investeringsguld överföras från 3 kap. 10 a-10 c §§ till särskilda st. i lagrummet angående bl.a. finansieringstjänster, dvs. 3 kap. 9 § ML.⁵²⁵ Investeringsguld hör kategorimässigt sett i praktiken ihop med finansieringstjänsterna. På så sätt blir det också tydligare att industriguld omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. Bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för investeringsguld respektive definitionen av investeringsguld kan dock kvarstå i 1 kap. 2 § första st. 4 a respektive 1 kap 18 § ML.

Redan när ML ersatte GML den 1 juli 1994 gjorde lagstiftaren en EU-anpassning av 1:6 ML såtillvida att varubegreppet ändrades så att det anges i 1:6 att fastigheter också utgör varor. Lagstiftaren borde emellertid ha fullföljt med en systematiskt sett mer fullständig EU-anpassning vid Sveriges EU-inträde 1995 och då utmönstrat 1 kap. 6 § ur ML, så att den regeln inte längre innebär att ML bestämmer skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i tre steg, till skillnad från sjätte direktivet och sedermera mervärdesskattedirektivet där den bestämningen sker i enbart två steg. Att lagstiftaren inte tog upp den åtgärden redan i samband med att ändringar gjordes i ML den 1 januari 1995, genom SFS 1994:1798, när Sverige blev EU-medlem, är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Avslutningsvis får jag i sammanhanget med elektroniska tjänster anföra följande. Även om 1:6 inte skulle utmönstras ur ML inom överskådlig tid, kan och bör frågan om momssatsen på tidningar och tidskrifter etc.

⁵²⁵ Jfr avsnitt 5.1.5.

fortsatt ska vara lägre för tryckta jämfört med elektroniska sådana produkter behandlas dessförinnan. De skäl som anfördes i mitten av 1990-talet för att göra en momsmässig skillnad mellan tryckta och elektroniska tidningar är inte längre aktuella mot bakgrund av teknikutvecklingen sedan dess beträffande elektroniska tjänster. Enligt min uppfattning är miljöskälet det skäl som alltjämt är relevant vid prövningen av om momsens är neutral beroende på i vilken form – vara eller tjänst – som en nedladdningsbar produkt, t.ex. en tidning, tillhandahålls. Det talar för att momssatsen borde vara lägre på en elektronisk tidning än på en tryckt tidning, i motsats till vad som gäller ännu idag.

5.1.10 Begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML⁵²⁶

Mervärdesbeskattningen för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund begränsas, genom 4 kap. 8 § ML, utifrån bestämningen av skattesubjektet i stället för – som i mervärdesskattedirektivet – med avseende på objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst. Det innebär således att 4 kap. 8 § ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, och medför en risk för att konkurrenssnedvridningar med avseende på momsens uppkommer i förhållande till andra företags- och associationsformer. Det strider mot art. 113 FEUF respektive pkt 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, dvs. i såväl primär- som sekundärrättsligt hänseende. Lagrummet 4 kap. 8 § ML hänvisar dessutom för begränsningen av mervärdesbeskattningen till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Därigenom föreligger det en risk för att det ska uppstå en innebörd av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte är konform med innebörden av framför allt vad som förstås EU-rättsligt sett med begreppet *organisationer utan vinstsyfte* (eng., *non-profit-making organisations*).

EU-kommissionen inledde den 26 juni 2008 fördragsbrottsförfarande mot Sverige om att 4 kap. 8 § ML skulle innebära överträdelser av mervärdesskattedirektivet: EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML inkom till Sveriges ständiga representation i Bryssel den 27 juni 2008.⁵²⁷ Frågan är därmed om nämnda omständigheter avseende 4 kap. 8 § ML innebär att ett fördragsbrott föreligger, vilket är en fråga som slutligen skulle komma att avgöras av EU-domstolen, om EU-kommissionen skulle gå vidare

⁵²⁶ Se avsnitt 3.10.5. Jfr även: Forssén 2016, 12 200 001 och 12 214 050.

⁵²⁷ Se 2007/2311 K(2008) 2803.

och stämma Sverige inför EU-domstolen. Någon sådan tvist har inte inletts vid EU-domstolen. Efter lagstiftarens (Regeringens) skriftväxling med EU-kommissionen är därför fördragsbrottsfrågan sedan slutet av 2011 en öppen fråga.

Att lagstiftaren låter frågan huruvida 4 kap. 8 § ML innebär en överträdelse av EU-rätten på momsområdet, dvs. ett fördragsbrott, förbli en öppen fråga är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Enligt min uppfattning kan nämligen inte lagstiftaren (Regeringen) i sin skriftväxling med EU-kommissionen anses ha klarlagt att det inte skulle föreligga en risk för att det utvecklas en inhemsk rättspraxis angående användningen av begreppen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4:8 som är icke EU-konform jämfört med innebörden och användningen av begreppet *organisationer utan vinstsyfte* i mervärdesskattedirektivet. Det följer enligt min mening redan av att den negerade bestämningen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*.

För övrigt får nämnas att i avsnitt 3.10.3 berörs 4 kap. 8 § ML även särskilt beträffande idrottsområdet. Då rör det sig om att allmännyttiga ideella föreningar, till skillnad från registrerade trossamfund, omfattas av undantag från skatteplikt för tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, enligt 3 kap. 11 a § första st. ML. Det lagrummet omfattar allmännyttiga ideella föreningar, staten och kommunerna. Om 4 kap. 8 § skulle komma att utmönstras ur ML, knyts inte längre bestämningen av undantag respektive tillämpning av den reducerade momssatsen om 6 %, för nämnda slags omsättningar av tjänster inom idrottsområdet, till associationsformen allmännyttig ideell förening genom dagens hänvisning i 3:11 a andra st. till 4:8 respektive hänvisningen i 7 kap. 1 § tredje st. 10 till 3:11 a.

- Om 4:8 utmönstras ur ML, skulle begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer ske i enlighet med art. 13 i mervärdesskattedirektivet också på idrottsområdet, dvs. endast omfatta stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ – inte allmännyttiga ideella föreningar.
- Dessutom får bara noteras att det även saknas stöd för att särbehandla allmännyttiga ideella föreningar beträffande momssatsfrågan. Om 4:8 utmönstras ur ML, omfattas allmännyttiga ideella föreningar, förutsatt att de uppfyller rekvisiten för beskattningsbar person i enlighet med huvudregeln

i 4:1 och sålunda kan mervärdesbeskattas, av den reducerade momssatsen om 6 % på idrottsområdet – i likhet med t.ex. AB samt registrerade trossamfund och andra föreningar än allmännyttiga. Det är nämligen så att pkt 13 respektive pkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte gör någon åtskillnad mellan olika företags- eller associationsformer beträffande tillämpningen av reducerad momssats för tillträde till sportevenemang respektive utnyttjande av sportanläggningar.⁵²⁸ Momssatserna varierar mellan de olika EU-länderna. Det motverkar i och för sig det harmoniseringskrav som uppställs i art. 113 FEUF, men den bristen på harmonisering har stöd i pkt 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. EU-länderna får dock inte tillämpa reducerade momssatser på vilka varor och tjänster som helst eller göra åtskillnad därvidlag mellan olika företags- eller associationsformer utan stöd i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

5.1.11 Fastighetsbegreppets användning i vissa hänseenden i ML⁵²⁹

Begreppet fastighet används i ML och ingår i 1 kap. 6 §, som behandlas i avsnitt 5.1.9 angående huruvida 1:6 ska utmönstras ur ML. Här anför jag också att oavsett om det sker, bör själva begreppet fastighet utmönstras ur ML, eftersom mervärdesskattedirektivet använder det vidare begreppet fast egendom (eng., *immovable property*). Användningen av begreppet fastighet i ML föranleder enligt min uppfattning följande problem:

- Jag har konstaterat att möjligheterna till frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML skulle kunna tillämpas även av en vanlig privatperson (en konsument). Det strider i så fall mot att art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet klart stipulerar att valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom begränsas till att gälla för beskattningsbara personer, och således inte omfattar vanliga privatpersoner.
- Vidare har jag tagit upp att lagstiftaren inte gör egna empiriska undersökningar beträffande förekomsten av en faktisk gällande rätt som etableras av SKV. Ett exempel som jag har anført därvidlag är momshanteringen i konkursbon av byggnadsentreprenader som har avbrutits på grund av att

⁵²⁸ Bilaga III till mervärdesskattedirektivet utgör: ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas”.

⁵²⁹ Se avsnitt 3.11.5. Jfr även: Forssén 2016, 12 212 211 och 12 213 124.

byggnadsentreprenören har försatts i konkurs. Att en faktisk gällande rätt som kan leda fel i tillämpningen av reglerna i t.ex. sådana fall uppkommer beror enligt min uppfattning på att lagstiftaren har en tradition av att förlita sig på att kunna bedöma rådande rättsläge utifrån remissvar från t.ex. SKV.

Att lagstiftaren har en tradition av att i förarbeten förlita sig på SKV:s beskrivning av rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga är således enligt min uppfattning inte hållbart när det gäller områden där EU-rätten styr. Två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Att lagstiftaren på grund av nämnda tradition kan komma att basera lagförslag på en felaktig uppfattning om rådande rättsläge riskerar att ge upphov till *communication distortions*.

- Dessutom har jag, beträffande fastigheter som utgör investeringsvaror, konstaterat att det bör anges i 8 a kap. ML att skyldigheten att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML, för att jämningskyldighet inte ska uppkomma, omfattar konkursbon. Konkursbon bör åläggas att genom konkursförvaltaren utfärda sådan handling för konkursboet eller för konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, som saknar rådighet på grund av konkursbeslutet. Risken är annars att det skulle vara möjligt för konkursgäldenären att vid en överlåtelse före konkursbeslutet avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämningskyldighet.

Problematiken angående frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning och huruvida 9 kap. 1 och 2 §§ ML är EU-konforma borde ha tagits upp av lagstiftaren redan vid Sveriges EU-inträde 1995. Att lagstiftaren ännu inte har behandlat frågan om de båda lagrummen är förenliga med art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren bortser därigenom från att det är två regelverk som måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

Lagstiftarens tradition av att i förarbeten förlita sig på SKV:s beskrivning av rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga medför att det kan utvecklas en faktisk gällande rätt som etableras av SKV. Det kan i sin tur leda till att lagstiftaren kan komma att basera lagförslag på en felaktig uppfattning om rådande rättsläge, så att syftet med en

bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte kommer till uttryck i den regel i ML vari direktivbestämmelsen ska anses implementerad. Det är ett exempel på vad jag kallar *communication distortions* i skattelagstiftningsprocessen. Även genom att upprätthålla nämnda tradition bortser lagstiftaren från att det är två regelverk som måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Det är också ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Om lagstiftaren inte tar upp frågan om konkursboets – och därmed konkursförvaltarens – skyldighet att utfärda handling om jämkning av ingående moms vid försäljning av investeringsvaror som utgör fastigheter, accepterar lagstiftaren att det föreligger en risk för att det kan vara möjligt för konkursgäldenären att vid en överlåtelse av en sådan fastighet före konkursbeslutet avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. Lagstiftaren borde, mot bakgrund av liknande problem som förekom beträffande den s.k. intygsmomsen avseende försäljning av fastigheter som omfattades av frivillig skattskyldighet, innan en regeländring i det systemet gjordes i samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994, redan ha vidtagit den åtgärd som jag föreslår beträffande jämkning angående fastigheter i konkursbon.

Exempelvis kunde den åtgärd som jag föreslår ha vidtagits av lagstiftaren när systemet med intygsmoms slopades den 1 januari 2001, genom SFS 2000:500, vilket innebär att numera enbart jämkningssystemet i 8 a kap. gäller i förevarande fall. I avsnitt 3.11.4 anger jag att jag dels i en bok,⁵³⁰ dels i en artikel⁵³¹ har anfört att liknande negativa effekter för statskassan som förekom i vissa fall i systemet med intygsmoms kan uppkomma i rådande system med jämkning (korrigering) av ingående moms, om en konkursgäldenär ska kunna anses ha avtalat bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet.

Att lagstiftaren ännu inte har vidtagit den åtgärd som jag föreslår beträffande jämkning angående fastigheter i konkursbon är ytterligare ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

⁵³⁰ Se Forssén 2008, avsnitt 7.1.

⁵³¹ Se Forssén 2006 s. 377.

5.1.12 Förfarandemässiga problemställningar om moms⁵³²

I avsnitten 4.2-4.4 har jag behandlat vissa förfarandemässiga frågor om momsen, nämligen följande.

För det första har jag i samband med de s.k. följdändringsbesluten enligt SFL behandlat frågan om de förfarandemässiga reglerna får innebära att de inskränker principer avseende materiella beskattningsfrågor, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.

Frågan beträffande följdändringsbesluten är om tidningarna ska behöva acceptera följdändringsbeslut av innebörd att de ska återbetala för högt avdragen ingående moms. Frågan föranleds av SKV:s ställningstagande av 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111) angående rättsläget beträffande tillämplig momssats för tryckerier med anledning av EU-domstolens dom den 11 februari 2010 i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*). EU-domstolens dom har fått till följd att tryckeriernas omsättningar till tidningarna ska omfattas av den reducerade momssatsen om 6 %, i stället för den generella momssatsen om 25 %. Det har föranlett följdändringsbeslut av innebörd att kunderna, tidningsföretagen, ska återbetala till staten motsvarande för högt avdragen ingående moms. Frågan är då enligt min mening om det föreligger en skillnad mellan frågeställningar om förändring av gällande rätt beroende på om ett vägledande avgörande fattas av EU-domstolen i stället för av HFD.

Min uppfattning är att grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna inte kan begränsas av förfarandereglerna såsom blir fallet med den beskrivna tillämpningen av följdändringsinstitutet enligt 66 kap. 27 § 4 a) SFL, varvid jag bortser från fall av förfarandemissbruk. Lagstiftaren bör enligt min mening av rättssäkerhetsskäl ta upp att det bör klarläggas i SFL att följdändringsbeslut inte kan genomdrivas mot den enskildes vilja, om denne har förlitat sig på gällande rätt såsom den har kunnat uppfattas utifrån lagens bokstav och eventuella prejudikat från HFD, och förändringen av rättsläget enbart beror på att förhandsavgörande i en momsfråga har fattats av EU-domstolen. Frågan därvidlag är enligt min uppfattning om tidningarna inte kan anses ha följt gällande rätt före den 11 februari 2010, dvs. före EU-domstolens dom i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*). Om lagstiftaren inte tar upp den frågan, är det enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

⁵³² Se avsnitt 4.5.

För det andra har jag behandlat huruvida lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande den s.k. restkompetensen – vilken uttrycks som *form och tillvägagångssätt* – i art. 288 tredje st. FEUF. En fråga som har behandlats därvidlag är om det bör införas en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.

Jag har konkluderat att det är nödvändigt att en sekundärrättslig rättsakt införs med förfaranderegler för momsen. Det är avgörande för EU-projektet att den inre marknaden fungerar. Då måste, i enlighet med den primärrättsliga art. 113 FEUF, harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar på området indirekta skatter åstadkommas. Därför är det av stor betydelse att den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt, får genomslag också i form av sekundärrättsliga förfaranderegler om moms. Det bör enligt min mening ske genom en EU-förordning om förfaranderegler för momsen, eftersom en förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna enligt art. 288 andra st. FEUF.

Således bör enligt min mening lagstiftaren ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande nämnda restkompetens enligt art. 288 tredje st. FEUF, och som ska resultera i en EU-förordning som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms. Att lagstiftaren inte har vidtagit en sådan åtgärd utgör enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

För det tredje har jag i sistnämnda sammanhang också behandlat särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen (EU nr 282/2011), som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två. Rättstillämparna ska enligt min mening inte behöva beakta materiella momsregler från EU-rätten i ytterligare en rättsakt utöver mervärdesskattedirektivet, varför jag argumenterar för att tillämpningsförordningen bör upphävas i sin helt. Om tillämpningsförordningen upphävs, minskar enligt min uppfattning risken för utvecklingen av en icke EU-konform inhemska rättspraxis beträffande begreppen i ML. Om lagstiftaren inte tar upp den frågan med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet, är det enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Avslutningsvis i avsnitt 4.5 har jag, till de förfarandemässiga reglerna om moms, gjort ett par kopplingar avseende materiella och formella regler

vilka har berörts i kapitel 3, i avsnitten 3.11.2 och 3.11.4, samt nämnt för sammanhanget något om 13 kap. 28 a § ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

- Här får jag i förstnämnda hänseende på temat kopplingar mellan förfarandemässiga och materiella regler nämna från avsnitten 3.11.2 samt 3.11.5 och 5.1.11 de materiella momsreglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. 1 och 2 §§ ML. Därvidlag anför jag i avsnitt 4.5 att det borde ha behandlats tydligt av lagstiftaren hur de nya materiella reglerna som genom SFS 2013:954 infördes 2014 i 9 kap. 1 § ML förhåller sig till de förfarandemässiga reglerna i 7 kap. 4 § SFL om underrättelseskyldighet angående ändrade förhållanden jämfört med vad som rådde vid registreringen till mervärdesskatt. Enligt de nya reglerna i 9:1 behöver inte en fastighetsägare etc. ansöka hos SKV om frivillig skattskyldighet, utan omfattas av sådan skyldighet genom att ange utgående moms i en faktura för fastighetsuthyrningen. Problemet är enligt min mening att det inte är klart uttryckt i ML eller SFL huruvida det exempelvis är tillräckligt för en 'avregistrering' från frivillig skattskyldighet att fastighetsägaren etc. bara upphör med att ange utgående moms i fakturan för uthyrningen, och att den därefter skulle kunna fortsätta som en från skatteplikt undantagen uthyrning enligt 3 kap. 2 § ML.

Min erfarenhet är att förfarandemässiga frågor angående frivillig skattskyldighet kan vara mycket komplexa. Det borde framstå som klart för den som också har erfarenhet från tillämpningsfrågor om moms. Om lagstiftaren inte tar upp frågan om ett förtydligande angående huruvida underrättelseskyldigheten enligt 7 kap. 4 § SFL gäller även för det fallet att en fastighetsägare etc. vill att frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § ML ska upphöra, är det således enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

- På temat kopplingar mellan förfarandemässiga och formella regler får jag nämna från avsnitten 3.11.4 samt 3.11.5 och 5.1.11 att däri har berörts formella regler i 8 a kap. ML angående en särskild fråga om jämkning av ingående moms för investeringsvaror i samband med konkurs, nämligen huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML för att vid en försäljning hantera en överföring av konkursgäldenärens rättigheter och

skyldigheter avseende jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara.

Jag har anfört att en sådan regeländring som nyss nämnts bör genomföras i de formella reglerna om jämkning i 8 a kap. ML. I förfarandemässigt hänseende har jag därvidlag i avsnitt 4.5 nämnt att det finns en särskild regel om registreringsskyldighet för den som är skyldig att jämka ingående moms avseende investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML, nämligen *7 kap. 1 § första st. 8 SFL*. Den regeln anses nödvändig, eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig.⁵³³

I avsnitt 3.11.4 antog jag, för behandlingen av frågan huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML, att konkursboet kan bli skattskyldigt enligt 6 kap. 3 § ML. I avsnitt 4.5 har jag för det sammanhanget nämnt något om 6 kap. 3 § ML särskilt i förhållande till 13 kap. 28 a § ML och *redovisning* av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

Enligt min uppfattning saknas det således underbyggnad genom de materiella reglerna i 6:3 och 8 a kap. ML för att konkursboet ska kunna bli skyldig att jämka ingående moms. För att åstadkomma det anser jag, som nämnts, att de formella reglerna i 8 a kap. ML måste kompletteras med en regel som förpliktigar konkursboet att genom konkursförvaltaren, vid konkursboets försäljning av en fastighet som utgör investeringsvara, upprätta en handling avseende ingående moms som kan bli föremål för jämkning vilken uppfyller de formella reglerna i 8 a kap. 15-17 §§ ML. Det är enligt min uppfattning inte förenligt med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF att konkursboet görs skyldigt att betala 'jämningsmomsen' med stöd av en redovisningsregel, dvs. i förevarande fall 13:28 a ML. Även om lagstiftaren, som nämns ovan, anser att skyldigheten att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig, är den enligt min uppfattning en sådan pålaga som utgör en beskattningsåtgärd enligt RF. Således måste enligt min mening den regeländring som jag föreslår i förevarande hänseende genomföras och då bör den systematiskt sett införas i 8 a kap. ML.

I avsnitt 4.5 nämner jag för förevarande sammanhang att utredningen SOU 2002:74 lämnade förslag om att kopplingarna i

⁵³³ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718.

13 kap. ML till vad som utgör god redovisningssed enligt bokföringslagen (1999:1078), angående när utgående och ingående moms ska redovisas, ska upphävas.⁵³⁴ Emellertid har det inte lett till något lagförslag ännu. Utredningen fann nämligen inte utrymme till en analys av de materiella beskattningsfrågorna i ML. Utredningens fokus låg i stället på redovisningsreglerna.⁵³⁵ Bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML har inte berörts i utredningen SOU 2002:74 eller i någon annan utredning hittills.

Genomgången av den särskilda regeln i 6 kap. 3 § ML om konkursbon som skattskyldiga och dess förhållande till redovisningsregeln 13 kap. 28 a § ML angående jämkning som avses i 8 a kap. ML ger enligt min uppfattning belägg för att det är angeläget att skapa särskilda och sammanhållna regler för konkursbons skattskyldighet, skyldighet att jämka ingående moms, redovisningsskyldighet och registreringsskyldighet till moms. Att lagstiftaren inte har återupptagit förslaget från utredningen SOU 2002:74 om en revision av redovisningsreglerna i 13 kap. ML har enligt min uppfattning också hämmat en genomgång av de materiella reglerna och förfarandereglerna om moms. Att lagstiftaren inte gör en sådan holistisk genomgång av momsreglerna som jag förordar är således – enligt min mening – ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

5.2 Avslutande synpunkter

5.2.1 Inledning

Förevarande genomgång av olika exempel på *communication distortions* i skattelagstiftningsprocessen visar att en förändring bör vidtas därvidlag. Den genomgången ger stöd för mitt tidigare förslag i *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition* om att skattelagstiftningsprocessen bör ändras, så att företagaren sätts i centrum av den. Genom att företagarna och deras organisationer deltar i proceduren för att skapa en företagsbeskattningsregel kommer också företagarens begreppsvärld till uttryck i den färdiga regeln, hellre än att jurister och andra från finansdepartementet etc. väljer orden till den. Därigenom minimeras risken för att det uppkommer distorsioner mellan lagstiftarens syfte med en skatteregel och hur den färdiga regeln kan uppfattas av tillämparna

⁵³⁴ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.

⁵³⁵ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186.

(*communication distortions*), dvs. av Skatteverket (SKV), domstolarna och skattesubjektet, dvs. företagaren. Förändringen av skattelagstiftningsprocessen som jag har föreslagit förutsätter att en andra kammare införs i Riksdagen, så att företagarnas organisationer får representation i den andra kammaren, varvid jag bl.a. har anfört följande:

“The main objective would nevertheless be to make a new system, where infrastructure and tax issues are handled by the second chamber to begin with so that those issues are guaranteed to be handled by representatives of the professionals and the procedure from initiation – or even instigation – of the issue to the final wording of e.g. the tax rule will be as transparent as possible”.⁵³⁶

Det rör sig således om att sätta företagaren i centrum av skattelagstiftningsprocessen, och genomgången av olika fall i denna bok har visat på att det föreligger ett behov av en sådan förändring, som exempelvis kan åstadkommas genom mitt tidigare förslag till förändring i systematisk mening. I avsnitten 5.2.2-5.2.7 lämnar jag några avslutande synpunkter avseende de exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler som jag har refererat i avsnitten 5.1.2-5.1.12 från konklusionerna i kapitlen 3 och 4, nämligen följande:

- kontextfrågan angående reglerna i sig i ML, deras förhållande till andra regler och bristande EU-konformitet, avsnitt 5.2.2;
- problematiken med en faktisk gällande rätt etablerad av SKV, avsnitt 5.2.3;
- problematiken med att begrepp i ML bör vara aktuella över tid trots en dynamisk teknisk utveckling och utveckling av nättjänster, avsnitt 5.2.4;
- problemet med luckor i lagen samt upprepningar av historiska momsproblem, avsnitt 5.2.5;
- problemet med att reglerna i ML bör överensstämma med systematiken i mervärdesskattedirektivet, avsnitt 5.2.6; och
- problematiken med vissa förfarandemässiga frågor om moms, avsnitt 5.2.7

I avsnitten 5.2.8-5.2.8.3 sammanfattar jag de avslutande synpunkterna samt nämner i anslutning därtill något om rättssäkerhet och något om fortsättningen av mitt forskningsprojekt samt lämnar några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen.⁵³⁷

⁵³⁶ Se Forssén 2015 (7), avsnitt 2.4 i *Part A* (s. 35).

⁵³⁷ Se avsnitt 1.1.1.

5.2.2 Kontextfrågan angående reglerna i sig i ML, deras förhållande till andra regler och bristande EU-konformitet

I avsnitt 5.1.2 har jag gått igenom exempel på att lagstiftaren har saknat förmåga att sätta avdragsrätten för ingående moms i rätt kontext dels beträffande reglerna i ML i sig, dels beträffande reglerna i ML i förhållande till reglerna om punktskatter. Lagstiftaren har inte reagerat på att jag har uppmärksammat vissa av problemen kring avdragsrätten i min licentiatavhandling (2011)⁵³⁸ och i två artiklar 2007.⁵³⁹

I avsnitt 5.1.3 ger jag exempel på att lagstiftaren inte har reagerat på att en regel från GML har överförts till ML, och att den regeln – 6 kap. 7 § ML – härrör från en annan kontext än mervärdesskatterätten, nämligen från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt. Någon prövning av den regeln utifrån EU-rätten på momsområdet har inte skett i samband med Sveriges EU-inträde 1995. Det visar på att lagstiftaren inte iakttar att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Samma brist från lagstiftarens sida har jag påvisat i avsnitten 5.1.4 och 5.1.5 beträffande begreppet social omsorg i 3:7 ML respektive begreppen bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel i 3:9 respektive försäkringsmäklare i 3:10 ML. Detsamma gäller beträffande en av frågorna i avsnitt 5.1.11, nämligen angående frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning och huruvida 9 kap. 1 och 2 §§ ML är EU-konforma.

5.2.3 Problematiken med en faktisk gällande rätt etablerad av SKV

I avsnitt 5.1.11 anför jag också att lagstiftaren har en tradition av att i förarbeten förlita sig på SKV:s beskrivning av rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga. Det medför att det kan utvecklas en faktisk gällande rätt som etableras av SKV, vilket i sin tur kan leda till att lagstiftaren kan komma att basera lagförslag på en felaktig uppfattning om rådande rättsläge, så att syftet med en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte kommer till uttryck i den regel i ML vari direktivbestämmelsen ska anses implementerad. Det är således ett exempel på vad jag kallar *communication distortions* i skattelagstiftningsprocessen. Risken för sådana distorsioner är särskilt påtaglig mot bakgrund av den lojalitet till förarbeten vid lagtolkning som råder i svensk rättskällehära.⁵⁴⁰ Även genom att upprätthålla nämnda tradition bortser lagstiftaren enligt min uppfattning från att det är två regelverk som måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt

⁵³⁸ Se Forssén 2011.

⁵³⁹ Se Forssén 2007 (3) och Forssén 2007 (4).

⁵⁴⁰ Jfr avsnitten 3.6.1 och 3.6.2.

avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

I förevarande sammanhang får jag även framhålla angelägenheten av att forskning börjar bedrivas i Sverige inom ämnet *fiscal sociology*, så att empiriska studier åtminstone kommer att komplettera traditionen med rättsdogmatiska studier inom skatterätten. Därigenom kan doktrinen, som lagstiftaren också beaktar, i viss mån minska risken för att felaktiga uppfattningar om rådande rättsläge i en viss beskattningsfråga förs in i lagstiftningsprocessen.

5.2.4 Problematiken med att begrepp i ML bör vara aktuella över tid trots en dynamisk teknisk utveckling och utveckling av nättjänster

Angående finansieringstjänster i 3:9 ML har jag i avsnitt 5.1.5 dessutom, beträffande den virtuella valutan bitcoins, visat på att det föreligger ett behov av att lagstiftaren tar upp frågan om bitcoins med EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet), så att den får en avvägd lösning, där i första hand penningpolitiska och finanspolitiska hänsyn tillgodoses. Ambitionen ska därvidlag vara att hindra att bitcoins används för att gömma momspliktig byteshandel. För att åstadkomma en sådan väl avvägd lösning krävs att regler skapas på EU-nivå, så att inte bara finanspolitiska hänsyn, utan också penningpolitiska hänsyn ger den kompletta lösningen: Den går inte att åstadkomma enbart genom tolkning av EU-rätten på momsområdet. Om inte penningpolitikens betydelse lyfts, är risken att det återigen kommer att förekomma förenklingar såsom i HFD 2016 ref. 6, där SRN yttrade att bitcoins ”är ett betalningsmedel” som ”visar stora likheter med elektroniska pengar”. Det yttrandet ger bara ett intryck av en väl avvägd och därmed rättssäker bedömning i fallet. Bitcoins skiljer sig på ett avgörande sätt från elektroniska pengar, eftersom bitcoins, till skillnad från e-pengar utgivna av banker etc., är en till vanliga valutor konkurrerande valuta.

I avsnitt 5.1.6 har jag, angående import av gas (som förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningssystem) och bruket i ML av ordet *uppströms*, visat på att lagstiftaren genom bristande kunskaper i naturvetenskap och teknik kan framkalla en risk för ett icke EU-konformt tolkningsresultat av en regel i ML. Det är en stor brist i skattelagstiftningsprocessen särskilt mot bakgrund av den snabba utvecklingen av nättjänster etc. Den enda garantin mot en sådan risk är att fackkunskapen deltar i skattelagstiftningsprocessen, dvs. att företagaren är med i den processen och ger lagstiftaren rätt ord för rätt kontext.

Vad särskilt gäller elektroniska tjänster har jag dessutom i avsnitt 5.1.9 visat att lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen,

Europaparlamentet och rådet om införande av en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden, såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Det bör ge en mer rättssäker bestämning av omsättning av elektroniska tjänster, eftersom en metod med analogislut kan användas utifrån vad som är känt inom affärlivet om olika produkter och vad som behövs i termer av innovationer. Den kasuistiska bestämning som nu sker genom exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförordningen riskerar att leda fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet hos lagstiftaren och EU-institutionerna. Dessutom medför den ordningen att begreppsbestämningarna snabbt kan bli inaktuella, mot bakgrund av teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster. I det hänseendet hänvisar jag också till vad som anförs ovan från avsnitt 5.1.6 angående import av gas (som förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningssystem) och bruket i ML av ordet *uppströms*. Därvidlag anför jag att redan förhållandevis traditionella tekniker verkar föranleda att lagstiftaren inte är kapabel att finna de ord som är relevanta för den kontext som de skatteregler som lagstiftaren skapar ska gälla.

I sistnämnda hänseende har jag i avsnitt 5.1.9 visat på att det redan finns en historik beträffande elektroniska tjänster som belägger att lagstiftningen på momsområdet måste kunna anpassas till en snabb teknikutveckling. De skäl som anfördes i mitten av 1990-talet för att göra en skillnad med avseende på tillämplig momssats mellan tryckta och elektroniska tidningar är nämligen inte längre aktuella mot bakgrund av teknikutvecklingen sedan dess beträffande elektroniska tjänster. Ett motiv för särbehandling av tryckta dagstidningar i förhållande till elektroniska tidningar var att ”man kan inte ha en dator i sängen eller på bussen”, varvid Pressutredningen -94 dock nämnde att ”små, bekväma ’bokdatorer’ är under utveckling”.⁵⁴¹ Framtiden är redan här och enligt min uppfattning är miljöskälet det skäl som alltjämt är relevant vid prövningen av om momsens är neutral beroende på i vilken form – vara eller tjänst – som en nedladdningsbar produkt, t.ex. en tidning, tillhandahålls.

När det gäller vad som särskilt anförs om elektroniska tjänster avseende avsnitt 5.1.9 får jag även hänvisa till vad som anförs ovan avseende avsnitt 5.1.6: Den snabba utvecklingen av nättjänster etc. innebär att den enda garantin mot en risk för communication distortions beträffande reglerna i ML på det området är att fackkunskapen deltar i skattelagstiftningsprocessen, dvs. att företagaren är med i den processen

⁵⁴¹ Se avsnitt 3.9.2.3.

och ger lagstiftaren rätt ord för rätt kontext. Med hänsyn till att elektroniska tjänster har undergått en snabb utveckling och lär göra så fortsatt är en sådan ordning angelägen att införa, så att momsreglerna blir lämpade att så att säga möta en tekniskt sett dynamisk verklighet.

5.2.5 Problemet med luckor i lagen samt upprepningar av historiska momsproblem

I avsnitt 5.1.7 har jag visat på ett förvånande ointresse från lagstiftarens sida att åtgärda en lucka i tullagen (2016:253) som riskerar att leda till upplägg avseende moms. I ett e-brev till finansdepartementet 2014-12-12 uppmärksammade jag finansdepartementet på den förmodade luckan i tullagen. Finansdepartementet svarade 2014-12-16 (Dnr. Fi2014/4452), och hänvisade bara till att Regeringen avvaktar rättspraxis hellre än att vidta mina föreslagna ändringar i aktuell regel i tullagen. På samma sätt som med avdragsfrågorna i avsnitt 5.1.2 har det således visat sig lönlöst att uppmärksamma lagstiftaren på problem med lagstiftningen.

I avsnitt 5.1.8 visar jag på att lagstiftaren hellre än att göra en enkel sondering av vad som förekommer i praktiken på momsområdet motiverar ändringar i ML med att de enbart skulle vara formella. Enligt lagstiftaren skulle ändringen av ordet *skattskyldig* i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML till *beskattningsbar person* i samband med reformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) enbart ha gällt att åstadkomma en förbättrad *formell* överensstämmelse med vad som stipuleras om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet.⁵⁴² Det är inte ägnat att stärka rättssäkerheten, eftersom begreppet *skattskyldig* i den tidigare lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML har varit en avgörande fråga i flertalet skatte- och skattebrottsprocesser från tiden före den 1 juli 2013. Framför allt är lagstiftarens förhållningssätt betänkligt då lagstiftaren själv angav redan vid införandet av ML den 1 juli 1994 angav att med skattskyldighet endast förstås skyldigheten att betala skatt till staten. En beskattning för UIF före den 1 juli 2013 av förvärvare av varor från andra EU-länder har således varit i strid mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. andra men. RF, när säljaren i det andra inblandade EU-landet inte var skattskyldig på grund av att varan i fråga undantogs från skatteplikt där, till skillnad från vad som var fallet i Sverige enligt ML.

I avsnitt 5.1.11 har jag – förutom vad som nämns i avsnitten 5.2.2 och 5.2.3 – också visat på att lagstiftaren brister i att iaktta historiska förhållanden vid skapandet av nya regler i ML. I samband med frågan om att ändra i 8 a kap. ML, så att ett konkursbo genom konkursförvaltaren görs skyldigt att utfärda handling om jämkning av

⁵⁴² Jfr prop. 2012/13:124 s. 94.

ingående moms vid försäljning av investeringsvaror som utgör fastigheter, har jag gjort en jämförelse med den s.k. intygsmomsen från äldre svensk mervärdesskatterätt. Jag har dels i en bok,⁵⁴³ dels i en artikel⁵⁴⁴ anført att liknande negativa effekter för statskassan som förekom i vissa fall i systemet med intygsmoms kan uppkomma i rådande system med jämkning (korrigerings) av ingående moms, om en konkursgäldenär ska kunna anses ha avtalat bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. På samma sätt som med avdragsfrågorna i avsnitt 5.1.2 och frågan om luckan i tullagen i avsnitt 5.1.7 har det visat sig lönlöst att uppmärksamma lagstiftaren – som får antas läsa artiklar i facktidskrifter om skatt – på problem med lagstiftningen.

5.2.6 Problemet med att reglerna i ML bör överensstämma med systematiken i mervärdesskattedirektivet

I avsnitt 5.1.9 har jag i första hand, beträffande momsreglerna om investeringsguld, tandvård och elektroniska tjänster, visat att lagstiftaren bortser från att samma regelteknik – systematik – bör användas i ML som i mervärdesskattedirektivet för bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt. Utifrån den synvinkeln bör 1 kap. 6 § utmönstras ur ML, eftersom lagrummet innehåller definitioner av begreppen vara och tjänst. Även i förevarande hänseende har lagstiftaren bortsett från att äldre svensk mervärdesskatterätt angående begrepp och systematik kan ha varit icke EU-konform redan vid Sveriges EU-inträde 1995, såsom anføres ovan från avsnitt 5.1.3 angående 6:7 ML. När ML ersatte GML den 1 juli 1994 gjorde lagstiftaren i och för sig en EU-anpassning av 1:6 ML såtillvida att varubegreppet ändrades så att det anges i 1:6 att fastigheter också utgör varor. Emellertid borde lagstiftaren ha gjort en systematiskt sett mer fullständig EU-anpassning vid Sveriges EU-inträde 1995. Redan då borde 1 kap. 6 § ha utmönstrats ur ML, så att den regeln inte längre innebär att ML bestämmer skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i tre steg: I sjätte direktivet och sedermera mervärdesskattedirektivet sker den bestämningen i enbart två steg.

I avsnitt 5.1.10 har jag visat på att 4 kap. 8 § ML – i likhet med 1:6 ML – bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet. Det medför en risk för att konkurrensnedvridningar med avseende på momsen uppkommer beträffande allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund jämfört med andra företags- och associationsformer. Frågan är om det föreligger ett fördragsbrott därvidlag. Den frågan restes genom ett fördragsbrottsförfarande som EU-kommissionen

⁵⁴³ Se Forssén 2008, avsnitt 7.1.

⁵⁴⁴ Se Forssén 2006 s. 377.

inledde 2008 angående 4:8 ML. Efter lagstiftarens (Regeringens) skriftväxling med EU-kommissionen är den frågan att beteckna som en öppen fråga sedan slutet av 2011 en öppen fråga. Det borde dock stå klart för lagstiftaren att det föreligger en risk för att det utvecklas en inhemsk rättspraxis angående användningen av begreppen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4:8 som är icke EU-konform jämfört med innebörden och användningen av begreppet *organisationer utan vinstsyfte* i mervärdesskattedirektivet. Enligt min uppfattning följer det redan av att den negrade bestämningen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Lagstiftaren verkar dock inte ha någon ambition att åtgärda situationen genom en lagändring utan avvaktan på om EU-kommissionen stämmer Sverige inför EU-domstolen. Lagstiftaren uppvisar således en svag lojalitet mot EU-projektet, och förhållningssättet motverkar förverkligandet av målet att skapa en inre marknad, vilket förutsätter att moms­lagstiftningarna i medlemsstaterna inte ska snedvrída konkurrensen.

5.2.7 Problematiken med vissa förfarandemässiga frågor om moms

I avsnitt 5.1.12 har jag beträffande vissa förfarandemässiga frågor om momsen konstaterat följande:

- Exempelvis de s.k. följdändringsbesluten enligt SFL får inte innebära att de inskränker grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna, så att t.ex. neutralitet vid beskattningen beträffande valet av företagsform inte gäller till följd av förfarandemässiga regler.
- Vidare anför jag att lagstiftaren bör ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande den s.k. restkompetensen – vilken uttrycks som *form och tillvägagångssätt* – i art. 288 tredje st. FEUF. Därvidlag har jag konkluderat att det är nödvändigt att en sekundärrättslig rättsakt införs med förfaranderegler för momsen. Det är avgörande för EU-projektet att den inre marknaden fungerar, vilket, i enlighet med den primärrättsliga art. 113 FEUF, förutsätter harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar på området indirekta skatter. Därför är det av stor betydelse att den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt, får genomslag också i form av förfaranderegler om moms. Enligt min mening bör därför sekundärrättsliga förfaranderegler om moms införas, vilket bör

ske genom en EU-förordning, eftersom en förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna enligt art. 288 andra st. FEUF.

- I sistnämnda sammanhang har jag också behandlat särskilt frågan om den s.k. tillämpningsförordningen (EU nr 282/2011), som avser vissa materiella frågor i mervärdesskattedirektivet, borde upphävas, så att de materiella momsreglerna behandlas i en rättsakt från EU, dvs. i mervärdesskattedirektivet, i stället för i två. Jag argumenterar för att tillämpningsförordningen upphävs i sin helhet, så att rättstillämparna inte ska behöva beakta materiella momsregler från EU-rätten i ytterligare en rättsakt utöver mervärdesskattedirektivet.

I avsnitt 5.1.12 refererar jag också från avsnitt 4.5 att jag, till de förfarandemässiga reglerna om moms, har gjort ett par kopplingar avseende materiella och formella regler vilka har berörts i kapitel 3, i avsnitten 3.11.2 och 3.11.4, samt nämnt för sammanhanget något om 13 kap. 28 a § ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML. Därvidlag har jag konstaterat följande:

- På temat kopplingar mellan förfarandemässiga och materiella regler nämner jag från avsnitt 5.1.11 de materiella momsreglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. 1 och 2 §§ ML. Därvidlag anför jag att det borde ha behandlats tydligt av lagstiftaren hur de nya materiella reglerna som genom SFS 2013:954 infördes 2014 i 9 kap. 1 § ML förhåller sig till de förfarandemässiga reglerna i 7 kap. 4 § SFL om underrättelseskyldighet angående ändrade förhållanden jämfört med vad som rådde vid registreringen till mervärdesskatt.
- På temat kopplingar mellan förfarandemässiga och formella regler har jag i avsnitt 5.1.11 nämnt behovet av att ändra i 8 a kap. ML, så att ett konkursbo genom konkursförvaltaren görs skyldigt att utfärda handling om jämkning av ingående moms vid försäljning av investeringsvaror som utgör fastigheter. I förfarandemässigt hänseende har jag i avsnitt 5.1.12 nämnt att det finns en särskild regel om registreringskyldighet för den som är skyldig att jämka ingående moms avseende investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML, nämligen *7 kap. 1 § första st. 8 SFL*. Den regeln anses nödvändig, eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig.⁵⁴⁵

⁵⁴⁵ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718.

I sistnämnda hänseende har jag nämnt något om 6 kap. 3 § ML särskilt i förhållande till 13 kap. 28 a § ML och *redovisning* av jämkning som avses i 8 a kap. ML. Därvidlag anför jag att det inte är förenligt med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF att konkursboet görs skyldigt att betala 'jämkningsmomsen' med stöd av en redovisningsregel, dvs. i förevarande fall 13:28 a ML. Även om lagstiftaren, som nämns ovan, anser att skyldigheten att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig, är den enligt min uppfattning en sådan påлага som utgör en beskattningsåtgärd enligt RF. Därför bör den regel som jag föreslår, av innebörd att konkursboet blir skyldigt att jämka om det inte utfärdar handling om jämkning av ingående moms vid försäljning av investeringsvaror som utgör fastigheter, systematiskt sett införas i 8 a kap. ML. Enligt min uppfattning ger det belägg för att det är angeläget att skapa särskilda och sammanhållna regler för konkursbons skattskyldighet, skyldighet att jämka ingående moms, redovisningsskyldighet och registreringskyldighet till moms.

I förevarande sammanhang har jag nämnt att utredningen SOU 2002:74 lämnade förslag om att kopplingarna i 13 kap. ML till vad som utgör god redovisningssed enligt bokföringslagen (1999:1078), angående när utgående och ingående moms ska redovisas, ska upphävas.⁵⁴⁶ Det har dock inte lett till något lagförslag ännu. Utredningen fann nämligen inte utrymme till en analys av de materiella beskattningsfrågorna i ML, utan dess fokus låg i stället på redovisningsreglerna.⁵⁴⁷ Bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML har inte berörts i utredningen SOU 2002:74 eller i någon annan utredning hittills. Att lagstiftaren inte har återupptagit förslaget från utredningen SOU 2002:74 om en revision av redovisningsreglerna i 13 kap. ML har därför enligt min uppfattning också hämmat en genomgång av de materiella reglerna och förfaranderegler om moms.

5.2.8 Sammanfattning av avslutande synpunkter, något om rättssäkerhet och fortsättningen av forskningsprojektet samt några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen

5.2.8.1 Sammanfattning av avslutande synpunkter

Jag anser att syftet med denna bok enligt avsnitt 1.2 är uppfyllt, nämligen att jag har visat på behovet av att förändra den svenska

⁵⁴⁶ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.

⁵⁴⁷ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186.

skattelagstiftningsprocessen avseende i första hand momsens och givit lagstiftaren uppslag till att förbättra den processen. Jag får därvidlag särskilt nämna följande:

Min analys av svensk moms i ett *law and language*-perspektiv har visat på så omfattande brister på temat ord och kontext i skattelagstiftningsprocessen på momsområdet att lagstiftaren får anses bortse från att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Det är den allvarligaste konklusionen som jag gör angående betänkligheter från lagstiftarens sida beträffande temat ord och kontext i EU-skatterätten när det gäller momsreglerna.⁵⁴⁸

Därefter får jag nämna, som den näst mest viktiga konklusionen till stöd för att det föreligger ett behov av att förändra skattelagstiftningsprocessen, att lagstiftaren saknar en medvetenhet om att det förekommer en faktisk gällande rätt som etableras av SKV och att den företeelsen medför en risk för uppkomsten av *communication distortions* i skattelagstiftningsprocessen.⁵⁴⁹ Jag har använt liknelsen med ett *isberg*, för att framhålla att jag avser förekomsten av eller risken för utvecklande av en *faktisk gällande rätt* vid sidan av *gällande rätt i egentlig mening*. Genom att lagstiftaren saknar medvetenhet om det, vet inte lagstiftaren om beskrivningen av rättsläget i samband med skattelagstiftningsprocessen är korrekt i förhållande till syftet med en regel i mervärdesskattedirektivet. Lagstiftaren ser därvidlag bara isbergets del över ytan, dvs. prejudikat från HFD och förhandsavgöranden från EU-domstolen, medan hänvisningar till SKV:s handledningar m.m. sker utan att lagstiftaren analyserar om källan uttrycker en faktisk gällande rätt, och huruvida den är förenlig med EU-rätten på området, eller utan att lagstiftaren ens beaktar att det kan förekomma en sådan faktisk gällande rätt som ligger i isbergets del under ytan och aldrig ens har prövats i förvaltningsdomstolarna.

Dessa båda konklusioner, och den problematik som jag tar upp i avsnitt 5.2.4 angående att begrepp i ML bör vara aktuella över tid trots en dynamisk teknisk utveckling och utveckling av nättjänster, är *tillräckliga* för att jag ska konstatera att det föreligger ett behov av att förändra den svenska skattelagstiftningsprocessen avseende i första hand momsens samt föreslå att lagstiftaren förbättrar den processen, genom att företagaren sätts i centrum av den. Det är enligt min mening absolut nödvändigt av rättssäkerhetsmässiga skäl. *För övrigt* hänvisar jag också till vad som anförs i avsnitten 5.2.6 respektive 5.2.7 angående

⁵⁴⁸ Se avsnitten 5.2.2 och 5.2.3.

⁵⁴⁹ Se avsnitt 5.2.3.

problemet med att reglerna i ML bör överensstämma med systematiken i mervärdesskattedirektivet respektive angående problematiken med vissa förfarandemässiga frågor om moms som stöd för min uppfattning att det föreligger ett behov av att förändra den svenska skattelagstiftningsprocessen avseende i första hand moms.

I avsnitt 5.2.8.2 gör jag, med anknytning till frågorna om luckor i lagen enligt avsnitt 5.2.5, vissa rättssäkerhetsmässiga reflektioner särskilt angående befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL och rättsprövningsinstitutet i lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Dessförinnan nämner jag i förevarande avsnitt något om vad undersökningen i denna bok får anses ha visat om lagrådets roll i skattelagstiftningsprocessen beträffande moms respektive om företagarens situation i ett perspektiv av makt och rätt därvidlag och vad företagaren och dennes organisationer bör göra för att åstadkomma en förändring av skattelagstiftningsprocessen:

- Eftersom lagrådet inte har bidragit till att minimera risken för uppkomsten av de i denna bok påtalade *communication distortions*, är det också en konsekvens av bristerna att lagrådet får anses ha spelat ut sin roll i skattelagstiftningsprocessen. Den enda garantin för att minimera risken för att det uppkommer sådana distorsioner i skattelagstiftningsprocessen avseende företagsskatterätten, såsom påtalas här beträffande moms, är att genomföra en systemförändring för den processen. Skattelagstiftningsprocessen bör således ändras så att företagaren sätts i centrum av den. Att de skatteregler som skapas fungerar är ett för både den enskilde företagaren och samhällets utveckling viktigare förhållande än att lagrådet yttrar sig över huruvida legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder har iakttagits, eftersom lagrådet bevisligen inte kan hantera momsfrågor i de perspektiv av *law and language* som jag har redogjort för med exemplen i denna bok. Även om lagrådet skulle förbättra sin förmåga att identifiera semantiska, syntaktiska och logiska tolkningsproblem, visar undersökningen i denna bok att teknikutvecklingen och utvecklingen av nättjänster etc. ändå kräver att fackkunskaperna blir avgörande för begreppsbildningen i skattelagstiftningsprocessen. Då måste företagare och professionella inom samtliga sektorer i samhället, t.ex. informationsteknologi, vård och finans, sättas i centrum av den processen. Undersökningen har, som framgår ovan, dessutom visat på brister i skattelagstiftningsprocessen när det gäller: att upptäcka historiska problem som återkommer på momsområdet;⁵⁵⁰ att upptäcka problem angående

⁵⁵⁰ Se avsnitt 5.2.5.

momsreglernas förhållande till andra skatter och avgifter; samt – framför allt – att upptäcka förekomsten av eller risken för utvecklande av en *faktisk gällande rätt* vid sidan av *gällande rätt i egentlig mening* och att iaktta att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella, formella och vissa förfarandemässiga frågor om moms: de nationella ML och SFL respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Dessa brister i skattelagstiftningsprocessen vidlåder enligt min mening tillika både lagstiftaren och lagrådet.⁵⁵¹

- Bristernas omfattning och karaktär bildar med andra ord redan mot bakgrund av genomgången i denna bok grund för att företagarna bör, från ett demokratiperspektiv avseende makt och rätt, kräva en radikal förändring av skattelagstiftningsprocessen. Den förändringen bör enligt min uppfattning innebära att företagarna får makten över de ord och begrepp som används i regler om moms. Då måste företagaren inte bara sättas i centrum av skattelagstiftningsprocessen beträffande moms, utan också involveras i själva processen, så att företrädare från företagarnas organisationer kan delta i den. Om det sedan ska ske genom en sådan reform som jag föreslår i systemhänseende i *Part A* i *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition*, av innebörd att en andra kammare införs i Riksdagen för företagarnas organisationer, är bara ett förslag beträffande form.⁵⁵² Det viktiga är att ett nytt system innebär att företag och organisationer i Sverige inte bara används som remissinstanser i skattelagstiftningsprocessen. De måste få makten över vilka ord och begrepp som används i skatteregler som skapas, och det kräver enligt min uppfattning att den hittillsvarande hegemonin i skattelagstiftningsprocessen bryts, så att begreppsbildningen kommer nedifrån och uppåt, dvs. från dem som ska omfattas av ett handlingsimperativ av innebörden 'betala moms' – företagarna. Att begreppen kommer uppifrån och ned, dvs. från dem som inte har direkt tillgång till fackuttryck och inte är med om att utveckla sådana i affärs- och organisationsvärlden, kan aldrig garantera skapandet av rättssäkra momsregler.
- En röd tråd i min kritik av lagstiftaren i denna bok är att lagstiftaren inte bara avvaktar rättsutvecklingen och lappar och

⁵⁵¹ Jag återkommer i avsnitt 5.2.8.2 till att lagrådet får anses ha brustit i att uppfylla sin roll i skattelagstiftningsprocessen.

⁵⁵² Se avsnitt 5.2.1 samt Forssén 2015 (7), avsnitt 2.4 i *Part A* (s. 35).

lagar hellre än att föregripa communication distortions, utan att lagstiftaren tillika saknar ambition att vara aktiv på EU-nivå med att föreslå ändringar av mervärdesskatterätten. En påläst lagstiftare borde vara kapabel att tillföra svenska erfarenheter om moms till EU-projektet, i stället för att passivt avvakta och lappa och laga i sinom tid i moms lagstiftningen. Lagstiftaren har enligt min egen erfarenhet inte reagerat på felaktigheter i lagstiftningen på området som jag har beskrivit i mina avhandlingar respektive artiklar i ämnet och till och med besvarat e-brev om lucka i lagen med att Regeringen hellre avvaktar rättspraxis än att vidta mina föreslagna ändringar. Därmed är Regeringen också renons på att det under tiden kan förekomma för statskassan belastande upplägg. Det gagnar givetvis inte EU-projektet, utan motverkar enligt min mening förverkligandet av målet att skapa en inre marknad. Företagarna borde därför vara aktiva med att ställa krav på att deras *legal framework* för den verksamhet som de bedriver eller avser att bedriva prioriteras av lagstiftaren när det gäller momsen. Oavsett om den enskilde är för eller emot EU, är det avgörande för företagandet att de regler som gäller på momsområdet också är effektiva, eftersom konkurrensen annars snedvrids och den inre marknaden till slut upphör att fungera – vilket också missgynnar konsumenterna. Företagarna kan inte vänta på att en tillika avvaktande lagstiftare ska skapa förutsättningarna för företagandet i förevarande hänseende. Om inte Regeringen eller företagarens riksdagsman gör något, bör företagaren och dennes organisationer vända sig till EU-kommissionen därvidlag.

Dessutom anser jag att också bisyftet enligt avsnitt 1.2 med denna bok är uppfyllt, nämligen att de exempel på *communication distortions* som har behandlats även ger praktiker uppslag till ett bredare urval av argument i rättsfrågor om skatt i domstolsinlagor eller vid avfattande av domar i skatteprocesser och i brottmål där skatt berörs.

Beträffande processrätten får jag för övrigt återknyta till avsnitt 3.5.4 och vad som anförs där om frågan om principen *ne bis in idem*, vilken även nämns i samband med frågan om bitcoins i avsnitt 5.1.5. Oavsett om lagstiftaren tar upp på EU-nivå, såsom jag föreslår i avsnitt 5.1.5, frågan om verksamhet med bitcoins eller liknande virtuell valuta som bedrivs utan tillstånd från Finansinspektionen, bör – i enlighet med vad jag anför i avsnitt 3.5.4 – lagstiftaren ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att kodifiera i FEU eller FEUF principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt. Nationella myndigheter och domstolar bör göras skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, när de, såsom är fallet med momsen, är bundna av EU-rätten enligt art. 288 andra och tredje st. FEUF.

Beträffande *ne bis in idem*-frågan är rättsläget onyanserat enligt min uppfattning angående frågor om skattetillägg och skattebrott avseende momsens efter NJA 2013 s. 502, där HD gör en skillnad med avseende på företagsform såtillvida att *ne bis in idem*-principen skulle gälla när en fysisk person bedriver verksamhet under enskild firma, men inte om denne bedriver sin verksamhet i ett enmansaktiebolag (en ägare/styrelseledamot och en suppleant). HD:s inställning strider enligt min mening mot ett av de grundläggande rättspolitiska målen för det svenska skattesystemet sedan skattereformen 1990, nämligen principen om neutralitet i beskattningen beträffande företagsform. Ambitionen var att skapa regler som ger en rimlig neutralitet både i förhållande till beskattningen av fysiska personer och beskattningen av aktiebolag.⁵⁵³

Jag anser att det rådande processuella läget på momsområdet efter NJA 2013 s. 502 är sådant att om inte EU-rättens företrädare framför nationell rätt kodifieras, så att nationella myndigheter och domstolar görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten på momsområdet, är risken att konkurrens- och konsumtionsneutraliteten enligt art. 113 FEUF och pkt 5 i ingressen till mervärdesskattedirektivet undertrycks vid prövning av principen om förbud mot dubbla förfaranden (*ne bis in idem*) angående skattetillägg och skattebrott.⁵⁵⁴ Följande visar enligt min mening att rättssäkerheten kräver att det processuellt sett säkerställs att EU-rätten beaktas fullt ut i skatteprocessen och i brottmål om skatt, när det gäller ett område där – såsom beträffande momsens – EU-rätten styr innehållet i skattereglerna:

I HD:s mål NJA 2010 s. 168 I och II, där HD i motsats till i nämnda NJA 2013 s. 502 ansåg att förfaranden om skattetillägg respektive om skattebrott inte stred mot *ne bis in idem*-principen, anförde justitierådet Stefan Lindskog för egen del bl.a. att ”huruvida den svenska ordningen med dubbla prövningar av och dubbla påföljdssystem för en oriktig skatteuppgift är godtagbar i ett rättsstatligt perspektiv har efter min mening fått en uppmärksamhet som den i materiellt hänseende knappast förtjänar.” NJA 2013 s. 502 visar att det knappast var ett väl avvägt omdöme från justitierådet Lindskog – som för övrigt numera är ordförande i HD.⁵⁵⁵

Uttalandet borgar enligt min uppfattning knappast för vare sig rättssäkerhet för den enskilde eller utveckling av skattesystemet. Det visar på att nämnda behov av att säkerställa EU-rättens ställning i domstolsprocessen föreligger samt på att det tillika föreligger ett behov

⁵⁵³ Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 517. Se även Forssén 2015 (4) s. 180 och 181.

⁵⁵⁴ Se även Forssén 2015 (4) s. 189 och 190.

⁵⁵⁵ Se Forssén 2016, 12 213 240.

av att forskning bedrivs på temat ord och kontext i EU-skatterätten, vilket jag återkommer till i avsnitt 5.2.8.3.

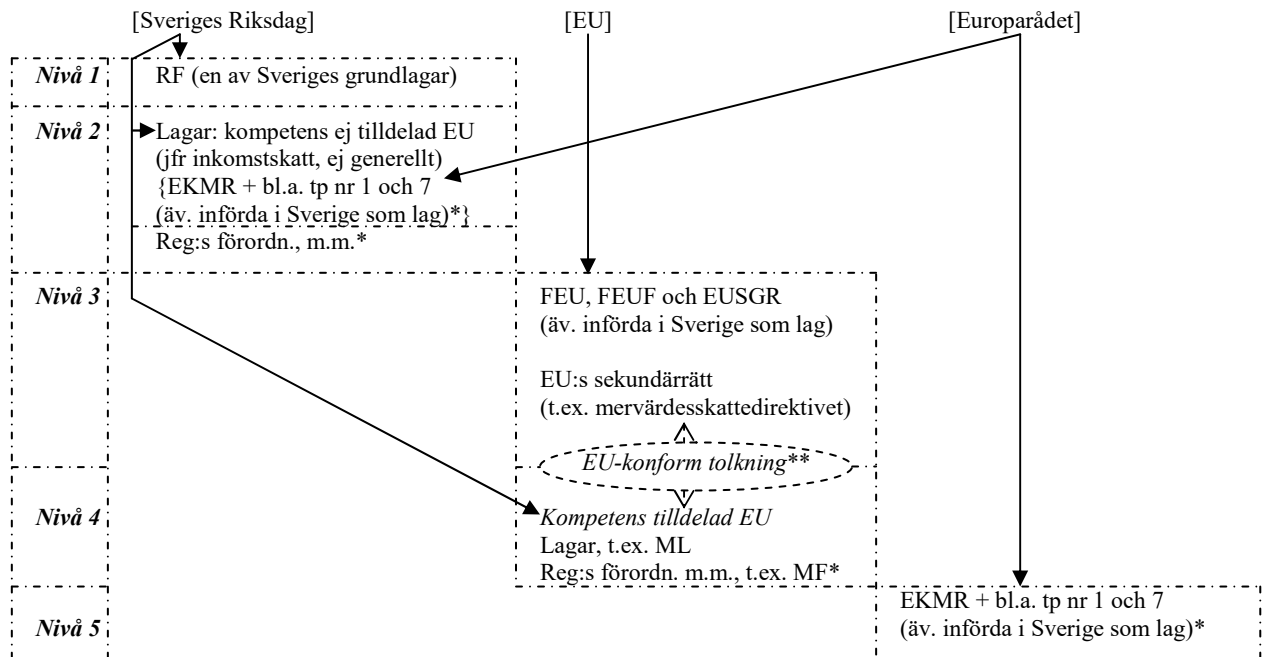
För sammanhanget får nämnas att det efter NJA 2013 s. 502 skedde lagändringar i SFL respektive skattebrottslagen (1971:69) den 1 januari 2016, genom SFS 2015:633 respektive SFS 2015:634, angående principen *ne bis in dem* avseende skattetillägg och skattebrott, men det innebar inte något klarläggande av frågan om betydelsen av företagsform därvidlag.

När det gäller behovet av att lagstiftaren tar upp på EU-nivå om att göra nationella myndigheter och domstolar skyldiga *att ex officio* tillämpa EU-rätten, när den är bindande, återger jag här från annat sammanhang något om den komplexa bild som föreligger beträffande normhierarkin avseende regler beslutade av Sverige Riksdag, EU och Europarådet, och som jag även här benämner *Europatrappan*.⁵⁵⁶

All makt utgår från folket. Den utövas under lagarna, vilka stiftas av Sveriges Riksdag (1 kap. 1 och 4 §§ RF). Sveriges Riksdag stiftar inte reglerna i europarätten: EU-rätten respektive konventionsrätten bildar egna rättsordningar (*sui generis*). FEU, FEUF och EUSGR respektive EKMR med bl.a. dess tp nr 1 och 7 är införlivade i Sverige, men som vanliga lagar – inte grundlagar. [Lissabonfördraget med FEU och FEUF – fördragen – samt EUSGR införlivades som vanlig lag i Sverige den 1 december 2009, genom SFS 2009:1110. Genom SFS 1994:1219 införlivades EKMR och bl.a. dess tp nr 1 och 7 som lag – inte grundlag – i Sverige den 1 januari 1995.] Vid lagkonflikt går grundlag före lag, enligt 11 kap. 14 § och 12 kap. 10 § RF. Även om Sveriges Riksdag har tilldelat EU:s institutioner kompetens på vissa områden (10 kap. 6 § RF), sätts här RF högre än EU:s primärrätt (FEU, FEUF och EUSGR), då en EU-grundlag aldrig har införts. Inom EU-rätten har primärrätten företräde framför sekundärrätten. Artikel 6.2 FEU om att EU ska ansluta sig till EKMR har ännu inte ratificerats; rättigheter enligt EKMR ingår bara som allmänna principer i EU-rätten (artikel 6.3 FEU). På områden där EU tilldelats kompetens sätts här EU-rätten över EKMR. Förhållandet mellan de svenska regelverken och de europarättsliga kan – enligt mitt förslag – illustreras som en normhierarkisk trappa ("Europatrappan"), där regelverk beslutade av Sveriges Riksdag, EU och Europarådet rangordnas och ges sina inbördes förhållanden i *fem nivåer* (där 1 är högst och 5 är lägst) enligt följande:

⁵⁵⁶ Se Forssén 2015 (4) s. 187 och 188.

”Europatrappan”



*I Nergelius 2012 (s. 34) anføres att det ”vid lagkonflikt finns en svag presumtion för att EMRK ska ha företräde framför andra lagar.” Vid regelkonkurrens anser jag dock att frågan är processuell: Gör då nationell domstol i det enskilda fallet en hypotetisk prövning av hur Europadomstolen skulle döma? Här sätts dock EKMR (jämte bl.a. dess tp nr 1 och 7) som lag framför Regeringens (Reg:s) förordningar, m.m. (se 8 kap. RF), utom på områden där Sveriges Riksdag tilldelat EU kompetens – jämför MF.

**EU-konform tolkning (olika tolkningsresultat)

- *Alt. 1:* EU-konform tolkning innebär en tolkning i två steg. Om aktuell fråga gäller tillämpningen av t.ex. en regel i ML, tolkas först närmast motsvarande regel i mervärdesskattedirektivet som ska vara implementerad i ML. Sedan tolkas lagregeln för att bedöma om dess innebörd rymms inom de ramar som följer av den tolkning som har gjorts av direktivbestämmelsen. Om det blir tolkningsresultatet, kan den enskilde åberopa direktivbestämmelsen till sin fördel, om den har direkt effekt. Det är dock, som nämnts, oklart om nationella myndigheter och domstolar är skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten framför den nationella lagregeln. För övrigt är enligt min uppfattning det förhållandet inte förenligt med det utredningsansvar som åvilar SKV och förvaltningsdomstolarna enligt 40 kap. 1 § SFL och 8 § första st. förvaltningsprocesslagen (1971:291).

- *Alt. 2:* En EU-konform tolkning av en nationell regel kan begränsas av legalitetsprincipen i RF, genom regelns ordalydelse – vilket, som nämns i avsnitt 4.2, EU-domstolen också anser. I sådant fall kan således inte direktivbestämmelsen genomdrivas mot den enskildes vilja.

- *Alt. 3:* En annan situation, som framför allt gäller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, reser frågan om staten skyddas mot en regel i ML vars ordalydelse utvidgar den enskildes rättigheter utöver det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet: Regeln är inte ens EU-konform (artikel 288 tredje st. FEUF), utan utgör en nationell skapelse som saknar motsvarighet i direktivbestämmelserna. Staten bör anses ha nämnda skydd, om tolkningsresultatet t.ex. blir så extremt att lagregeln ger *konsumenten* avdragsrätt för ingående moms. Det

tolkningsresultatet får anses sakna skyddsvärde i RF för den enskilde. I stället bör de nationella domstolarna *de sententia ferenda* omdefiniera rättsfakta, så att rättsföljden blir att avdragsrätten enligt lagregeln inte kan utövas. Staten bör skyddas mot ett förfarandemissbruk som medför att avdragsrätt utövas i strid mot den grundtanke med momsen som nämns i avsnitt 3.3.1, nämligen att konsumenten ska åtskiljas från företagaren, när det gäller att bestämma vem som omfattas av mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter. Eftersom situationen innebär en överträdelse av mervärdesskattedirektivet, kan dessutom EU-kommissionen eller ett annat EU-land inleda fördragsbrottstalan mot Sverige hos EU-domstolen.⁵⁵⁷

Min poäng med att i förevarande bok återge något om mitt resonemang angående *Europatrappan* är att visa på följande. Framför allt så länge som nationella myndigheter och domstolar inte görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, när den är bindande, måste en beskrivning av normhierarkin på skatteområdet innehålla den processuella implikation som det förhållandet innebär för beskrivningen. För övrigt får nämnas att i utkastet till den EU-grundlag, som antogs 2004 men aldrig ratificerades av samtliga EU-länder, föreslogs att principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt skulle kodifieras.⁵⁵⁸ Så skedde dock inte i det nu gällande reformfördraget, dvs. Lissabonfördraget.⁵⁵⁹

5.2.8.2 Något om rättssäkerhet

På temat rättssäkerhet får jag beträffande de båda frågorna om luckor i lagen enligt avsnitt 5.2.5 nämna något om det s.k. befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL, som nämns i avsnitt 3.8.1, och därvidlag i viss mån anknyta i det följande till vad jag därvidlag har anfört i annat sammanhang.⁵⁶⁰ Utifrån luckorna i lagen avseende tullagen (2016:253) respektive avseende lydelsen före den 1 juli 2013 av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML gör jag i detta avsnitt vissa rättssäkerhetsmässiga reflektioner särskilt angående befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL och rättsprövningsinstitutet i lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut.

Beträffande befrielseinstitutet får nämnas att det ger en möjlighet att erhålla befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt, vilket följer av 60 kap. 1 § SFL, som lyder:

”Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis medge befrielse från

1. betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 2 § för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp, och

⁵⁵⁷ Se bl.a. s. 88, 95 och 96 i Forssén 2015 (1) samt även t.ex. avsnitt 3.3.1.

⁵⁵⁸ Se artikel I-10.1 i utkastet till EU-grundlag.

⁵⁵⁹ Se Forssén 2015 (4) s. 185.

⁵⁶⁰ Se Forssén 2016, 12 213 164.

2. skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt.

Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges från förseningsavgift, skattetillägg och ränta.”

Förutsättningen för befrielse är således att synnerliga skäl föreligger. I lagrummet anges att Regeringen eller den myndighet som Regeringen bestämmer helt eller delvis får medge befrielse från bl.a. skyldigheten att betala mervärdesskatt, om det finns synnerliga skäl. Det är enligt 13 kap. 12 § SFF hos SKV (dess huvudkontor) som en ansökan om sådan befrielse ska lämnas. SKV:s beslut kan sedan överklagas till Regeringen, enligt 67 kap. 6 § SFL.

Enligt avfattningen av 60:1 SFL synes det vara utgående moms som avses med mervärdesskatt, eftersom däri anges möjlighet till befrielse från skyldighet att *betala* mervärdesskatt etc.⁵⁶¹ Därmed avses, som nämns i avsnitt 5.2.5, enligt lagstiftaren själv endast skyldigheten att betala skatt till staten.

Att det således är säljaren som enligt 60:1 SFL kan ansöka om befrielse från att behöva debitera och erlagga utgående moms på sin försäljning beläggs också tydligt av förarbetena till den närmaste föregångaren till 60:1 SFL, dvs. förarbetena till 13 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483).⁵⁶² Där anges att med ett sådant synnerligt skäl som skulle kunna medföra ”befrielse från betalning av mervärdesskatt kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder”.⁵⁶³ En köparens ansökan om befrielse från att betala ingående moms avvisas av SKV och Regeringen.

Av intresse beträffande tillämpningen av befrielseinstitutet enligt 60:1 SFL avseende moms är en jämförelse med 2 kap. 20 § tullagen (2016:253),⁵⁶⁴ som anger:

”Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge nedsättning av eller befrielse från annan skatt än tull.”

⁵⁶¹ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012 och SOU 2009:58 Del 3 s. 1359 och 1360.

⁵⁶² Befrielseinstitutet fanns från början i 76 § GML, som överfördes till 22 kap. 9 § ML och i och med skattekontosystemet införande den 1 november 1997 överfördes det till 13 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), och kom då att gälla vissa skatter och avgifter utöver moms. Genom att skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, infördes den 1 januari 2012, och ersatte bl.a. skattebetalningslagen, överfördes befrielseinstitutet till 60 kap. 1 § SFL.

⁵⁶³ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596.

⁵⁶⁴ Tullagen (2016:253) ersatte den 1 maj 2016 tullagen (2000:1281).

I samband med att SFL infördes den 1 januari 2012 fick den passus som fanns i 13 kap. 1 § andra st. skattebetalningslagen (1997:483), av innebörd att befrielseinstitutet också gällde mervärdesskatt som ska betalas till Tullverket vid import av varor (samt när punktskatt ska betalas till Tullverket), ingen motsvarighet i 60:1 SFL. Lagstiftaren hänvisade, beträffande skälen till det, till utredningens betänkande.⁵⁶⁵ Där anges att SFL inte ska tillämpas på sådan skatt, eftersom det i stället är tullagen som ska tillämpas och det blir otydligt om SFL och tullagen överlappar varandra. Därför föreslogs att SFL inte skulle innehålla någon bestämmelse om skatt – t.ex. moms – som ska betalas till Tullverket.⁵⁶⁶

Emellertid har sedan SFL infördes 2012 en ordning införts den 1 januari 2015, genom SFS 2014:50 och SFS 2014:51, där ”importmoms” omfattas av förfarandet enligt SFL och tas ut av SKV för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltjämt är beskattningsmyndighet för import och således för bl.a. ”importmoms” därvidlag. Sålunda borde enligt min mening en motsvarighet till andra st. i 13:1 skattebetalningslagen införas i 60:1 SFL, så att befrielseinstitutet är tillämpligt på sådan ”importmoms” som inte längre omfattas av tullagen utan av SFL. Jag hänvisar därvidlag till unionstullkodexen [förordning (EU) nr 952/2013], som sedan den 1 maj 2016 ska tillämpas jämte tullagen (2016:253), och varav följer att tulldeklaration ska lämnas till Tullverket, utom i vissa undantagsfall, av en deklarat som ska vara etablerad inom unionens tullområde.⁵⁶⁷

I förarbetena till skattebetalningslagen anfördes som exempel på synnerliga skäl för befrielse enligt 13:1, att fråga vore om en utländsk företagare, som inte är registrerad själv till mervärdesskatt i Sverige, men som erlagt ”importmoms” här och senare inte kan få ersättning för det från sin svenske kund på grund av dennes konkurs.⁵⁶⁸ En sådan situation bör enligt min mening förfarandemässigt höra hemma i SFL, och 60 kap. 1 § däri. Att ett sådant andra st. som i 13:1 skattebetalningslagen inte har införts ännu i 60:1 SFL är således ännu ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

⁵⁶⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012, där den hänvisningen sker till ”betänkandet s. 1359 f”.

⁵⁶⁶ Se SOU 2009:58 Del 3 s. 1360.

⁵⁶⁷ Jfr ang. art. 170.2 och 170.3 i unionstullkodexen: prop. 2015/16:79 s. 113 och SOU 2015:5 s. 105. Jfr även 1 kap. 2 § första st. 6 och femte st, ML, deras lydelse enligt SFS 2016:261.

⁵⁶⁸ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596. Den beskrivna situationen för en utländsk företagare var också ett av ett fåtal exempel på befrielse från moms enligt avsnitt 3 i RSV Im 1982:3.

Sistnämnda är dock föga förvånande mot bakgrund av det svar som jag fick från finansdepartementet med anledning av att jag 2014-12-12, som nämns i avsnitt 5.2.5, uppmärksammade om luckan i tullagen beträffande nämnda förändrade förfarande 2015 av innebörd att SKV då övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket. Jag anknyter härvidlag till det andra exemplet på lucka i lagen som nämns i avsnitt 5.2.5, dvs. angående lagändringen den 1 juli 2013 i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, genom SFS 2013:368, där lagstiftaren anförde att ändringen av ordet *skattskyldig* till *beskattningsbar person* enbart ska anses ha gällt att åstadkomma en förbättrad *formell* överensstämmelse med vad som stipuleras om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet, trots att begreppet *skattskyldig* i den tidigare lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML har varit en avgörande fråga i flertalet skatte- och skattebrottsprocesser från tiden före den 1 juli 2013. Frågan är enligt min mening om det först ska förekomma olika upplägg och legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF åsidosättas godtyckligt i rättsprocesser där staten och åklagare får problem med den principen, för att lagstiftaren sedan ska lappa och laga i efterhand med sådana verklighetsfrämmande uttalanden som nyss nämnda angående förändrad lydelse av huvudregeln för UIF.

I sistnämnda sammanhang får jag dessutom särskilt nämna att det inte finns något som skulle ge vid handen att beräknad utgående moms på UIF skulle vara diskvalificerad för prövning hos SKV, med möjlighet till överklagande till regeringen, genom tillämpning av befrielseinstitutet i 60:1 SFL. I det brottmål som jag nämner särskilt i avsnitt 3.8.1, dvs. Svea hovrätts mål B 1378/96, avslog HD en resningsansökan – HD:s mål nr Ö 257-99 – utan att finna ”anledning inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen”, när domen i hovrätten innebar att legalitetsprincipen åsidosattes, trots att det påstådda skattebrottet bestod i att skyldigheten att redovisa beräknad utgående moms på UIF åsidosatts utifrån dåvarande lydelse av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och dåför tiden det andra inblandade EU-landet inte stipulerade momsplikt för varan i fråga. Även om varken HFD eller HD är författningsdomstolar, är det i ett sådant fall av intresse att beakta möjligheterna till rättsprövning hos HFD. Mot bakgrund av de exempel på communication distortions som jag har beskrivit i förevarande bok är det inte ogrundat att tala om förekomsten av ett mörkertal av fall som skulle behöva prövas, men där kravet på prövningstillstånd i högsta instans, t.ex. i HFD, hindrar en prövning av t.ex. felsekrivna skatteregler, genom att HFD meddelar ett kort ’ej prövningstillstånd’ vid överklagande av en dom i någon av kammarrätterna.

HFD prövar ansökningar om rättsprövning, och det gäller enligt lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Den lagen trädde

i kraft den 1 juli 2006, varvid lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut upphävdes. Av den lagen följde att t.ex. rättsprövning kunde ske av om förvaltningsmyndighets beslut som berörde t.ex. legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF stred mot någon rättsregel på sådant sätt som sökanden anförde, och det inte fanns någon annan möjlighet till prövning, t.ex. genom att det angavs i beslutet att det inte kunde överklagas. Den möjligheten är numera borta i stort sett på skatteområdet, eftersom den nya lag som infördes den 1 juli 2006 enbart avser rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Emellertid bör den rättssökande allmänheten ha möjlighet att hänföra en sådan fråga som den om tillämpningen av huvudregeln om UIF enligt dess lydelse före den 1 juli 2013 till HFD, genom att först pröva den i enlighet med 60:1 SFL via SKV upp till Regeringen.

Att lagrådet i samband med att SFL infördes 2012 inte har reagerat på dessa rättssäkerhetsmässiga frågeställningar kring momsen ger mig ytterligare belägg för uppfattningen i avsnitt 5.2.8.1 att lagrådet har spelat ut sin roll i skattelagstiftningsprocessen. Lagrådet borde, i samband med lagändringen 2015 av innebörd att ”importmoms” för momsregistrerade ska omfattas av SFL i stället för tullagen, ha reagerat på att den för rättssäkerheten så viktiga regeln 60:1 SFL saknar en motsvarighet till andra st. i 13:1 skattebetalningslagen. Om nu lagrådet ska arbeta med rättssäkerhetsfrågor i skattelagstiftningsprocessen, borde det arbetet ha blivit än viktigare när den nya lagen om rättsprövning från 2006 i stort sett innebär att rättsprövningsinstitutet är förbehållet regeringsbeslut, och befrielseinstitutet i 60:1 är det lagrum i SFL som kan omfattas av regeringsbeslut. Det innebär enligt min mening en betydande rättsosäkerhet att varken lagstiftaren eller lagrådet har reagerat på att lagändringen 2015 innebär att befrielseinstitutet inte är tillämpligt på sådan ”importmoms” som inte längre omfattas av tullagen utan av SFL, så länge 60:1 SFL inte erhåller en motsvarighet till andra st. i 13:1 skattebetalningslagen. Lagstiftarens och lagrådets tillkortakommande är särskilt besvärande eftersom en ansökan om rättsprövning hos HFD kan vara ett alternativ till en ansökan hos Europadomstolen efter det att möjligheterna till remedier nationellt sett uttömts, men då måste den enskilde först ha kunnat ansöka om befrielse av ”importmomsen” enligt 60:1 SFL hos SKV och gått vidare till Regeringen.

Att lagrådet inte är någon garant för att upprätthålla den konstitutionella dimensionen i demokratibegreppet började jag ana 1998. Då anförde jag i en artikel att lagrådet inte hade gjort sitt arbete därvidlag i samband med granskningen av en förmögenhetsskatteregel i förhållande till förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra st. RF. Huvuddelägarna i börsbolag fick fribrev, medan vanliga aktiesparare beskattades. Dåvarande ordföranden i lagrådet, Stig von Bahr, svarade i

en artikel att jag borde rikta min kritik mot utformningen av RF, inte mot lagrådet. Att huvuddelägare i börsbolag undantogs från beskattning, när bolag på Stockholms fondbörs flyttades från A-listan till OTC- eller O-listorna, för att undvika förmögenhetsskatt, kommenterade över huvud taget inte ordföranden i lagrådet.⁵⁶⁹

Genomgången av frågorna i denna bok har för mig inneburit att det jag anade 1998 var allvarligare än jag kunde föreställa mig: De brister som jag har påtalat i skattelagstiftningsprocessen borde ha föranlett reaktioner från lagrådet, som enligt min uppfattning får anses ha spelat ut sin roll i den processen. Lagrådet kan på sin höjd förväntas ge legitimitet åt korporativism i riksdagspolitiken, där den vanlige medborgaren, t.ex. småföretagaren, inte är någon spelare som räknas. Någon garant för att rättssäkerhetsfrågor lyfts i skattelagstiftningsprocessen kan jag, efter den undersökning som jag har genomfört i denna bok, inte finna att lagrådet är.

5.2.8.3 Något om fortsättningen av forskningsprojektet samt några allmänna reflektioner angående skatterättsforskningen

I avsnitt 1.1.1 nämner jag det forskningsprojekt som jag planerar vid Örebro universitet, Användningen av skattemedel.⁵⁷⁰ *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition*⁵⁷¹ kan ses som en förstudie till det. Förevarande bok kan ses som en fortsättning på den näst sista delen däri, dvs. *Part D, Communication Distortions within tax rules and Use of language in law*. Den delen gäller, som nämns i avsnitt 1.1.1, *law and language-perspektivet på proceduren med att skapa en skatteregel*.

Förevarande bok utvecklar det perspektivet på *The Making of Tax Laws*, och när jag fortsätter med de analysmodeller för att upptäcka risker för *communication distortions*, som jag skriver om i *Part D* i *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition*, är min tanke att återknyta till vad jag skriver om angående de olika problemen avseende ord och kontext i EU-skatterätten i förevarande bok. Sannolikt gör jag så efter eller under det att jag har fortsatt med Användningen av skattemedel, som blir en utbyggnad av den sista delen i *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition*, dvs. *Part E, Ideas about fiscal sociology studies by aspects on economics or sociology that may be influenced by the experiences from parts A-D*.

⁵⁶⁹ Se artiklarna: Forssén 1998 s. 509-517 resp. von Bahr 1998 s. 701-702. Se även mina kommentarer av fenomenet, med hänvisning till de båda artiklarna, i Forssén 2015 (7), avsnitt 2.3 i *Part A* (s. 31 och 32).

⁵⁷⁰ Se www.oru.se.

⁵⁷¹ Se Forssén 2015 (7).

För övrigt får jag återknyta till avsnitt 5.2.8.1 och min uppfattning att det föreligger ett behov av att forskning bedrivs på temat ord och kontext i EU-skatteätten, och nämna följande.

Om inte traditionen med i stort sett renodlade rättsdogmatiska studier bryts inom skatterättsforskningen, förbättras enligt min mening inte lagstiftarens möjligheter att upptäcka *communication distortions*. Emellertid behöver en sådan åtgärd inte innebära att skatterättsforskningen ägnas åt antingen sådana studier eller rena empiriska studier såsom i denna bok. Det ena behöver inte utesluta det andra, utan rättsdogmatiska studier för att bedöma gällande rätt beträffande skatteregler kan givetvis förenas med en empirisk analys.⁵⁷²

Det som enligt min uppfattning är typiskt sett förkastligt är analyser av skatteätten som företas utan eller med mycket begränsade inslag av tillämpningsfrågor. Det är enligt min mening matematik och inte skatterättslig forskning till någon världens nytta. Däremot är det relevant med ett matematiskt tänkande t.ex. när det gäller att hantera logiska tolkningsproblem, såsom framgår av exemplet i avsnitt 2.4, samt, som jag nämner i min introduktion av *The Making of Tax Laws*, för att bygga modeller för att upptäcka *communication distortions*, vilket jag beskriver i *Part D* i *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition* med bl.a. följande kommentar:

“Thus, in this chapter I’m trying to make a pedagogy reasoning about models – tools – to function as methods to support a decrease of risks of communication distortions occurring in the process of the making of tax laws by detecting such risks”.⁵⁷³

I vart fall bör enligt min mening t.ex. momsens beforskas med hänsyn inte bara till materiella beskattningsregler, utan också med beaktande av bl.a. förfarandemässiga frågor, så att ord och kontext ges en verklig mening. Exempelvis Sonnerby 2010 saknar inget särskilt materiellt sett – jag anser dock att förfarandereglerna om moms kunde ha berörts mer på temat neutralitet däri. Frågan är t.ex. om förfarandereglerna kan tillåtas påverka principen om neutralitet i de materiella reglerna för valet av företagsform vid företagsbeskattningen.⁵⁷⁴ Den frågeställningen är bl.a. av intresse med anledning av att HD, som nämns i avsnitt 5.2.8.1, i NJA 2013 s. 502 gör en åtskillnad beträffande i vilken företagsform en företagare bedriver sin verksamhet, när det gäller omfattningen av

⁵⁷² Se avsnitt 2.5.

⁵⁷³ Se Forssén 2015 (7), avsnitt 3.1 i *Part D* (s. 167). Se även Forssén 2015 (8), avsnitt 3.1 (s. 23).

⁵⁷⁴ Se Forssén 2016, 12 213 240.

principen om förbud mot dubbla förfaranden (*ne bis in idem*) angående skattetillägg och skattebrott.

Henkow 2008 är enligt min uppfattning ett exempel på rättsdogmatiska studier av begränsat värde för rättstillämpningen. I avsnitt 3.5.3 nämner jag att SRN i HFD 2016 ref. 6 – vilket fall också berörs i avsnitten 5.1.5 och 5.2.4 – inte fann något däri för momsbedömningen av valutaväxlingstjänster och bitcoins, utan att Henkow 2008 endast har behandlat uttrycket lagligt betalningsmedel i samband med sedlar och mynt. Enligt min uppfattning hade Henkow 2008 knappast varit till någon ledning även om bitcoins hade funnits när den avhandlingen skrevs, eftersom det i Henkow 2008 bl.a. görs en betänklilig beskrivning av begreppet pengar. Däri beskrivs pengar som ett precist begrepp – med tre funktioner.⁵⁷⁵ Utredningen om elektroniska pengar SOU 1998:14 anger i stället att det är ett exempel på en mångtydig terminologi angående vad som omväxlande brukar förstås med pengar: kontanter, bokpengar, räkneenheter, värdemätare, *betalkraft* och instrument.⁵⁷⁶ Henkow 2008 innehåller ingenting om den utredningen. SOU 1998:14 samt en annan utredning som inte heller berörs i Henkow 2008, SOU 1989:35, visar att ränta är ett vagt begrepp, medan det i Henkow 2008 anges att också ränta skulle vara ett precist begrepp – med tre beståndsdelar.⁵⁷⁷ Det är bl.a. sådana brister i Henkow 2008 som gör att jag bedömer att det sannolikt inte hade hjälpt HFD eller SRN i HFD 2016 ref. 6, för momsbedömningen av valutaväxlingstjänster och bitcoins, om Henkow 2008 hade skrivits efter det att bitcoins uppfanns. Att skriva om finansiella tjänster och moms utan att grundligt bedöma begrepp som pengar och ränta ger ett resultat med begränsad användbarhet – det blir på sin höjd matematik. Området moms och finansiella tjänster är för övrigt mycket omfattande, och jag betecknar det som i stort sett obeforskat – exempelvis kunde privaträttsliga optioner undersökas därvidlag.⁵⁷⁸

Om inte forskningen sker som empiriska studier med det angreppssätt som jag har introducerat, genom *The Making of Tax Laws* som en gren inom *fiscal sociology*, bör skatterättsforskningen åtminstone bedrivas så att även tillämpningsfrågor behandlas. För lagstiftaren gäller det att kunna upptäcka och åtgärda t.ex. sådant som att ett handlingsimperativ

⁵⁷⁵ Se Henkow 2008 s. 48, där det anges att *money* (pengar) tjänar tre funktioner: "as a medium of exchange, a unit of account and as a store of value". Jfr även avsnitt 3.5.3 och Forssén 2016, 12 213 153.

⁵⁷⁶ Se SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25, där begreppet *pengar* också beskrivs som mångtydigt och vagt. Jfr även avsnitt 3.5.3 och Forssén 2016, 12 213 153.

⁵⁷⁷ Se Henkow 2008 s. 54: "...the interest is thus composed of a pure interest payment, a pure risk premium and a fee to the bank." Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁷⁸ Jfr avsnitt 4.4.

'betala moms' inte ska grundas på en redovisningsregel, såsom jag anför i avsnitt 5.2.7 beträffande 13 kap. 28 a § ML: Det är inte förenligt med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF att ett konkursbo görs skyldigt att betala 'jämningsmoms' enligt 8 a kap. med stöd av redovisningsregeln 13:28 a ML.

Traditionens makt är stor, brukar man säga. Uttalandet från justitierådet i NJA 2010 s. 168 I och II, som jag nämner i avsnitt 5.2.8.1, visar att lagstiftaren inte kan räkna med någon dynamik från HD till gagn för att stärka rättssäkerheten för den enskilde och att utveckla skattesystemet. Detsamma visar vad jag relaterar i avsnitt 5.2.8.2 om den, för sådana aspekter, intetsägande repliken från lagrådets dåvarande ordförande beträffande fribrevet från förmögenhetsbeskattning 1998 av huvuddelägare i börsbolag som jag då tog upp i en artikel. Samma passiva inställning uppvisar SRN och HFD i HFD 2016 ref. 6, när deras ledamöter inte går vidare med en egen djupare analys av frågan om moms i samband med valutaväxlingstjänster och bitcoins. När Henkow 2008 inte gav någon ledning hoppar de över exempelvis Rendahl 2009, som likaväl som Henkow 2008 kunde ha varit till ledning. Varför bara hänvända sig till ett exempel på doktrin i ämnet mervärdesskatt som låg nära till hands med hänsyn till sin inriktning? I stället gör, som nämns i avsnitt 5.2.4, SRN den förenklingen att undantag från skatteplikt enligt 3:9 ML kan motiveras på grund av att bitcoins "är ett betalningsmedel" som "visar stora likheter med elektroniska pengar". SRN och framför allt HFD, efter det föga vägledande förhandsavgörandet från EU-domstolen i mål C-264/14 (Hedqvist), borde ha gjort en egen djupare analys, så hade de, som nämns i avsnitten 3.5.4, 5.1.5 och 5.2.4, kunnat konstatera att det inte stämmer. SRN:s yttrande ger bara ett intryck av en väl avvägd och därmed rättssäker bedömning i fallet.

Min uppfattning är således att det totalt sett inte finns något fast att luta sig mot för lagstiftaren, när det gäller beskrivningen av rättsläget på momsområdet från prejudikatsinstanserna, lagrådet och skatterättsforskningen. Traditionen med rättsdogmatiska studier inom skatterätten medför enligt min mening att det – om än omedvetet – kan utvecklas en ohelig hegemoni mellan den akademiska världen och de högsta domstolsinstanserna, vilka brukar inhämta rättsutredningar från forskarna.⁵⁷⁹ Inom företagsbeskattningen innebär det att småföretagare som inte är några starka lobbyister – och knappast kan förvänta sig fribrev – riskerar att utsättas för en i ett företagsbeskattningsrättsligt makt och rätt-perspektiv strukturell diskriminering. Forskning inom *fiscal sociology* skulle enligt min mening på ett avgörande sätt bidra till

⁵⁷⁹ Om fenomenet vore medvetet, skulle jag beskriva det som en ohelig allians. Emellertid antyder jag inte någon konspirationsteori, så jag använder uttrycket ohelig hegemoni. Se även Forssén 2016, 12 213 240.

att motverka sådant.⁵⁸⁰ Det kan vara ett avgörande stöd för småföretagaren att lagstiftaren får impulser till reformer av skattereglerna, exempelvis genom min forskningsinriktning på *fiscal sociology*, dvs. *The Making of Tax Laws*, så att regler kan skapas som i möjligaste mån saknar *communication distortions*.⁵⁸¹

Om inte företagarna själva tar sitt ansvar och försöker påverka lagstiftaren, såsom jag anför i avsnitt 5.2.8.1, har enligt min mening forskarna – vars verksamhet åtnjuter en frihet som är skyddad i enlighet med 2 kap. 18 § andra st. RF – ett ansvar att ge impulser av förnyelse till lagstiftaren. Då kan lagstiftaren få impulser till att – såsom jag anför t.ex. i avsnitt 5.2.4 angående ambitionen att hindra att bitcoins används för att gömma momspliktig byteshandel – ta upp på EU-nivå att väl avvägda lösningar på behov av att göra regeländringar på momsområdet kan kräva att andra hänsyn än finanspolitiska också beaktas. Därvidlag visar enligt min mening undersökningen i denna bok att *The Making of Tax Laws* kan bidra till att utveckla EU-projektet. En röd tråd är att den visar att rådande skattelagstiftningsprocess, som nämns i avsnitt 5.2.8.1, framför allt inte kan anses säkerställa att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella, formella och vissa förfarandemässiga frågor om moms: det nationella, med ML och SFL, respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

Forskning i *The Making of Tax Laws* gäller skattelagstiftningsprocessen och inte i första hand att åstadkomma en *god rättstillämpning*.⁵⁸² Det rör sig i stället om att skapa *god teknokrati* i skattelagstiftningsprocessen. I en rättsstat bör det inte finnas något motsatsförhållande mellan statens intresse av att det ska finnas en fungerande penning- och finanspolitik och att försäkra den enskildes rättssäkerhet i nämnda hänseenden. Genom *The Making of Tax Laws* ges den skatterättsliga forskningen ett i förhållande till andra ämnen mer öppet paradigm än tidigare, så att lagstiftaren kan erhålla impulser till skattereformer som denne idag inte får från vare sig den företrädesvis rättsdogmatiska forskningen på skatteområdet eller från avgöranden i HFD.⁵⁸³ Det gäller att lagstiftaren ska erhålla verktyg – modeller – för att kunna upptäcka, såsom jag anför i avsnitt 5.2.8.1, om det existerar eller riskerar att uppkomma *communication distortions* såväl angående den synliga delen av isberget, dvs. avseende gällande rätt i egentlig mening, som angående isbergets osynliga del, dvs. om det under ytan existerar en faktisk gällande rätt uttryckt främst i SKV:s handledningar och ställningstaganden och som

⁵⁸⁰ *Fiscal sociology* kan också tänkas innehålla ett genusperspektiv på småföretag, varvid jag hänvisar till vad som anförts om strukturell ojämlikhet i Gunnarsson och Svensson 2009 s. 209. Se även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁸¹ Se även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁸² Se avsnitt 1.1.2.

⁵⁸³ Jfr Forssén 2015 (7) och Forssén 2015 (8) samt Forssén 2016, 12 213 240.

aldrig ens prövas i förvaltningsdomstolarna. Med en så enkel modell som schemat i avsnitt 3.2.1 över hur mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter hänger ihop kunde lagstiftaren vid reformen den 1 juli 2013 ha insett behovet av att inte bara införa mervärdesskattenedirektivets beskattningsbar person i 4:1 ML, utan också av att ersätta skattskyldighet i reglerna om avdragsrätt i 8 kap. ML med samma begrepp.

Genom att i skatterättsforskningen utveckla analysmodeller för att upptäcka risker för *communication distortions* skulle forskningen undervisa makten, dvs. lagstiftaren. Jag jämför i det hänseendet med den svenska upplysningens Johan Henric Kellgren (1751-1795), som på 1700-talet argumenterade för skråväsendets avskaffande till förmån för näringsfrihet, och anförde att motståndet kom från ”illa uplyste Regeringar”.⁵⁸⁴ Det dröjde till ett halvt sekel efter Kellgrens död, innan så skedde. Företagare och innovatörer bör, i linje med vad jag anför i avsnitt 5.2.8.1, inte få vänta så länge på att få makten över vilka ord och begrepp som används när skatteregler skapas. Det gagnar inte utvecklingen av näringslivet och skattesystemet som gemensamt ska möta den snabba utvecklingen med bitcoins och annat som vi idag inte ens kan föreställa oss. Forskningen bör därför bidra till en utveckling som bryter den hittillsvarande hegemonin i skattelagstiftningsprocessen, så att begreppsbildningen sker nedifrån och uppåt, dvs. från dem som skapar innovationerna och också ska omfattas av ett handlingsimperativ av innebörden ’betala moms’ – företagarna.

För att möta utvecklingen behöver enligt min mening både de indirekta skatternas historia och framtid beaktas i forskningen. Då bör perspektivet på bestämningen av skatteobjektet vara mer utvecklat i det hänseendet än vad som var fallet beträffande pengar och ränta i Henkow 2008. För komparativa analyser bör också urvalet för jämförelse med länder utanför EU (tredje länder) ge en intressantare kontrastverkan än vad som var fallet i Rendahl 2009.⁵⁸⁵

I Rendahl 2009 jämförs moms på EU-nivå med *goods and services tax* (GST) i Australien och Kanada.⁵⁸⁶ Om två länder utanför EU med samma arv från engelsk rätt som de båda nyss nämnda ska väljas – om nu det ska vara ett urvalskriterium – kunde USA och Nya Zeeland ha valts, eftersom USA har s.k. *sales tax*, en bruttoskatt som liknar den allmänna varuskatt i Sverige som var föregångaren till moms,⁵⁸⁷ medan Nya Zeeland har en GST som är en enkel principriktig moms i

⁵⁸⁴ Jfr Kellgren 1784 s. 10. Se även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁸⁵ Jfr Forssén 2016, 12 213 153 och 12 213 240.

⁵⁸⁶ Se Rendahl 2009 s. 10. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁸⁷ Se avsnitten 5.1.3 och 5.2.2. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240 och Forssén 2011 s. 280 och 281.

det att den saknar differentiering av skattesatsen.⁵⁸⁸ Om Kanada ändå skulle väljas, kunde det valet ha parats med USA, för att bedöma om NAFTA-länderna, USA, Kanada och Mexico, bildar en inre marknad med ett gemensamt moms-system likt EU:s.⁵⁸⁹ Varför inte – av samma skäl – välja att jämföra EU med USA och Mexico, då Mexico – i likhet med EU-länderna – har en enda moms (VAT)?⁵⁹⁰ För att inte låta engelskan styra urvalet, kan även andra kombinationer av två länder utanför EU, för komparationen med EU:s VAT, göras.⁵⁹¹

I Rendahl 2009 gavs i och för sig ett perspektiv på frågan om placeringen av omsättning av tjänst enligt direktivet 2008/8/EG inför 2010 och till sluttidpunkten för den reformen 2015 (med reglerna om bestämningen av platsen för omsättning av telekommunikationstjänster, radio och tv-sändningar och elektroniska tjänster).⁵⁹² Emellertid bör, för att komparationen ska ge en kontrastverkan, EU-rätten på momsområdet, om nu två och inte fler tredje länder ska väljas, jämföras med ett land med VAT eller GST och ett land utan vare sig VAT eller GST, men med t.ex. *sales tax*. Det förutsätter dock att ett viktat jämförelseunderlag upprättas om t.ex. vilka OECD-länder utanför EU som har en VAT eller GST som materiellt sett är jämförbar med momsen enligt EU-rätten.⁵⁹³ Jag gjorde i min licentiatavhandling en sådan viktning av OECD:s uppgift om att nästan tre fjärdedelar av världens länder har moms.⁵⁹⁴ Rendahl 2009 anger bara att det endast är USA bland OECD-länderna som inte har "a form of value added tax".⁵⁹⁵ Det är, för en komparativ analys av EU-rätten på momsområdet, en uppgift av tveksamt värde.⁵⁹⁶

Komparationen med länder utanför EU som har bruttoskatter, såsom *sales tax* i USA, har inte bara ett värde för att ge en kontrastverkan för analysen av momsen enligt EU-rätten, utan också för utvecklingen av en EU-skatt.⁵⁹⁷ EU-projektet kommer, enligt min uppfattning, att kräva att arbetet med att införa någon form av EU-skatt återupptas. Det lär bli en bruttoskatt, eftersom en konkurrerande momsliknande skatt inte får

⁵⁸⁸ Se Forssén 2011 s. 280-282, där jag kommenterar Rendahl 2009 i nu berörda hänseende. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁸⁹ Se Forssén 2011 s. 281. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹⁰ Jfr Forssén 2011 s. 281, 285 och 286. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹¹ Jfr för urval av länder utanför EU s. 280-287 i Forssén 2011, där både engelskspråkiga och icke engelskspråkiga länder utanför EU nämns. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹² Se Rendahl 2009 s. 187. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240 samt avsnitt 3.9.2.3.

⁵⁹³ Se Forssén 2016, 12 213 240. Jfr även Forssén 2016, 12 201 031, 12 211 110 och 12 213 164.

⁵⁹⁴ Se Forssén 2011 s. 279ff. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹⁵ Se Rendahl 2009 s. 3. Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹⁶ Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹⁷ Jfr Forssén 2016, 12 201 010 och 12 213 240.

förekomma.⁵⁹⁸ EU-kommissionen förordade redan 2004 införande av en EU-skatt och uppmanade rådet att arbeta med frågan, men tills vidare saknar EU en sådan egen beskattningsrätt som en EU-skatt skulle innebära.⁵⁹⁹ Det som skulle ge en enligt min mening negativ utveckling såväl på nationell nivå som på EU-nivå av framför allt företagsbeskattningen, vore införandet av Financial Transaction Tax (FTT) som vissa andra EU-länder än Sverige planerar att införa.⁶⁰⁰ En sådan skatt på finansiella transaktioner skulle, i så motto att den skulle förväntas ersätta eller komplettera företagsbeskattningen, vara direkt kontraproduktiv i förhållande till en grundtanke för momsen av innebörd att den ska träffa transaktioner avseende varor och tjänster. På samma sätt som det skulle ha en menlig inverkan på penningpolitiken och finanspolitiken att tillåta bitcoins utan registrering hos Finansinspektionen,⁶⁰¹ skulle, enligt min uppfattning, införande av FTT tämligen omgående göra det omöjligt att bedriva en finanspolitik som omfattar företagsbeskattningen, eftersom skattedebitering och uppbörd avseende FTT enbart skulle ha en indirekt koppling till produktionen av varor och andra tjänster än finansiella. Ett ekonomisk-politiskt fokus bör, i enlighet med vad ovan nämnts, i stället sättas på att få både penningpolitiken och finanspolitiken att fungera.⁶⁰²

På området indirekta skatter, dvs. i första hand moms, punktskatter och tull, bör också tullrätt sättas högt på dagordningen för forskningsinsatser. Det ämnet borde vara av intresse med anledning av ett framtida införande av frihandelsavtalet mellan USA och EU, dvs. TTIP-avtalet, även om jag – på min fråga om läget därvidlag – fick följande e-svar från EU-kommissionen den 28 april 2016: ”Det dröjer år innan ett TTIP-avtal skulle träda ikraft.”⁶⁰³

En forskningsinsats på tullområdet bör anses angelägen för en mer holistisk harmonisering på de indirekta skatternas område, eftersom Moëll 1996 får anses obsolet idag och däri angavs att ”det torde [...] knappast vara möjligt eller ens meningsfullt att fastställa ett för alla rättsområden enhetligt varubegrepp. Man bör i stället fortsätta med att bestämma begreppets innebörd områdesvis utifrån den aktuella rättsakten”.⁶⁰⁴ Den inställningen hos forskare gynnar inte EU-projektet.

⁵⁹⁸ Sistnämnda följer av art. 401 i mervärdesskattedirektivet. Jfr även avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1) och Forssén 2016, 12 213 240.

⁵⁹⁹ Jfr Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se. Jfr även Forssén 2011 s. 269 och 328 och avsnitt 1.2.3 i Forssén 2015 (1) och Forssén 2016, 12 213 240.

⁶⁰⁰ Jfr Forssén 2016, 12 213 235 och 12 213 240 och Forssén 2015 (7) s. 214.

⁶⁰¹ Se avsnitt 3.5.3. Jfr även Forssén 2016, 12 213 153 och 12 213 240.

⁶⁰² Jfr även Forssén 2016, 12 213 240.

⁶⁰³ Jfr även Forssén 2016, 12 201 010.

⁶⁰⁴ Se Moëll 1996 s. 41. Jfr även Forssén 2016, 12 201 010.

Jag anser att just på grund av att ett omfattande arbete är att vänta ang. TTIP-avtalet bör det förenas med ansträngningar av innebörd att det åtminstone inom området indirekta skatter sker förenklingar genom att t.ex. ett gemensamt varubegrepp införs. Det är enligt min mening viktigare än att den omfattande debatten om inkomstskatt och OECD-projektet om BEPS stimuleras mer.⁶⁰⁵

Framför allt ser jag de indirekta skatterna som rättsområden att bygga vidare på för att, i enlighet med vad ovan nämns, förebera införande av en EU-skatt – sannolikt i form av en bruttoskatt såsom punktskatterna.⁶⁰⁶ I och för sig är det viktigt med ett internationellt arbete mot aggressiv internationell skatteplanering, såsom sker i OECD inom ramen för BEPS och inom EU, men jag anser i första hand, i enlighet med vad ovan nämns, att EU-projektet om införande av en EU-skatt bör återupptas.⁶⁰⁷ Därför bör enligt min mening de indirekta skatterna ha företräde i arbetet med skattelagstiftningen och inom skatterättsforskningen, så att införande av en EU-skatt kan förberedas. Det skulle, enligt min uppfattning, innebära att det sker en för EU-projektet gynnsam prioritering av den harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar om indirekta skatter och avgifter som, enligt art. 113 FEUF, ska säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar samt göra att konkurrenssnedvridning undviks. Dessa aspekter torde, enligt min mening, inte ha blivit mindre angelägna av utslaget i folkomröstningen i Storbritannien den 23 juni 2016 om utträde ur EU.⁶⁰⁸ Forskningsinsatser särskilt inom tullrätt bör vara av intresse inte bara på grund av arbetet med TTIP-avtalet, utan också med anledning av tullagen (2016:253) och unionstullkodexen, vilka trädde i kraft den 1 maj 2016.⁶⁰⁹ Från Moëll 1996 kan en informativ genomgång hämtas av språkliga variationer avseende varubegreppet, varvid jag noterar att Moëll 1996 verkar uttrycka, i likhet med min egen uppfattning, att engelskan för ordet *goods* konsekvent använder pluralformen, medan t.ex. *product* eller *article* kan användas som singularform.⁶¹⁰ Det finns – mig veterligen – beträffande substantivet *goods* ingen sådan singularform – ”good” – som används i Henkow 2008.⁶¹¹

⁶⁰⁵ Se t.ex. Wiman m.fl. 2016 s. 91. Jfr även Forssén 2016, 12 201 010.

⁶⁰⁶ Jfr även Forssén 2016, 12 201 010 och 12 213 240.

⁶⁰⁷ Jfr även Forssén 2016, 12 201 010 och 12 213 240.

⁶⁰⁸ Jfr även Forssén 2016, 12 201 010 och 12 213 240.

⁶⁰⁹ Jfr avsnitt 5.2.8.2 samt Forssén 2016, 12 201 010, 12 201 024, 12 201 034, 12 213 164 och 21 112 000.

⁶¹⁰ Se Moëll 1996 s. 39 och 40. Ang. engelskans *product* görs i Moëll 1996 (s. 39) dessutom en jämförelse med svenskans *produkt* såtillvida att det begreppet i likhet med varubegreppet inte är ett enhetligt begrepp, varvid hänvisning bl.a. sker till produktansvarslagen (1992:18) och produktsäkerhetslagen (1988:1604) – ersatt av produktsäkerhetslagen (2004:451). Jfr även Forssén 2015 (5) samt Forssén 2016, 12 201 010.

⁶¹¹ Se Henkow 2008 s. 50, 211 och 264. Jfr även Forssén 2016, 12 201 010.

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Backhaus, Jürgen G.

- *Fiscal Sociology: What For?* s. 1-33. Universiteit Maastricht 2001 [Cit. Backhaus 2001]

Bell, Daniel

- artikeln *The public household – on "fiscal sociology" and the liberal society*, National Affairs, Issue No. 37 – Fall 1974, s. 29-68 [Cit. Bell 1974]

Bergström, Sture m.fl.

- Bergström, Sture, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik och Rylander, Staffan, Juridikens termer, åttonde upplagan. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB. Falköping 1997 [Cit. Bergström m.fl. 1997]

Campbell, John L.

- artikeln *The State and Fiscal Sociology*, Annual Review of Sociology, Vol. 19 (1993), s. 163-185 [Cit. Campbell 1993]

Dahlberg, Mattias

- Beskattning av "danska holdingbolag" – dansk internationell skatterätt i svensk jämförelse, artikel i Skattenytt 2001 s. 236-254 [Cit. Dahlberg 2001]
- Ränta eller kapitalvinst Grundproblem i kapitalinkomstbeskattningen – särskilt vad gäller finansiella instrument i gränslandet mellan lånekapital och eget kapital. Iustus Förlag AB. Uppsala 2011 [Cit. Dahlberg 2011]

Dickson, Björn

- artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993, angående intygsmoms och köp av vissa fastigheter från konkursbon

Forssén, Björn

- Aktuella förslag på momsområdet sommaren/hösten 1995: Slopade fiktiva moms och nya momsregler för begagnade varor, konstverk, samlarföremål, antikviteter, resebyråverksamhet samt nya undantag från momsplikten och nya bestämmelser om livsmedel och dagstidningar och nya tidpunkter för redovisning av moms. Artikel i Redovisningskonsulten (numera Konsulten) 6 1995 s. 26-35 [Cit. Forssén 1995 (2)] Se: www.forssen.com
- EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, artikel i Ny Juridik 1/2005 s. 66-85 [Cit. Forssén 2005 (2)] Se: www.forssen.com
- EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, artikel i Svensk skattetidning 2005 s. 118-133 [Cit. Forssén 2005 (1)] Se: www.forssen.com
- EG-rättskonformitet mellan vissa begrepp i ML och den nationella svenska inkomstskatterätten. VJS. Stockholm 2008 [Cit. Forssén 2008] Se: www.forssen.com
- Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (9)]
- Gamla momsfrågor som nya – intygsmoms då, korrigeringsmoms nu, artikel i Svensk skattetidning 2006 s. 375-377 [Cit. Forssén 2006] Se: www.forssen.com
- IMPAKT – Avtal och momsavdrag. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (6)]

- IMPAKT – Momsnyckeln. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (2)]
- Lagrådets avstående från prövning av ny förmögenhetsskatteregels grundlagsenlighet vid 1998 års taxering, artikel i Skattenytt 1998 s. 509-517 [Cit. Forssén 1998]
- Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms. Publica. Stockholm 1993 [Cit. Forssén 1993]
- Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.). Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994]
- Mervärdesskatt En handbok Supplement nr 1 1994. Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994 Supplement I]
- Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Forssén 2001]
- Momsrullan Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2016 [Cit. Forssén 2016]
- Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar flera momsproblem än den åtgärddar? Artikel i Ny Juridik 1/2007 s. 46-60 [Cit. Forssén 2007 (3)] Se: www.forssen.com
- Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar flera momsproblem än den åtgärddar? Artikel i Svensk skattetidning 2007 s. 195-206 [Cit. Forssén 2007 (4)] Se: www.forssen.com
- Personalvård, går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet? Artikel i Balans 6-7 2000 s. 34-41 [Cit. Forssén 2000 (2)]
- Produktansvar – introduktionsbok. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (5)]
- Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (4)]
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (1)] Se även www.forssen.com (där förstaupplagan finns)
- Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011] Se: www.forssen.com
- Svensk moms i EU. Juridik & Samhälle. Stockholm 1995 [Cit. Forssén 1995 (1)]
- The Entrepreneur and the Making of Tax Laws: An introduction of a new branch of Fiscal Sociology, ett paper om The Making of Tax Laws. Se www.forssen.com och www.oru.se.
- The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (7)]
- The Making of Tax Laws – Law and Language issues. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (8)]

Forssén, Björn och Kellgren, Jan

- Momsskyldighet i särskilda fall: handelsbolag, enkla bolag, konkursbon, dödsbon, förmedlare m.fl. En problematisering av sjätte kapitlet mervärdesskattelagen med förslag de lege ferenda. Jure Förlag AB. Stockholm 2010 [Cit. Forssén och Kellgren 2010]

Furberg, Per, Bernhard, Stefan, Lindgren, Lars och Johansson, Lars

- Elektroniska pengar: juridiska aspekter. Faktas Digitala Bibliotek. Fakta Info Direkt Sweden AB. Stockholm 2000 [Cit. Furberg m.fl. 2000]

- Gunnarsson, Åsa och Svensson, Eva-Maria
- Genusrättsvetenskap. Studentlitteratur. Lund 2009 [Cit. Gunnarsson och Svensson 2009]
- Henkow, Oskar
- Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn 2008 [Cit. Henkow 2008]
- Jacobs, David and Waldman, Don
- artikeln *Toward a Fiscal Sociology: Determinants of Tax Regressivity in the American States*, Social Science Quarterly, ISSN 0038-4941, 09/1983 Volume 64, No. 3, s. 550-565 [Cit. Jacobs & Waldman 1983]
- Jinno, Naohiko and DeWit, Andrew
- artikeln *Japan's Taxing Bureaucrats: Fiscal Sociology and the Property-tax Revolt*, Social Science Japan Journal, Vol. 1, No. 2 (1998), s. 233-246 [Cit. Jinno & DeWit 1998]
- Kellgren, Jan
- Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten. Iustus förlag. Uppsala 1997 [Cit. Kellgren 1997]
- Kellgren, Johan Henric
- Afhandling om Naringstvánget i gemen och Skrán 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. [Cit. Kellgren 1784]
- Martin, Adam
- bokrecension av *Fiscal Sociology and the Theory of Public Finance: An Exploratory Essay*, by Richard E. Wagner, Quarterly Journal of Austrian Economics 12.1 (2009), s. 88-94 [Cit. Martin 2009]
- Martin, Isaac, Mehrotra, Ajay and Prasad, Monica
- artikeln *Fiscal Sociology and the Thunder of History at Northwestern University*, Accounts Vol. 6, Iss. 3, Summer 2007, s. 4-5. ASA Economic Sociology Section Newsletter. American Sociological Association 2007. [Cit. Martin, Mehrotra & Prasad 2007]
- Martin, Isaac, Mehrotra, Ajay and Prasad, Monica
- *The Thunder of History: The Origins and Development of the New Fiscal Sociology*, s. 1-27. Research Paper Number 147. Maurer School of Law Indiana University Bloomington Legal Studies Research Paper Series. Also chapter 1 in *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective* [Cit. Martin, Mehrotra & Prasad 2009]
- Martin, Isaac William, Mehrotra, Ajay K. and Prasad, Monica (editors), *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. Cambridge University Press. New York 2009
- McCaffery, Edward J.
- *Where's the Sex in Fiscal Sociology? Taxation and Gender in Comparative Perspective*, s. 1-47, Law and Economics Working Paper Series, Year 2008

Paper 70. University of Southern California Law School. Also chapter 13 in *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective* [Cit. McCaffery 2008]

Moëll, Christina

- Harmoniserade tulltaxor: Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering. Juristförlaget i Lund. Lund 1996 [Cit. Moëll 1996]

Nergelius, Joakim

- De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet. Norstedts Juridik. Stockholm 2012 [Cit. Nergelius 2012]

NORSTEDTS SVENSKA ORDBOK Utarbetad vid Språkdata Göteborgsuniversitet. Norstedts Förlag AB. Stockholm 1991 (red. Sture Allén) [Cit. Norstedts svenska ordbok 1991]

Olsson, Stefan

- Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag. Uppsala 2001 [Cit. Olsson 2001]

Peczenik, Aleksander

- Juridikens metodproblem: Rättskällelära och lagtolkning. AWE/Gebbers. Lund 1980 [Cit. Peczenik 1980]
- Rätten och förnuftet En lärobok i allmän rättslära. Norstedts Förlag AB. Stockholm 1986 [Cit. Peczenik 1986]

Påhlsson, Robert

- Riksskatteverkets rekommendationer. ALLMÄNNA RÅD OCH ANDRA UTTALANDEN PÅ SKATTEOMRÅDET. Iustus förlag. Uppsala 1995 [Cit. Påhlsson 1995]

Rendahl, Pernilla

- Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD. Amsterdam 2009 [Cit. Rendahl 2009]

Schultz, Mårten

- *Condictio indebiti* och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momsatsar, artikel i Svensk skattetidning 2012 s. 576-594 [Cit. Schultz 2012]

Smoke, Paul

- artikel om *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective* (review). Edited by Isaac William Martin, Ajay K. Mehrotra, and Monica Prasad. *Journal of Interdisciplinary History*, Volume 41, Number 4, Spring 2011, s. 628-630 [Cit. Smoke 2011]

Sonnerby, Mikaela

- Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik. Stockholm 2010 [Cit. Sonnerby 2010]

Stensgaard, Henrik

- *Fradragsret for merværdiafgift*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. København 2004 [Cit. Stensgaard 2004]

von Bahr, Stig

- Lagrådet och förmögenhetsskatten, artikel i Skattenytt 1998 s. 701-702 [Cit. von Bahr 1998]

Warnling-Nerep, Wiweka

- Rättsmedel: om- & överprövning av förvaltningsbeslut. Jure Förlag AB. Stockholm 2015 [Cit. Warnling-Nerep 2015]

Wiman, Bertil, Bjuvberg, Jan och Burmeister, Jari

- Fasta etableringsställen och fasta driftställen, artikel i Svensk skattetidning 2016 s. 91-92 [Cit. Wiman m.fl. 2016]

Wikipedia – www.wikipedia.org

Öberg, Jesper

- Mervärdesbeskattning vid obestånd. (2 uppl.). Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Öberg 2001]

Offentligt tryck, m.m.

Skatteutskottets betänkanden

bet. 1995/96:SkU12 – Mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar

bet. 2001/02:SkU12 – Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, en skattereduktion för pensionärer, sänkta socialavgifter i stödområdet, m.m. (prop. 2001/02:45)

Regeringens propositioner

Prop. 1968:100 – Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m.

Prop. 1973:163 – Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, m.m.

Prop. 1989/90:110 Del 1 – Reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1989/90:111 – Reformerad mervärdesskatt m.m.

Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag

Prop. 1993/94:225 – Vissa mervärdesskattefrågor

Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen

Prop. 1994/95:54 – Ny lag om skatt på energi, m.m.

Prop. 1994/95:56 – Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.

Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG

Prop. 1995/96:45 – Mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar

Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 1998/99:69 – Särskilda mervärdesskatte regler för investeringsguld

Prop. 2001/02:45 – Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m.

Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.

Prop. 2002/03:77 – Mervärdesskatte regler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar

Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt

Prop. 2004/05:15 – Mervärdesskatt vid omsättning av gas och el, m.m.

Prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra

Mervärdesskattefrågor

Prop. 2008/09:88 – Ny kommissionslag

Prop. 2010/11:28 – Vissa tekniska mervärdesskattefrågor

Prop. 2010/11:165 Del 2 – Skatteförfarandet
Prop. 2012/13:124 – Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen
Prop. 2013/14:1 – Budgetpropositionen för 2014
Prop. 2013/14:224 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster
Prop. 2014/15:1 – Budgetpropositionen för 2015
Prop. 2015/16:79 – En ny tulllag
Prop. 2016/17:14 – Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen

Statens offentliga utredningar etc.

Ds 1998:14 – Digitala signaturer – en teknisk och juridisk översikt, s. 100
Ds 2009:58 – Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m., s. 75
Finansdepartementets brevsvår 2014-12-16 på uppmärksammande av förmodad lucka i lagen 2014-12-12, dnr. Fi2014/4452, s. 112, 114, 197 och 215
Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23. Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen, s. 75
SOU 1989:35 Del 1 – Reformerad mervärdeskatt m.m., s. 234
SOU 1993:75 – Vissa mervärdeskattefrågor II – Offentlig verksamhet m.m., s. 131
SOU 1995:37 – Vårt dagliga blad – stöd till svensk dagspress (Betänkande av Pressutredningen -94), s. 131, 132 och 133
SOU 1995:69 – Betaltjänster, s. 102
SOU 1998:14 – E-pengar – näringsrättsliga frågor, s. 98, 99, 100, 102, 103, 192 och 234
SOU 2002:74 (Del 1 och Del 2) – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen, s. 68, 75, 144, 182, 209, 210 och 219
SOU 2006:90 – På väg mot en enhetlig mervärdesskatt, s. 144
SOU 2009:58 Del 3 – Skatteförfarandet, s. 228 och 229
SOU 2010:29 – En ny förvaltningslag. Betänkande av Förvaltningslagsutredningen, s. 20
SOU 2015:5 – En ny svensk tullagstiftning, s. 229
Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 144
Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 144
Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se, s. 239

RSV:s/SKV:s skrivelser och ställningstaganden, m.m.

Ställningstaganden och anvisningar etc.

RSN:s meddelanden RSN 1969:30.9 (upphörde genom att ML infördes den 1 juli 1994, jfr RÅ 1995 not. 16), s. 78
RSV:s information om nedsättning av eller befrielse från mervärdeskatt RSV Im 1982:3, s. 229
RSV:s anvisningar RSV Im 1986:5 (upphörde i och med utgången av mars månad 1995 enligt RSV S 1995:6), s. 36
SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111 (ersatt av ställningstagandet 2013-07-05), s. 84
SKV:s ställningstagande av 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111, s. 169, 177 och 206
SKV:s ställningstagande 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111 (ersatt av ställningstagandet 2015-12-10), s. 84
SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111, s. 59
SKV:s ställningstagande 2014-11-21, dnr 131 639684-14/111, s. 110

SKV:s ställningstagande 2015-12-10, dnr 131 656823-15/111 (ersatt av ställningstagandet 2016-03-31), s. 84

SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111, s. 84, 85, 86, 87, 89, 90, 164 och 189

Handledningar

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16), s. 153

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2 (SKV 554 utgåva 4), s. 153

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2 (SKV 554 utgåva 5), s. 153

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1 (SKV 553 utgåva 24), s. 27 och 131

EU-källor

Primärrätt

EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna, EUSGR

Fördraget om EU, FEU

Fördraget om EU:s funktionssätt, FEUF [har ersatt EG-fördraget (Romfördraget)]

Utkast till fördrag om upprättande av en konstitution för Europa av den 18 juli 2003 (CONV 850/03)

Sekundärrätt

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – sjätte direktivet (ersatt av mervärdesskattedirektivet)

Fusionsdirektivet 2009/133/EG

Kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 79/2012 av den 31 januari 2012 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EU) nr 904/2010

Moder/dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU

Rådets direktiv 94/5/EG (Harmonisering av beskattningen av begagnade varor m.m.)

Rådets direktiv 98/80/EG om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG

Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

Rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt – mervärdesskattedirektivet (ersatte den 1 januari 2007 EG:s första och sjätte mervärdesskattedirektiv)

Rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (omsättningslandsdirektivet för tjänster)

Rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Rådets förordning (EG) nr 792/2002 av den 7 maj 2002 om ändring för en begränsad tid av förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) när det gäller ytterligare åtgärder för elektronisk handel

Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri

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 (omarbetning) [tillämpningsförordningen]. Tillägg har

införts i tillämpningsförfordningen genom förordningarna (EU) nr 967/2012 och (EU) nr 1042/2013

Ränte- och royaltidirektivet 2003/49/EG

Sparanddirektivet 2003/48/EG

The E-Money Directive (2000/46/EC) – ersatt av direktivet 2009/110/EC

The E-Money Directive (2009/110/EC)

Unionstullkodexen, förordning (EU) nr 952/2013 (ersatte den 1 maj 2016

gemenskapstullkodexen (EEG) nr 2913/92)

EU-hemsidor

Europaparlamentets hemsida: www.europarl.europa.eu.

EU:s hemsida: www.europa.eu

Övrigt

2007/2311 K(2008) 2803 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 304

Europakonventionen (EKMR)

Den Europeiska Konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950 [och dess tp nr 1 och 7]

Momsinstitutet – Institutet för Mervärdesskatterättslig Forskning

Hemsida: www.momsinstitutet.se

Rättsfall

EU-domstolens domar

268/83 (Rompelman), REG 1985 s. 83 [svensk specialutgåva], s. 46 och 48

235/85 (kommissionen mot Nederländerna), Rec. 1987 p. I-1471; Jur. 1987 blz. I-1471, s. 82 och 191

342/87 (Genius Holding), ECR 1989 p. 4227, s. 53

348/87 (SUFA), Rec. 1989 p. I-1737; Jur. 1989 blz. I-1737, s. 82 och 191

C-186/89 (W. M. van Tien), Rec. 1990 p. I-4363; Jur. 1990 blz. I-4363, s. 82 och 191

C-333/91 (Sofitam), Rec. 1993 p. I-3513, s. 92

C-155/94 (Wellcome Trust), REG 1996 s. I-3013, s. 93

C-2/95 (SDC), REG 1997 s. I-3017, s. 82, 93, 94, 101, 174 och 191

C-349/96 (CPP), REG 1999 s. I-973, s. 87

C-358/97 (kommissionen mot Irland), REG 2000 s. I-6301, s. 82 och 191

C-455/98 (Salumets m.fl.), REG 2000 s. I-4993, s. 103

C-142/99 (Floridienne), REG 2000 s. I-9567, s. 92 och 114

C-150/99 (Stockholm Lindöpark), REG 2001 s. I-493, s. 82 och 191

C-235/00 (CSC), REG 2001 s. I-10237, s. 93, 96, 101 och 174

C-269/00 (Seeling), REG 2003 s. I-4101, s. 82 och 191

C-275/01 (Sinclair Collins), REG 2003 s. I-5965, s. 82 och 191

Förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), REG 2006 s. I-1609, s. 54 och 60

C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), REG 2005 s. I-743, s. 55

C-196/04 (Cadbury Schweppes), REG 2006 s. I-7995, s. 60

C-212/04 (Adeneler m.fl.), REG 2006 s. I-6057, s. 170

C-524/04 (Thin Cap GLO), REG 2007 s. I-2107, s. 60
C-401/05 (VDP Dental Laboratory), REG 2006 s. I-12121, s. 125
C-88/09 (Graphic Procédé), REG 2010 s. I-1049, s. 168, 170, 177 och 206
C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164, s. 77, 83, 84, 85, 89, 90, 164 och 189
C-264/14 (Hedqvist), förhandsavgörande i HFD 2016 ref. 6, ECLI:EU:C:2015:718, s. 95, 96, 97, 98, 101, 105, 193 och 235

HFD

RÅ 1986 ref. 46, s. 57
RÅ 1988 ref. 42, s. 125 och 126
RÅ 1991 ref. 105, s. 57
RÅ 1993 not. 71, s. 95
RÅ 1993 ref. 78, s. 160
RÅ 1994 not. 13, s. 94 och 95
RÅ 1994 not. 422, s. 95
RÅ 1995 not. 16, s. 78 och 79
RÅ 1996 not. 243, s. 95
RÅ 1998 not. 249, s. 95
RÅ 1998 ref. 40, s. 88 och 89
RÅ 1999 not. 46, s. 94
RÅ 2003 ref. 21, s. 86
RÅ 2005 ref. 11, s. 100 och 101
RÅ 2005 ref. 81, s. 170
RÅ 2006 ref. 58, s. 52
HFD 2012 ref. 52, s. 88
HFD 2014 ref. 40, s. 59
HFD 2015 ref. 29, s. 9
HFD 2016 ref. 6, s. 95, 96, 97, 98, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 192, 193, 213, 234 och 235

*Skatterättsnämndens förhandsbesked*⁶¹²

SRN 2011-02-03, dnr 57-09/I, s. 131

HD/Svea hovrätt

NJA 2010 s. 168 I och II, s. 224 och 235
NJA 2013 s. 502, s. 104, 224, 225 och 233
Svea hovrätts mål B 1378/96, s. 115, 117 och 230
HD:s mål nr Ö 257-99 (avslag på resningsansökan ang. Svea hovrätts mål B 1378/96), s. 115 och 230

⁶¹² För förhandsbesked från tiden före 2007 hänvisar SRN på sin hemsida www.skatterattsnamnden.se till SKV:s rättsfallsprotokoll, dvs. till RSV:s rättsfallsprotokoll och SKV:s rättsfallssamling – vilka återfinns på SKV:s hemsida www.skatteverket.se.

SAKREGISTER

Agentförhållande	71, 72
Aktiebolag	52
Alkoholskatt	50
Auktion.....	22
Avdragsförbud.....	89
Avdragsrätt för ingående moms	46
Barntillsyn i hemmet	88
BEPS	240
Beskattningsbar person.....	47
Betalkraft.....	99
Betalningsskyldig	48
Bitcoins	95
De icke harmoniserade inkomstskattereglerna	139, 145, 201
De sententia ferenda	78
Digital cash.....	99
Digitala kontanter	99
Economics aspects of on the fiscal sociology	14
Electronic money.....	97
Elektroniska pengar.....	97
E-money	99
E-pengar	97, 98
Europatrappan	225
Europeisk ekonomisk intressegruppering	27
Fastighet	147
Fastigheter i konkursbon	151
Felaktig punktskatt	49, 51
Financial Transaction Tax	239
Finansinspektionen.....	102
Fiscal sociology.....	155, 164, 213, 236
Form och tillvägagångssätt.....	20, 167, 171, 172, 176, 207, 217
Frilager	59
Frizon	59
Funds	97
Förfarandemissbruk.....	54
Förmedlare	42, 67, 69, 75, 78, 80
Förmedlingsprovisionen.....	71
Förvaltningsåtgärder.....	93
Förädlingskedjan	53, 64, 186
Goldscheid.....	15
Handelsbolag	27
i eget namn	67, 68, 69, 70, 71, 73, 187
Infrastructure	211
Inkomstslaget näringsverksamhet ...	50
Johan Henric Kellgren.....	237
Kommanditbolag.....	27
Kommissionsavtal	73
Kommissionsavtal om köp eller försäljning	73
Kommissionärsförhållanden	75
Law and language	14
Means of payment.....	97
Mellanmannen.....	72
Money	98, 234
Näringsidkare.....	51
Omvärdering	55, 60
Ord och kontext regler om investeringsguld ..	43, 120
Organisationer utan vinstsyfte.....	139, 145, 201
Oäkta kommissionärsförhållanden..	42, 78, 80
Pengar	98, 234
Producentföretag	22
Punktskattedirektivet.....	51
Punktskatter energiskatt	50
reklamskatt	50
Riksbanken.....	102
Schumpeter	15
Skatteförmågeprincipen	73, 75
Skattepliktig omsättning	47
Skatteupplag.....	59
Skattskyldig	48
Skattskyldighetsbegreppet	46
Social sources of economic redistribution by the state	15
Sociology aspects of on the fiscal sociology	14
Store of value	97
Sui generis.....	225
Supplementärregeln	50
Tax policy	15
Tillfälligt lager	59
Tillämpningsförfordningen	171
Tryckeriprodukter	169
Tullager.....	59
Upplagshavare.....	50
Utgående moms	48
Uttag.....	55, 58
Varulagerinventering	72
Verklig ränta	56
Virtuell valuta	95
Växlingstjänster	95
Yrkesmässig verksamhet huvudregel.....	50
supplementärregel	50