

*Momsreform
i Sverige
Förslag till ändrade
mervärdesskatteregler
nationellt och på EU-nivå*

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

Momsreform i Sverige: Förslag till ändrade mervärdesskatteregler
nationellt och på EU-nivå



ISBN 978-91-7615-219-5
© Björn Forssén och Melker Förlag

FÖRORD

I *Momsreform i Sverige: Förslag till ändrade mervärdesskatteregler nationellt och på EU-nivå* föreslås ändringar av mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och av vissa EU-regler. Boken baseras på: *Momsrullan Andra upplagan* (2016); *Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv* (2016); *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier Tredje upplagan* (2015); och *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter* (2015).

Boken berör främst de materiella reglerna om rättigheter och skyldigheter i ML och i viss mån formella regler, redovisningsregler och förfaranderegler om mervärdesskatt (moms). Utifrån erfarenheterna från mina nämnda böcker anger jag dels vilka regler som bör ändras, för att ML ska överensstämma med mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), dels vilka förändringar som bör ske av mervärdesskattedirektivet etc., för att momsreglerna ska bli tydligare.

Regeringen tillsatte den 22 juni 2016, genom kommittédirektivet 2016:58, *Översyn av mervärdesskattelagstiftningen*, en särskild utredare som senast den 1 april 2019 ska genomföra en författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen och föreslå en ny mervärdesskattelag. En särskild målsättning är att den ska överensstämma med mervärdesskattedirektivet med avseende på terminologi och struktur. Översynen ska även syfta till att ge mervärdesskattelagstiftningen en tydligare struktur och göra den mer överskådlig samt språkligt moderniserad.

Det som avses med nämnda översyn har jag redan genomfört i nämnda böcker, och med denna bok sammanfattar jag de viktigaste ändringarna som bör genomföras för att göra ML konform med i första hand EU:s mervärdesskattedirektiv. Dessutom lämnar jag, till skillnad från vad som kan förstås med den av Regeringen avsedda översynen, förslag om vissa ändringar på EU-nivå. Det är nödvändigt för att mervärdesskattelagstiftningen ska bli förutsebar och effektiv över tid.

En tanke med boken är också att ge praktiker – redan idag – en struktur för att argumentera kring rättsfrågor om moms med beaktande av såväl det nationella regelverket, ML, som det EU-rättsliga regelverket, dvs. i första hand mervärdesskattedirektivet.

Stockholm i oktober 2016

Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 12

1. INLEDNING, s. 12

1.1 Syfte, s. 12

1.2 Översiktligt om förhållandet mellan nationella regler som berör moms och EU-reglerna, s. 13

1.3 Språkliga frågor, s. 14

1.4 Disposition av den fortsatta framställningen, s. 15

2. TABELL ÖVER REGLER SOM BERÖRS I SAMBAND MED FÖRSLAG I DENNA BOK, s. 16

3. MATERIELLA MOMSREGLER, s. 18

3.1 Inledning, s. 18

3.2 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten samt avdragsrättens påverkan av förhållanden hos skattskyldig motpart, s. 20

3.2.1 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten – 8 kap. 3 § första st. ML, s. 20

3.2.2 Avdragsrättens påverkan av bestämmelsen om beskattningsunderlaget hos skattskyldig motpart – 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, s. 23

3.2.2.1 Beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt, s. 23

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. 26

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. 28

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. 35

3.2.4 Konklusioner, s. 37

3.3 Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML, s. 39

3.3.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 6 kap. 7 § ML, s. 39

3.3.2 Historik angående 6 kap. 7 § ML samt lydelsen av 6 kap. 7 § ML och av närmast motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet, s. 41

3.3.3 Skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämmelsen av det skattepliktiga området etc, s. 43

- 3.3.3.1 *Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer, s. 43*
- 3.3.3.2 *Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer, s. 49*
- 3.3.3.3 *Jämförelse av 6 kap. 7 § ML med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML, s. 51*
- 3.3.4 Konklusioner, s. 53**
- 3.3.5 Översiktligt om skattskyldighet i enkla bolag och partrederier samt de avslutande synpunkterna från mina avhandlingar, s. 55**
 - 3.3.5.1 *Inledning, s. 55*
 - 3.3.5.2 *Översiktligt om slutsatserna angående 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), s. 56*
 - 3.3.5.3 *Avslutande synpunkter från mina avhandlingar, s. 61*
- 3.3.6 Om övriga särskilda regler om skattskyldighet i 6 kap. ML, s. 63**
- 3.4 Bemanningsföretag och deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg – 3 kap. 7 § ML, s. 65**
 - 3.4.1 *Inledning angående 3 kap. 7 § ML, s. 65*
 - 3.4.2 *Bemanningsföretag och 3 kap. 7 § ML, s. 66*
 - 3.4.3 *Uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML, s. 67*
 - 3.4.4 *Konklusioner, s. 73*
- 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 § ML, s. 75**
 - 3.5.1 *Inledning angående 3 kap. 9 § ML, s. 75*
 - 3.5.2 *Art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 9 § ML – värdepappershandel, s. 76*
 - 3.5.3 *Art. 135.1 e och f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 23 § 1 och 3 kap. 9 § ML – bitcoins, s. 79*
 - 3.5.4 *Konklusioner, s. 87*
- 3.6 Import och förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmelser av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML, s. 90**
 - 3.6.1 *Problembeskrivning och bedömning, s. 90*
 - 3.6.2 *Konklusioner, s. 93*
- 3.7 Bestämningarna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML, s. 95**
 - 3.7.1 *Bakgrund till 1 kap. 6 § och problembeskrivning, s. 95*
 - 3.7.2 *Systematiska aspekter på 1 kap. 6 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet, s. 95*
 - 3.7.2.1 *Exemplet olika slag av investeringsguld – särskilt om 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a och 10 b §§ ML, s. 95*

3.7.2.2 *Exemplet tandvård – särskilt om 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML*, s. 99

3.7.2.3 *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. 103

3.7.3 Konklusioner, s. 111

3.8 Begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML, s. 114

3.8.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 4 kap. 8 § ML, s. 114

3.8.2 Beskrivning av skillnaden mellan 4 kap. 8 § ML och reglerna om organisationer utan vinstsyfte i mervärdesskattedirektivet, s. 115

3.8.3 Konsekvenser av nuvarande undantaget från ekonomisk verksamhet avseende allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML, s. 118

3.8.4 Fördragsbrottsfrågan angående 4 kap. 8 § ML, s. 119

3.8.5 Konklusioner, s. 121

3.9 Fastighetsbegreppets användning i vissa sammanhang i ML, s. 123

3.9.1 Inledning och översikt angående behandlingen av begreppet fastighet i ML, s. 123

3.9.2 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. 124

3.9.3 Särskild fråga om moms på byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenörs konkurs – 6 kap. 3 § ML, s. 127

3.9.4 Viss fråga om investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs – 8 a kap. ML, s. 131

3.9.5 Konklusioner, s. 137

4. FÖRFARANDEMÄSSIGA REGLER OM MOMS, s. 142

4.1 Inledning, s. 142

4.2 Frågan om grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna kan begränsas av förfaranderegler, s. 144

4.3 Frågan om det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler för moms, s. 147

4.4 Frågan om tillämpningsförordningen bör upphävas, s. 148

4.5 Konklusioner, s. 152

4.6 Något om rättssäkerhet och befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL, s. 158

**5. SAMMANFATTNINGAR AV FÖRSLAGEN TILL
REGELÄNDRINGAR OCH AV DE EU-RÄTTSLIGA
ASPEKTERNA SAMT NÅGOT OM EN STÖRRE
FÖRETAGSSKATTERÄTTSLIG REFORM, s. 162**

5.1 Sammanfattning av förslagen till regeländringar, s. 162

5.1.1 Inledning, s. 162

**5.1.2 Systematiken och bestämmningarna av vara och tjänst – 1
kap. 6 § ML, s. 162**

**5.1.3 Systematiken och begränsningen av begreppet ekonomisk
verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade
trossamfund – 4 kap. 8 § ML, s. 165**

**5.1.4 Fastighetsbegreppets användning i vissa hänseenden i ML,
s. 167**

5.2 Sammanfattning av de EU-rättsliga aspekterna, s. 169

5.2.1 Inledning, s. 169

**5.2.2 Särskilt om utredande på EU-nivå av behandlingen av
enkla bolag samt av behandlingen av bitcoins, s. 170**

*5.2.2.1 Förslag till utredning på EU-nivå av behandlingen av enkla
bolag, s. 170*

5.2.2.2 Förslag till utredning på EU-nivå av bitcoins, s. 170

**5.2.3 Förslag om utredning på EU-nivå av frågan om EU-rättens
företräde framför nationell rätt, s. 171**

5.3 Något om en större företagsskatterättslig reform, s. 174

KÄLLFÖRTECKNING, s. 178

SAKREGISTER, s. 185

FÖRKORTNINGAR

AB, aktiebolag
ADB, Automatisk databehandling
ang., angående
art., artikel/artiklarna
bet., betänkande
bl.a., bland annat
blz., bladzijde (sida på nederländska)
C, curia (om EU-domstolen)
Cit., citat eller citeras
Dir., kommittédirektiv
Ds, departementsserien
dvs., det vill säga
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
etc., etcetera
EU, Europeiska unionen (eller unionen)
f, följande sida; ff, följande sidor
EUSGR, EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna
FEU, Fördraget om EU
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
fr.o.m., från och med
GML, lag (1968:430) om mervärdeskatt
HD, Högsta domstolen
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (även HFD:s årsbok)
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Jfr, jämför
Jur., Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
kap., kapitel
kr, kronor
Kunl. Maj:ts, Kunglig majestäts
men., mening/-en

ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
Moms, mervärdesskatt
NJA, Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
not., notismål
nr, nummer
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)
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
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
s.k., så kallade
SkU, skatteutskottet
SKV, Skatteverket
SOU, statens offentliga utredningar
SRN, Skatterättsnämnden
st., stycket/-na
t.ex., till exempel
tp, tillägsprotokoll
3D, tredimensionell (jfr 3D-skrivare)
UIF, unionsinternt förvärv
Uppl., upplaga
URL, lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga
verk (upphovsrättslagen)
VAT, value added tax (mervärdesskatt)
VMB, vinstmarginalbeskattning
www, world wide web

1. INLEDNING

1.1 Syfte

Syftet med denna bok är att lämna förslag till en reformering av mervärdesskattelagen (1994:200), ML, men även i viss mån av EU-rätten på området. Jag lämnar förslag angående främst materiella regler om rättigheter och skyldigheter i ML och i viss mån angående formella regler, redovisningsregler och förfaranderegler om mervärdesskatt (moms). Förslagen baseras på de erfarenheter jag har gjort om behovet av förändrade momsregler i följande böcker:

- *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier Tredje upplagan;*¹
- *Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv;*²
- *Momsrullan Andra upplagan;*³ och
- *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter.*⁴

Regeringen tillsatte den 22 juni 2016, genom kommittédirektivet 2016:58, *Översyn av mervärdesskattelagstiftningen*, en särskild utredare som senast den 1 april 2019 ska genomföra en författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen och föreslå en ny mervärdesskattelag. I likhet med utredningen är syftet med denna bok att föreslå förändringar av ML så att mervärdesskattelagstiftningen överensstämmer med EU-rätten på området, dvs, i första hand mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Det innebär också att skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, berörs i viss mån.

Till skillnad från vad som kan förstås med den av Regeringen tillsatta utredningen lämnar jag även vissa förslag till förändringar på EU-nivå. Jag anser att det är nödvändigt för att mervärdesskattelagstiftningen ska bli förutsebar och effektiv över tid. Enligt min uppfattning är det ett ansvar som åvilar Sverige som EU-medlem att bidra till att utveckla rättsområden som styrs av EU-rätten, såsom mervärdesskatterätten. EU-projektet gagnas inte av att Sverige bara väntar på vad som ska komma

¹ Forssén 2015 (1).

² Forssén 2016 (1).

³ Forssén 2016 (2).

⁴ Forssén 2015 (4).

från EU. Det har varit fallet hittills, enligt min uppfattning. Jag har aldrig sett att regeringarna som suttit sedan EU-inträdet 1995 har drivit momsfrågor framåt, genom att lämna förslag till förbättringar av rättsakterna på området, utan det har hittills rört sig om att passivt anpassa mervärdesskattereglerna till EU-rätten eller om att förhandla om undantag från bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

En annan skillnad med denna bok, jämfört med vad som kan utläsas i direktiven till den av Regeringen tillsatta utredningen, är att jag i vissa fall lämnar förslag beträffande lagstiftning som influerar tillämpningen av regler i ML.

1.2 Översiktligt om förhållandet mellan nationella regler som berör moms och EU-reglerna

Reglerna i ML ska i stort sett baseras på reglerna i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattedirektivet är i enlighet med art. 288 tredje st. Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) i princip bindande för Sverige som medlem i EU med avseende på det resultat som ska uppnås med direktivet. Sverige har dock kvar kompetensen på området när det gäller form och tillvägagångssätt för genomförandet av direktivet. 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 gäller emellertid, som nämnts, enbart vissa materiella direktivbestämmelser om moms, den innehåller inte förfaranderegler. Det finns ingen allmän förvaltningsrättslig rättsakt från EU. Det finns ett förslag, SOU 2010:29 (En ny förvaltningslag), om att ändå göra vissa anpassningar till EU-rätten av förvaltningslagen (1986:223), men det har inte lett till lagstiftning ännu:

”Även om Sverige är oförhindrad att hålla fast vid sin förvaltningsrättsliga tradition, som vad gäller medborgarnas rättsskydd i flera avseende är överlägsen europeisk normalstandard, underlättas samspelet med unionsrätten om avvikelserna inte är alltför stora”.⁵

Det är således alltså enbart i de delar i SFL som det finns motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet som de svenska förfarandemässiga momsreglerna baseras på EU-rätten.

⁵ Se SOU 2010:29 s. 21.

1.3 Språkliga frågor⁶

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

- 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*.
- 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 Skatteverket (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 Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) eller EU-domstolen.
- Uttrycket *ord och kontext* gäller det förhållandet att språket är beroende av en kontext – “language has a context-dependence”.
- 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 *betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler*.
- 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.⁷
- 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

⁶ Jfr även Forssén 2016 (1), avsnitt 1.4.

⁷ Ang. förvaltningspraxis: jfr administrativ praxis, avsnitt 12.5 i Pålsson 1995.

aldrig ens kom att prövas i förvaltningsdomstolarna, utan det har behandlats hos SKV och jag känner till problematiken i fallet.

- Med *en hypotetiskt frågeställning* 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.
- 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.
- Med uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* markeras ibland att varken primär- eller sekundärrättsliga regler om inkomstskatt är relevanta för frågeställningarna i förevarande framställning.
- Inledningen av ett direktiv eller en förordning från EU kan benämnas *ingress* eller *peambel*. Där anges skälen – motiven – för reglerna i rättsakten.⁸ Jag använder i denna bok, liksom i mina avhandlingar,⁹ uttrycket *ingress*.

1.4 Disposition av den fortsatta framställningen

Kapitel 2 innehåller en tabell över regler som jag berör i samband med ändringsförslag som jag lämnar i kapitlen 3 och 4 i denna bok, och i vilket eller vilka avsnitt däri som de återfinns.

Kapitel 3 innehåller en genomgång av de förändringar som jag föreslår beträffande de *materiella momsreglerna*.

Kapitel 4 innehåller en genomgång av de förändringar som jag föreslår beträffande *förfarandemässiga regler om moms*.

Kapitel 5 innehåller sammanfattningar av vissa förslag på EU-nivå i kapitlen 3 och 4 samt ett processuellt förslag på EU-nivå. Där nämns även något om mitt förslag till en större företagsskatterättslig reform.

⁸ Jfr avsnitt 2.3 i Forssén 2015 (1).

⁹ Se Forssén 2011 och Forssén 2015 (1).

2. TABELL ÖVER REGLER SOM BERÖRS I SAMBAND MED FÖRSLAG I DENNA BOK

Tabellen anger de avsnitt i kapitlen 3 och 4 vari regler som berör moms nämns ang. ändringsförslag i denna bok. I de fall som jag lämnar förslag om att en regel bör ändras, upphöra eller tilläggas något anges sådan regel i **fetstil**. I övrigt anges i tabellen vissa viktiga regler som nämns i samband med sådana förslag.

<i>Regeln/reglerna</i>	<i>berörs i</i>
1 kap. 2 § första st. 1	avsnitten 3.2.1, 3.2.2.3, 3.3.3.2, 3.3.3.3, 3.3.4, 3.9.2, 3.9.5 och 4.5
1 kap. 2 § sista st. ML	avsnitten 3.1, 3.2.2.3, 3.3.3.2, 3.3.3.3, 3.3.4, 3.3.6, 3.9.2, 3.9.5 och 4.5
1 kap. 6 § ML	avsnitten 3.7-3.7.3
1 kap. 18 § ML	avsnitt 3.7.2.1
3 kap. 2 § ML	avsnitten 3.2.3 och 4.5
3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML	avsnitten 3.4.3, 3.4.4, 3.7.2.2 och 3.7.3
3 kap. 7 § ML	avsnitten 3.4-3.4.4
3 kap. 9 § ML och 3 kap. 23 § 1 ML	avsnitten 3.4.3, 3.4.4 och 3.5-3.5.4
3 kap. 10 § ML	avsnitten 3.4.3, 3.4.4, 3.5.2 och 3.5.4
3 kap. 10 a-10 c §§ ML	avsnitten 3.7.2.1 och 3.7.3
3 kap. 11 a § ML (och 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML) och 4 kap. 8 § ML	avsnitten 3.5.3, 3.8.1, 3.8.3 och 3.8.5
4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML och 2:2 tullagen	avsnitten 3.6-3.6.2
4 kap. 8 § ML	avsnitten 3.8-3.8.5
6 kap. 1, 2, 4, 7 och 8 §§ ML	avsnitten 3.3-3.3.6
- 6 kap. 1 och 4 §§ ML	avsnitt 3.3.6
- 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL)	avsnitten 3.3.5.2 och 4.5
- 6 kap. 7 § och 8 § ML	avsnitten 3.3-3.3.4 och 4.5
6 kap. 3 § ML	avsnitten 3.9.3 (och 3.9.5 och 4.5)
6 kap. 6 § ML (och 1 kap. 16 § första men. ML) och 4 kap. 8 § ML	avsnitt 3.8.2
6 a kap. 1 § första st. 3 ML (och 6 kap. 7 § ML)	avsnitten 3.3.3.3, 3.3.4 och 4.5
7 kap. 1 § tredje st. 1 ML	avsnitten 3.7.2.3 och 3.7.3
7 kap. 1 § tredje st. 8 ML	avsnitt 3.3.5.2

7 kap. 1 § tredje st. 10 ML (och 3 kap. 11 a § ML) och 4 kap. 8 § ML	avsnitten 3.5.3, 3.8.1, 3.8.3 och 3.8.5
7 kap. 2 § första st. andra men. ML	avsnitten 3.2.2.1, 3.2.2.2. och 3.2.4
8 kap. 3 § första st. ML	avsnitten 3.2.1, 3.2.2.1, 3.2.2.2, 3.2.2.3 och 3.2.4
8 kap. 4 § 4 ML	avsnitten 3.2.3 och 3.2.4
8 a kap. 15-17 §§ ML (och 6 kap. 3 § ML)	avsnitten 3.9.4 (och 3.9.5 och 4.5)
9 kap. 1 och 2 §§ ML	avsnitten 3.9.2 (och 3.9.5 och 4.5)
9 c kap. 1 § ML	avsnitten 3.2.2.3 och 3.2.4
13 kap. 28 a § ML	avsnitt 4.5
5 kap. 2 § SFL (och 6 kap. 2 § ML)	avsnitt 3.3.5.2
7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL	avsnitten 4.1 och 4.5
7 kap. 4 § SFL	avsnitt 4.5
60 kap. 1 § SFL [och lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut] 66 kap. 27 § 4 a) SFL	avsnitt 4.6 avsnitten 4.2 och 4.5
Lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster samt 1 kap. 6 § ML resp. art. 24 i mervärdesskattedirektivet och 2 kap. ML resp. 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML och pkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet	avsnitten 3.7.2.3 och 3.7.3
2 kap. 10 § andra st. RF 8 kap. 2 § första st. 2 RF	avsnitten 3.7.2.3 och 4.2 avsnitten 3.4.3, 3.7.2.3, 4.2, 4.5 och 4.6
13 kap. IL 13 kap. 1 och 2 §§ IL	avsnitten 3.1, 3.2.2.1, 3.2.2.2, 3.2.4, 3.3.5.3 och 3.3.6 avsnitt 3.3.5.3
1 kap. 4 § lag (1994:1776) om skatt på energi resp. första st. av anvisningarna till 9 § lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam	avsnitten 3.2.2.1, 3.2.2.2 och 3.2.4
5 kap. 11 a § tullagen (2000:1281), ersatt av 2 kap. 2 § tullagen (2016:253)	avsnitten 3.6-3.6.2
4 kap. 5 § första st. lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag	avsnitt 3.3.5.2
art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet	avsnitten 3.2.1, 3.3.1, 3.9.3 och 3.9.5 avsnitten 3.3.5.2 och 3.3.5.3
art. 288 tredje st. FEUF samt art. 113 och 288 andra st. FEUF	avsnitten 1.2, 3.3.3.2, 3.5.4, 3.7.2.3, 4.1, 4.3, 4.4 och 4.5
Tillämpningsförfordningen (EU nr 282/2011)	avsnitten 1.2, 4.4 och 4.5

3. MATERIELLA MOMSREGLER

3.1 Inledning

I detta kapitel föreslår jag förändringar beträffande de *materiella momsreglerna*.

I förstone behandlas regler kring begreppet *skattskyldig* i ML. 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. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, dvs. till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. 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. Sätillvida är ML numera anpassad till mervärdesskattedirektivet. Däremot används fortfarande begreppet *skattskyldig* – som motsvarar mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig – på ett icke EU-konformt sätt i andra 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 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.¹⁰ I samband med behandlingen av huvudregeln om avdragsrätt berörs även situationer där avdragsrätten påverkas av förhållanden hos skattskyldig motpart till förvärvaren av en vara eller tjänst.
- I avsnitten 3.3-3.3.6 berörs de särskilda reglerna om *skattskyldighet* i 6 kap. ML (utom 3 och 6 §§), nämligen enligt följande:
avsnitten 3.3-3.3.4, om de särskilda bestämmelserna om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 och 8 §§ ML;
avsnitt 3.3.5.2, om skattskyldighet i enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL); och

¹⁰ Jfr ang. bifråga D i min licentiatavhandling: Forssén 2011.

avsnitt 3.3.6, om övriga särskilda regler om skattskyldighet i 6 kap. ML (6 kap. 1 och 4 §§ ML).

Ang. 6 kap. 3 § ML (konkursbon): regeln berörs i avsnitt 3.9.3.
Ang. 6 kap. 6 § ML (statliga affärsverk): regeln berörs i avsnitt 3.8.2.

Beträffande de särskilda bestämmelserna i övrigt om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, dvs. 6 kap., 9 kap. och 9 c kap., berörs 9 kap. om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet i avsnitt 3.9.2 och 9 c kap. om varor i vissa lager i avsnitt 3.2.2.3.

I avsnitten 3.3.5-3.3.5.3 berörs översiktligt skattskyldighet i enkla bolag och partrederier (nämnda avsnitt 3.3.5.2), dvs. min doktorsavhandling [Forssén 2015 (1)], samt de avslutande synpunkterna från mina båda avhandlingar (avsnitt 3.3.5.3).

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 avsnitten 3.4-3.4.4 regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg, 3 kap. 7 § ML; och
- i avsnitten 3.5-3.5.4 regeln om undantag från skatteplikt avseende bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel, 3 kap. 9 § ML.

Beträffande bestämningen av skattesubjektet berörs dessutom i avsnitten 3.6-3.6.2 import och en förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmelser av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML.

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

- I avsnitten 3.7-3.7.3 behandlas systematiska frågor angående bestämmelserna av begreppen vara och tjänst i 1 kap. 6 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet.
- I avsnitten 3.8-3.8.5 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 momssats om 6 % i 3 kap. 11 a § ML respektive 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML samt den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för statliga affärsverk i 6 kap. 6 § ML.

I avsnitten 3.9-3.9.5 berörs vissa problem beträffande användningen av begreppet fastighet i ML (utan hänsyn till dess användning i 1:6).

3.2 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten samt avdragsrättens påverkan av förhållanden hos skattskyldig motpart¹¹

3.2.1 Användningen av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten – 8 kap. 3 § första st. ML¹²

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 inte anses EU-konform, eftersom den närmast motsvarande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a), använder begreppet beskattningsbar person.¹³

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.¹⁴

Efter det att mina båda avhandlingar hade utgivits genomfördes 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

¹¹ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.2.

¹² Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.2.1. 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).

¹³ Jfr ang. bifråga D i min licentiatavhandling: Forssén 2011.

¹⁴ Jfr pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) samt art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet.

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 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 alltså 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:¹⁵

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.¹⁶ Momsen ska inte vara en skatt på investeringarna i

¹⁵ Se även Forssén 2016 (2), 11 100 000.

¹⁶ Jfr mervärdesskatteprincipen i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

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 moms på sina utgifter, när denne gör förvärv från andra företagare eller importerar varor.¹⁷ Det gäller enligt de allmänna bestämmelserna i ML.¹⁸

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. *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”.¹⁹

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.²⁰ 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

¹⁷ Jfr art. 1.2 och art. 401 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁸ 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.

¹⁹ Jfr 4 kap. 1 § första st. första men. ML; art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

²⁰ Jfr pkt 23 i EU-målet 268/83 (*Rompelman*).

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 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 bestämmningen av beskattningsunderlaget hos skattskyldig motpart – 7 kap. 2 § första st. andra men. ML²¹

3.2.2.1 Beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt²²

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.²³ Om punktskatt behandlas på ett felaktigt sätt, påverkar det bestämmningen 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.²⁴

- I Forssén 2011 tog jag, som nämnts,²⁵ upp som huvudfråga A att det inte var EU-konformt att bestämmningen 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

²¹ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.2.2. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 024 och 12 215 000 samt Forssén 2015 (6), avsnitten 2.3 och 3.5.

²² Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.2.2.1. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 024 och Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

²³ Upplyningsvis 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.

²⁴ Jfr Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

²⁵ Se avsnitt 3.1.

innehåller 4:1 ML begreppet beskattningsbar person i enlighet med dess lydelse enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.²⁶

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

- 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.”²⁷
- 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.²⁸
- Däremot gäller beträffande t.ex. alkoholskatt att med yrkesmässighet förstås – utan koppling till IL – att en upplagshavares verksamhet är ett led i näringsutövning.²⁹

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

²⁶ Se avsnitt 3.2.1.

²⁷ Se Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 s. 28.

²⁸ 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.

²⁹ 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.

tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta.³⁰ 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 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.³¹ 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.³² Jag får ånyo resa den frågan, nu utifrån det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG), som den 1 april 2010 ersatte cirkulationsdirektivet.³³

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.

³⁰ 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.

³¹ 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.

³² Se Forssén 2007 s. 29 och 30, där Olsson 2001 också nämns i förevarande hänseende. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

³³ Se även Forssén 2011 s. 51 och 52. Se dessutom Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

3.2.2.2 Problem kan uppkomma angående köparens avdragsrätt på grund av att beskattningsunderlaget för moms hos säljaren kan påverkas av felaktig punktskatt³⁴

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 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:³⁵

- 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 alltså 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.³⁶
- 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".³⁷ 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 kostnads massa som – jämte påslag för vinst – bildar priset för omsättningen av en vara eller tjänst,

³⁴ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.2.2.2. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 024 och 12 215 000 samt Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

³⁵ Jfr Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

³⁶ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

³⁷ Se RÅ 2006 ref. 58. Se även Forssén 2011 s. 83 och 84. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

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 2013:368.³⁸

Genom att säljaren av en vara eller tjänst tillämpar ett sådant förhöjt beskattningsunderlag som avses här, ställer sig frågan om det medför 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.³⁹ 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 momsen innehåller en förhöjd kostnadsmassa, 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.⁴⁰
- 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

³⁸ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

³⁹ Jfr Forssén 2016 (2), 12 211 110.

⁴⁰ 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.

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.⁴¹

- 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 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.⁴² 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.⁴³

Att lagstiftaren inte gjorde en för de indirekta skatterna moms och punktskatter gemensam reform den 1 juli 2013 utgör enligt min mening, som nämnts,⁴⁴ 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 moms 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. ML⁴⁵

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 enligt 1 kap. 2 § sista st. ML särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig i 6 kap., 9 kap.

⁴¹ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

⁴² 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 (2), 12 215 000.

⁴³ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

⁴⁴ Se avsnitt 3.2.2.1.

⁴⁵ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.2.2.3. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 215 000 och Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

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.⁴⁶ Jag har berört den frågeställningen i andra sammanhang,⁴⁷ och upprepar här följande aspekter.

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.⁴⁸

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.⁴⁹ 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.⁵⁰ Med ersättning förstås:

- allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part,⁵¹ och
- i beskattningsunderlaget ska även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som säljaren tar ut av köparen⁵² samt

⁴⁶ Reglerna i 9 c kap. ML motsvaras närmast av art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet.

⁴⁷ Jfr avsnitt 3.5 i Forssén 2015 (6), vilket återges i övrigt i förevarande avsnitt.

⁴⁸ Jfr Forssén 2016 (2), 12 215 000 och Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁴⁹ Jfr Forssén 2016 (2), 12 201 023 och 12 201 024.

⁵⁰ Jfr prop. 2007/08:25 s. 99, 248 och 253 samt art. 80 i mervärdesskattedirektivet och EU-målet C-412/03 (*Hotel Scandic Gäsabäck*). Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁵¹ Se 7 kap. 3 c § första st. ML.

- skatter och avgifter (utom moms),⁵³ dvs. – som nämnts – t.ex. eventuell punktskatt.⁵⁴

Beskattningsunderlaget för debitering av utgående moms på en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst utgörs således av samtliga 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.⁵⁵

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.⁵⁶

⁵² Se 7 kap. 2 § första st. tredje men. ML.

⁵³ Se 7 kap. 2 § första st. andra men. ML.

⁵⁴ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁵⁵ Se prop. 2002/03:5 s. 108. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁵⁶ Ang. ränta: jfr Forssén 2016 (2), 12 213 151. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

I enlighet med nationell praxis får en dold räntekompensation inte sänka beskattningsunderlaget, genom att en momsfri finansiell tjänst⁵⁷ *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:

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.⁵⁸

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*.⁵⁹

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,

⁵⁷ Jfr 3 kap. 9 § ML.

⁵⁸ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁵⁹ 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 (2), 12 213 151. Jfr också Forssén 2001 s. 54 och 214. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

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. 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 9 c kap. 3 § ML beläget inom landet.⁶⁰ 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*.⁶¹

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*.⁶²

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 momsen 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.⁶³

Om förvärvaren har avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet, påverkas inte denne av förevarande problematik, eftersom momsen på grund av att köparen föranleder att varan upphör att vara placerad i skatteupplaget blir ett s.k. nollsummespel. Däremot blir en förhöjning

⁶⁰ 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.

⁶¹ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁶² Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁶³ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

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.⁶⁴

De särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. i ML⁶⁵ 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.⁶⁶

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.⁶⁷

Processuellt sett får för övrigt också nämnas att det är SKV som har bevisbördan beträffande omsättningens storlek,⁶⁸ 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 gränlandet 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

⁶⁴ Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁶⁵ Jfr även Forssén 2016 (2), 21 122 000.

⁶⁶ Se SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁶⁷ 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.

⁶⁸ 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.

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 det nationella territoriet.⁶⁹ EU-domstolen konkluderade att de brittiska bestämmelserna om underkapitalisering⁷⁰ förhindrar ett bolag som vidtar handlingar som enbart har sådant syfte, och att lagstiftningen följaktligen var ägnad att uppfylla sitt syfte.⁷¹ 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.⁷²

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,⁷³ 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 förfarandemissbruk⁷⁴ 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.⁷⁵ Jag får också knyta an till en av mina frågor i min doktorsavhandling, när det gäller enkla bolag (eller partrederier), nämligen frågeställningen om finansiering eller bolagsman avseende delägare i en sådan rättslig figur.⁷⁶ 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.⁷⁷ 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,⁷⁸ 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.⁷⁹

⁶⁹ 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.

⁷⁰ Eng., *thin capitalization*.

⁷¹ Se Dahlberg 2011 s. 416. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁷² Se Dahlberg 2011 s. 416. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁷³ För jämförelse i det hänseendet: se även Forssén 2016 (2), 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.

⁷⁴ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 024.

⁷⁵ Jfr Forssén 2015 (1) s. 81 och 82. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁷⁶ Se Forssén 2015 (1), avsnitt 5.7. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁷⁷ Se Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.3. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

⁷⁸ Jfr Forssén 2016 (2), 12 213 213.

⁷⁹ 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

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.⁸⁰ 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 undantag enligt 9 c kap. 1 § 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 ML⁸¹

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.⁸² 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, som lyder:

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag om den skattskyldige köper en fastighet, hyresrätt

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.

⁸⁰ 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.

⁸¹ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.2.3. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 202 020.

⁸² Före den 1 januari 2016: 8 kap. 4 § första st. 4 ML. Genom SFS 2015:888 har 8:4 enbart ett st.

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 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 momsfrött, 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 momsfrött 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. 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 lagen (1968:430) om mervärdeskatt, 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.

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.⁸³

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 2015:888.⁸⁴ 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 Konklusioner⁸⁵

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.

⁸³ Se Forssén 2007 (3) och Forssén 2007 (4).

⁸⁴ Jfr avsnitt 3.2.2.3 och även Forssén 2016 (2), 12 202 023.

⁸⁵ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.2.4.

Lagstiftaren har inte 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. Ingående momsen kan bli högre genom att ett förhöjt beskattningsunderlag blir följden 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 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. ifrågavarande

fenomen.⁸⁶ 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.⁸⁷

3.3 Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML⁸⁸

3.3.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 6 kap. 7 § ML⁸⁹

I detta avsnitt berörs en av de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är *skattskyldig*, 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,⁹⁰ och använder därför ibland uttrycket ”6:7-fall” för att framhålla att frågeställningen här i första hand gäller vilka situationer som lagrummet kan omfatta.⁹¹

Från mina båda avhandlingar har jag hämtat uttrycket extrema tolkningsresultat,⁹² 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 enligt EU-rätten,⁹³ och som går

⁸⁶ Se Forssén 2007 (3) och Forssén 2007 (4).

⁸⁷ Jfr även avsnitten 3.9.3 och 3.9.5.

⁸⁸ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.3. Jfr även Forssén 2016 (2), 11 222 000 och 12 201 030-12 201 033.

⁸⁹ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.3.1.

⁹⁰ Jfr Forssén 2016 (1), avsnitt 2.2.

⁹¹ 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).

⁹² Se Forssén 2011 och Forssén 2015 (1).

⁹³ Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2016 (2), 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).

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.

Ett sådant semantiskt tolkningsproblem avseende ”6:7-fall” som beskrivs ovan utgör 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 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.⁹⁴ Jag jämför med vad jag har kommit fram till på temat EU-konformitet angående representantregeln, 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 § ska gälla producentföretaget och producenten.⁹⁵ 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 §.⁹⁶

⁹⁴ Se översiktligt om 6:2 ML i avsnitt 3.3.5. Jfr även den grundliga genomgång av mervärdesskatt och enkla bolag (och partrederier) som jag gör i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

⁹⁵ 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.

⁹⁶ Jfr Forssén 2016 (2), 12 200 001.

- 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.⁹⁷
- 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 mervärdesskattedirektivet⁹⁸

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 säljaren och en köpare av en vara eller tjänst. 6 kap. 7 § ML 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.”

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,⁹⁹ från den allmänna varuskatten från 1959, som ersattes av den första svenska

⁹⁷ Jfr Forssén 2016 (2), 12 200 001.

⁹⁸ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.3.2. Jfr även Forssén 2016 (2), 11 222 000.

⁹⁹ Se avsnitt 3.3.1.

lagstiftningen om mervärdesskatt 1969, dvs. av GML. 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 1969.¹⁰⁰ När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 § ML.¹⁰¹ 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.

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:

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.”

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

¹⁰¹ Se prop. 1993/94:99 s. 190.

3.3.3 Skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämmelsen av det skattepliktiga området etc¹⁰²

3.3.3.1 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer¹⁰³

För en översiktlig genomgång av den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, hänvisar jag till närmast föregående avsnitt.¹⁰⁴ 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,¹⁰⁵ från den allmänna varuskatten från 1959. Den har, som också nämnts,¹⁰⁶ 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 överförs 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 uppstår 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.¹⁰⁷

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.

¹⁰² Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.3.3.

¹⁰³ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.3.3.1. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 031.

¹⁰⁴ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁰⁵ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁰⁶ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁰⁷ Se avsnitt 3.3.2.

- 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 1995.¹⁰⁸ Angående tillkomsten av 6 kap. 7 § i ML är det därför viktigt att beakta att 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”.

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,¹⁰⁹ 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

¹⁰⁸ 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).

¹⁰⁹ Se avsnitt 3.3.2.

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.¹¹⁰ 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 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.¹¹¹ Det är, som nämnts,¹¹² 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

¹¹⁰ Jfr Forssén 2016 (2), 13 110 000.

¹¹¹ Jfr lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen.

¹¹² Se avsnitt 3.3.2.

uppenbart behov av klarlägganden etc. av den regeln.¹¹³ 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 moms-systemet såsom det bestäms av EU-rätten åsidosätts. I nuvarande avfattning av 6 kap. 2 § ML kan nämligen tolkningen av den regeln innebära att en vanlig privatperson ges rätt till momsavdrag för sina utgifter.¹¹⁴ 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.¹¹⁵
- 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 jämföra 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 är enligt min mening 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

¹¹³ Se även översiktligt därom i avsnitt 3.3.5.

¹¹⁴ Se avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

¹¹⁵ Se avsnitten 1.1.1 och 2.7 i Forssén 2015 (1).

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*.¹¹⁶

- 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 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.¹¹⁷ 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

¹¹⁶ Se avsnitt 3.3.2.

¹¹⁷ Jfr prop. 2008/09:88 s. 56.

fakturans utseende i sig avgöra ifrågavarande tolknings- och tillämpningsproblem, eftersom faktureringsreglerna i 11 kap. ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturans utfärdande.¹¹⁸ Det är enbart för *vissa situationer* som ML stipulerar en tidsfrist för utfärdande av faktura.¹¹⁹ 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.¹²⁰ Bestämmelserna om 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).¹²¹ 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.¹²² 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

¹¹⁸ Se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 032, 31 210 000 och 31 243 001.

¹¹⁹ Jfr ang. 11 kap. 3 a § ML: Forssén 2016 (2), 31 230 000.

¹²⁰ Jfr avsnitt 3.3.1.

¹²¹ Jfr avsnitten 3.2.1, 3.2.2.1 och 3.2.2.2 samt Forssén 2016 (2), 12 201 032 och avsnitt 1.4 i Forssén 2015 (1).

¹²² Jfr Forssén 2016 (2), 12 213 164.

mervärdesskattedirektivet.¹²³ 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 personer*¹²⁴

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.¹²⁵

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.¹²⁶ 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.¹²⁷
- Nyss nämnda utvidgning genom 6:7 av kretsen av skattskyldiga i förhållande till 4:1 – och därmed också i förhållande till

¹²³ 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.

¹²⁴ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.3.3.2. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 032.

¹²⁵ Se avsnitt 3.3.3.1.

¹²⁶ Se avsnitt 3.2.1 ang. lydelsen av 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet,

¹²⁷ Jfr avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

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.¹²⁸ 6 a kap. berörs i det närmast följande avsnittet.

Jag föreslår, som nämnts,¹²⁹ 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 om skattskyldighet i ML.¹³⁰ 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.¹³¹

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.

¹²⁸ 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).

¹²⁹ Se avsnitt 3.3.3.1.

¹³⁰ Jfr avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

¹³¹ Jfr Schema 2 i avsnitt 2.8 i Forssén 2015 (1).

- 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.¹³² 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. 10.¹³³
- 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.

Sålunda bör – så länge 6:7 finns kvar på nuvarande sätt i ML – nämnda extrema tolkningsresultat åtgärdas, som nämnts,¹³⁴ 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.¹³⁵ 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.¹³⁶

3.3.3.3 Jämförelse av 6 kap. 7 § ML med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML¹³⁷

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

¹³² Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

¹³³ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

¹³⁴ Se avsnitt 3.3.3.1.

¹³⁵ 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).

¹³⁶ Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

¹³⁷ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.3.3.3. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 033.

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.¹³⁸ Ifrågavarande specialfall benämns därför för oäkta kommissionärsförhållanden, just för att betona dess karaktär av skatterättsligt specialfall.¹³⁹

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.¹⁴⁰ 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 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. IL), genom att kommissionärsföretag och kommittentföretag kan ansöka hos SKV om att registrera sig som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp).¹⁴¹ Emellertid stödjer enligt min mening HFD:s

¹³⁸ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 202 021.

¹³⁹ Jfr RÅ 1995 not. 16.

¹⁴⁰ Jfr RSN 1969:30.9.

¹⁴¹ Jfr Forssén 2016 (2), 12 202 021.

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 att en sådan utvidgande tolkning innebar HFD:s avgörande enbart nämnda negerade 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,¹⁴² 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 också nämnts,¹⁴³ 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.¹⁴⁴

3.3.4 Konklusioner¹⁴⁵

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.

¹⁴² Se avsnitt 3.3.3.2.

¹⁴³ Se avsnitt 3.3.3.2.

¹⁴⁴ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

¹⁴⁵ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.3.4.

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. 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.¹⁴⁶

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

¹⁴⁶ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

inom näringslivet eller om 6 kap. 7 § ML skulle anses ge vanliga privatpersoner inklusive anställda personer (konsumenter) 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.

3.3.5 Översiktligt om skattskyldighet i enkla bolag och partrederier samt de avslutande synpunkterna från mina avhandlingar¹⁴⁷

3.3.5.1 Inledning

Mitt avhandlingsprojekt vid Örebro universitet bestod i två delar: licentiatavhandlingen, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, respektive doktorsavhandlingen, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier.¹⁴⁸ I doktorsavhandlingen finns avslutningsvis den s.k. kappan avseende båda delarna, Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier, där licentiatavhandlingen benämns del 1 och doktorsavhandlingen benämns del 2. Vissa av frågorna i del 1 berörs i förevarande bok, nämligen bifrågorna D och E.¹⁴⁹

I avsnitten 3.3.5.2 respektive 3.3.5.3 i denna bok återger jag, redigerat med hänsyn till vad som hänt sedan avhandlingarna skrevs, enbart från nämnda kappan en översikt avseende mina slutsatser beträffande skattskyldighet i enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), dvs. angående den s.k. representantregeln, respektive mina avslutande synpunkter angående avhandlingsprojektets båda delar, vilka jag även här benämner del 1 respektive del 2. I avsnitt 3.3.5.2 nämns även det särskilda problem angående enkla bolag och tillämplig momssats vid gemensam upphovsrätt som också berörs i min doktorsavhandling. Den problematiken för enkla bolag är oberoende av representantregelns existens.

¹⁴⁷ Se avsnitten 3 och 4 i kapitlet Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 (1).

¹⁴⁸ Forssén 2011 respektive Forssén 2015 (1).

¹⁴⁹ Se avsnitten 3.1 och 4.1.

3.3.5.2 Översiktligt om slutsatserna angående 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL)¹⁵⁰

Ett viktigt konstaterande från del 1, och som jag har återkommit till i del 2, är att en vanlig privatperson inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jag har tolkat ordalydelsen av representantregeln på så sätt att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det är sålunda inte förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person. Min tolkning har avgjorts av frågan om vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML, varvid konstaterats att oavsett om den obligatoriska regeln i första men. eller den frivilliga regeln i andra men. är i fråga bestäms vad som däri avses med enkelt bolag eller partrederi av civilrätten. Ett bolag kan föreligga även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur, bara ändamålet är gemensamt. Ett enkelt bolag kan sålunda föreligga utan krav på att verksamheten utgör näringsverksamhet. En delägare som är en vanlig privatperson kan anses som skattskyldig för sin andel i bolaget enbart på grund av rollen som delägare, enligt 6 kap. 2 § första men. ML.¹⁵¹

Att uttrycket *för verksamheten* används i 5 kap. 2 § SFL, vartill den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML hänvisar, visar på att det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet inte behöver vara en ekonomisk verksamhet.¹⁵² Den frivilliga regeln påverkar på så sätt bedömningen att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Sålunda föreligger det ett behov av att förtydliga representantregeln så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första men. ML skulle vara tillämplig. Representantregeln bör enligt min mening preciseras så att 6 kap. 2 § första men. ML anges avse enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML *och* att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier ska vara beskattningsbara personer i sig. Om representantregeln behålls, är följdfrågan om skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML fortsatt bör åläggas delägarna i förhållande till deras andelar i enkla bolaget eller partrederiet. Jag har dragit slutsatsen att fördelningen av skattskyldigheten i så fall i stället bör ske på så sätt att omsättningskriteriet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Det bör ske genom att en bolagsmans

¹⁵⁰ Se avsnitt 3 i kapitlet Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 (1).

¹⁵¹ Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

¹⁵² Se avsnitten 6.2.2.3 och 6.2.2.4 i del 2.

eller delägarers skattskyldighet för bolagets eller rederiets ekonomiska verksamhet bestäms med hänvisning enbart till 4 kap. 5 § första st. lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. För övrigt bör det klarläggas i representantregeln att en ansökan om utseende av representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML är möjlig även för det fall bolaget eller rederiet har bildats av enbart utländska beskattningsbara personer. Emellertid bör den frågan lösas i samband med en genomgång av det särskilda problemet att ML, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, låter bestämningen av vem som är utländsk beskattningsbar person avgöra om förvärvaren av vissa varor eller tjänster är skattskyldig i stället för den som gör omsättningen inom landet.¹⁵³ Jag stannar därför vid att nämnda klarläggande bör innebära att möjligheten till registrering av en representant för redovisning av moms i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet bestäms av om omsättningar sker i Sverige i dess verksamhet, oberoende av t.ex. frågor om registrering av filial för utländska företag ska ske eller inte. Det bör också klarläggas i representantregeln att 6 kap. 2 § andra men. ML även omfattar begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML angående bestämningen av om omsättning av tjänster sker inom landet.¹⁵⁴

Alternativet till att behålla representantregeln med föreslagna klarläggande tillägg eller att utmönstra regeln är att helt formulera om den. Jag har inte med ledning av den praxis från EU-domstolen som finns på området med säkerhet kunnat komma fram till om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det är helt klart att den inom EU harmoniserade mervärdesskatten inte är beroende av nationella civilrättsliga klassificeringar, men frågan är ändå om en person som inte är ett rättssubjekt kan vara tillräckligt självständig för att vara ett mervärdesskatterättsligt skattesubjekt. Emellertid anser jag att ett förtydligande borde införas i mervärdesskattedirektivet om att det ska vara möjligt för icke rättssubjekt att vara beskattningsbara personer. Då kunde även 6 kap. 2 § ML omformuleras så att också de enkla bolagen och partrederierna vore skattskyldiga, om de uppfyller huvudregeln enligt de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML, dvs. 1 kap. 1 § första st. 1.¹⁵⁵ En sådan åtgärd skulle möjliggöra att

¹⁵³ I Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 föreslogs bl.a. att bestämningen av utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML skulle ändras till bestämning av utländsk beskattningsbar person, vilket skedde genom SFS 2013:368. Emellertid berördes inte frågan om möjlighet att registrera en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML för enkla bolag eller partrederier bildade av enbart utländska personer. Representantregeln berördes över huvud taget inte i promemorian (eller i SFS 2013:368). Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

¹⁵⁴ Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

¹⁵⁵ Se avsnitt 7.1.3.2 i del 2.

ML också beträffande enkla bolag och partrederier uppfyller de av mig utifrån EU-rätten på området anförda rättspolitiska målsättningarna för det svenska momssystemet, dvs. ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet.¹⁵⁶ Det bör dock anstå med en sådan lagstiftningsåtgärd i ML tills det på EU-nivå klarlagts att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁵⁷

En omformulering av 6 kap. 2 § ML enligt mitt förslag så att enkla bolag (och partrederier) skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, skulle för övrigt, för dem som använder samverkansformen enkelt bolag för att skapa ett gemensamt litterärt eller konstnärligt verk, inte lösa det särskilda problemet med frågan om tillämplig skattesats vid gemensam upphovsrätt. Den problematiken uppkommer för enkla bolag med sådan verksamhet oberoende av representantregelns existens. I stället skulle den frågan lösas genom att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML ändrades så att det lagrummet inte bara omfattar självständiga verk, utan också gemensamma verk. Jag återger här från min doktorsavhandling nämnda särskilda problem med enkla bolag och tillämplig momssats, vilket således är ett problem som är oberoende av de problem som jag anför i min doktorsavhandling beträffande den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML (5 kap. 2 § SFL):¹⁵⁸

- Det särskilda momsproblemet med enkla bolag gäller således skatteobjektet, exempelvis samarbeten i enkla bolag med att skapa ett filmverk etc. Frågeställningen därvidlag gäller när den generella momssatsen om 25 % ska tillämpas enligt 7 kap. 1 § första st. ML respektive när den reducerade momssatsen om 6 % ska tillämpas enligt bl.a. 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML.
- Problemet är att gemensamma verk skapade t.ex. av ett enkelt bolag omfattas av den generella momssatsen om 25 %, medan ett motsvarande verk anses som självständigt hos exempelvis ett aktiebolag eller handelsbolag och den reducerade momssatsen om 6 % i stället tillämpas.
- Det beror på att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML, som stipulerar reducerad momssats om 6 %, enbart hänvisar till 1, 4 eller 5 § i lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, URL. Beträffande ett gemensamt verk, t.ex. ett filmverk som skapas av en manusförfattare, en regissör och en scenograf etc., gäller då att de olika delarna kan var för sig uppnå

¹⁵⁶ Se avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.5 i del 2.

¹⁵⁷ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹⁵⁸ Se avsnitt 7.1.3.6 i del 2. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 122.

verkshöjd och anses omfattade av 1 § URL, men det färdiga filmverket som är ett gemensamt verk inom företagsformen enkelt bolag omfattas av 6 § URL. Det lagrummet omfattas inte av hänvisningen i 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML och i stället gäller den generella momssatsen om 25 %, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, för själva filmverket.

- I förhållande till mervärdesskattedirektivet föreligger enligt min mening en omotiverad brist på neutralitet i mervärdesbeskattningen av gemensamma verk mellan företagsformen enkelt bolag och andra företagsformer såsom aktiebolag. Om manusförfattaren, regissören och scenografen etc. bildar ett aktiebolag, omfattas inte bara deras respektive prestationer av självständighetskriteriet i 1 § URL, utan så är då fallet också med själva (det färdiga) filmverket. Aktiebolagets upplåtelse eller överlåtelse av filmverket omfattas således av den reducerade momssatsen om 6 %, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML. Problemet i förevarande särskilda hänseende avhjälps därför inte av en omformulering av 6 kap. 2 § ML. I stället skulle lösningen ligga i att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML skulle ändras, så att lagrummet inte bara omfattade självständiga verk, utan också gemensamma verk. Av neutralitetsskäl borde enligt min mening 7 kap. 1 § första st. 8 ML utökas till att omfatta också 6 § URL, så att ett gemensamt verk som skapas under företagsformen enkelt bolag mervärdesbeskattas med samma momssats (6 %) som gäller för andra bolagsformer och enskilda firmor, dvs. om en av de inblandade äger alla rättigheter och övriga är anställda hos denne.

Faktureringskyldighetens uppkomst enligt 11 kap. 1 § ML grundas numera på begreppen *beskattningsbar person* och omsättning. För att samma omsättning ska leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML föreslår jag att faktureringskyldigheten utvidgas till att omfatta bolagsmän respektive delägare som är *skattskyldiga* enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Det bör gynna rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut och kontrollmöjligheterna avseende bolagsmannens eller delägarrens redovisning av moms. Om en representant har utsetts för uppbörd av momsen i ett enkelt bolag eller partrederi, är det enligt min mening för en effektiv uppbörd och av kontrollskäl också lämpligt att det i 11 kap. 1 § ML anges att en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML.¹⁵⁹ Ett omfattande behov av preciserande tillägg i representantregeln medför även att det bör anges i regeln att det ska vara obligatoriskt för den som utses som

¹⁵⁹ Se avsnitt 7.1.3.4 i del 2.

representant att ansvara för en gemensam bokföring för bolagsmännen eller delägarna enligt 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078). Representanten bör i så fall inte enbart ansvara för att underlag för momskontroll finns tillgängligt hos honom enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL.¹⁶⁰

Beträffande tillämpningsfrågorna föreslår jag inte att någon precisering genom tillägg i den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML införs. Det föreligger ett problem med begränsad avdragsrätt och kumulativa effekter vid fördelning av skattskyldighet mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna på grund av formella begränsningar av avdragsrätten. Det problemet får dock sin lösning genom förslaget enligt ovan i detta kapitel om att ersätta andel i lagrummet med att skattskyldigheten – och därigenom avdragsrätten – åläggs respektive bolagsman eller delägare enbart i enlighet med 4 kap. 5 § första st. lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.¹⁶¹

Ett omfattande behov av precisering genom tillägg i regeln har konstaterats beträffande 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, för att en effektiv uppbörd ska kunna åstadkommas av momsen i enkla bolag och partrederier genom representantregeln. Även om sådana tillägg skulle gagna kontrollen av uppbörden, skulle det ske på bekostnad av individens rättssäkerhet. Omfattande preciserande tillägg gagnar inte den enskildes rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut beträffande den materiella beskattningsregeln. Med hänsyn till att jag sätter de rättssäkerhetsmässiga aspekterna framför målsättningen med en effektiv uppbörd och att preciserande tillägg i representantregeln blir alltför omfattande och komplexa, är min slutsats att uppbörden bör skötas av de skattskyldiga själva, dvs. av bolagsmännen och delägarna enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Jag anser sålunda att 6 kap. 2 § andra men. bör utmönstras ur ML samt – som en konsekvens av det – 5 kap. 2 § SFL begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms. Det är mitt förslag om det inte klarläggs att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person, så att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. I förevarande fall är för övrigt mitt förslag om att ålägga representanten faktureringskyldighet enligt ML inte aktuellt.¹⁶²

Beträffande de båda andra fallen av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. ML vid sidan av huvudregeln i pkt 1, dvs. pkt 2 och 3, har jag dragit

¹⁶⁰ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹⁶¹ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹⁶² Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

följande slutsats. I sistnämnda hänseende bör det klarläggas i 6 kap. 2 § första men. ML att lagrummet ålägger en person som gör en import av vara till ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första st. 3 ML, oavsett om denne är beskattningsbar person eller bolaget eller rederiet bedriver ekonomisk verksamhet. Det föranleds av att även en privatperson kan vara skattskyldig för import. När det gäller skattskyldighet för unionsinterna förvärv av varor och 1 kap. 1 § första st. 2 ML bör, utöver mitt förslag om krav på beskattningsbar person beträffande 6 kap. 2 § första men. ML, införas ett förtydligande i lagrummet om att beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML även omfattar samma begrepp enligt 2 a kap. ML. Det krävs för att en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi ska bli skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning. Begreppet beskattningsbar person gäller nämligen för köparen enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och beträffande punktskattepliktiga varor i pkt 2 av samma lagrum.¹⁶³ För att underlätta kontrollen av de enkla bolagens och partrederiernas varuhandel med andra EU-länder – via VIES-systemet (VAT Information Exchange System) – bör för övrigt ett tillägg i representantregeln ange följande. Det bör ange att representanten ska göra unionsinterna förvärv av varor för bolaget eller rederiet med återopande av tilldelat 662-nr. Det bör också ange att det är representanten – och inte annan bolagsman eller delägare – som ska utfärda fakturor i samband med leverans av varor till annat EU-land som sker i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.¹⁶⁴ Om 6 kap. 2 § andra men. utmönstras ur ML, blir inte de båda sistnämnda förslagen beträffande representanten aktuella.

3.3.5.3 Avslutande synpunkter från mina avhandlingar¹⁶⁵

Gemensamt för de båda böckerna har framför allt varit att bedöma huruvida skattskyldighetsbegreppet i ML kan innebära en uppluckring av den grundläggande funktion i moms-systemet som innebär att skattesubjektet ska åtskiljas från konsumenterna. Risken är annars framför allt att urvalet av skattesubjekt enligt ML öppnar för att privat konsumtion inte beskattas genom att t.ex. en juridisk person bildas i syfte att göra avdrag för ingående moms på förvärv av varor eller tjänster vilka egentligen används privat. Om inte lagstiftaren efter det att del 1 blev klar hade upphävt kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, genom SFS 2013:368,¹⁶⁶ dvs. inte gjort något åt problemet som berörs i huvudfrågan A i del 1, kunde juridiska

¹⁶³ Se avsnitt 7.1.3.3 i del 2.

¹⁶⁴ Se avsnitt 7.1.3.5 i del 2.

¹⁶⁵ Se avsnitt 4 i kapitlet Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 (1).

¹⁶⁶ Jfr avsnitt 3.1.

personer ha använts för att uppnå sådana fördelar momsmässigt sett. Då hade i sådana fall SKV varit tvunget att visa att fråga är om bedrägeri eller åberopa den av EU-domstolen konstaterade principen om förbud mot förfarandemissbruk, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars hade varit godtagbart formellt sett.¹⁶⁷

På samma sätt är det alltjämt med en av de viktiga tolkningsfrågorna i del 2, nämligen konstaterandet att representantregeln kan tolkas så att en vanlig privatperson kan anses skattskyldig blott på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det medför enligt min uppfattning en uppluckring av grunderna för momssystemet enligt EU-rätten, genom att åtskillnaden mellan skattesubjektet och konsumenten genom bestämningen av beskattningsperson enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet inte upprätthålls i det hänseendet.

Det kan inte uteslutas att momsavdrag skulle kunna yrkas med framgång med stöd av ML avseende privat konsumtion, genom tillämpning av representantregeln för enkla bolag och partrederier enligt dess nuvarande lydelse. Det betecknar jag som ett extremt tolkningsresultat beträffande representantregeln i förhållande till det avsedda resultatet med mervärdesskattedirektivet, dvs. att mervärdesskatten ska fungera som en skatt på konsumtion (konsumtionsskatt). Därför bör enligt min mening principen om förbud mot förfarandemissbruk innebära att en vanlig privatperson som är delägare i ett enkelt bolag eller partrederi inte kan utöva en rätt till momsavdrag – trots att den formellt sett skulle vara giltig i enlighet med begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML.¹⁶⁸

Jag delar uppfattningen att EU-domstolen genom målet C-255/02 (Halifax m.fl.) och den nyss nämnda principen har gett medlemsstaterna ett redskap på momsområdet för att skydda systemet.¹⁶⁹ Jag anser att omdefinition bör *de sententia ferenda* kunna ske så att ett avtal om enkelt bolag som har träffats för att möjliggöra momsavdrag för privat konsumtion underkänns i mervärdesskattehänseende.¹⁷⁰ Den beskrivna situationen innebär dock att följande förslag i del 2 i första hand bör genomföras. Om representantregeln ska kvarstå, bör 6 kap. 2 § första men. ML preciseras, såsom beskrivs i avsnitt 3.3.5.2 ovan, så att regeln avser enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML och att den också anger att delägarna i sådana bolag och rederier ska vara beskattningsbara personer i sig.

¹⁶⁷ Se s. 266 i del 1.

¹⁶⁸ Se avsnitten 2.8 och 7.2 i del 2.

¹⁶⁹ Se avsnitten 2.7, 2.8 och 7.2 i del 2.

¹⁷⁰ Se avsnitten 6.2.1.3 och 7.2 i del 2.

I övrigt har jag bl.a. noterat att även om kopplingen i 4 kap. 1 § ML till näringsverksamhetsbegreppet i IL har upphävts genom SFS 2013:368, kvarstår anledningen till att EU-kommissionen inledde fördragsbrottsförfarande mot Sverige 2008, eftersom frågan om användningen av begreppet skattskyldighet för bestämningen av avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § första st. ML inte har behandlats av lagstiftaren ännu angående frågan om en överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁷¹ För framtiden skulle dessutom kunna undersökas om det är möjligt med en – jämfört med vad som gällde tidigare – omvänd ordning, där ML styr 13 kap. 1 och 2 §§ IL beträffande vem som är företagare skatterättsligt sett.¹⁷² Beträffande frågan om representantregeln och huruvida ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person och enkla bolag och partrederier därmed skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett bör klarlägganden ske på EU-nivå. Därvid anför jag – mot bakgrund av att viss komparation kan ske med finska mervärdesskattelagen¹⁷³ – att propåer därom sannolikt lämpligast framförs av Sverige i samråd med Finland. I samband därmed kan också frågor beträffande s.k. mervärdesskattegrupper behandlas.¹⁷⁴

3.3.6 Om övriga särskilda regler om skattskyldighet i 6 kap. ML¹⁷⁵

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 2013:368.¹⁷⁶ 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

¹⁷¹ Se avsnitt 3.2.1 samt även s. 266 i del 1.

¹⁷² Se s. 267 i del 1.

¹⁷³ Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501.

¹⁷⁴ Se avsnitt 7.2 i del 2.

¹⁷⁵ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 1.3.4.

¹⁷⁶ Jfr avsnitt 3.1.

över nationsgränserna.¹⁷⁷ Svenska handelsbolag behandlas inkomstskatterättsligt sett inte som juridiska personer, enligt 2 kap. 3 § första st. andra strecksatsen IL. Inkomstbeskattningen sker i stället på delägarnivå hos handelsbolag (och kommanditbolag).¹⁷⁸ Detsamma som gäller för handelsbolag gäller inkomstskatterättsligt sett för en EEIG.¹⁷⁹ 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, 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 2013,¹⁸⁰ 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.¹⁸¹

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 inkomstskatterättsligt sett, enligt 2 kap. 3 § första st. första strecksatsen IL.¹⁸² Innan hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL utmönstrades genom SFS 2013:368 var det således en nödvändig

¹⁷⁷ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 8.2.1 (s. 200).

¹⁷⁸ Jfr 5 kap. 1 § IL.

¹⁷⁹ Jfr 5 kap. 2 § IL.

¹⁸⁰ 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.

¹⁸¹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 188. Jfr även avsnitt 1.1.3 i Forssén 2015 (1) och Forssén och Kellgren 2010 s. 18.

¹⁸² Jfr även Forssén och Kellgren 2010 s. 67.

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*.

- De övriga särskilda reglerna om skattskyldighet i 6 kap. ML avser konkursbon, 6 kap. 3 §, respektive statliga affärsverk, 6 kap. 6 §, och berörs i avsnitt 3.9.3 respektive avsnitt 3.8.2.
- Beträffande de särskilda bestämmelserna i övrigt om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, dvs. 6 kap., 9 kap. och 9 c kap., berörs 9 kap. om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet i avsnitt 3.9.2 och 9 c kap. om varor i vissa lager i avsnitt 3.2.2.3.

3.4 Bemanningsföretag och deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg – 3 kap. 7 § ML¹⁸³

3.4.1 Inledning angående 3 kap. 7 § ML¹⁸⁴

I avsnitten 3.4.2-3.4.4 behandlas en systematisk fråga avseende ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet, nämligen angående bemanningsföretag 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 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”.¹⁸⁵

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

¹⁸³ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.4. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 214.

¹⁸⁴ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.4.1.

¹⁸⁵ Jfr även Forssén 2001 s. 200 och Forssén 2016 (2), 12 213 211.

omsorgstjänsten.¹⁸⁶ 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.¹⁸⁷ Gränserna för skattefriheten avseende social omsorg bör enligt lagstiftaren överensstämja med vad som gäller för sjukvården.¹⁸⁸ 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.¹⁸⁹

3.4.2 Bemanningsföretag och 3 kap. 7 § ML¹⁹⁰

Sistnämnda förändrar inte att bemanningsföretag på förevarande område bör omfattas av den generella momsplikten om sådant företag inte tar ansvar för tillhandhållande 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.¹⁹¹ 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.¹⁹² 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 snedvrیدا konkurrensen i förhållande till momsskyldiga personaluthyrningsföretag och konsultföretag etc.¹⁹³ Jag anför följande till stöd för min uppfattning om bemanningsföretag och momsen:

- 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

¹⁸⁶ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 211 och Forssén 2001 s. 200 och 201.

¹⁸⁷ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 211 och Forssén 2001 s. 201.

¹⁸⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 211 och 12 213 212.

¹⁸⁹ Jfr Forssén 2016 (2), 12 213 211, 12 213 212 och 12 213 213.

¹⁹⁰ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.4.2.

¹⁹¹ 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 Tiem), 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 (2), 12 210 010 och avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

¹⁹² Se även Forssén 2016 (2), 12 210 010 och avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

¹⁹³ Jfr Forssén 2016 (2), 12 213 212 och även 12 213 213.

bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.¹⁹⁴ 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. 10.¹⁹⁵

- 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.¹⁹⁶ 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.¹⁹⁷
- 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.¹⁹⁸

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 tillräckligt för momsfrihet att företagets anställda själva är legitimerade etc.

3.4.3 Uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML¹⁹⁹

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

¹⁹⁴ Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

¹⁹⁵ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

¹⁹⁶ Jfr pkt 25 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

¹⁹⁷ Jfr pkt 28 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

¹⁹⁸ Jfr pkt 29 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

¹⁹⁹ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.4.3.

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.²⁰⁰ Emellertid har SKV i efterföljande ställningstaganden frångått den inställningen.²⁰¹ 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.²⁰² 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 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

²⁰⁰ Jfr SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111.

²⁰¹ 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.

²⁰² Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

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.²⁰³ 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.²⁰⁴

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,²⁰⁵ 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.²⁰⁶ Av förarbetena till EU-lagen följer att beträffande de hälso- och socialpolitiska frågorna ligger kompetensen kvar hos Sveriges Riksdag också efter Sveriges EU-inträde 1995.²⁰⁷ Medlemsstaterna utformar själva sin lagstiftning på de hälsopolitiska och socialpolitiska områdena.²⁰⁸ I och med Lissabonfördraget, som 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

²⁰³ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

²⁰⁴ Jfr även Forssén 2001 s. 200.

²⁰⁵ Jfr Forssén 2016 (2), 12 213 211.

²⁰⁶ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 224.

²⁰⁷ 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).

²⁰⁸ Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 200 och 201.

sjukvårdssystemen.²⁰⁹ 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.²¹⁰

Även om således den nationella socialtjänstlagen har betydelse för bestämningen av innebörden i begreppet social omsorg i ML,²¹¹ 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.²¹² 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.²¹³ 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).²¹⁴ 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 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 ändå har en särskild EU-rättslig innebörd. Det anser jag bör ske genom att lagstiftaren – i linje med vad SKV är inne på i nämnda ställningstagande²¹⁵ och som också framgick från början i

²⁰⁹ Jfr www.europarl.europa.eu.

²¹⁰ Jfr art. 168.1 andra st. första men. FEUF. Jfr även www.europa.eu.

²¹¹ Jfr Forssén 2016 (2), 12 213 211.

²¹² Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

²¹³ HFD fastställde för övrigt SRN:s besked i RÅ 2003 ref. 21.

²¹⁴ Jfr SOU 1989 Del 1 s. 198. Jfr även Forssén 2016 (2), 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.

²¹⁵ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

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 mervärdesskattedirektivet²¹⁶ – 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 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.

²¹⁶ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 161.

135.1 a i mervärdesskattedirektivet,²¹⁷ 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.²¹⁸ 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.²¹⁹ Rättssäkerhet inklusive legalitet, som rättspolitiska mål för det svenska momssystemet,²²⁰ 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.

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

²¹⁷ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 153 resp. 12 213 161.

²¹⁸ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 214 och Forssén 2001 s. 200.

²¹⁹ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 022 och 12 213 214 och avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

²²⁰ Jfr avsnitt 2.2 i Forssén 2015 (1) och även Forssén 2016 (2), 12 213 213 och 12 213 214.

representation och liknande ändamål – varvid jag för övrigt gjorde en hänсыftning till social omsorg och RÅ 1998 ref. 40.²²¹

3.4.4 Konklusioner²²²

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 momsfria 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 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

²²¹ 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 (2), 12 213 214.

²²² Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.4.4.

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.²²³

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 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

²²³ Jfr även avsnitt 3.9.5.

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).²²⁴ 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 § ML²²⁵

3.5.1 Inledning angående 3 kap. 9 § ML²²⁶

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:

²²⁴ Ang. tandvård och 3:6 ML: jfr även avsnitt 3.9.2.2.

²²⁵ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.5. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 153.

²²⁶ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.5.1.

- ”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 – värdepappershandel²²⁷

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. 1.²²⁸ Undantaget från skatteplikt avseende värdepappershandel omfattar i princip transaktioner avseende alla slag som ingår i värdepappersmarknaden, även om de inte är bundna till dokument – dvs. ’papperslösa’.²²⁹ Värdepappershandel är således i princip undantagen från skatteplikt i sin helhet.²³⁰ En överlåtelse av ideella andelar i vilket slags egendom som helst undantas således från skatteplikt, och antalet sålunda omsatta värdepapper spelar ingen roll därvidlag.²³¹ 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

²²⁷ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.5.2.

²²⁸ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 151 och 12 213 152.

²²⁹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 153 och Forssén 2001 s. 213.

²³⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 153 och Forssén 2001 s. 211.

²³¹ Jfr även Forssén 2016 (2), 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.²³² 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.²³³

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.²³⁴ 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.²³⁵ Tillhandahållande av en tjänst som

²³² Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 151 och Forssén 2011 s. 144 och 184.

²³³ Jfr även Forssén 2016 (2), 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.

²³⁴ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 153 och Forssén 2001 s. 213.

²³⁵ 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.²³⁶ 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.²³⁷

²³⁶ 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”.

²³⁷ 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 (2), 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.²³⁸

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.²³⁹ 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.²⁴⁰

3.5.3 Art. 135.1 e och f i mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 23 § 1 och 3 kap. 9 § ML – bitcoins²⁴¹

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 bitcoins, 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”.

²³⁸ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 153 och 12 213 161.

²³⁹ Jfr RÅ 1993 not. 71, RÅ 1994 not. 422, RÅ 1996 not. 243 och RÅ 1998 not. 249. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 153 och 12 213 214 och Forssén 2001 s. 211.

²⁴⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 151 och 12 213 153 och Forssén 2001 s. 211.

²⁴¹ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.5.3.

Det är enligt min mening viktigt att beakta att EU-domstolen, för sin bedömning att växlingstjänsterna avseende bitcoins omfattas av undantag enligt art. 135.1 e, noterade att växlingstjänsterna i fråga består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoins 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.²⁴² 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.²⁴³

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

²⁴² Det gäller givetvis även leverans av varor (min kommentar).

²⁴³ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 151 och 12 213 152.

direktivbestämmelsen har således betydelse för subjektfrågan, och om det inte är fråga om en valutahandlare, som kan anses ha karaktären av beskattningsbar person i kraft av sin profession enligt bestämmelsen 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.²⁴⁴ 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 dess båda situationer ofta är långt ifrån klar.²⁴⁵ SRN nämner i och för sig att bitcoins

²⁴⁴ HFD hänvisar i HFD 2016 ref. 6 i det hänseendet till Henkow 2008 s. 125.

²⁴⁵ Jfr Henkow 2008 s. 211 och även s. 51.

”är ett betalningsmedel” som ”visar stora likheter med elektroniska pengar”, men hänvisar av någon anledning inte till 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,²⁴⁶ vilket för övrigt ledde till *The E-Money Directive (2000/46/EC)* som också nämns i den av SRN anförda doktrinen.²⁴⁷

- I nämnd doktrin anges att *money* (pengar) enbart tjänar tre funktioner med pengar: ”as a medium of exchange, a unit of

²⁴⁶ Jfr SOU 1998:14 s. 11.

²⁴⁷ Jfr Henkow 2008 s. 51. Direktivet 2000/46/EC har för övrigt ersatts av *The E-Money Directive (2009/110/EC)*.

account and as a store of value”.²⁴⁸ Utredningen om elektroniska pengar, SOU 1998:14, anger mer än så, nämligen en mångtydig 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.²⁴⁹ 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.²⁵⁰ Begreppen e-pengar eller digitala kontanter följer av engelskans *e-money* eller *digital cash*.²⁵¹

- 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.²⁵² Utredningen angav dåför tiden att det var främst banker som gav ut e-pengar i vid mening.²⁵³ 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.²⁵⁴ 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.²⁵⁵ 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.²⁵⁶

²⁴⁸ Se Henkow 2008 s. 48.

²⁴⁹ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25, där begreppet *pengar* också beskrivs som mångtydigt och vagt.

²⁵⁰ Jfr SOU 1998:14 s. 19 och 20.

²⁵¹ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25.

²⁵² Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25.

²⁵³ Jfr SOU 1998:14 s. 21.

²⁵⁴ Jfr SOU 1998:14 s. 58.

²⁵⁵ Jfr SOU 1998:14 s. 58.

²⁵⁶ Jfr SOU 1998:14 s. 58 och 71.

Utredningen nämner för övrigt också att mynt och sedlar en gång i tiden kom till på grund av att byteshandel var alltför omständligt.²⁵⁷

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 kryptering²⁵⁸ genom den algoritm²⁵⁹ 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 anmälningsskyldighet 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 momsats 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 momsatsen 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 momsatsen 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.

²⁵⁷ Jfr SOU 1998:14 s. 23, där det också anges att de första svenska mynten präglades omkring år 1000 e.Kr. av Olof Skötkonung.

²⁵⁸ 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."

²⁵⁹ 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.²⁶⁰ 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.²⁶¹ 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 2009.²⁶² I likhet med av SRN anförda Henkow 2008 hör dock även Rendahl 2009 till tiden innan

²⁶⁰ Jfr SRN:s hänvisning i HFD 2016 ref. 6 till Henkow 2008 s. 88f.

²⁶¹ Jfr även pkt 37 och 48 i nämnda EU-målet C-264/14 (Hedqvist).

²⁶² 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,²⁶³ 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.²⁶⁴ 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.²⁶⁵

²⁶³ Bitcoins lär ha funnits tillgängliga under 2009 (jfr Forssén 2016 (2), 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).

²⁶⁴ 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.”

²⁶⁵ 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 affärslivet 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.²⁶⁶

3.5.4 Konklusioner²⁶⁷

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 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 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 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.²⁶⁸ Jag har beskrivit att det föreligger en risk för att bitcoins utan

²⁶⁶ Jfr pkt 19-23 i EU-målet C-455/98 (Salumets m.fl.). Jfr även Forssén 2011 s. 167.

²⁶⁷ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.5.4.

²⁶⁸ Jfr SOU 1998:14 s. 31.

tillstånd från Finansinspektionen används för att t.ex. gömma 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.²⁶⁹ 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'.²⁷⁰

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.

²⁶⁹ 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 Högsta domstolens (HD), 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.

²⁷⁰ 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 3.7.3.

3.6 Import och förmodad lucka i lagen med hänsyn till två bestämmelser av beskattningsbar person – 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 § ML²⁷¹

3.6.1 Problembeskrivning och bedömning²⁷²

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 alltjämt 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),²⁷³ 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

²⁷¹ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.7. Jfr även Forssén 2016 (2), 21 112 000. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 034, 12 213 164 och 12 215 000.

²⁷² Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.7.1.

²⁷³ Se SKV:s ställningstagande 2014-11-21, dnr 131 639684-14/111.

ersattes den 1 maj 2016 av tullagen (2016:253)²⁷⁴ – finns ett ärende registrerat hos finansdepartementet där jag 2014-12-12 (Dnr. Fi2014/4452) uppmärksammar en förmodad lucka i lagen beträffande 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 bestämmelser som är av intresse här, nämligen i 4 kap. 1 § resp. i 5 kap. 4 §.²⁷⁵ 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 mervärdesskatteregistrerade 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

²⁷⁴ 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.

²⁷⁵ 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.

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.

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 momsstiftning 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 unionsinternt förvärv (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 enligt min mening frågeställningen om luckan i tullagen i detta avsnitt inte betecknas som hypotetisk, eftersom den liknar frågor om användningen av begreppet skattskyldig i huvudregeln om UIF, 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, innan den regeln ändrades genom SFS 2013:368. Frågeställningen om luckan i tullagen i förevarande avsnitt gäller bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet och berör också en situation av varuinförsel till Sverige, nämligen import från tredje land.

3.6.2 Konklusioner²⁷⁶

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 särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML*. Avsaknaden av det

²⁷⁶ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.7.2.

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 uppenbar 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.²⁷⁷ 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.²⁷⁸

²⁷⁷ Jfr även avsnitten 3.2.2.2 och 3.2.2.3.

²⁷⁸ Se Forssén 2015 (1) s. 25 och 26. Jfr även Forssén 2015 (6), avsnitt 3.5.

3.7 Bestämningarna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML²⁷⁹

3.7.1 Bakgrund till 1 kap. 6 § och problembeskrivning²⁸⁰

Lydelsen av 1 kap. 6 § ML är följande:

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

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.²⁸¹

I avsnitten 3.7.2.1-3.7.3 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. Genomgången i avsnitten 3.7.2.1-3.7.3 berör således dessa systematiska aspekter på 1:6 ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet.

3.7.2 Systematiska aspekter på 1 kap. 6 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet²⁸²

3.7.2.1 Exemplet olika slag av investeringsguld – särskilt om 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a och 10 b §§ ML²⁸³

Mervärdesskattedirektivet definierar, som nämnts,²⁸⁴ 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.

²⁷⁹ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.9. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 200 001, 12 213 177, 12 213 213 och 12 213 235.

²⁸⁰ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.7.1.

²⁸¹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 107.

²⁸² Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.7.2.

²⁸³ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.7.2.1. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 177.

²⁸⁴ Se avsnitt 3.7.1.

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 halvfabrikat 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.²⁸⁵

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*,
- 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 guldmünt respektive annat investeringsguld – som art. 344 i mervärdesskattedirektivet, görs utan anknytning till definitionen av vara respektive tjänst i 1:6 ML.²⁸⁶

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:

²⁸⁵ Jfr Forssén 2016 (2), 12 213 171.

²⁸⁶ 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.

- 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 §§.

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).²⁸⁷ Härvidlag jämför jag handeln med investeringsguld i första hand med värdepappershandel enligt 3:9 tredje st. 1 ML,²⁸⁸ som anger att omsättning av bl.a. aktier utgör värdepappershandel, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte. Enligt min mening borde samma bestämning 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

²⁸⁷ Se prop. 1998/99:69 s. 1.

²⁸⁸ Jfr avsnitten 3.5.1-3.5.4.

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. 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.²⁸⁹ 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,²⁹⁰ 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.

3.7.2.2 Exemplet tandvård – särskilt om 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML²⁹¹

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-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.²⁹²

Momsfriheten gäller för alla varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i tandvården. På motsvarande sätt som för sjukvård gäller

²⁸⁹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 128 med hänvisning till prop. 1989/90:111 s. 189.

²⁹⁰ Se avsnitt 3.7.1.

²⁹¹ Se avsnitt 3.7.2.2. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 213.

²⁹² Jfr även Forssén 2001 s. 199.

undantag även i underentreprenörssituationerna, dvs. för (tand)vårdande entreprenör. Momsfrihetens räckvidd överensstämmer således i princip med momsfriheten för sjukvård,²⁹³ 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.²⁹⁴
- 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 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,²⁹⁵ och till EU-målet C-401/05 (VDP Dental Laboratory), och föreslog att lagrummet i fråga ändrades i paritet med direktivbestämmelsen.²⁹⁶ Det skedde den 1 januari 2015, genom SFS 2014:1492, så att undantaget enligt 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen numera lyder:

²⁹³ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

²⁹⁴ Jfr prop. 1993/94:99 s. 151 och 152. Jfr även Forssén 2001 s. 199 och 200.

²⁹⁵ Jfr avsnitt 3.4.2.

²⁹⁶ Jfr prop. 2014/15:1 s. 324 och 325.

”omsättning av dentaltekniska produkter 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,²⁹⁷ 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,²⁹⁸ 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 – jämför dagens 2 kap. 1 b § ML²⁹⁹ – 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 momsskyldige förvärvaren, var undantagen från momsplikt inte inverkar på rätten till avdrag för fiktiv moms.³⁰⁰ 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.

²⁹⁷ Jfr avsnitt 3.2.2.3.

²⁹⁸ Se prop. 2007/08:25 s. 120 och 124. Jfr även Forssén 2011 s. 172 och avsnitt 6.4.3 i Forssén 2015 (1).

²⁹⁹ 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 (2), 12 211 120.

³⁰⁰ Jfr Forssén 1993 s. 133 och Forssén 1994 s. 180.

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).³⁰¹ Jag redogjorde utförligt för en motsatt ståndpunkt, varvid jag i sammanfattning noterade, att det var endast skattskyldiga återförsäljare som kompenseras för en förlorad fiktiv avdragsrätt genom införandet av marginalbeskattningssystemet (VMB) i 9 a kap. ML,³⁰² medan för övriga grupper av företagare den förlorade fiktiva avdragsrätten fick uppenbart genomgripande konsekvenser som enligt min mening starkt försämrade för nyföretagandet i Sverige.³⁰³

I vart fall är enligt min uppfattning RÅ 1988 ref. 42 ett unikt avgörande i HFD för just den dåförtiden 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”.³⁰⁴ Lagstiftaren framhöll i samband med det uttalandet att bedömningen – till skillnad från vad som gällde enligt GML – inte ska avse ”de omsatta varorna eller tjänsterna som sådana”. 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 3.7.2.1

³⁰¹ Jfr prop. 1994/95:57 s. 75. Jfr även Forssén 1995 (1) s. 12.

³⁰² Jfr avsnitt 3.3.3.1.

³⁰³ Jfr Forssén 1995 (2).

³⁰⁴ Jfr prop. 1993/94:99 s. 105.

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.

*3.7.2.3 Exemplet elektroniska tjänster – särskilt om bl.a. lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster*³⁰⁵

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, vilka innebar att de s.k. särskilda ordningarna för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. I förarbetena till den reformen anfördes att listan på fem olika slags elektroniska tjänster som återfinns i bilaga II till 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”.³⁰⁶

³⁰⁵ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.9.2.3. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 235.

³⁰⁶ 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. skattebetalningslagen (1997:483), 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.

- Mervärdesskattedirektivet använder enligt art. 358.2 begreppen *elektroniska tjänster* och *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*, vilka enligt förarbetena ska anses ha samma betydelse.³⁰⁷ 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 bestämningen av platsen för tillhandahållande för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen.
- Beträffande tillämpningsförordningen 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 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,³⁰⁸ och det

³⁰⁷ Jfr prop. 2013/14:224 s. 58-59.

³⁰⁸ 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.”

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.³⁰⁹ 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. RF. Jag varnade för en sådan utveckling redan i samband med förslaget om en EG-förordning om tillämpning av sjätte direktivet.³¹⁰

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

³⁰⁹ Jfr även prop. 2013/14:224 s. 56.

³¹⁰ Jfr Forssén 2005 (1) och Forssén 2005 (2).

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 3.7.2.2 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 momsen 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 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 3.7.1), att när en vara kan levereras elektroniskt är den inte längre ett materiellt ting, utan *något annat*, nämligen en

tjänst – en elektronisk tjänst.³¹¹ 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.³¹²

- Den reducerade momssatsen om 6 % infördes i 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML den 1 januari 1996, genom SFS 1995:1364,³¹³ för allmänna nyhetstidningar (dagstidningar).³¹⁴ Den 1 januari 2002 utvidgades regeln, genom SFS 2001:1169,³¹⁵ 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).³¹⁶
- 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.³¹⁷ 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,³¹⁸ numera får anses gälla också för dagstidningar och tidskrifter etc. som tillhandahålls via Internet. Framför allt som ett motiv för

³¹¹ Jfr prop. 2002/03:77 s. 27 och 34.

³¹² 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.

³¹³ Jfr bet. 1995/96:SkU12; prop. 1995/96:45; SOU 1995:37.

³¹⁴ 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.

³¹⁵ Jfr bet. 2001/02:SkU12; prop. 2001/02:45.

³¹⁶ Jfr prop. 2001/02:45 s. 30.

³¹⁷ Jfr bet. 2001/02:SkU12 s. 9.

³¹⁸ 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.

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”.³¹⁹

- Framtiden är redan här, med läsplattor och annat. Därför är nyss nämnda praktiska motiv, för en konkurrenssnedvridning 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.³²⁰ 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.

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), bör lagstiftaren hemställa hos EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om en ändring i pkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet,³²¹ 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 tillämpningsförfordningen blir bestämningen av omsättning av

³¹⁹ Jfr SOU 1995:37 s. 150 och även s. 146 och 147.

³²⁰ Jfr SOU 1995:37 s. 150.

³²¹ 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.

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 tillämpningsförordningen kan dels träffa fel på grund av bristande tekniska eller affärsrättsliga insikter i ämnet från lagstiftarens och nämnda EU-institutioners sida, 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 tillämpningsförordningen angående vad för slags undervisning som *i synnerhet* ska undantas från vad som avses med elektroniska tjänster enligt art. 7.1 i förordningen.

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 huvudfråga A, i min licentiatavhandling.³²²

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 3.7.2.1 och 3.7.2.2). Här gäller det i och för sig en djupare dimension på frågeställningen, där neutralitet ernås först genom att aktuella

³²² Jfr ang. skatteobjektets eventuella betydelse för bestämmandet av skattesubjektet i Forssén 2011 s. 34 ff, 203ff och 261.

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 3.7.2.1 och 3.7.2.2, lagstiftaren ha utmönstrat 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 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 tjänster 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 mervärdesskattelhänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom andra områden såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Särskilt mot bakgrund av den snabba tekniska utvecklingen på ett område som elektroniska tjänster är det enligt min mening desto 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 3.7.2.1 och 3.7.2.2, 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.

3.7.3 Konklusioner³²³

Genomgångarna i avsnitten 3.7.2.1-3.7.2.3, 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

³²³ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.9.3.

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 bestämmningen 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 3.7.2.3) 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 tillämpningsförförordningen 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.

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 3.7.2.1) och tandvård (avsnitt 3.7.2.2), utmönstra 1:6 ur ML, så att samma regelteknik – systematik – beträffande bestämmningen 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 bestämmningen av elektroniska tjänster, från nuvarande kasuistiska exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförförordningen 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 bestämmningen 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 alltjämt 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.³²⁴

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,³²⁵ 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

³²⁴ Se avsnitt 3.7.2.3.

³²⁵ Jfr avsnitten 3.5-3.5.4.

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

3.8 Begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML³²⁶

3.8.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 4 kap. 8 § ML³²⁷

I avsnitten 3.8.2-3.8.5 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,³²⁸ 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

³²⁶ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.10. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 200 001 och 12 214 050.

³²⁷ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.10.1.

³²⁸ Jfr frågorna under avsnitten 3.9-3.9.3.

konform med innebörden av framför allt vad som förstås EU-rättsligt sett med begreppet *organisationer utan vinstsyfte*.³²⁹

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.

3.8.2 Beskrivning av skillnaden mellan 4 kap. 8 § ML och reglerna om organisationer utan vinstsyfte i mervärdesskattedirektivet³³⁰

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 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

³²⁹ Jfr Forssén 2016 (2), avsnitt 12 200 001.

³³⁰ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.10.2.

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.³³¹ 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,

³³¹ Jfr 1 kap. 16 § första men. ML.

även om de i samband härmed uppstår 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 skattskyldigt 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 offentlighetsrättsliga 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 återfinns.³³² 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.³³³

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.

³³² Jfr även regeln om undantag från skatteplikt vid uttag hos en kommun eller staten, dvs. 3 kap. 29 § ML.

³³³ Jfr även Forssén och Kellgren 2010 s. 69 samt Forssén 2016 (2), 12 214 050.

3.8.3 Konsekvenser av nuvarande undantaget från ekonomisk verksamhet avseende allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML³³⁴

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 konkurrenssnedvridningar. 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 konkurrenssnedvridning 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 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 %.

³³⁴ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.10.3.

Medlemsländerna i EU ska i sina moms­lagstiftningar tillämpa en normalskattesats, vilket följer av art. 96 i mervärdesskattedirektivet. Därjämte får de tillämpa en eller två reducerade moms­satser, vilket följer av art. 98.1 i mervärdesskattedirektivet. Normalskattesatsen, dvs. den generella moms­satser, i ML är 25 %, ³³⁵ och de båda reducerade moms­satserna i ML är 12 respektive 6 %, ³³⁶ Art. 113 FEUF och pkt 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet innebär att moms­lagstiftningarna i de olika EU-länderna ska vara harmoniserade, så att konkurrenssnedvridning undviks etc. Emellertid varierar moms­satserna mellan de olika EU-länderna, och den bristen på harmonisering har stöd i pkt 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Även om moms­satserna sålunda får variera mellan EU-länderna, får de dock inte tillämpa reducerade moms­satser 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 bestämmingen av undantag respektive tillämpning av reducerad moms­satser till associationsformen allmännyttig ideell förening. I stället får då begränsningen av mervärdessbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer ske i enlighet med art. 13 i mervärdesskattedirektivet också på idrottsområdet, dvs. endast 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 moms­satser 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 moms­satser för tillträde till sportevenemang respektive utnyttjande av sportanläggningar.

3.8.4 Fördragsbrottsfrågan angående 4 kap. 8 § ML ³³⁷

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

³³⁵ Se 7 kap. 1 § första st. ML.

³³⁶ Se 7 kap. andra respektive tredje st. ML.

³³⁷ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.10.4.

saknades skäl att behandla 4:8 ML i samband med frågorna om en enhetlig moms.³³⁸

I min licentiatavhandling noterade jag att EU-kommissionen den 26 juni 2008 inledde fördragsbrottsförfaranden mot Sverige om att 4 kap. 1 § ML³³⁹ respektive 4 kap. 8 § ML skulle innebära överträdelser av mervärdesskattedirektivet.³⁴⁰ 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 2008.³⁴¹ Regeringen avgav sitt svar 2008-10-09 till EU-kommissionen,³⁴² 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.³⁴³ EU-kommissionen avslog ansökan, men enligt ett pressmeddelande från 2011-03-31 avsåg Regeringen att fortsätta att arbeta med frågan.³⁴⁴ 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

³³⁸ Jfr SOU 2006:90 s. 192.

³³⁹ 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.

³⁴⁰ Jfr Forssén 2011 s. 59.

³⁴¹ Jfr även Forssén 2011 s. 59.

³⁴² Jfr Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML). Jfr Forssén 2011 s. 59.

³⁴³ Jfr Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen). Jfr även Forssén 2011 s. 61.

³⁴⁴ Jfr Forssén 2011 s. 61.

bestämningen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*.

3.8.5 Konklusioner³⁴⁵

Genomgången i avsnitten 3.8.1-3.8.4 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, 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 överträdelse 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 2008.³⁴⁶ 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

³⁴⁵ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.10.5.

³⁴⁶ Se 2007/2311 K(2008) 2803.

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 negrade 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 3.8.3 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 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 offentligrättsliga organ – 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.

3.9 Fastighetsbegreppets användning i vissa sammanhang i ML³⁴⁷

3.9.1 Inledning och översikt angående behandlingen av begreppet fastighet i ML³⁴⁸

Begreppet fastighet ingår i 1 kap. 6 § ML,³⁴⁹ 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*).³⁵⁰ Jämför art. 15.2 a) i mervärdesskattedirektivet, där begreppet fast egendom används: ”Medlemsstaterna får betrakta som materiella tillgångar: a) Vissa rättigheter i fast egendom”. Jämför även art. 13b i tillämpningsförfordningen som stipulerar följande:

”Vid tillämpningen av direktiv 2006/112/EG ska med fast egendom avses följande:

- a) Varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta.
- b) Varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.
- c) Varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig, exempelvis dörrar, fönster, tak, trappor och hissar.

³⁴⁷ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.11. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 212 211 och 12 213 124.

³⁴⁸ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.11.1.

³⁴⁹ Se avsnitt 2.2, där lydelsen av 1 kap. 6 § ML återges.

³⁵⁰ 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.

d) Varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras.”

För sammanhanget får bara nämnas att det 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 hänvisar till begreppet fast egendom enligt art. 13b i tillämpningsförfordningen.³⁵¹ Jag nämner inte det förslaget igen, eftersom jag bedömer att de frågor som jag tar upp i samband med fastighetsbegreppet i ML kvarstår även efter ett genomförande av förslaget.

I avsnitten 3.9.2-3.9.5 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 3.9.2).
- 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 3.9.3).
- 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 3.9.4).

3.9.2 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 §§ ML³⁵²

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.³⁵³ 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:

³⁵¹ Jfr prop. 2016/17:14 s. 46. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

³⁵² Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.11.2. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 212 211.

³⁵³ Jfr 9 kap. 1 § första st. ML.

- I min doktorsavhandling nämnde jag – och nämner alltså 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 sig för att sådan skyldighet ska uppkomma, att jag därvidlag inte gör något undantag angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse enligt 9 kap. ML.

Även i sistnämnda fall anser jag således att en vanlig privatperson inte ska anses som beskattningsbar person. Se även avsnitt 3.3.5.3, där jag också i förevarande framställning betecknar som ett extremt tolkningsresultat att en vanlig privatperson (en konsument) skulle kunna anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett.³⁵⁴

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 av 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.³⁵⁵

- 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

³⁵⁴ Jfr i övrigt ang. den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) översikten i avsnitt 3.3.5.2 samt den grundliga genomgång av mervärdesskatt och enkla bolag (och partrederier) som jag gör i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

³⁵⁵ Se prop. 2012/13:124 s. 95.

privatperson – som tillfälligtvis utför vissa angivna transaktioner avseende byggnader och mark,³⁵⁶ borde lagstiftaren ha lämnat en förklaring eller gjort ett klarläggande särskilt angående 4:3 ML.

- 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.
- Därför kvarstår frågan huruvida 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 således inte omfattar 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

³⁵⁶ Jfr avsnitt 1.1.3 i Forssén 2015 (1).

mervärdesskattedirektivet är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.³⁵⁷

3.9.3 Särskild fråga om moms på byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenörs konkurs – 6 kap. 3 § ML³⁵⁸

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 processhabil 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.³⁵⁹

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.³⁶⁰ 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

³⁵⁷ Jfr även avsnitt 4.5: särskilt ang. 9 kap. 1 § ML och en koppling till förfarandemässiga regler, närmare bestämt 7 kap. 4 § SFL.

³⁵⁸ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.11.3. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 124.

³⁵⁹ Jfr prop. 1973:163 s. 60 och 67. Jfr även Forssén och Kellgren 2010 s. 58 och 59.

³⁶⁰ Jfr Forssén 2016 (2), 12 201 032 och avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

fastighetsområdet i samband med konkurser, t.ex. när en fastighetsägare har beställt en byggnadsentreprenad och byggmästaren försätts i konkurs. Ett problem är då följande:

- 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 mervärdesskattedeclaration 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.³⁶¹

Om nu någon beställare, t.ex. en kommun, betalar en sådan faktura från konkursförvaltaren, kan kommunen inte göra avdrag eftersom det är en

³⁶¹ Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jfr även Forssén 2015 (4), kapitel 9 och Forssén 2015 (9).

felaktigt debiterad moms,³⁶² men den felaktigt debiterade momsen kan ändå komma att delas ut till fordringsägare i konkursen – t.ex. till en 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 utfärdat 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 2010.³⁶³ 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

³⁶² Det gäller oavsett om kommunen är momsregistrerad och lämnar mervärdesskattedeclarationer eller om kommunen tillämpar redovisning inom ’kommunkontosystemet’ – jfr Forssén 2016 (2), 12 201 024 och 12 214 040.

³⁶³ 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).

medför avdragsrätt på grund av att sådant belopp inte utgör moms enligt ML.³⁶⁴ Genom den regeländring 2008 kan det ha blivit tydligare för 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.³⁶⁵ 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 kringgå 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.

³⁶⁴ 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 skadestånd. Det är enligt min uppfattning jämförbart med att en skattskyldig byggnadsentreprenör debiterar moms på arbeten som inte utförs, dvs. på en icke-omsättning.

³⁶⁵ Jfr avsnitt 3.3.1.

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 frångå sin uppfattning i handledningen för mervärdesskatt visar 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.

3.9.4 Viss fråga om investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs – 8 a kap. ML³⁶⁶

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

³⁶⁶ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.11.4. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 124.

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.

Verksamhetstillhör 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 3.9.3 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.³⁶⁷ 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 jämföras enligt 8 a kap. 1 § ML återbetalning av moms enligt 10 kap. 9-13 §§ ML.³⁶⁸

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 alltså konkursgäldenärens vid konkursboets försäljning av den – konkursboet blir inte ägare till fastigheten.³⁶⁹ Om en fastighetsägare etc. försätts i konkurs, ska denne jämka ingående

³⁶⁷ 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.

³⁶⁸ Jfr Forssén 2016 (2), 13 210 000.

³⁶⁹ Jfr Öberg 2001 s. 220.

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 investeringsvara.³⁷⁰ 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.³⁷¹

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.³⁷²

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,

³⁷⁰ Jfr 8 a kap. 4 § första st. 6 ML.

³⁷¹ Jfr 8 a kap. 4 § andra st. ML.

³⁷² Se 3 kap. 1 § konkurslagen (1987:672)

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 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,³⁷³ 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,³⁷⁴ 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 'jämkningsmoms' 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 'jämkningsmoms', 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 'jämkningsmoms', kan förmånsrättsreglerna innebära att staten inte får utdelning i A:s konkurs.³⁷⁵ 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

³⁷³ Jfr 4 kap. 2 § och 20 kap. 6 § 2 jordabalken (1970:994).

³⁷⁴ Jfr 8 a kap. 6 § andra st. 1 och 2 ML.

³⁷⁵ Jfr förmånsrättslagen (1970:979).

finns en industribyggnad som enbart passar för ett viss slags verksamhet.

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)³⁷⁶ 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 3.9.3 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,³⁷⁷ 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.³⁷⁸ 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

³⁷⁶ Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jfr även Forssén 2015 (4), kapitel 9 och Forssén 2015 (9).

³⁷⁷ Jfr Forssén 2008, avsnitt 7.1.

³⁷⁸ Jfr Forssén 2006.

anses ha avtalat bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämningskyldighet.³⁷⁹

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 2006,³⁸⁰ 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 ålåg konkursgäldenären eller konkursboet.³⁸¹ 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.³⁸²

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”.³⁸³ 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

³⁷⁹ Jfr Forssén 2006 s. 377.

³⁸⁰ Jfr Forssén 2006.

³⁸¹ Jfr Öberg 2001 s. 219-222.

³⁸² Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

³⁸³ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

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 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.³⁸⁴ 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 2006.³⁸⁵

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 (korrigerings) 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.

3.9.5 Konklusioner³⁸⁶

I avsnitt 3.9.1 nämner jag att begreppet fastighet ingår i 1 kap. 6 § ML, som behandlas i avsnitten 3.7-3.7.3 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 3.9.2-3.9.4 har jag behandlat problem i vissa hänseenden som berör fastighetsbegreppet i ML, nämligen följande:

³⁸⁴ 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.

³⁸⁵ Jfr Forssén 2006.

³⁸⁶ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 3.11.5.

- I *avsnitt 3.9.2* 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.
- I *avsnitt 3.9.3* 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 3.9.3 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 var 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.³⁸⁷ 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

³⁸⁷ Jfr avsnitt 3.3.1.

byggtjänster i 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML kringgås i ett visst hänseende.

- I *avsnitt 3.9.4* har berörts en särskild fråga om jämkning av ingående moms för s.k. investeringsvaror i 8 a kap. ML i 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 3.9.2* 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 3.9.3* 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*.³⁸⁸ Den risken är särskilt påtaglig mot bakgrund av den lojalitet till förarbeten vid lagtolkning som råder i svensk rättskällelära. Lagstiftarens förhållningssätt utgör därför ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och

³⁸⁸ Se *avsnitt 1.3*.

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 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 3.9.4* 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 REGLER OM MOMS

4.1 Inledning

I detta kapitel behandlar jag *förfarandemässiga regler om moms*.

Från min licentiatavhandling noterar jag 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 kontrollsysteem momsmässigt sett.³⁸⁹

I enlighet med ovan nämnda behandlar jag följande förfarandemässiga frågor i detta kapitel:³⁹⁰

- 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. restkompetensen – vilken uttrycks som *form och tillvägagångssätt* – i art. 288 tredje st. FEUF. Frågan är då om det

³⁸⁹ Se Forssén 2016 (1), avsnitten 1.3.3 och 4.1: Jfr bifråga E i min licentiatavhandling, Forssén 2011. Den nämns också kort i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

³⁹⁰ Se även Forssén 2016 (1), avsnitt 4.1.

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 som i ML.

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.³⁹¹ Emellertid finns det inte någon allmän rättsakt från EU beträffande förfaranderegler om skatt. Förfaranderegler 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).

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.

Emellertid saknar således förfarandemässiga regler om moms i SFL i allmänhet motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet eller andra EU-rättsliga rättsakter.³⁹² Frågan är därför i avsnitt 4.3 om det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler generellt sett för moms.

Jag har tagit upp frågor om reglerna om utövande av avdragsrätten i annat sammanhang,³⁹³ 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 tillämpningsförordningen för vissa materiella momsfrågor i mervärdesskattedirektivet.

³⁹¹ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 7.2.

³⁹² Jfr avsnitt 1.2.

³⁹³ Jfr t.ex. Forssén 2015 (1), avsnitten 6.4.7 och 7.1.3.5.

Tillämpningsförordningen har, i enlighet med att den berör just materiella beskattningsfrågor, redan berörts i kapitel 3 (avsnitten 3.7.2.3 och 3.7.3), och därvidlag beträffande den bestämning som sker i art. 7 i tillämpningsförordningen av begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*. I detta kapitel berörs dessutom – i avsnitt 4.4 – de övriga art. i tillämpningsförordningen som avser beskattningsbara transaktioner enligt art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 6, 8 och 9 i tillämpningsförordningen. Jag gör således en bredare analys av tillämpningsförordningen i detta kapitel, men ställer så att säga inte tillämpningsförordningen mot frågan i avsnitt 4.3 om en EU-förordning 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 avsnitten 4.2-4.4 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 3.9.2 och 3.9.4, samt nämner också för sammanhanget något om 13 kap. 28 a § ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

I avsnitt 4.6 gör jag dessutom vissa rättssäkerhetsmässiga reflektioner särskilt angående befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL och rättsprövningsinstitutet i lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut.

4.2 Frågan om grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna kan begränsas av förfarandereglerna³⁹⁴

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. följdändringsbeslut³⁹⁵ 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 § tredje st. 1 ML i stället för den generella skattesatsen om 25 % enligt 7

³⁹⁴ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 4.2. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 024.

³⁹⁵ Se 21 kap. 12 § 2 SBL – numera 66 kap. 27 § 4 a) SFL. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

kap. 1 § första st. ML, förutsatt att de tryckta varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.³⁹⁶

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.³⁹⁷ 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,³⁹⁸ men något konklusivt kan knappast sägas ha kommit till uttryck ännu därvidlag.³⁹⁹ Ett avgörande av HD vore välkommet från civilrättslig synpunkt.⁴⁰⁰

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.⁴⁰¹

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:

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?

³⁹⁶ Jfr Forssén 2016 (2), 12 213 111, 12 213 235 och 12 214 010.

³⁹⁷ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 124.

³⁹⁸ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 124

³⁹⁹ Se Schultz 2012 s. 589, 590 och 594. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

⁴⁰⁰ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

⁴⁰¹ Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 2.3.

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).⁴⁰²

Min uppfattning är således att rättssäkerheten kräver att grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna inte ska kunna begränsas av förfaranderegler som 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.⁴⁰³

⁴⁰² Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 2.7.

⁴⁰³ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 240.

4.3 Frågan om det bör införas en EU-förordning som innehåller förfaranderegler för moms⁴⁰⁴

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:⁴⁰⁵

- 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.⁴⁰⁶
- 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.⁴⁰⁷ Att denna restkompetens lämnats åt medlemsstaterna ger dem enbart valmöjligheter inom ramarna för den nationella konstitutionella och

⁴⁰⁴ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 4.3. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 024.

⁴⁰⁵ Se Forssén 2015 (4), avsnitt 1.4.

⁴⁰⁶ Jfr Forssén 2016 (2), 11 200 000.

⁴⁰⁷ Jfr Prechal 2005 s. 73. Jfr även Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3 och Forssén 2016 (2), 12 201 024.

processuella rätten att vidta åtgärder för att genomföra ett direktiv.⁴⁰⁸ 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.

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 upphävas⁴⁰⁹

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 3.7.2.3 och 3.7.3 anför jag, beträffande den bestämning som sker i art. 7 i tillämpningsförordningen av begreppet *tjänster som*

⁴⁰⁸ Se Prechal 2005 s. 74 och även s. 68. Jfr även Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3.

⁴⁰⁹ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 4.4. Jfr även avsnitten 3.7.2.3 och 3.7.3 samt Forssén 2016 (2), 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.⁴¹⁰

- 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).⁴¹¹

- Art. 8. Denna art. i tillämpningsförordningen gäller art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. huvudregeln angående tillhandahållande av tjänster.⁴¹² 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

⁴¹⁰ Jag bortser, som nämnts i avsnitt 3.7.2.3, 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.

⁴¹¹ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 212 114 och 12 214 020.

⁴¹² Jfr även Forssén 2016 (2), 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, 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.⁴¹³ 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,⁴¹⁴ 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.⁴¹⁵

Att ange vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis särskilt för optioner i tillämpningsförordningen kan enligt min

⁴¹³ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 201 020.

⁴¹⁴ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 153.

⁴¹⁵ Jfr avsnitten 3.5.2 och 3.5.3 samt även Forssén 2016 (2), 12 213 153.

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.⁴¹⁶ Om det ska ske någon precisering, anser jag att en sådan bör ske i mervärdesskattedirektivet, i stället för i tillämpningsförfordningen, 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.⁴¹⁷

Genomgången av tillämpningsförfordningen i avsnitten 3.7.2.3 och 3.7.3, angående art. 7, och i förevarande avsnitt, angående art. 6, 8 och 9, visar enligt min uppfattning att tillämpningsförfordningen 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, respektive mervärdesskattedirektivet förekomma. Tillämpningsförfordningen 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 risken för utvecklingen av en icke EU-konform inhemsk rättspraxis beträffande begreppen i ML.

⁴¹⁶ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 153.

⁴¹⁷ Jfr Forssén 1994 s. 142 och 143.

4.5 Konklusioner⁴¹⁸

I avsnitten 4.2-4.4 har jag behandlat vissa frågor om förfarandemässiga regler om moms, 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.

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 följdändringsbeslut av innebörd att de ska återbetala för högt avdragen ingående moms.

⁴¹⁸ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 4.5.

Den frågeställningen är föranledd av SKV:s ställningstagande av 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111) angående rättsläget beträffande tillämplig momsats 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 av 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 moms, 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 3.7.2.3 och 3.7.3, 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, 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 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 3.9.2 och 3.9.4, samt nämna för sammanhanget något om 13 kap. 28 a § ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

I *avsnitt 3.9.2* 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 3.9.2. 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.⁴¹⁹ 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 3.9.4* 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 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*. Det anses nödvändigt eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig.⁴²⁰ I *avsnitt 3.9.4* 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 § ML och *redovisning* av jämkning som avses i 8 a kap. ML nämligen följande:

⁴¹⁹ Jfr prop. 2013/14:1 s. 460-482. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 212 211.

⁴²⁰ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718. Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 124.

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.⁴²¹

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 påлага 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.

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,

⁴²¹ Jfr även Forssén 2016 (2), 12 213 124.

beträffande 6 kap. 2 och 7 §§, och i avsnitt 3.9.5, 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.⁴²² 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.⁴²³ 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 förfarandereglererna 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.

4.6 Något om rättssäkerhet och befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL⁴²⁴

I detta avsnitt gör jag vissa rättssäkerhetsmässiga reflektioner särskilt angående befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL och rättsprövningsinstitutet i lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut.

⁴²² Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.

⁴²³ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186. Jfr även Forssén 2011 s. 104.

⁴²⁴ Jfr Forssén 2016 (1), avsnitt 5.2.8.2.

Befrielseinstitutet 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
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. En ansökan om sådan befrielse ska lämnas till SKV (dess huvudkontor). 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.⁴²⁵ Med skattskyldighet avses, enligt vad lagstiftaren själv angav redan vid införandet av ML, endast skyldigheten att betala skatt till staten.⁴²⁶

Att det således är säljaren som enligt 60:1 SFL kan ansöka om befrielse från att behöva debitera och erlægga utgående moms på sin försäljning beläggs också tydligt av förarbetena till den närmaste föregångaren till 60:1 SFL, dvs. förarbetena till 13 kap. 1 § SBL.⁴²⁷ 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”.⁴²⁸ En köparens ansökan om befrielse från att betala ingående moms avvisas av SKV och Regeringen.

⁴²⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012 och SOU 2009:58 Del 3 s. 1359 och 1360.

⁴²⁶ Se prop. 1993/94:99 s. 105.

⁴²⁷ 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 § SBL, och kom då att gälla vissa skatter och avgifter utöver moms. Genom att SFL infördes den 1 januari 2012, och ersatte bl.a. SBL, överfördes befrielseinstitutet till 60 kap. 1 § SFL.

⁴²⁸ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596.

Av intresse beträffande tillämpningen av befrielseinstitutet enligt 60:1 SFL avseende moms är en jämförelse med 2 kap. 20 § tullagen (2016:253),⁴²⁹ 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.”

I samband med att SFL infördes den 1 januari 2012 fick den passus som fanns i 13 kap. 1 § andra st. SBL, 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.⁴³⁰ 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.⁴³¹

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 alltså är beskattningsmyndighet för import och således för bl.a. ”importmoms” därvidlag. Sålunda borde enligt min mening en motsvarighet till andra st. i 13:1 SBL 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 deklaratant som ska vara etablerad inom unionens tullområde.⁴³²

I förarbetena till SBL 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

⁴²⁹ Tullagen (2016:253) ersatte den 1 maj 2016 tullagen (2000:1281).

⁴³⁰ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012, där den hänvisningen sker till ”betänkandet s. 1359 f”.

⁴³¹ Se SOU 2009:58 Del 3 s. 1360.

⁴³² 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.

svenske kund på grund av dennes konkurs.⁴³³ En sådan situation bör enligt min mening förfarandemässigt höras hemma i SFL, och 60 kap. 1 § däri. Att ett sådant andra st. som i 13:1 SBL inte har införts ännu i 60:1 SFL är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

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 8 kap. 3 § RF – numera 8 kap. 2 § första st. 2 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 fråga huruvida t.ex. en momsregel strider mot legalitetsprincipen till HFD, genom att först pröva den i enlighet med 60:1 SFL via SKV upp till Regeringen. Därvidlag bör från rättssäkerhetssynpunkt också beaktas att ett mörkertal av fall som skulle behöva prövas – högst sannolikt – föreligger på grund av att 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.

⁴³³ 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.

5. SAMMANFATTNINGAR AV FÖRSLAGEN TILL REGELÄNDRINGAR OCH AV DE EURÄTTSLIGA ASPEKTERNA SAMT NÅGOT OM EN STÖRRE FÖRETAGSSKATTERÄTTSLIG REFORM

5.1 Sammanfattning av förslagen till regeländringar

5.1.1 Inledning

I avsnitten 5.1.2-5.1.4 sammanfattas konklusioner och förslag från genomgången av systematiska frågor angående förhållandet mellan de materiella momsreglerna i bl.a. ML och mervärdesskattedirektivet (avsnitten 5.1.2 och 5.1.3) samt konklusioner och förslag angående användningen av begreppet fastighet i vissa hänseenden i ML (avsnitt 5.1.4).

Jag bedömer frågorna som berörs i avsnitten 5.1.2-5.1.4 som centrala, i likhet med frågan om bruket av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten i 8 kap. 3 § första st. ML (avsnitten 3.2.1-3.2.2.3 och 3.2.4), och hänvisar i övrigt till tabellen i kapitel 2 angående de regler i ML, SFL och annan skattelagstiftning avseende vilka jag lämnar ändringsförslag. I tabellen anges de flesta regler som berörs i denna bok och i vilket eller vilka avsnitt de återfinns, och de för vilka jag lämnar ändringsförslag anges i **fetstil** i tabellen.

För en sammanfattning av konklusioner och förslag angående de förfarandemässiga reglerna om moms hänvisar jag till avsnitt 4.5.⁴³⁴

5.1.2 Systematiken och bestämmelserna av vara och tjänst – 1 kap. 6 § ML⁴³⁵

Genomgångarna i avsnitten 3.7.2.1-3.7.2.3, av exemplen investeringsguld (3 kap. 10 a och 10 b §§ ML), tandvård (3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen och 6 § ML) och elektroniska tjänster (lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster), visar samtliga att 1 kap. 6 § bör, utifrån den från systematisk synvinkel genomförda jämförelsen av lagrummet med mervärdesskattedirektivet, utmönstras ur ML. Samma regelteknik –

⁴³⁴ Jfr även Forssén 2016 (1), avsnitt 5.1.12.

⁴³⁵ Se avsnitt 3.7.3. Jfr även: Forssén 2016 (1), avsnitt 5.1.9 och Forssén 2016 (2), 12 200 001, 12 213 177, 12 213 213 och 12 213 235.

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* 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 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 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.

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. 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.

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. fortsatt ska vara lägre för tryckta, i enlighet med 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML, 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 momsen 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.

5.1.3 Systematiken och begränsningen av begreppet ekonomisk verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML⁴³⁶

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 2008.⁴³⁷ 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 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

⁴³⁶ Se avsnitt 3.8.5. Jfr även: Forssén 2016 (1), avsnitt 5.1.10 och Forssén 2016 (2), 12 200 001 och 12 214 050.

⁴³⁷ Se 2007/2311 K(2008) 2803.

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 negrade 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 3.8.3 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.⁴³⁸ 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.

5.1.4 Fastighetsbegreppets användning i vissa hänseenden i ML⁴³⁹

Begreppet fastighet används i ML och ingår i 1 kap. 6 §, som behandlas i avsnitt 5.1.2 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 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.

⁴³⁸ 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”.

⁴³⁹ Se avsnitt 3.9.5. Jfr även: Forssén 2016 (1), avsnitt 5.1.11 och Forssén 2016 (2), 12 212 211 och 12 213 124.

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 3.9.4 anger jag att jag dels i en bok,⁴⁴⁰ dels i en artikel⁴⁴¹ 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.

5.2 Sammanfattning av de EU-rättsliga aspekterna

5.2.1 Inledning

En gemensam nämnare för berörda fall av bristande överensstämmelse angående regler i framför allt ML jämfört med bestämmelser i mervärdesskattedirektivet är att lagstiftaren bortser från att det är två regelverk som måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende

⁴⁴⁰ Se Forssén 2008, avsnitt 7.1.

⁴⁴¹ Se Forssén 2006 s. 377.

materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Emellertid är enligt min mening vissa ändringar nödvändiga även på EU-nivå för att mervärdesskattelagstiftningen ska bli förutsebar och effektiv över tid. Därför har jag i denna bok – utöver att ML ska överensstämma med mervärdesskattedirektivet – lämnat förslag om att det bör utredas på EU-nivå hur icke rättssubjekt, såsom enkla bolag, ska behandlas samt hur bitcoins ska behandlas. Jag sammanfattar dessa förslag i avsnitten 5.2.2.1 och 5.2.2.2. Dessutom lämnar jag i avsnitt 5.2.3 ett förslag om utredning på EU-nivå av frågan om EU-rättens företräde framför nationell rätt.

5.2.2 Särskilt om utredande på EU-nivå av behandlingen av enkla bolag samt av behandlingen av bitcoins

5.2.2.1 Förslag till utredning på EU-nivå av behandlingen av enkla bolag

I avsnitt 3.3.5.3 anför jag, beträffande representantregeln, dvs. 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), och frågan huruvida ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, varigenom enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, att klarlägganden bör ske på EU-nivå. Därvid föreslår jag – mot bakgrund av att viss komparation kan ske med finska mervärdesskattelagen⁴⁴² – att propåer därom sannolikt lämpligast framförs av Sverige i samråd med Finland. I samband därmed kan också frågor beträffande s.k. mervärdesskattegrupper behandlas.

5.2.2.2 Förslag till utredning på EU-nivå av bitcoins

I avsnitt 3.5.4 anför jag, beträffande frågan om behandlingen av den virtuella valutan bitcoins enligt 3 kap. 9 § och 23 § 1 ML, att jag i den delen har visat att underbyggnaden av avgörandena i HFD och EU-domstolen i förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 och i förhandsavgörandet mål C-264/14 (Hedqvist), vilka ledde till SRN:s och HFD:s bedömning 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, brister. SRN och domstolarna borde ha beaktat subjektfrågan också – inte bara objektsfrågan. Underbyggnaden av avgörandena i fråga brister enligt min mening, 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

⁴⁴² Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501.

kan ge en person karaktären av beskattningsbar person. Genom att inte ta upp den aspekten undertrycks också grundproblemet med bitcoins.

Grundproblemet med bitcoins är enligt min uppfattning att en sådan till vanlig valuta konkurrerande valuta skapar ett dilemma såväl penningpolitiskt (monetärpolitiskt) 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 beträffande behovet av en mer holistisk analys, där även penningpolitiska hänsyn beaktas. 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.

5.2.3 Förslag om utredning på EU-nivå av frågan om EU-rättens företräde framför nationell rätt⁴⁴³

Särskilt beträffande de processrättsliga aspekterna får jag återknyta till avsnitt 3.5.4 och vad som anförs där om frågan om principen *ne bis in idem*. I enlighet med vad jag anför där bör 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 momsens, är bundna av EU-rätten enligt art. 288 andra och tredje st. FEUF.

Beträffande *ne bis in idem*-frågan är nämligen rättsläget enligt vad jag anför i avsnitt 3.5.4 onyanserat 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

⁴⁴³ Jfr Forssén 2016 (1), avsnitt 5.2.8.1.

neutralitet både i förhållande till beskattningen av fysiska personer och beskattningen av aktiebolag.⁴⁴⁴

Jag anser att det rådande processuella läget på momsområdet efter NJA 2013 s. 502 är sådant att om inte EU-rättens företräde 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.⁴⁴⁵

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, återupprepar jag här den komplexa bild som föreligger beträffande normhierarkin avseende regler beslutade av Sverige Riksdag, EU och Europarådet, och som jag även här benämner *Europatrappan*.⁴⁴⁶

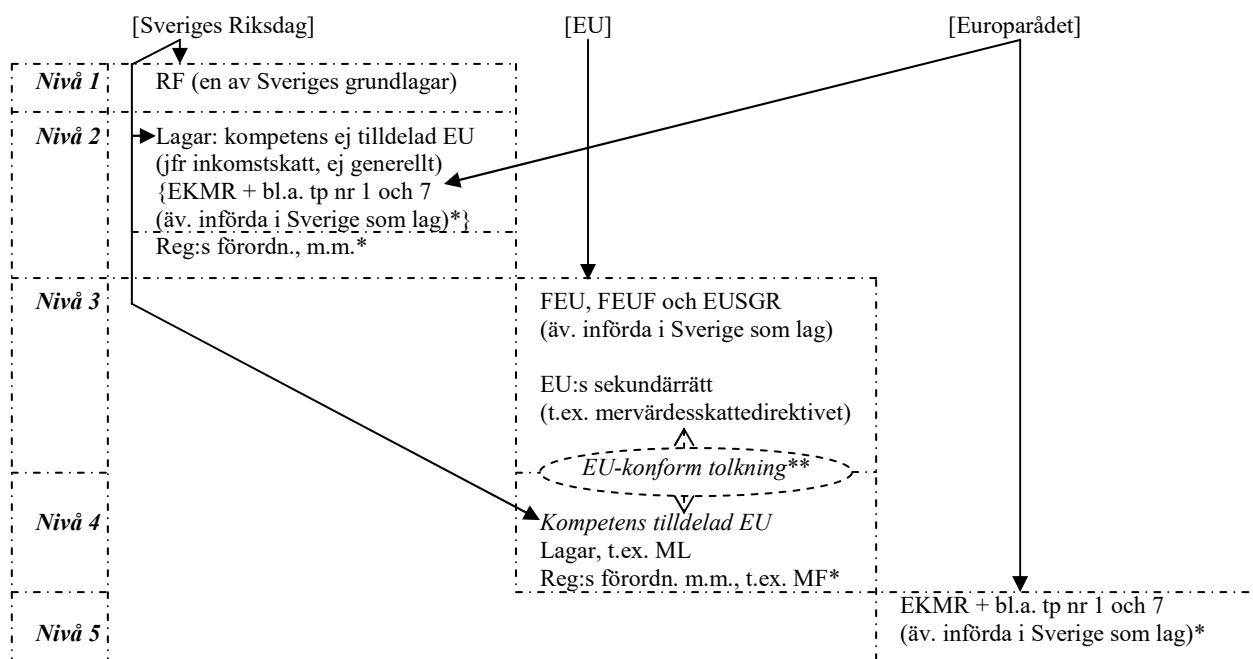
All makt utgår från folket. Den utövas under lagarna, vilka stiftas av Sveriges Riksdag (1 kap. 1 och 4 §§ RF). Sveriges Riksdag stiftar inte reglerna i europarätten: EU-rätten respektive konventionsrätten bildar egna rättsordningar (*sui generis*). FEU, FEUF och EUSGR respektive EKMR med bl.a. dess 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:

⁴⁴⁴ Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 517. Se även Forssén 2015 (4) s. 180 och 181.

⁴⁴⁵ Se även Forssén 2015 (4) s. 189 och 190.

⁴⁴⁶ Se Forssén 2016 (1), avsnitt 5.2.8.1 och 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.” I fall av regelkonkurrens är enligt min mening frågan processuell: Beaktar nationell domstol i ett enskilt fall en hypotetisk prövning i Europadomstolen? Här sätts dock EKMR (jämför 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.⁴⁴⁷

Min poäng med att i förevarande bok återupprepa något av 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.⁴⁴⁸ Så skedde dock inte i det nu gällande reformfördraget, dvs. Lissabonfördraget.⁴⁴⁹

5.3 Något om en större företagsskatterättslig reform

Ett reformarbete avseende ML måste, för att lagstiftning om moms ska bli förutsebar och effektiv över tid, ske med beaktande av att det är två regelverk som ska beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende momsfrågor, framförallt ML och mervärdesskattedirektivet. Kravet på en förutsebar och effektiv mervärdesskattelagstiftning innebär även att lagstiftaren inte bara passivt beaktar rättsakter om moms som kommer från EU, utan lagstiftaren måste också engagera sig i EU-projektet och lämna förslag på EU-nivå, dvs. ta initiativ till förändringar och tillägg i de rättsakter som beslutas på EU-nivå och som sedan ska implementeras i ML. Därvidlag är det inte tillräckligt att enbart hålla sig till skattereglerna i sig, utan lagstiftaren måste inta ett mer holistiskt förhållningssätt och beakta t.ex. penningpolitiska aspekter som kan influera de mervärdesskatterättsliga. Genomgången i denna bok visar att dessa krav på ett reformarbete angående mervärdesskattelagstiftningen inte har uppfyllts av lagstiftaren, utan reformarbetet på området har hittills enbart rört sig om att lagstiftaren passivt anpassat mervärdesskattereglerna till EU-rätten och enbart är aktiv med att förhandla om undantag från regler i mervärdesskattedirektivet.⁴⁵⁰ På så sätt bidrar inte Sverige till att driva EU-projektet framåt.

⁴⁴⁷ Se bl.a. s. 88, 95 och 96 i Forssén 2015 (1) samt även t.ex. avsnitt 3.3.1.

⁴⁴⁸ Se artikel I-10.1 i utkastet till EU-grundlag.

⁴⁴⁹ Se Forssén 2015 (4) s. 185.

⁴⁵⁰ Jfr avsnitt 1.1.

Enligt min mening krävs dessutom ett samlat grepp på företagsbeskattningen. I det hänseendet nämner jag här något om mitt förslag, i *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Second edition*,⁴⁵¹ till en större företagsskatterättslig reform, där den röda tråden är att företagaren ska sättas i centrum av skattelagstiftningsprocessen avseende inte bara moms, utan också annan företagsskatterättslig lagstiftning:⁴⁵²

- Genomgången i denna bok – och i Forssén 2016 (1) – har enligt min mening visat på brister i skattelagstiftningsprocessen när det gäller: att upptäcka historiska problem som återkommer på momsområdet; att upptäcka problem angående momsreglernas förhållande till andra skatter och avgifter; samt 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.
- Bristernas omfattning och karaktär bildar med andra ord redan mot bakgrund av genomgången i denna bok – och i Forssén 2016 (1) – 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 företagens 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 företag och organisationer, är bara ett förslag beträffande form.⁴⁵³ 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

⁴⁵¹ Forssén 2015 (7).

⁴⁵² Se Forssén 2016 (1), avsnitt 5.2.8.1.

⁴⁵³ Se Forssén 2015 (7), avsnitt 2.4. Jfr även Forssén 2016 (1), avsnitt 5.2.1.

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. Det bidrar i stället till rättsosäkerhet, genom att SKV tillåts utveckla en *faktisk gällande rätt* vid sidan av *gällande rätt i egentlig mening*.⁴⁵⁴

Ett enkelt steg i linje med vad jag föreslår om en större och mer sammanhållen företagsskatterättslig reform vore att lagstiftaren, såsom jag föreslår i avsnitt 3.3.5.3, började med att undersöka om det är möjligt med en ordning där ML styr 13 kap. 1 och 2 §§ IL beträffande vem som är företagare (skattesubjekt) skatterättsligt sett. Innan momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) genomfördes, rådde för övrigt det omvända förhållandet. En gemensam beskattningsram för moms och inkomstskatt beträffande bestämningen av skattesubjektet är enligt min mening mer angelägen än förslaget som Regeringen har lämnat angående att införa de fakultativa reglerna om skattebefrielse för små företag enligt art. 281-292 i mervärdesskattedirektivet.⁴⁵⁵ Jag anser att lagstiftaren borde ha prioriterat att genomföra en revidering av bruket av begreppet skattskyldighet, i stället för beskattningsbar person, i huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första st. ML, innan de fakultativa reglerna införs.

Regeringens förslag i prop. 2016/17:1 avseende små företag innebär så att säga ett återinförande av den 30 000-kronorsgräns som gällde före reformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) för bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt den dåförtiden gällande s.k. supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML. Emellertid går bestämningen av skattesubjektet isär mer med Regeringens förslag än vad som var fallet före den 1 juli 2013, eftersom Regeringen anger att ”De som omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning kommer fortfarande att anses som beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende”.⁴⁵⁶

Därigenom blir – om Regeringens förslag genomförs som planerat den 1 januari 2017 – enligt min mening situationen delvis en återgång till vad

⁴⁵⁴ Jfr avsnitt 1.3.

⁴⁵⁵ Se prop. 2016/17:1 s. 394ff.

⁴⁵⁶ Se prop. 2016/17:1 s. 398.

som gällde före reformen den 1 januari 1991 (SFS 1990:576). Begreppet redovisningsskyldig utmönstrades då som självständigt begrepp ur GML 1991, genom SFS 1990:576, vilket utgjorde en EU-anpassning av den svenska mervärdesskatterätten redan dåför tiden.⁴⁵⁷ Uppkomsten av skattskyldighet innebär numera också att redovisningsskyldighet samtidigt uppkommer. Emellertid skulle Regeringens nuvarande förslag innebära tillämpningsproblem som liknar dem som rådde före 1991, dvs. när en 30 000-kronorsgräns också rådde och yrkesmässiga med lägre omsättning ansågs skattskyldiga men inte redovisningsskyldiga. Det beror enligt min mening på att Regeringens förslag innebär att beskattningsbara personer med omsättning som inte beräknas överstiga gränobeloppet 30 000 kr under beskattningsåret – och inte heller har överstigit det för något av de närmast föregående beskattningsåren – ska anses som beskattningsbara personer, trots att de ska vara skattebefriade och således inte vara redovisningsskyldiga för sina momspliktiga omsättningar – jämför rubriken på det av Regeringen föreslagna 9 d kap., ”Skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning”.

EU-projektet kommer för övrigt, 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 förekomma.⁴⁵⁸ 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.⁴⁵⁹ En förberedelse från lagstiftarens sida vore att undersöka möjligheten att låta ML bestämma vem som är företagare också inkomstskatterättsligt sett.

⁴⁵⁷ Se prop. 1989/90:111 s. 133 och 211 samt även prop. 1993/94:99 s. 167 och Forssén 2011 s. 161 och Forssén 2016 (2), 12 201 022.

⁴⁵⁸ Sistnämnda följer av art. 401 i mervärdesskattedirektivet. Jfr även Forssén 2016 (1), avsnitt 5.2.8.3, Forssén 2016, 12 213 240 och Forssén 2015 (1), avsnitt 2.4.1.4.

⁴⁵⁹ Jfr Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se. Jfr även Forssén 2016 (1), avsnitt 5.2.8.3, Forssén 2016 (2), 12 213 240, Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3 och Forssén 2011 (1) s. 269 och 328.

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

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]

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: Slopad fiktiv 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)]
- Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms. Publica. Stockholm 1993 [Cit. Forssén 1993]
- Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.). Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994]
- Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Forssén 2001]
- Momsrullan Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2016 [Cit. Forssén 2016 (2)]

- 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
- Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv. Melker Förlag. Laholm 2016 [Cit. Forssén 2016 (1)]
- 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)]
- 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 – 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]

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]

Nergelius, Joakim

- De europeiska domstolarna och det svenska äganderättskyddet. Norstedts Juridik. Stockholm 2012 [Cit. Nergelius 2012]

Olsson, Stefan

- Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag. Uppsala 2001 [Cit. Olsson 2001]

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

- Conductio indebiti och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momssatser, artikel i Svensk skattetidning 2012 s. 576-594 [Cit. Schultz 2012]

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]

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. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra
Mervärdesskattefrågor
Prop. 2008/09:88 – Ny kommissionslag
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. 2016/17:1 – Budgetpropositionen för 2017
Prop. 2016/17:14 – Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen

Statens offentliga utredningar etc.

Dir. 2016:58 – Översyn av mervärdesskattelagstiftningen, s. 12
Ds 1998:14 – Digitala signaturer – en teknisk och juridisk översikt, s. 84
Ds 2009:58 – Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m., s. 48
Finansdepartementets brevsvår 2014-12-16 på uppmärksammande av förmodad lucka
i lagen 2014-12-12, dnr. Fi2014/4452, s. 92 och 94
Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23. Begreppet beskattningsbar person –
en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen, s. 48 och 57
SOU 1993:75 – Vissa mervärdesskattefrågor II – Offentlig verksamhet m.m., s. 107
SOU 1995:37 – Vårt dagliga blad – stöd till svensk dagspress (Betänkande av
Pressutredningen -94), s. 107 och 108
SOU 1995:69 – Betaltjänster, s. 86
SOU 1998:14 – E-pengar – näringsrättsliga frågor, s. 82, 83, 84, 86 och 87
SOU 2002:74 (Del 1 och Del 2) – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv.
Betänkande av Mervärdesskatteutredningen, s. 42, 48, 119 och 158
SOU 2006:90 – På väg mot en enhetlig mervärdesskatt, s. 119 och 120
SOU 2009:58 Del 3 – Skatteförfarandet, s. 159 och 160
SOU 2010:29 – En ny förvaltningslag. Betänkande av Förvaltningslagsutredningen, s.
13
SOU 2015:5 – En ny svensk tulllagstiftning, s. 160
Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML) – återfinns
på www.momsinstitutet.se, s. 120
Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen) – återfinns på
www.momsinstitutet.se, s. 120
Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004,
www.regeringen.se, s. 177

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. 52
RSV:s information om nedsättning av eller befrielse från mervärdesskatt RSV Im
1982:3, s. 161
SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111 (ersatt av
ställningstagandet 2013-07-05), s. 68
SKV:s ställningstagande av 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111, s. 145 och 153
SKV:s ställningstagande 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111 (ersatt av
ställningstagandet 2015-12-10), s. 68

SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111, s. 33
SKV:s ställningstagande 2014-11-21, dnr 131 639684-14/111, s. 90
SKV:s ställningstagande 2015-12-10, dnr 131 656823-15/111 (ersatt av ställningstagandet 2016-03-31), s. 68
SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111, s. 68, 69, 70, 73 och 140

Handledningar

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16), s. 129
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2 (SKV 554 utgåva 4), s. 129
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2 (SKV 554 utgåva 5), s. 129
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1 (SKV 553 utgåva 24), s. 64 och 107

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) [Utkastet till EU-grundlag]

Sekundärrätt

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – sjätte direktivet (ersatt av mervärdesskattedirektivet)
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
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 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 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 tillämpningsförordningen genom förordningarna (EU) nr 967/2012 och (EU) nr 1042/2013
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. 120, 121 och 161

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. 20 och 22
235/85 (kommissionen mot Nederländerna), Rec. 1987 p. I-1471; Jur. 1987 blz. I-1471, s. 66
342/87 (Genius Holding), ECR 1989 p. 4227, s. 27
348/87 (SUFA), Rec. 1989 p. I-1737; Jur. 1989 blz. I-1737, s. 66
C-186/89 (W. M. van Tiem), Rec. 1990 p. I-4363; Jur. 1990 blz. I-4363, s. 66
C-333/91 (Sofitam), Rec. 1993 p. I-3513, s. 76
C-155/94 (Wellcome Trust), REG 1996 s. I-3013, s. 77
C-2/95 (SDC), REG 1997 s. I-3017, s. 66, 77, 78, 85 och 150
C-349/96 (CPP), REG 1999 s. I-973, s. 71
C-358/97 (kommissionen mot Irland), REG 2000 s. I-6301, s. 66
C-455/98 (Salumets m.fl.), REG 2000 s. I-4993, s. 87
C-142/99 (Floridienne), REG 2000 s. I-9567, s. 76 och 94
C-150/99 (Stockholm Lindöpark), REG 2001 s. I-493, s. 66
C-235/00 (CSC), REG 2001 s. I-10237, s. 77, 80, 85 och 150
C-269/00 (Seeling), REG 2003 s. I-4101, s. 66
C-275/01 (Sinclair Collins), REG 2003 s. I-5965, s. 66
Förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), REG 2006 s. I-1609, s. 28, 34 och 62
C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), REG 2005 s. I-743, s. 29
C-196/04 (Cadbury Schweppes), REG 2006 s. I-7995, s. 34
C-212/04 (Adeneler m.fl.), REG 2006 s. I-6057, s. 146
C-524/04 (Thin Cap GLO), REG 2007 s. I-2107, s. 34
C-401/05 (VDP Dental Laboratory), REG 2006 s. I-12121, s. 100
C-88/09 (Graphic Procédé), REG 2010 s. I-1049, s. 144, 146 och 153
C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164, s. 50, 51, 66, 67, 68, 69, 73 och 140
C-264/14 (Hedqvist), förhandsavgörande i HFD 2016 ref. 6, ECLI:EU:C:2015:718, s. 79, 80, 81, 82, 85, 89 och 170

HFD

RÅ 1986 ref. 46, s. 31
RÅ 1988 ref. 42, s. 101 och 102
RÅ 1991 ref. 105, s. 31
RÅ 1993 not. 71, s. 79
RÅ 1993 ref. 78, s. 136
RÅ 1994 not. 13, s. 78 och 79
RÅ 1994 not. 422, s. 79
RÅ 1995 not. 16, s. 52 och 53
RÅ 1996 not. 243, s. 79
RÅ 1998 not. 249, s. 79
RÅ 1998 ref. 40, s. 72 och 73
RÅ 1999 not. 46, s. 78
RÅ 2003 ref. 21, s. 70
RÅ 2005 ref. 11, s. 84 och 85
RÅ 2005 ref. 81, s. 146
RÅ 2006 ref. 58, s. 26
HFD 2012 ref. 52, s. 72
HFD 2014 ref. 40, s. 33
HFD 2015 ref. 29, s. 79
HFD 2016 ref. 6, s. 79, 80, 81, 82, 84, 85, 86, 87, 88, 89 och 170

*Skatterättsnämndens förhandsbesked*⁴⁶⁰

SRN 2011-02-03, dnr 57-09/I, s. 107

HD

NJA 2013 s. 502, s. 88, 171 och 172

⁴⁶⁰ 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	45
Aktiebolag	26, 58
Alkoholskatt	24
Avdragsförbud.....	72
Avdragsrätt för ingående moms	20
Barntillsyn i hemmet	72
Beskattningsbar person.....	22
Betalkraft	83
Betalningsskyldig	22
Bitcoins	79
De icke harmoniserade inkomstskattereglerna 114, 121, 165	
De sententia ferenda	51
Digital cash.....	83
Digitala kontanter	83
Electronic money.....	81
Elektroniska pengar.....	81
E-money	83
E-pengar	81, 82
Europatrappan	172
Europeisk ekonomisk intressegruppering	63
Fastighet	123
Fastigheter i konkursbon	127
Felaktig punktskatt	23, 26
Filmverk i enkla bolag.....	58
Finansinspektionen.....	86
Fiscal sociology.....	131, 141
Form och tillvägagångssätt... 142, 147, 148, 152	
Frilager	33
Frizon	33
Funds	81
Förfarandemissbruk.....	28, 62
Förmedlare	41, 43, 49, 51, 54
Förmedlingsprovisionen.....	45
Förvaltningsåtgärder.....	77
Förädlingskedjan	27, 38
Gemensam bokföring	60
Handelsbolag	58, 63
i eget namn	41, 42, 43, 44, 47
Inkomstslaget näringsverksamhet ...	24
Kommanditbolag	63
Kommissionsavtal	47
Kommissionsavtal om köp eller försäljning	47
Kommissionärsförhållanden	49
Means of payment.....	81
Mellanmannen.....	45
Money	82
Näringsidkare.....	25
Omsättning	57, 59
Omvärdering	29, 34
Ord och kontext regler om investeringsguld.....	95
Organisationer utan vinstsyfte.....	115, 121, 165
Oäkta kommissionärsförhållanden..	51, 54
Pengar	82
Punktskattedirektivet.....	25
Punktskatter energiskatt	24
reklamskatt	24
Riksbanken.....	86
Skatteförmågeprincipen	47, 49
Skattepliktig omsättning	22
Skatteupplag.....	33
Skattskyldig	22
Skattskyldighetsbegreppet	20
Store of value	81
Sui generis.....	172
Supplementärregeln	24
Tillfälligt lager	33
Tillämpningsförfordningen	147
Tryckeriprodukter	145
Tullager	33
Upplagshavare.....	24
Utgående moms	22
Uttag.....	29, 32
Varulagerinventering	45
Verklig ränta	30
Virtuell valuta	79
Växlingstjänster	79
Yrkesmässig verksamhet huvudregel.....	24
supplementärregel	24